

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**LA REGULACIÓN DE UN PERFIL DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO A NIVEL
LEGAL COMO UNA HERRAMIENTA PARA OPTIMIZAR EL PRINCIPIO DE
IGUALDAD TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTORA

SILVIA AURORA OLANO SANDOVAL

ASESOR

JORGE LUIS SANCHEZ VECORENA

LIMA-PERÚ

ENERO, 2021

DEDICATORIA

A mis padres, por su ejemplo, guía y apoyo constante; A mis hermanos, por su paciencia y cariño; a mis amigos y a quienes aportaron conocimientos para este trabajo de investigación.

Silvia Olano



RESUMEN EJECUTIVO

El objetivo del trabajo está centrado en determinar si con la adopción de un perfil de cumplimiento tributario a nivel legal se optimiza el principio de igualdad tributaria en las diversas actuaciones que realizan los contribuyentes ante la Administración Tributaria, logrando reducir aquellas situaciones en las cuales buenos como malos contribuyentes reciben el mismo tratamiento jurídico tributario.

Para ello, se parte por abordar los conceptos de Estado Social y Democrático de Derecho, los fines constitucionales del tributo, los principios constitucionales tributarios, con énfasis en el principio de igualdad tributaria. Asimismo, se busca comprender las causas del incumplimiento tributario sobre la base de los distintos enfoques y las estrategias que usan las administraciones tributarias para combatirlo, entre las que destaca el perfil de cumplimiento como parte del modelo de gestión de riesgos de cumplimiento.

El trabajo utiliza al enfoque comparado para analizar las experiencias de países de la Alianza Pacífico (Chile, Colombia y México), así como Argentina y España, que justifica en mayor medida la propuesta de regulación legal de un perfil de cumplimiento tributario, sus bondades y elementos mínimos que debe contemplar la normativa.

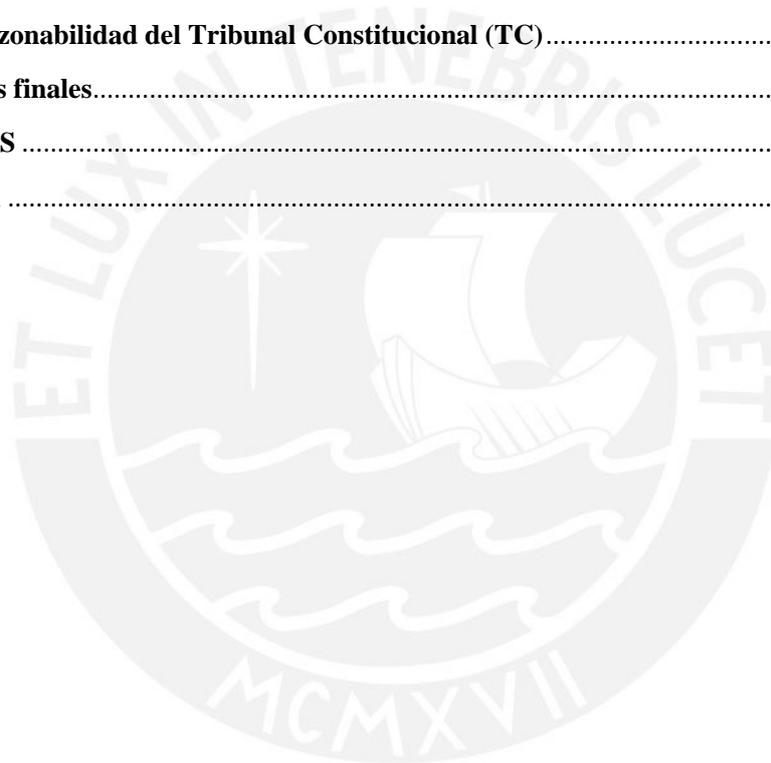
Adicionalmente, se analiza si con la adopción de un perfil de cumplimiento a nivel legal se incentiva el cumplimiento tributario voluntario y si dicha propuesta de regulación supera el test de razonabilidad del Tribunal Constitucional, lo que efectivamente sucede y confirma su validez constitucional.

Finalmente, se verifica la hipótesis y cumplido los objetivos trazados, se concluye la existencia de la perfecta viabilidad e importantes beneficios en la implementación de la propuesta desarrollada en la presente investigación.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	3
LISTA DE TABLAS	6
LISTA DE FIGURAS	7
INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE	13
1.1. Estado Social y Democrático de Derecho	13
1.2. Finalidades constitucionales del tributo	14
1.3. Principios constitucionales tributarios	15
1.4. Principio de igualdad tributaria	16
1.5. Incumplimiento tributario	18
1.5.1. Enfoque económico	18
1.5.2. Enfoque psicológico	18
1.5.3. Enfoque sociológico	19
1.5.4. Enfoques multidisciplinarios	20
1.6. Gestión del Riesgo de Cumplimiento	22
1.6.1 Beneficios	23
1.6.2. Modelos de Gestión del Riesgo de Cumplimiento	23
1.7. Perfil de Cumplimiento	28
CAPÍTULO 2: PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	32
2.1. Situación actual de la problemática	32
2.2. Legislación Comparada	39
2.2.1 Chile	39
2.2.2 Colombia	40
2.2.3 México	42
2.2.4 Argentina	43
2.2.5 España	45
2.3 Resumen de la experiencia comparada y conclusiones del capítulo	46
CAPÍTULO 3: DISCUSIÓN	49
3.1. Sobre la optimización del principio de igualdad tributaria	49
3.2. Ventajas y desventajas de la propuesta normativa de perfil de cumplimiento	54
3.2.1. Ventajas	54
3.2.2. Desventajas / Limitaciones	57

3.3. Elementos a considerar para la elaboración de una propuesta de norma legal que regule los perfiles de cumplimiento tributario.....	59
3.3.1. Finalidad	59
3.3.2. Alcance: aplicación a las conductas en el ámbito de las obligaciones tributarias	59
3.3.3. Las conductas a evaluar y ponderación	59
3.3.4. Definir las Categorías a aplicar.....	60
3.3.5. Período de evaluación para asignar perfiles	60
3.3.6 Período de modificación/actualización del perfil de cumplimiento	61
3.3.7 Procedimiento de comunicación del perfil de cumplimiento y posibilidad de impugnación	61
3.3.8 Diseño de Sistema o mecanismo de Consulta de los perfiles de cumplimiento	61
3.4. Test de Razonabilidad del Tribunal Constitucional (TC).....	62
3.5. Reflexiones finales.....	67
CONCLUSIONES	68
BIBLIOGRAFÍA	71



LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Estructura general del modelo de cumplimiento australiano.

Tabla 2. Marco de diferenciación de Riesgo.

Tabla 3. Cantidad de Contribuyentes por auditor al año 2019.

Tabla 4. Comparación de la experiencia internacional.

Tabla 5. Ventajas y desventajas/Limitaciones del perfil de cumplimiento.



LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Modelo OCDE.

Figura 2. Modelo BISEP.



INTRODUCCIÓN

El tema de la presente investigación es la adopción de un perfil de cumplimiento tributario a través de una norma legal como medida para optimizar el principio de igualdad tributaria en las diversas actuaciones que realizan los contribuyentes ante la Administración Tributaria.

Como problema de investigación, se ha advertido que, actualmente, existen situaciones en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario donde no se viene aplicando el principio de igualdad tributaria, toda vez que tanto buenos como malos contribuyentes están recibiendo el mismo tratamiento jurídico en algunas de sus actuaciones frente a la Administración Tributaria. Ello ocasiona que aquellos contribuyentes con un mal comportamiento tributario se aprovechen de las normas legales vigentes para obtener ventajas del sistema tributario.

Por ejemplo, actualmente nuestro Código Tributario contempla la posibilidad de cuestionar los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria a través de los recursos impugnatorios tales como la reclamación y apelación de modo que mientras dure la impugnación de dichos actos, la Administración Tributaria se encuentra impedida de cobrar la deuda tributaria. Ante ello, los malos contribuyentes a sabiendas de no contar con argumentos de hecho o de derecho, interponen recursos impugnatorios con la única finalidad de dilatar el cobro de la deuda tributaria.

Otro ejemplo, se presenta en las normas que regulan el cambio de domicilio fiscal, trámite que puede ser efectuado por cualquier contribuyente a través de SUNAT-Operaciones en Línea, existiendo como únicos impedimentos el tener la condición de no habido o contar con alguna restricción domiciliaria¹. En dicho escenario, podrían existir malos contribuyentes que, (i) no tengan la condición de no habidos y/o (ii) no cuenten con restricciones domiciliarias que realicen indiscriminadamente el cambio del domicilio fiscal a fin de escapar de los controles de la Administración Tributaria.

Una situación adicional donde se advierte el aprovechamiento de las normas vigentes se produce en el acceso a un fraccionamiento y/o aplazamiento tributario, cuyo número de cuotas y plazo de aplazamiento están contemplados sin distinción para los buenos y malos contribuyentes. Éstos últimos con la finalidad de retrasar al máximo posible el pago de la deuda

¹ Restricción que se produce cuando el sujeto se encuentra en un procedimiento de cobranza coactiva o de fiscalización.

tributaria, optan por solicitar fraccionamiento por la mayor cantidad de cuotas permitidas y/o el plazo de aplazamiento máximo para el pago de la primera cuota.

Por el lado de los buenos contribuyentes, la situación antes descrita puede implicar un desincentivo al cumplimiento tributario, toda vez que la percepción de un sistema tributario injusto donde los que incumplen no son “castigados” constituyen factores que pueden influir de manera trascendental en su comportamiento.

Además, si bien existe un Régimen de Buenos contribuyentes que tiene como finalidad incentivar el cumplimiento tributario voluntario mediante el otorgamiento de determinadas facilidades, no se ha logrado dicho propósito. La dificultad del cumplimiento de todos los requisitos que contempla su normativa y un largo plazo para su incorporación por parte de la SUNAT (semestralmente), termina defraudando las expectativas de los contribuyentes que aspiran gozar de las facilidades que otorga el régimen.

Nótese también que, el Régimen de Buenos contribuyentes tiene un alcance circunscrito únicamente hacia aquellos que tienen un “buen comportamiento tributario”, alcance que, a nuestro juicio, resulta insuficiente para incentivar el cumplimiento tributario voluntario, a diferencia de una propuesta integral que se enfoque tanto en los buenos contribuyentes (otorgándoles beneficios) como en los malos contribuyentes (estableciéndoles restricciones o limitaciones). Este alcance integral respecto del universo total de contribuyentes resulta ser una herramienta más eficaz para optimizar el principio de igualdad tributaria y con ello, la percepción de un sistema tributario justo.

Cabe precisar que, si bien algunas normas del Ordenamiento Jurídico Tributario plantean requisitos o condiciones para acceder a un trámite o procedimiento tomando en cuenta ciertos indicios de comportamiento tributario (por ejemplo, para solicitar una autorización de emisión de comprobantes de pago físicos se establece como requisitos el tener un domicilio fiscal habido, no encontrarse omiso a la presentación de declaraciones juradas mensuales de IGV- Impuesto a la Renta en los seis meses anteriores al mes de la solicitud de la autorización, entre otros), no existe a la fecha una norma legal que establezca una categorización de los contribuyentes sobre la base de una evaluación integral de sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario a fin de otorgarles un tratamiento jurídico acorde a su comportamiento.

La hipótesis de la presente investigación parte de reconocer la existencia de situaciones en nuestro ordenamiento que atentan contra el principio de igualdad tributaria, ya que tanto buenos como malos contribuyentes son tratados por igual en sus distintas actuaciones y procedimientos ante la Administración Tributaria, situación que se produce en la medida que no existe actualmente un dispositivo legal que contemple un perfil de cumplimiento que caracterice a los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.

La creación de una norma legal que contemple un perfil de cumplimiento tributario permitirá optimizar el principio de igualdad tributaria, corrigiendo aquellas situaciones en las cuales dicho principio no se ha estado cumpliendo.

Esta propuesta de regulación se sustenta en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho que tiene como finalidad compatibilizar los intereses individuales y de la sociedad, así como en los fines constitucionales del tributo que comprende la cobertura de las necesidades básicas de toda la población y la redistribución de los recursos hacia los sectores más desfavorecidos.

Para la consecución de los fines constitucionales expuestos, la potestad tributaria del Estado debe ser ejercida en cumplimiento de los principios constitucionales tributarios, tales como: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales, resultando para los fines de la presente investigación, el principio de igualdad tributaria el de mayor relevancia.

En función de dicho principio se admiten tratos diferenciados siempre que se sustenten en causas objetivas y razonables, lo que supone que aquellos que no se encuentren en una misma situación deben recibir un trato distinto. De ahí se desprende que, la distinción según un perfil de cumplimiento (construido sobre un análisis integral de las conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario de cada ciudadano o empresa) encuentra sustento constitucional y mejora la percepción de un sistema tributario justo, incentivando el cumplimiento tributario voluntario. Asimismo, a fin de validar la constitucionalidad de la propuesta se realizará un test de razonabilidad según los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional.

Cabe destacar que, a nivel de política tributaria, el establecimiento de perfiles de cumplimiento se enmarca dentro del modelo de gestión de riesgos, a través del cual, se parte por la identificación de los contribuyentes y las causas de incumplimiento tributario para ejecutar acciones según el nivel de riesgo involucrado. Así, aquellos contribuyentes que han

decidido abiertamente no cumplir con sus obligaciones tributarias, enfrentarán todo el rigor de la ley e incluso podrían soportar medidas de índole penal (en caso hayan cometido delito tributario), mientras que aquellos contribuyentes que suelen cumplir con sus obligaciones tributarias, se les otorgará facilidades o asistencia en caso de tener dudas sobre la interpretación o sentido de una norma tributaria.

Es preciso señalar que, un modelo de gestión de riesgos de cumplimiento tiene entre sus bondades: facilitar la focalización de los esfuerzos de la Administración Tributaria en aquellas situaciones de mayor riesgo, permitir la existencia de tratos diferenciados según el comportamiento de los contribuyentes, mejorar la percepción de un sistema tributario justo e incentivar el cumplimiento tributario voluntario.

En ese sentido, la estrategia basada en un perfil de cumplimiento tributario como parte de dicho modelo cumple la finalidad de optimizar el principio de igualdad tributaria, al permitir que cada contribuyente sea tratado según su comportamiento tributario, reduciendo la posibilidad que malos contribuyentes se aprovechen del Ordenamiento Jurídico e incentivando que los buenos contribuyentes permanezcan en la misma esfera de cumplimiento.

Cabe indicar que, si bien la Administración Tributaria utiliza actualmente un modelo de gestión de riesgos a nivel interno respecto a determinados procesos (por ejemplo, fiscalizaciones, verificaciones o devoluciones), la propuesta normativa pretende tener un alcance más amplio y transversal en todo el Ordenamiento Jurídico Tributario, logrando una mayor eficacia en la optimización del principio de igualdad tributaria y en la mejora del cumplimiento tributario voluntario.

Sobre la base de lo expuesto previamente, el objetivo principal de la presente investigación consiste en determinar si con la adopción de un perfil de cumplimiento tributario a nivel legal se optimiza el principio de igualdad tributaria en las diversas actuaciones que realizan los contribuyentes ante la Administración Tributaria, logrando reducir aquellas situaciones en las cuales contribuyentes que tienen comportamientos distintos reciben el mismo tratamiento jurídico tributario.

Como objetivos secundarios tenemos a los siguientes:

(i) Analizar si la adopción de un perfil de cumplimiento tributario a nivel legal incentiva el cumplimiento tributario voluntario. Para ello, se parte por analizar las causas del incumplimiento tributario de acuerdo a los distintos enfoques existentes (económico,

psicológico, sociológico, entre otros) y el modelo de gestión de riesgos que viene siendo usado por las Administraciones Tributarias de los distintos países y que tiene como una de sus herramientas al perfil de cumplimiento tributario.

(ii) Evaluar si la adopción de un perfil de cumplimiento tributario a nivel legal supera el test de razonabilidad del Tribunal Constitucional. Esta evaluación resulta importante para confirmar la constitucionalidad de una propuesta normativa y descartar cualquier limitación o afectación a un derecho o principio constitucional.

En cuanto a los enfoques metodológicos utilizados en la presente investigación, tenemos al enfoque comparado en lo que atañe a la evaluación de la experiencia internacional, principalmente de países que forman parte de la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia y México) que hayan adoptado como parte de su modelo de gestión de riesgos a un perfil de cumplimiento tributario y experiencias como Argentina (cuyo sistema tributario es muy similar al peruano) y España (que usa el modelo OCDE como parte de su gestión de riesgos de cumplimiento). Para tal efecto, se realizará la comparación del tipo de normativa empleada por cada país que regule la existencia de perfiles de contribuyentes, aspectos de gestión de riesgos de cumplimiento, bondades de contar con un perfil de cumplimiento, la existencia de una categorización propiamente dicha y la aplicación que se le viene dando a la misma.

Otro enfoque metodológico utilizado es el de la argumentación jurídica constitucional, que parte por el análisis constitucional vinculado con los siguientes tópicos: (i) el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, (ii) los fines constitucionales de los tributos, (iii) el alcance del principio de igualdad tributaria dentro del fenómeno tributario y cómo se ve optimizado con la regulación de un perfil de cumplimiento y (iv) el análisis de constitucionalidad planteado por el Tribunal Constitucional en el test de razonabilidad que confirma la constitucionalidad de la presente propuesta de regulación normativa.

CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE

La Constitución como Norma Suprema de nuestro Ordenamiento Jurídico contempla como parte de su contenido a un Modelo de Estado y Social y Democrático de Derecho, por medio del cual se busca compatibilizar los intereses individuales y los de la sociedad en su conjunto. En dicho contexto, le corresponde el Estado (a través de recursos, principalmente tributarios) el cubrir las necesidades básicas de la población, resultando indispensable que todo ciudadano cumpla con su deber de contribuir.

Por el lado del Estado, la potestad tributaria debe ser ejercida en armonía con los principios constitucionales tributarios tales como: reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad.

Sin embargo, pese a los fines constitucionales del tributo que la Constitución intenta proteger, existen ciudadanos y empresas que escapan no sólo de su deber de contribuir, sino que burlan los controles de la Administración Tributaria, motivo por el cual resulta relevante para el análisis abordar las razones del incumplimiento tributario que han sido objeto de investigaciones previas.

Como consecuencia de la situación descrita en el párrafo anterior, las Administraciones Tributarias han trabajado en distintos modelos que tienen como finalidad reducir los niveles de incumplimiento e incentivar el cumplimiento tributario voluntario. Para ello, se procederá a abordar el análisis del modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento como una de las alternativas que coadyuvan al logro de dichas finalidades² y el uso de perfiles de contribuyentes como una de sus estrategias que, de materializarse en una norma legal, permitirá la optimización del principio de igualdad en las distintas actuaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria.

1.1. Estado Social y Democrático de Derecho

Al respecto, según Landa, el Estado Social y democrático de derecho se asienta en un modelo de economía social de mercado, a través del cual se reconoce por un lado que, la iniciativa privada es libre; y por otro, que es responsabilidad del Estado el proveer a las personas tanto los mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales como ciertas

² Si bien la gestión de riesgos de cumplimiento es una herramienta empleada por las Administraciones Tributarias, por si misma no resuelve la problemática del incumplimiento tributario, requiriéndose el empleo conjunto de otras herramientas (las cuales no son materia de la presente investigación), para dotar de mayor eficiencia a su labor y el logro de sus fines.

condiciones materiales mínimas (por ejemplo, salud, vivienda, educación, seguridad, entre otras) (Landa, 2018, p.46).

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 6626-2006-PA/TC, donde analiza la naturaleza del régimen de percepciones del IGV y su constitucionalidad, en su fundamento décimo menciona al Estado Social y Democrático de Derecho como un punto intermedio entre el Estado Liberal y el Estado Social, donde individuo y sociedad no deben ser entendidos como conceptos que se oponen, sino más bien que se complementan y refuerzan entre sí. Ello quiere decir que, si bien nuestro sistema reconoce principios y derechos de índole individual tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley, se busca otorgarles una mayor efectividad, dotándoles de una base y contenido material en armonía con el interés público (Tribunal Constitucional, 2006).

1.2. Finalidades constitucionales del tributo

Según el planteamiento de Landa, la provisión de las condiciones materiales mínimas a cada ciudadano no es un deber que le atañe exclusivamente al Estado sino a todos. En efecto, la recaudación tributaria (a través del pago de tributos) es la principal fuente de recursos económicos con la que cuenta el Estado, que le permite cumplir sus deberes estatales y solventar el gasto público, promoviendo el bienestar general, sustentado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación. (2006, p.39)

Agrega el citado autor que, otra de las funciones constitucionales del tributo está relacionada con los valores superiores de justicia y de solidaridad, en tanto que, si toda persona tributara en función de su capacidad contributiva, se lograría una redistribución de los recursos, que se materializan con la realización de obras o prestación de servicios públicos, beneficiando a los sectores más pobres que no cuentan con los recursos suficientes para subsistir (2006, p.39).

Por su parte, Paredes sostiene que los recursos recaudados y administrados por el Estado no pasan a propiedad de este, sino que son utilizados para satisfacer los fines sociales que benefician a todos, tanto a los que cuentan con riqueza como a los más desfavorecidos, coadyuvando así a la existencia de una sociedad menos desigual (2010, p. 246).

Adicionalmente, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 3769-2010-PA/TC en la cual analiza la constitucionalidad del sistema de detracciones, afirma lo siguiente: (i) En la STC N.º 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional analizó el redimensionamiento de la visión clásica del tributo que admite la existencia de otras finalidades

constitucionales valiosas, aparte de la función recaudadora, (ii) Si bien en la STC 0008-2003-AI/TC se considera como función principal del tributo la recaudadora, ésta no debe ser entendida como un fin en sí misma sino como un medio para financiar necesidades sociales, (iii) Resulta admisible que para el logro de otras finalidades constitucionales, el tributo pueda ser usado con un fin extrafiscal (por ejemplo, la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad) (Tribunal Constitucional, 2010).

1.3. Principios constitucionales tributarios

Para Danós, la Constitución contiene un conjunto de preceptos que establecen reglas de orden formal y material a las cuales los poderes públicos deben sujetarse en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos. Así, señala que la Constitución de 1993, a diferencia de la Carta de 1979, conserva sólo tres principios: reserva de ley, igualdad y no confiscatoriedad, además del respeto de los derechos fundamentales de la persona (1994, p.134).

Otro enfoque es el presentado por Landa quien considera que el artículo 74 de la Constitución ha recogido sólo de manera enunciativa a los principios que tienen una relación directa con la potestad tributaria del Estado (lo que supone la existencia de principios implícitos que no están recogidos expresamente en dicho artículo), debiendo ser entendidos como directrices que aportan criterios para la potestad tributaria del Estado (2006, p.40).

Sevillano advierte que no existe una opinión uniforme sobre cuáles y cuántos son los principios tributarios; sin embargo, la mayoría reconoce como tales a los principios de legalidad, reserva de ley, generalidad, igualdad tributaria, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, algunos de los cuales (como el principio de generalidad y capacidad contributiva) han sido reconocidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (2016, p.95-96).

Independientemente de la cantidad de principios tributarios existentes, debe quedar claro que la lista contemplada en el artículo 74 de la Constitución es enunciativa, por cuanto no se restringe sólo a los principios contemplados de manera expresa, sino que admite la existencia de principios implícitos cuyo desarrollo ha sido abordado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

1.4. Principio de igualdad tributaria

Para Patón, el principio de igualdad tiene una trascendental relevancia como elemento estructural del Derecho que se especifica en su aplicación práctica en diversas dimensiones, desbordando consideraciones jurídicas, sociológicas y políticas (2013, pp.25-26).

Dicha autora sostiene que la igualdad no debe ser entendida como una limitación al legislador para establecer distinciones entre los contribuyentes, sino por el contrario, éstas deberán ser introducidas si se tiene como finalidad la obtención de justicia, lo que permite la armonía del sistema tributario en su conjunto (subrayado nuestro) (2013, p.67).

Landa en relación a dicho principio, considera que la igualdad está contemplada como derecho fundamental en el artículo 2 de la Constitución, el cual no consiste en exigir ser tratado igual que los demás sino respecto de aquellos que se encuentran en la misma situación; y a su vez no solo constituye un derecho sino también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de Derecho (2006, pp.42-43).

Asimismo, Landa señala que el principio de igualdad no impide el tratamiento desigual; por ello, no entiende vulnerado dicho principio de establecerse una diferencia de trato siempre que existan bases objetivas y razonables para dicha distinción. Por lo tanto, sólo resulta admisible a nivel constitucional, cuando la medida de trato desigual obedezca a causas de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, de lo contrario, nos encontraríamos ante una discriminación proscrita constitucionalmente (2006, p.44).

Por su parte, para Robles Moreno, bajo el principio de igualdad resulta posible sustentar que a los iguales hay que tratarlos de manera similar mientras que a los desiguales hay que tratarlos de manera desigual. Gracias a este principio se faculta al legislador para establecer tratos desiguales entre los contribuyentes (Robles, 2008, p.1).

Por su parte, para el tratadista Luqui, en la igualdad tributaria la ley del tributo debe ser la misma frente a aquellos sujetos que tengan las mismas capacidades contributivas (1989, p.96).

En cuanto a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC ha señalado que, el legislador puede realizar tratamientos diferenciados, siempre que exista un elemento objetivo o una justificación razonable que los sustente. De este modo, se prohíbe toda diferenciación arbitraria (Tribunal Constitucional, 2002).

Por su parte, en los Expedientes acumulados N.os 0001/0003-2003-AI/TC, se ha establecido que el principio de igualdad exige: (i) una vinculación negativa, referida a “tratar igual a los iguales” y “desigual a los que son distintos”, impidiendo factores discriminatorios generados por el legislador y (ii) una vinculación positiva, donde la ley esté llamada a revertir las condiciones de desigualdad, o reponer la igualdad que la realidad social pudiera estar desvinculando de las aspiraciones constitucionales. (Tribunal Constitucional, 2003)

Rescatando las ideas de los autores mencionados y de la jurisprudencia constitucional, consideramos que: (i) el principio de igualdad tributaria no prohíbe un tratamiento desigual siempre que haya una causa objetiva y razonable, lo que desvirtúa la existencia de una distinción arbitraria (ii) el principio de igualdad tributaria tiene una íntima conexión con el principio de capacidad contributiva, pues involucra gravar por igual a aquellos con la misma capacidad contributiva, (iii) es posible introducir diferencias entre los contribuyentes en aras de la obtención de justicia y la armonía del sistema tributario y, (iv) la vinculación positiva de este principio permite que se reviertan las condiciones de desigualdad que la realidad social pudiera estar desvinculando de las aspiraciones constitucionales.

Ahora bien, el planteamiento que proponemos y que será desarrollado más adelante, si bien reconoce que el principio de igualdad tributaria involucra gravar por igual a aquellos que tengan la misma capacidad contributiva, no se circunscribe únicamente a una obligación sustancial (igualdad en el pago de tributos).

Nos explicamos, el principio de igualdad tributaria está contemplado expresamente en el artículo 74 de la Constitución. Dicho artículo regula la potestad tributaria del Estado, potestad que no se circunscribe exclusivamente a una obligación de carácter sustancial (pago de tributos), sino también comprende otro tipo de obligaciones que forman parte del fenómeno tributario (por ejemplo, las obligaciones formales o los deberes de colaboración).

De este modo, si bien todos deben pagar sus tributos por igual según su capacidad contributiva, esto no ocurre cuando “malos contribuyentes” evitan cumplir con sus obligaciones tributarias. Por ello, el principio de igualdad tributaria admite establecer tratamientos diferenciados entre los contribuyentes según sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario e incidir en sus obligaciones formales u otro tipo de relación jurídica tributaria distinta de la sustancial, a fin de incentivar que los “malos contribuyentes” mejoren su comportamiento tributario y los buenos permanezcan en la misma esfera de cumplimiento.

Como consecuencia de lo anterior, se pretende que aquellos con igual capacidad contributiva, tributen lo que les corresponda, al desincentivarse las conductas de incumplimiento tributario.

1.5. Incumplimiento tributario

En este punto se expondrán las causas del incumplimiento tributario de acuerdo con los diversos enfoques sobre la materia.

1.5.1. Enfoque económico

Según comenta Khulen, en lo que respecta al enfoque económico, el cumplimiento de las leyes fiscales se basa en la decisión racional de los individuos, de modo que, si el incumplimiento de dichas normas les significa mayores beneficios que su cumplimiento, se verán inclinados a incumplirlas. Bajo esa óptica se tomará en cuenta tanto la probabilidad de la detección como la dureza de la sanción (2015, p. 57).

Complementando lo anterior, para Bergman y Armando Nevárez, más que las probabilidades objetivas de la detección y sanción, lo determinante es la percepción subjetiva acerca de la capacidades del Estado de aprehensión y castigo; es decir, podría ocurrir que objetivamente la probabilidad de ser detectado y sancionado es baja, sin embargo la percepción subjetiva del contribuyente resulta por el contrario alta, constituyendo así en un factor relevante a considerar al momento optar por cumplir o evadir (2005, p.11).

1.5.2. Enfoque psicológico

Al respecto, Khulen señala que el incumplimiento fiscal bajo este enfoque comprende dos grupos de causas: (i) la carga fiscal subjetiva (la percepción de la afectación de los impuestos en el patrimonio de los contribuyentes), y (ii) la moral física (la conciencia de lo injusto y la percepción que se tiene sobre el sistema tributario) (2015, p. 58).

En modo similar, para Olgún “el cumplimiento voluntario dependerá, en primer lugar, de la confianza que se tenga en el Estado y en sus autoridades, como también de la percepción de equidad y de las normas sociales imperantes” (Olgún, 2018, p. 20).

Para González, Trujillo y Cortés, un factor influyente en el comportamiento tributario es la “percepción de equidad”, de modo que, si esta percepción resulta negativa, incidirá en un comportamiento de incumplimiento tributario (2018, p.6).

Dichos autores, al hablar de la equidad como un elemento de justicia tributaria toman en cuenta dos perspectivas: i) la equidad horizontal, por medio de la cual aquellos que tengan el mismo estatus deben ser tratados de la misma manera (es decir, pagar la misma cantidad de impuestos y recibir la misma cantidad de beneficios) y ii) la equidad vertical, que sostiene que aquellos con menor capacidad deben tener un trato más favorable (por ejemplo, con menos afectación con impuestos) en relación con aquellos que tienen mayor capacidad (2018, p.6).

En esa línea, Tipke señala que los contribuyentes al advertir que las leyes tributarias no se aplican por igual, suelen demostrar una mayor sensibilidad a la percepción de un sistema tributario injusto, demostrando una menor tolerancia a las desigualdades de los impuestos. (citado en Timaná y Pazo, 2014, p. 52).

En esa línea, para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)³ la confianza en el gobierno en general y la justicia del sistema tributario, comprende la percepción que tiene todo ciudadano respecto al trato justo que reciben los demás ciudadanos, de modo que la preocupación por la inequidad vertical constituye un factor principal del cumplimiento voluntario (2011, p. 189).

Agrega CIAT que, las actitudes para el cumplimiento tributario se ven incididas por la forma en que los contribuyentes se perciben a sí mismos, a otros contribuyentes y a las administraciones tributarias (como probos o corruptos, justos o injustos), así como la forma en que los contribuyentes se categorizan a sí mismos, a otros contribuyentes y a las autoridades (2011, p. 208).

1.5.3. Enfoque sociológico

Para Bergman y Nevárez, tanto el pago como la evasión de impuestos si bien son decisiones que son tomadas por los sujetos a nivel individual, se ven fuertemente influenciados por el entorno social donde se desenvuelven, más aún si el “éxito” que imitan de sus pares es incorporado como parte de su aprendizaje (produciéndose el efecto contagio), bajo el entendido que es lo mejor para ellos (2005, pp.9, 28).

Los autores ponen como ejemplo que, en un país donde la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, los incentivos de copiar a los que incumplen son menores, por lo que se reducen los incentivos a la evasión. (2005, p.14). Según un experimento

³ Organismo internacional público, sin fines de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Información recuperada de su sitio web: <https://www.ciat.org/quienes-somos/>

realizado a estudiantes de Argentina y Chile, se observó que dos de cada tres contribuyentes reducen su cumplimiento a causa de convivir en lugares de alta evasión; en ese sentido, determinaron que el “efecto contagio” es significativo con mayor razón en países con bajo nivel de cumplimiento (2005, p.27).

1.5.4. Enfoques multidisciplinarios

Olguín cuestiona la teoría económica tradicional que se basa en una decisión racional para la maximización de beneficios y minimización de costos, sosteniendo que no resulta suficiente para explicar las razones por las cuales las personas no pagan impuestos, por lo que a fin de profundizar en aquellas situaciones que el modelo tradicional no puede explicar, considera que se debe recurrir a la economía conductual, comprendiendo aspectos psicológicos y/o sociológicos (2018, p.11).

Para OCDE, existen dos enfoques muy amplios que explican el problema del incumplimiento que deben ser entendidos de manera complementaria. El primero, desde una perspectiva racional de la economía; el segundo, desde una perspectiva desde la psicología y sociología (2004, p. 44).

Entre los factores económicos que considera OCDE están la carga financiera, los costos de cumplimiento, los desincentivos e incentivos. Por el lado de los factores de comportamiento están las diferencias individuales, la inequidad percibida, la percepción de riesgo mínimo y la asunción del riesgo (2004, p.45).

Dicho organismo señala que, diversos estudios han demostrado que aquellos que cumplen quieren que los que incumplan sean sancionados, lo cual se encuentra relacionado con la equidad de tratamiento (2004, p. 44) (subrayado nuestro).

De la revisión de los enfoques anteriormente expuestos, consideramos que el fenómeno del incumplimiento tributario es complejo, de modo que las causas que intentan explicarlo no se pueden circunscribir a un solo enfoque.

Así, en relación a la presente investigación, consideramos que el enfoque multidisciplinario resulta ser el más acertado y coadyuva a explicar mejor las bondades de la propuesta de regulación a nivel legal de un perfil de cumplimiento según explicamos a continuación:

- i) Desde el enfoque económico, a partir de los planteamientos de Khulen, Bergman y Armando Nevárez, consideramos que, de establecerse una categorización de

contribuyentes y un tratamiento diferenciado, originaría que la decisión racional del sujeto considere que no le resulta “tan beneficioso” incumplir sus obligaciones tributarias pues ello incidirá en que se le categorice en un perfil que contenga mayores restricciones.

De la mano con ello, la percepción de la probabilidad de detección y la dureza de la sanción es alta; pues por un lado, la Administración se valdría de diversas herramientas como la tecnología de la información para asignar una categoría a un determinado contribuyente de manera automática (no pudiendo evitar ser sujeto a dicha clasificación⁴); y por otro lado, al quedar claras desde un inicio las mayores restricciones (cuya regulación se encontraría en una norma con rango legal) producto de una categorización en un bajo nivel de cumplimiento, se desalentaría el incumplimiento de obligaciones tributarias.

ii) Desde el enfoque psicológico, según los planteamientos de autores como Olguín, González, Trujillo, Cortéz y Tipke, la percepción de inequidad de trato o de un sistema tributario injusto desalienta a los buenos contribuyentes a mantener su buen comportamiento tributario, e incentiva a los malos contribuyentes a continuar realizando sus conductas de incumplimiento tributario. En ese sentido, una categorización de contribuyentes y el establecimiento de tratos diferenciados en función al comportamiento tributario, mejora la percepción de un sistema tributario justo, incentivando así el cumplimiento voluntario.

iii) Desde el enfoque sociológico, la categorización de contribuyentes y el establecimiento de tratos diferenciados en función a su comportamiento tributario, podría originar que se produzca “el efecto contagio” al que aludían autores como Bergman y Nevarez. En términos positivos, se buscaría imitar el comportamiento del entorno social de aquellos individuos que por cumplir con sus obligaciones tributarias accederían a mayores beneficios o facilidades.

Por el contrario, el observar que los individuos del entorno social se encuentran sujetos a mayores restricciones producto de haber sido categorizados en un bajo nivel de cumplimiento, se produciría un efecto disuasorio, pues se evitaría imitar comportamientos que suponen mayores perjuicios.

⁴ La percepción de la probabilidad de detección como contribuyente incumplido es alta.

1.6. Gestión del Riesgo de Cumplimiento

A nivel internacional, se reconocen cuatro categorías amplias de obligaciones tributarias que están presentes independientemente de la jurisdicción a la que se pertenezca. Así, OCDE reconoce a las siguientes:

- Registro en el sistema (inscripción);
- Notificar a tiempo la información tributaria requerida;
- Comunicar la información de manera completa y precisa y
- Pago de las obligaciones tributarias a tiempo. (OCDE, 2004, p.10)

Ahora bien, si un contribuyente no cumple con cualquiera de estas obligaciones clave, incurrirá en un incumplimiento tributario; sin embargo, existen distintos grados de incumplimiento que dependerán de las causas que le dieron origen y que ameritarán una respuesta distinta por parte de la Administración Tributaria a través de un modelo de gestión de riesgos de cumplimiento.

En ese sentido, se revisará la literatura sobre la Gestión de Riesgos de Cumplimiento como un modelo que busca incentivar el cumplimiento tributario voluntario.

Para el CIAT, se entiende por gestión del riesgo de cumplimiento al proceso sistemático que tiene como finalidad identificar, analizar, determinar, priorizar y tratar y evaluar los riesgos de incumplimiento de los contribuyentes, permitiendo a las Administraciones Tributarias alcanzar sus objetivos estratégicos clave como institución, en pro de lograr un alto nivel de cumplimiento tributario voluntario. (2011, p.280)

Adicionalmente, para dicho organismo, la gestión del riesgo de cumplimiento es un proceso proactivo y dinámico útil en la toma de decisiones respecto a las acciones a ejecutar por parte de las Administraciones Tributarias. En un inicio, fue utilizada para la asignación eficaz de los recursos limitados a los contribuyentes y en aquellas situaciones que implicaban mayores riesgos de incumplimiento; en particular, para la programación de fiscalizaciones. Sin embargo, en nuestros días, el concepto de la gestión del riesgo se ha ampliado, poniendo énfasis en la comprensión de la conducta de los contribuyentes y en la forma de influir en ella mediante el establecimiento de estrategias diferenciadas que combinan un tratamiento preventivo y represivo (2011, p. 281).

En cuanto a la identificación de los riesgos, la OCDE sostiene que la legislación no puede regular todas las posibles situaciones que pueden surgir como resultado de la aplicación de la ley. Advierte que, siempre existirán contribuyentes con la intención de identificar y explotar los resquicios de la armadura legislativa en sus esfuerzos de ganar una ventaja personal (2004, p.22). (subrayado nuestro).

1.6.1 Beneficios

Sobre la base de este concepto amplio de la gestión del riesgo de cumplimiento, el CIAT reconoce una serie de beneficios entre los cuales destacan los siguientes:

- (i) la posibilidad de establecer tratamientos diferenciados entre los contribuyentes a partir de sus conductas de cumplimiento,
- (ii) énfasis en incentivar el cumplimiento tributario voluntario,
- (iii) la identificación de la estrategia idónea en caso de incumplimiento tributario,
- (iv) la optimización del uso del recurso humano y de otra índole con la finalidad de dotar de mayor eficiencia y eficacia a las actuaciones de las Administraciones Tributarias,
- (v) énfasis de las actividades de control como las fiscalizaciones sobre los contribuyentes incumplidores,
- (vi) un tratamiento equitativo de los contribuyentes, y,
- (vii) una mayor confianza en el sistema tributario y en su administración (2011, pp.281-282).

1.6.2. Modelos de Gestión del Riesgo de Cumplimiento

Entre los modelos de Gestión de Riesgo de Cumplimiento, tenemos al Modelo OCDE y al BISEP, los cuales describiremos a continuación:

a. Modelo de la Gestión del Riesgo de la OCDE.

Este modelo de OCDE, creado por el Foro de Administración Tributaria (FTA) muestra una descripción detallada y sistemática de los pasos que conforman el proceso de gestión del riesgo, que incluyen la identificación de riesgos, la determinación y la asignación de prioridades de los riesgos, los análisis de las conductas de cumplimiento, las opciones de tratamiento, el establecimiento de estrategias, la evaluación y el monitoreo (2011, p. 283).

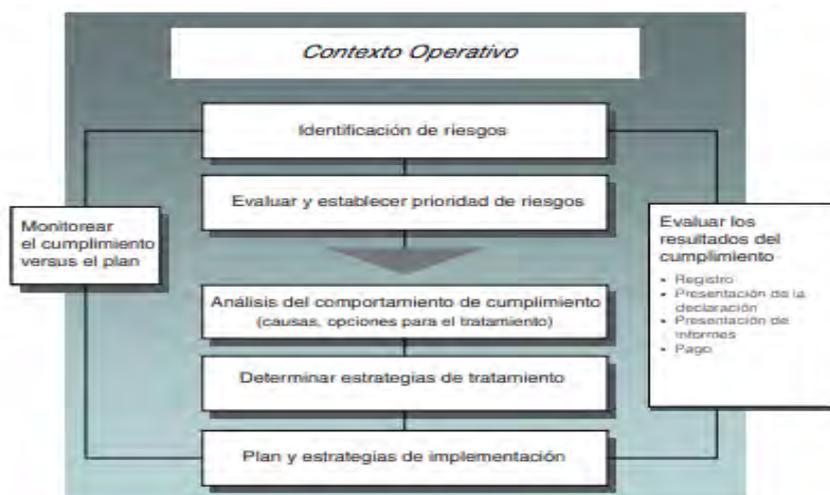


Figura 1. Modelo OCDE (CIAT, 2011)

Explicando un poco más a detalle, en este modelo, se parte por la identificación de los riesgos de cumplimiento determinando su fuente e impacto. Como siguiente paso, se procede a evaluar y priorizar los riesgos (cuantificándolos, clasificándolos y evaluando las consecuencias potenciales en caso ocurran o permanezcan sin un tratamiento).

Luego, se realiza el análisis de las conductas de cumplimiento desde dos enfoques amplios (el económico, por un lado; el psicológico y sociológico, por el otro), lo cual resulta esencial para guiar la selección de las estrategias de tratamiento más idóneas.

El siguiente paso consiste en seleccionar dentro de una amplia variedad de estrategias, la(s) que resulte(n) más adecuada(s) para enfrentar el incumplimiento, de modo que su aplicación eficaz dependerá de tres habilidades clave: recursos, diseño y ejecución.

Finalmente, corresponde la evaluación de los resultados, considerando los beneficios logrados gracias a la aplicación de una determinada estrategia de cumplimiento y aquello susceptible de mejoras. Dicha evaluación debe ser constante. (OCDE, 2004, pp.15-82)

b. Modelo de Gestión de Riesgo BISEP

Este modelo de evaluación del riesgo fiscal fue introducido en 1998 por la Administración Tributaria australiana, Australian Taxation Office (ATO). Su nombre BISEP deriva de sus siglas en inglés de Business, Industry, Sociological, Economic y Psychological, factores que influyen en el comportamiento de los deudores tributarios.

Según explica la profesora española Soto, a través de este sistema se clasifican a los contribuyentes en cuatro categorías diferentes en función de la conducta que éstos adoptan frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De este modo, una vez que son clasificados, la ATO aplica la estrategia de cumplimiento que resulte más eficaz. (2019, p.1).

Asimismo, la autora señala que la pirámide de cumplimiento de la ATO, se explica en función a las dos caras laterales de la misma. Una de ellas refleja la actitud de los contribuyentes frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que se resume en cuatro tipos de contribuyentes: (i) los decididos a incumplir, (ii) los que incumplen pero que requieren de mayor atención para adecuar su comportamiento a la normativa tributaria, (iii) los incumplidores por falta de asistencia u orientación en el cumplimiento y (iv) contribuyentes decididos a cumplir. La otra cara corresponde a la estrategia de cumplimiento asociada a cada una de esas conductas (desde aplicar todo el rigor de la ley en caso de incumplimiento hasta adoptar un enfoque basado en la asistencia al contribuyente en los casos en que éste cumpla debidamente con las normas tributarias) (2019, p.1).

Por su parte, según Calderón y Quintas dicho modelo se articula fundamentalmente en relación al grado de riesgo fiscal y la conducta del contribuyente, en virtud de la cual la Administración elabora una estrategia a seguir y el costo de cumplimiento que debe soportar el contribuyente, según se aprecia de la Tabla 1 (Calderón y Quintas, 2017, p. 9)

TABLA 1

Estructura general del modelo de cumplimiento australiano

Actitud frente al cumplimiento por parte del contribuyente	al	Estrategia a seguir por la Administración	Costos de cumplimiento
Firmemente decidido a incumplir la normativa fiscal	a	Aplicación estricta de la ley	Muy elevados
Predispuesto a incumplir la normativa fiscal a la menor oportunidad	la	Disuación a través de actividades inspectoras	Elevados
Predispuesto a cumplir la normativa fiscal aunque siempre lo consiga	la	Implementación de ciertos mecanismos de ayuda al cumplimiento	Moderados
Firmemente comprometido a cumplir la normativa fiscal	a	Facilitar todo lo posible los trámites fiscales	Reducidos

Adaptado de: Calderón, José y Alberto Quintas (2017)

De este modo, a través del modelo BISEP y del análisis de los factores de riesgo fiscal, se realiza una estimación de la probabilidad de incumplimiento y de las consecuencias del mismo

clasificando a los contribuyentes en cuatro categorías en función a su nivel de riesgo fiscal, lo que a su vez determina el enfoque que adoptará la Administración Tributaria para garantizar el cumplimiento tributario, según se observa en la Tabla 2:

TABLA 2

Marco de diferenciación de Riesgo

Tipo de contribuyente	Posibilidad de incumplimiento	Consecuencia del incumplimiento	Control de sus actividades	Enfoque de la Administración
Empresas “alto riesgo”	Alta	Importantes	Inspección continua	Aplicación de la ley
Empresas “clave”	Baja	Importantes	Observación continua	Cooperativo
Empresas “riesgo medio”	Alta	Moderadas	Inspección periódica	Aplicación de la ley
Empresas “riesgo bajo”	Baja	Moderadas	Observación periódica	Cooperativo

Adaptado de: Calderón, José y Alberto Quintas (2017)

En modo similar, en palabras del CIAT “El llamado “Modelo BISEP” fue creado para describir la relación entre los factores posibles que influyen en la conducta del contribuyente y las actitudes de este respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias” (CIAT, 2011, p.284), según se puede apreciar de la figura 2.



Figura 2. Modelo BISEP (CIAT, 2011)

De lo anterior se desprende que: (i) el Modelo BISEP propone la adopción de una estrategia de cumplimiento tomando en cuenta la actitud del contribuyente, (ii) aquellos contribuyentes que están dispuestos a cumplir sólo requerirían facilidades para el cumplimiento, (iii) los contribuyentes que tratan de hacer lo correcto, pero ello no es suficiente, las Administraciones Tributarias deberán orientarlos en sus obligaciones, (iv) aquellos contribuyentes que no quieren cumplir pero prestándoles atención si cumplirían, corresponde diseñar programas de presentación de información, y, (v) la categoría de contribuyentes que han decidido no cumplir,

deben ser sometidos a toda la fuerza de la ley que incluye además de las fiscalizaciones, sanciones e incluso procesos penales (2011, p. 284).

Sobre la base de los modelos expuestos, se observa que, si los contribuyentes perciben al sistema tributario, la política de gasto público y la administración de impuestos como justos, existen mayores posibilidades de incentivar su cumplimiento tributario voluntario. Asimismo, si los contribuyentes están satisfechos con la forma en que son tratados por la Administración Tributaria, probablemente sean una mejor disposición a las decisiones o acciones que ésta realice. (2011, p. 286).

c. Metodología de gestión de riesgos de cumplimiento aplicada por la SUNAT

Según Ramos, desde el año 2015, la SUNAT busca implementar una Metodología de Gestión de Riesgos de Cumplimiento - MGRC, mediante la elaboración de un proceso estructurado y sistemático para la identificación, valoración, priorización, análisis y tratamiento de los riesgos de cumplimiento a fin de permitirle a la Administración Tributaria alcanzar su objetivo estratégico de mejorar el cumplimiento tributario (2018, p.5).

Asimismo, de acuerdo al Informe de Gestión por Resultados del Año 2018 de la SUNAT, la institución cuenta con un Proyecto de Gestión Integral de Riesgo, que tiene como finalidad implementar el modelo de Gestión de Riesgos como estrategia integral para reducir las brechas de incumplimiento (inscripción, documentación, declaración y pago); permite determinar el perfil de riesgo de los contribuyentes; y, el soporte informático que se requiere para tal efecto. (2018, p. 18)

Adicionalmente a ello, la SUNAT ha sido objeto de evaluación mediante la herramienta denominada Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT), impulsada por el Fondo Monetario Internacional (FMI) que permite identificar las debilidades y fortalezas de las administraciones tributarias en el contexto de la buena práctica internacional en base a nueve áreas distintas, siendo una de ellas la Gestión Eficaz de Riesgos.

Así, de acuerdo al TADAT Performance Assessment Report del año 2017, informe elaborado por el FMI, la SUNAT fue sujeta a evaluación, entre otras, en el área de la gestión eficaz de riesgos, que se compone por distintos indicadores, entre los que destacamos a los siguientes:

- A2-3. Identificación, evaluación, clasificación y cuantificación de los riesgos de cumplimiento.
- A2-4. Mitigación de riesgos a través de un plan de mejora de cumplimiento.
- A2-5. Monitoreo y evaluación de las actividades de mitigación de riesgos de cumplimiento.

En los dos primeros (A2-3 y A2-4), la SUNAT obtuvo como calificación una “A”, mientras que en el último (A2-5) obtuvo una “B”, con la observación que, no todas las actividades de mitigación son evaluadas y documentadas (2017, p. 22)

Para entender un poco más a qué se refiere este último indicador, es preciso recurrir a la Guía práctica de TADAT 2019, que señala que en la evaluación de este indicador se toma en cuenta, entre otras, a las siguientes fuentes: “(i) Informes elaborados por la administración tributaria para alertar sobre las deficiencias de política tributaria identificadas que hayan expuesto al sistema tributario a altos niveles de riesgo, (ii) Cambios en la legislación para subsanar o corregir las deficiencias identificadas en materia de políticas tributarias” (FMI, 2017, p. 40).

En tal sentido, la presente propuesta de regulación de perfiles de cumplimiento coadyuvaría a la mejora del indicador mencionado, al detectar cambios en la legislación que reduzcan los niveles de riesgo al que ha estado sujeto el sistema tributario, como consecuencia de poner en una misma situación tanto a los buenos como a los malos contribuyentes.

Como se desprende de lo anterior, la SUNAT utiliza actualmente el modelo de gestión de riesgos, sobre el cual ha estado sujeta a evaluaciones por parte del FMI. No obstante ello, dicho modelo es usado solo a nivel interno y en determinados procesos⁵ (por ejemplo, fiscalizaciones, verificaciones, acciones inductivas, devoluciones⁶, entre otros), no existiendo un marco legal con impacto transversal en el ordenamiento jurídico.

1.7. Perfil de Cumplimiento

Para el CIAT, la gestión del riesgo de cumplimiento permite a las Administraciones Tributarias tomar las mejores decisiones respecto de estrategias de tratamiento idóneas para las

⁵ Según entrevistas con algunos funcionarios de la Administración Tributaria.

⁶ A nivel interno, la SUNAT cuenta con un Modelo de Riesgo del Exportador, que si bien no está formalizado es tomado en cuenta, entre otros, para la atención de las devoluciones de saldo a favor materia de beneficio.

diferentes categorías de contribuyentes y también a nivel de cada contribuyente, sobre la base de información obtenida de manera sistemática y a su conducta de cumplimiento (2011, p.281).

Por su parte, para OCDE, muchas administraciones tributarias segmentan a los contribuyentes en grupos con similares características e identifican riesgos de cumplimiento por cada uno de dichos segmentos para adoptar las mejores estrategias de tratamiento (2004, p. 24).

Para Sotelo y Sevillano, el fundamento de una política de incentivos al cumplimiento tributario consiste en premiar a quienes cumplen con sus obligaciones, mantenerlos en esa esfera de cumplimiento y promover que quienes se encuentren en la esfera opuesta se desplacen hacia aquella, mejorando el cumplimiento de sus obligaciones. (2014, p. 95).

En modo similar, Soto recomienda que las Administraciones Tributarias adopten una perspectiva basada en el “palo y la zanahoria”, donde la “zanahoria” representa las condiciones más beneficiosas sobre la normativa tributaria vigente, mientras que el “palo” representa a determinadas medidas coercitivas y punitivas con una finalidad disuasoria y sancionatoria del incumplimiento. La autora recomienda que ambas perspectivas sean usadas al mismo tiempo. (2019, p.1)

Para el experto internacional del FMI Fernando Díaz Yuvero se deben tomar medidas adaptadas a cada tipo y segmento de contribuyentes, considerando su historial. Dicho autor sostiene que, no se le puede dar el mismo trato a aquel contribuyente que ha venido cumpliendo con sus obligaciones tributarias si es que por ejemplo solicita una facilidad de pago, de aquel contribuyente que viene pidiendo facilidades de pago pero que incumple reiteradamente con dichas obligaciones. (Díaz Yuvero, 2020).

Coincidimos con lo señalado por el citado autor, pues va en línea con la propuesta que estamos planteando, ya que se pretende evitar dar el mismo tratamiento a aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones respecto de aquellos que tienen una conducta de constante incumplimiento.

En suma, resultan interesantes las afirmaciones de los autores así como de los organismos internacionales citados, pues resaltan como parte de una política de incentivos al cumplimiento tributario, el otorgamiento de facilidades o “premios” a los que cumplen con sus obligaciones

tributarias (buscando mantener su buen comportamiento tributario) y promoviendo que aquellos que las incumplan a mejorar su comportamiento (a través de, por ejemplo, restricciones o limitaciones), lo que se encuentra alineado con uno de los objetivos de la presente investigación, que consiste en determinar si la adopción legal de un perfil de cumplimiento tributario constituye una herramienta que incentive el cumplimiento tributario voluntario.

Ahora bien, agregan, Sotelo y Sevillano que, una forma de incentivo al cumplimiento son medidas permanentes en el sistema tributario, siendo un ejemplo de ello, el Régimen de Buenos Contribuyentes en el Perú, cuya finalidad es evidenciar que el cumplimiento tributario es recompensado. A través de este tipo de regímenes, cuyas normas establecen un trato diferenciado sobre la base de la conducta previa del deudor tributario para otorgarle una serie de beneficios, permite incentivar a los contribuyentes a una mejora en el cumplimiento de sus distintas obligaciones tributarias. (2014, p.97).

Consideramos que, si bien a juicio de estos autores, el Régimen de Buenos contribuyentes es un ejemplo de un trato diferenciado que reconoce la conducta previa del deudor tributario para otorgarle beneficios, es un régimen que por sí mismo resulta insuficiente para el fin propuesto, pues su alcance se encuentra limitado sólo a un grupo de contribuyentes (los que vienen cumpliendo con sus obligaciones tributarias), careciendo de un tratamiento para disuadir a aquellos “malos contribuyentes” de sus conductas de incumplimiento tributario, situación que si se encuentra comprendida en la presente investigación.

De otro lado, según información proveniente del Diario Oficial el Peruano, en diciembre de 2019 la entonces Superintendente Nacional, Claudia Suárez, declaró a los medios de comunicación que la SUNAT elaboraría un perfil de riesgo sobre la base del grado de cumplimiento de las normas tributarias, estableciendo cinco niveles de cumplimiento, lo que permitiría otorgar un trato diferenciado. Asimismo, señaló que en una primera fase se incluiría a los contribuyentes de renta de tercera categoría, buscando luego incorporar a las personas naturales (abarcando así al universo total de contribuyentes). (El Peruano, 2019).

Sin embargo, a la fecha no se tiene mayor novedad al respecto, por lo que persiste la inexistencia de una norma legal que contemple una categorización de contribuyentes y un tratamiento diferenciado según su comportamiento tributario.

De acuerdo a lo expuesto a lo largo del presente capítulo, se puede observar que actualmente no existe una normativa legal que contemple una categorización de los contribuyentes sobre la base de una evaluación integral de sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario que permita establecer tratamientos diferenciados.

Dicha categorización expresada en un determinado perfil del contribuyente se enmarca dentro de un modelo de gestión de riesgos como una de las herramientas con las que cuenta la Administración Tributaria para enfrentar el incumplimiento e incentivar el cumplimiento tributario voluntario, en respeto del marco constitucional vigente y la promoción de los principios constitucionales tributarios, como lo es el principio de igualdad tributaria.

Cabe resaltar, que si bien la SUNAT ya viene utilizando el modelo de gestión de riesgos a nivel interno para determinados procesos (por ejemplo, fiscalizaciones, verificaciones acciones inductivas o devoluciones), la propuesta de regulación de perfiles de cumplimiento tendrá un alcance e impacto mayor pues mediante la creación de una norma legal se logrará un efecto transversal en todo el Ordenamiento Jurídico Tributario.

Nótese que la categorización de contribuyentes y su tratamiento diferenciado regulados en una norma legal que será de conocimiento público mejorará la relación de transparencia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

En línea con todo lo anterior, más adelante se explicará cómo la propuesta contribuye a la optimización del principio de igualdad tributaria⁷ e incentiva el cumplimiento tributario voluntario.

⁷ Se detallará en el Capítulo 3 “Discusión”.

CAPÍTULO 2: PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. Situación actual de la problemática

Actualmente, existen situaciones en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario donde no se viene aplicando el principio de igualdad tributaria, toda vez que tanto buenos como malos contribuyentes están recibiendo el mismo tratamiento jurídico en sus actuaciones frente a la Administración Tributaria.

A través del principio de igualdad tributaria se garantiza que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación reciban el mismo tratamiento jurídico, lo que no ocurre entre buenos y malos contribuyentes, quienes responden de manera contraria ante sus distintas obligaciones tributarias.

Este tratamiento “igualitario” entre contribuyentes que no se encuentran en una misma situación, ocasiona que los malos contribuyentes se aprovechen de las normas legales vigentes para obtener ventajas del sistema tributario en perjuicio del fisco y de la sociedad en general.

Por ejemplo, actualmente, el Código Tributario contempla la posibilidad de cuestionar los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria a través de los recursos impugnatorios tales como la reclamación y apelación, de modo que mientras se encuentre en curso el procedimiento contencioso tributario⁸, la Administración Tributaria se encuentra impedida de cobrar la deuda impugnada (al encontrarse sus actos suspendidos). Ante ello, los malos contribuyentes suelen aprovecharse del marco jurídico expuesto, valiéndose de la interposición de recursos impugnatorios (sin mayores fundamentos de hecho o de derecho) con la única finalidad de dilatar el cobro de la deuda tributaria. Como se puede observar, esta ausencia de distinción de tratamiento como parte de un marco regulatorio, entre buenos y malos contribuyentes para la interposición de recursos impugnatorios ocasiona el aprovechamiento de estos últimos.

Otro ejemplo donde se observa la problemática expuesta, ocurre en las normas que regulan el cambio de domicilio fiscal, el cual puede ser efectuado por cualquier contribuyente a través de SUNAT-Operaciones en Línea, contemplándose como únicos impedimentos el tener la condición de no habido o contar con alguna restricción domiciliaria (por encontrarse en un procedimiento de cobranza coactiva o de fiscalización), en cuyo caso se requerirá acercarse a

⁸ Y no quede firme en sede administrativa la resolución emitida por el órgano resolutor correspondiente.

las oficina de SUNAT con los documentos que acrediten la dirección del domicilio fiscal a modificar y las razones de sustento del cambio, quedando sujeto a una verificación por parte de la Administración Tributaria. En dicho escenario, podría darse el caso de malos contribuyentes que, (i) no tengan la condición de no habidos y/o (ii) no cuenten con un procedimiento de fiscalización o de cobranza coactiva en curso, que realicen indiscriminadamente el cambio de domicilio fiscal para huir de los controles de la Administración Tributaria.

La situación se podría tornar más gravosa si un contribuyente que se encuentra con la condición de domicilio fiscal no hallado⁹ (situación anterior a la de no habido), confirma su domicilio fiscal a través de Internet¹⁰ (dentro del plazo de ley), cambiando su condición a la de habido. Posteriormente a ello, podría ocurrir que la Administración Tributaria intente nuevamente notificar a dicho sujeto en tres oportunidades y en tres días distintos sin éxito, cayendo el contribuyente en la condición de no hallado, de modo que, a través de Internet podría nuevamente confirmar su domicilio fiscal retornando a la condición de habido (evitando caer en la condición de no habido indefinidamente). Este juego aparente del gato y del ratón que pareciera de nunca acabar y que podría tornarse en un círculo vicioso sin solución vigente, se origina en la medida que el marco regulatorio actual no establece una mayor restricción en las normas que regulan la confirmación del domicilio fiscal por Internet¹¹, facilidad que se le da tanto a los buenos como a los malos contribuyentes.

Otra situación donde se advierte el aprovechamiento de las normas vigentes se da con motivo al acceso a un fraccionamiento y/o aplazamiento tributario, cuyo número de cuotas y plazo de aplazamiento para la primera cuota están contemplados sin distinción tanto para los buenos o malos contribuyentes. Sobre la base de ello, y con la finalidad de retrasar al máximo posible el pago de la deuda tributaria, los malos contribuyentes pueden optar por fraccionar por el mayor número de cuotas permitidas, y al mismo tiempo acogerse al plazo máximo de aplazamiento para el pago de la primera cuota.

Los casos descritos anteriormente, son claros ejemplos de situaciones en las cuales buenos como malos contribuyentes están recibiendo el mismo tratamiento jurídico en sus actuaciones

⁹ Para tener la condición de no hallado se requiere que la Administración Tributaria haya notificado en tres oportunidades en días distintos sin éxito (por negativa de recepción o por ausencia de persona capaz que recepcione las notificaciones) o en caso se trate de un domicilio fiscal inexistente.

¹⁰ Requisito para cambiar la condición de no hallado a la de habido.

¹¹ La única restricción solo comprende a sujetos que se encuentren en la condición de no habidos.

frente a la Administración Tributaria ocasionando el aprovechamiento del ordenamiento jurídico actual por parte de estos últimos en perjuicio del bienestar social.

Esta problemática se acentúa en la medida que a la fecha no existe una normativa legal que contemple una categorización de contribuyentes que parta de una evaluación integral de sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario, y que en función a la asignación de una determinada categoría se establezcan tratamientos diferenciados que combatan la desigualdad advertida¹².

Ahora bien, la necesidad de una norma con rango legal se justifica en la medida que ni el Código Tributario¹³ ni la Ley General de la SUNAT¹⁴ han previsto de forma expresa la posibilidad que Administración Tributaria realice la clasificación de los contribuyentes y establezca un tratamiento diferenciado como consecuencia de dicha clasificación. En ese sentido, si bien la propuesta tiene como finalidad constitucional válida la optimización del principio de igualdad tributaria se requiere de un marco legal idóneo.

Nótese que, en atención al principio de legalidad¹⁵ toda autoridad administrativa debe actuar en función a las facultades expresamente conferidas por ley, de modo que si la Administración Tributaria a la fecha no tiene la facultad de categorización de contribuyentes con consecuencias en la modificación de su situación jurídica (otorgando beneficios o estableciendo restricciones) resulta imprescindible recurrir a una norma con rango de ley¹⁶ que lo establezca de manera expresa.

Cabe precisar que, si bien la facultad de categorización de contribuyentes debe encontrarse en una norma con rango de ley, también es cierto que existen normas de distinta jerarquía que

¹²Nótese que la desigualdad también supone tratar igual a los desiguales.

¹³El Título II del Libro Segundo del Código Tributario establece como facultades de la Administración Tributaria a: (i) la recaudación, (ii) la determinación y fiscalización y (iii) la sancionadora.

Asimismo, si bien el numeral 15 del artículo 62 del citado Código establece como parte de la facultad de fiscalización que la Administración evalúe las solicitudes presentadas y otorgue, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario, el alcance queda restringido a una solicitud o autorización, no haciendo alusión a una clasificación de contribuyentes con impacto transversal.

¹⁴Si bien el inciso f) del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 501, Ley General de la SUNAT, contempla como una de sus funciones el “administrar los mecanismos de control tributario preventivo” y los perfiles de cumplimiento tienen un componente preventivo, dicha mención resulta insuficiente, pues la propuesta involucra también un componente restrictivo con incidencia en la modificación de la situación jurídica de los contribuyentes.

¹⁵Contemplado en el numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444.

¹⁶En modo similar, debe observarse que el actual Régimen de Buenos contribuyentes que establece un tratamiento diferenciado a favor de aquellos contribuyentes con un buen comportamiento tributario, se encuentra regulado por Decreto Legislativo N.º 912, en el marco de las facultades delegadas mediante Ley N.º 27434.

regulan diversos aspectos del fenómeno tributario. Por ejemplo, las condiciones de acceso a un fraccionamiento tributario se regulan vía Resolución de Superintendencia; mientras que la entrega de notas de crédito negociables en un procedimiento de devolución se regula a nivel de Decreto Supremo.

En ese sentido, para efectos de otorgar distintas condiciones para el acceso de un fraccionamiento según la categoría del contribuyente corresponderá la modificación de la Resolución de Superintendencia. Del mismo modo, si en las condiciones para el otorgamiento de notas de crédito negociables se desea tomar en cuenta la categoría del contribuyente, corresponderá la modificación del Decreto Supremo. En ambos casos resulta posible la modificación de sus normativas respectivas en la medida que la categorización de los contribuyentes ya se encuentre previamente establecida por ley.

De otro lado, en lo que respecta a los buenos contribuyentes, la percepción de un sistema tributario injusto, así como la sensación que los malos contribuyentes no son “castigados” y obtienen más bien, ventajas del sistema jurídico constituyen factores que influyen de manera trascendental en su comportamiento.

Además, pese a la existencia de un Régimen de Buenos contribuyentes que tiene como finalidad incentivar la mejora del cumplimiento tributario voluntario mediante el otorgamiento de determinados beneficios (cronograma especial para la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, no ser objeto de retenciones del IGV, atención preferente en la tramitación de solicitudes de aplazamientos, fraccionamientos y devoluciones sin garantías, atención preferencial en los Centros de Servicios al Contribuyente, entre otros) no ha logrado con dicho propósito no solo por la dificultad del cumplimiento de todos los requisitos que contempla su normativa sino porque los contribuyentes y/o responsables que cumplan con los requisitos son incorporados a dicho Régimen de manera semestral.

En ese sentido, la dificultad en el cumplimiento de los requisitos del régimen de Buenos Contribuyentes, así como una periodicidad larga para su incorporación, pueden significar obstáculos para incentivar el cumplimiento tributario voluntario, pues el esfuerzo demandado para calificar como “beneficiario” del régimen no se ve compensado con la incorporación al mismo en un tiempo razonable (tardando por lo menos seis meses), ni con los beneficios que obtendría producto de ello (pudiendo resultar insuficientes).

De parecer similar, Liu cuestiona el Régimen de Buenos Contribuyentes, pues a juicio de dicha autora la carencia de una periodicidad razonable para la incorporación de contribuyentes a dicho régimen desvirtúa su finalidad de incentivar el cumplimiento tributario voluntario (2012, p.1).

Cabe agregar que, un régimen que sólo contempla una regulación respecto a aquellos contribuyentes que tienen un buen comportamiento tributario, supone una mirada parcial al problema.

Nos explicamos, una propuesta efectiva que tenga como finalidad incentivar el cumplimiento tributario voluntario y reducir los niveles de evasión tributaria, debe enfocarse no solo en los buenos contribuyentes (otorgándoles beneficios) sino también en los malos contribuyentes (estableciéndoles restricciones o limitaciones)¹⁷, de manera que a través de un enfoque integral que tome en cuenta el comportamiento del universo de contribuyentes, constituya un herramienta que permita optimizar el principio de igualdad tributaria y con ello, la percepción de un sistema tributario justo. Lamentablemente, como ya se ha manifestado anteriormente, no existe a la fecha una norma legal que contemple un enfoque integral sobre el universo de contribuyentes.

Cabe precisar que, si bien algunas normas del Ordenamiento Jurídico Tributario plantean requisitos o condiciones para acceder a un trámite o procedimiento tomando en cuenta ciertos indicios de comportamiento tributario (por ejemplo, cuando un contribuyente solicita la autorización para la emisión de comprobantes de pago físicos, se establecen como requisitos el tener la condición de domicilio fiscal habido, no encontrarse omiso a la presentación de declaraciones juradas mensuales de IGV-Impuesto a la Renta en los seis meses anteriores al mes de la solicitud de la autorización, entre otros), no existe a la fecha una norma legal que establezca una categorización de los contribuyentes sobre la base de una evaluación integral de sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario para otorgarles un tratamiento jurídico que vaya acorde con su comportamiento.

Por otro lado, y tal como se ha señalado previamente, la propuesta se enmarca dentro de un modelo de gestión de riesgos que permite que la Administración Tributaria focalice mejor sus recursos (que son limitados) hacia aquellos contribuyentes que signifiquen un mayor riesgo de incumplimiento.

¹⁷ La política tributaria del “palo y la zanahoria” mencionado en el Capítulo 1.

A modo de ejemplo, al año 2019, la SUNAT dispone de 1,562 auditores de tributos internos a nivel nacional para hacer frente a cerca de 1,2 millones de contribuyentes de rentas de tercera categoría, es decir, un solo auditor debe tener a su cargo 821 contribuyentes de rentas de tercera categoría por fiscalizar en el lapso de un ejercicio, tarea imposible de efectuar si se tiene en cuenta que, en promedio una sola fiscalización puede durar entre 2 a 12 meses por contribuyente, resultando, en consecuencia insuficiente el recurso humano para lograr fiscalizar a la totalidad del universo de deudores tributarios inscritos.

TABLA 3

Cantidad de Contribuyentes por auditor al año 2019

	Total de auditores y verificadores	Contribuyentes de 3ra categoría	Contribuyentes de 3ra/Auditor
Personal de Fiscalización	1,562	1,283,000	821

Fuente: SUNAT (2019)

En dicho contexto¹⁸, resultará más eficiente para la Administración Tributaria como una optimización de sus costos, que el deudor tributario cumpla en forma voluntaria con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siendo ahí donde el modelo de gestión de riesgos de cumplimiento juega un papel importante y sustenta en mayor medida las bondades de la presente propuesta.

Sin embargo, conforme se ha ido desarrollando a lo largo de la presente investigación, la ventaja de un modelo de gestión de riesgos (siendo el perfil de cumplimiento una de sus estrategias) no se circunscribe únicamente en la mejora de la eficiencia en la actuación de la Administración Tributaria, sino que gracias a lo recaudado por dicha entidad, el Estado puede cumplir con sus fines constitucionales.

Cabe señalar que, una norma legal que plantea una distinción de los contribuyentes según su comportamiento tributario supone que el criterio diferenciador que la sustente debe ser evaluado a partir del test de razonabilidad establecido por el Tribunal Constitucional, lo que coadyuvará a darle mayor sustento constitucional a la propuesta, descartando la vulneración a algún derecho o principio constitucional.

¹⁸ Que se da en todas las Administraciones Tributarias del mundo, toda vez que ninguna cuenta con suficiente recurso humano para fiscalizar al universo total de contribuyentes.

Así, según el Expediente N.º 045-2004-AI/TC, donde se demandó la inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley N.º 27466, Ley que modifica la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura, el Tribunal Constitucional estableció que el test de razonabilidad está compuesto por seis pasos a seguir¹⁹ (2004, pp. 17-18).

De otro lado, es preciso resaltar que el modelo de gestión de riesgos de cumplimiento ha venido siendo adoptado por diversos países tanto del continente europeo como de América Latina.

En dicho contexto, se procederá a realizar un análisis comparativo de la experiencia internacional en lo concerniente a la clasificación de contribuyentes para el otorgamiento de tratamientos diferenciados, tomando como punto de partida a los países de la Alianza del Pacífico como Chile, Colombia y México, que comparten el mismo modelo económico, idioma, aspectos culturales y el problema de la desigualdad.

Sobre esto último, Cruz advierte que, los países miembros de la Alianza del Pacífico presentan grandes problemas de desigualdad debido en gran parte a la consolidación de una política económica neoliberal que ha afectado los derechos de los más vulnerables, otorgándole mayores beneficios a los más ricos en perjuicio de los más pobres, sobre todo en materia tributaria. (2017, p.90)

Adicionalmente, se tomará en cuenta la experiencia argentina que, si bien a nivel económico presenta diferencias sustanciales con el Perú, comparten similitudes en sus sistemas tributarios, teniendo actualmente vigente un sistema de clasificación de contribuyentes muy similar a la presente propuesta de regulación.

Para complementar, se considerará también la experiencia española, como uno de los países desarrollados que ha venido utilizando el modelo OCDE de gestión de riesgos de cumplimiento y que le ha venido reportando avances notables en la mejora del cumplimiento tributario voluntario a partir de la gestión integral de riesgo entre los contribuyentes.

En las siguientes líneas comenzaremos a describir la experiencia en cada país.

¹⁹ Los cuales serán evaluados a detalle en el siguiente capítulo.

2.2. Legislación Comparada

2.2.1 Chile

En Chile, la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (SII), establece en su artículo 7 que al director (máxima autoridad del SII) le corresponde entre otras atribuciones, el promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el establecimiento de sistemas de premios o incentivos al público en general, en la forma que estime conveniente. (subrayado nuestro)

Hasta este punto, se puede apreciar que, en Chile, mediante una norma con rango de ley, se establece como parte de las atribuciones de su máxima autoridad el promover el cumplimiento voluntario mediante un sistema de incentivos. Esta facultad otorgada por Ley habilita al SII a establecer un sistema de clasificación de contribuyentes sobre la base de un modelo de gestión de riesgos, pues gracias a esta herramienta se busca incentivar el cumplimiento voluntario y hacer más eficiente su labor.

En esa línea, el SII cuenta con un modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento Tributario que viene siendo aplicando por dicha institución y que le ha registrado avances significativos.

Así, según se expone en el documento denominado “Plan de Gestión de Cumplimiento 2019” (documento institucional de conocimiento público hacia los contribuyentes), su modelo cuenta con un importante componente preventivo, a través de planes integrales de tratamiento cuya intensidad dependerá de los niveles de cumplimiento y riesgos observados, dando orientación y asistencia a quienes cumplen comúnmente con sus obligaciones, y acciones de control con las sanciones respectivas, a quienes han decidido no cumplirlas. Para ello, emplea todas las herramientas y tratamientos que se encuentren disponibles, realizando acciones correctivas a los contribuyentes que revelen un comportamiento agresivo que lesionan el sistema tributario en perjuicio del bienestar social (2019, p. 3).

Adicionalmente, dicho documento resalta que los Modelos de Gestión de Cumplimiento Tributario aseguran la equidad tributaria, incentivando la mejora continua del cumplimiento tributario. (2019, p. 3).

En modo similar, Barraza sostiene que, la proporcionalidad de las acciones de tratamiento considerando un perfil de cumplimiento de los contribuyentes sobre la base de su disposición al cumplimiento de sus obligaciones tributarias fortalece los niveles de justicia y equidad de la función fiscalizadora. (Barraza, 2017, p.9).

La experiencia chilena resulta interesante ya que a nivel de ley le da amplias facultades al SII para que desarrolle políticas y programas que doten de mayor eficiencia a su labor y promueva el cumplimiento tributario voluntario, por lo que no ha requerido de una norma jurídica adicional que contemple de modo expreso perfiles de cumplimiento.

Sin perjuicio de ello, y a efectos de coadyuvar a una relación de transparencia entre Administración y contribuyentes, el SII a través de su página web institucional ha hecho de público conocimiento el documento denominado “Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario”, que con un lenguaje claro y sencillo explica a grandes rasgos su modelo de gestión de riesgos de cumplimiento.

De este modo, en dicho Plan del año 2018, se describe la existencia de una clasificación global del cumplimiento tributario²⁰ en cuatro niveles de cumplimiento y una clasificación de riesgo específico²¹, con categorías ordenadas de menor a mayor riesgo específico: bajo, moderado, significativo, alto y severo. La combinación de ambas clasificaciones se muestra en un Mapa de Riesgos. (2018, pp.12-13).

Considerando lo anterior, la evaluación del riesgo ya sea en la clasificación global como en la específica se basa en una combinación de la probabilidad de incumplimiento y su consecuencia, a partir de las cuales se deberán adoptar distintas estrategias de tratamiento.

A través de la evaluación del riesgo fiscal global y específico se le otorga a la autoridad tributaria chilena una herramienta de gestión de riesgos estratégica que le permite tomar decisiones basadas en las características particulares de cada contribuyente. (OCDE, 2017, p.24).

2.2.2 Colombia

En el caso de Colombia, según comenta Barboza mediante el Decreto 111 del 2010, norma de jerarquía reglamentaria, se adoptó un sistema de administración de riesgo en el que se buscó

²⁰ Que considera la disposición de los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias en general.

²¹ Por medio del cual se estima el riesgo de incumplimiento de una norma en particular por parte de cada contribuyente.

que las actividades de control que realizara la autoridad aduanera se enfocaran principalmente en las operaciones de comercio exterior que tuvieran un alto riesgo de incumplimiento de las disposiciones aduaneras, facilitando, por otro lado, aquellas actividades que presentaran un bajo riesgo. (2017, p.1).

Se debe tomar en cuenta que, si bien la regulación es a nivel de norma reglamentaria, tiene como marco la normativa de la Organización Mundial de Aduanas-OMA, y los principios del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT por su nombre en inglés) pactado en 1947 e integrado en Colombia por la Ley 170 de 1994, en el que si bien no se habla expresamente de un perfilamiento del riesgo, establece pautas generales del proceso de control que debe realizar la Aduana. (Lopez y Ruíz, 2019, p. 19).

Recién con la entrada en vigor del convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros “Convenio de Kyoto”, se especifica de forma explícita el proceso de perfilamiento de riesgo, definiéndolo como “la aplicación sistemática de prácticas y procedimientos de gestión que proporciona a la aduana la información necesaria para manejar los movimientos y/o envíos que presentan un riesgo” (OMA, 1974, p. 7). Este convenio fue posteriormente revisado y actualizado en 2006, convirtiéndose en Convenio de Kyoto revisado, siendo este el aplicable en la actualidad. (Lopez y Ruíz, 2019, p. 19)

De otro lado, según comenta Sánchez, el Sistema de Gestión de Riesgos permite enfocar controles a los casos que realmente representen un riesgo e incentivarlos a través de beneficios o tratamientos especiales que les supongan un ahorro en tiempo y costos en sus operaciones de comercio exterior. (2016, p.16).

En modo similar, Avendaño sostiene que “el perfilamiento de riesgo efectuado por la aduana consiste en la identificación, valoración y ponderación de los elementos de la gestión del riesgo, el análisis del cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por parte de los usuarios, operadores de comercio exterior, de sus socios y vinculados, lo que determina la calificación, y la focalización del control previo, concurrente y posterior sobre las personas naturales o jurídicas que realizan operaciones que representen mayor riesgo y no directamente sobre las mercancías”. (Avendaño, 2017, p. 9).

De otro lado, López y Ruíz señalan que el perfilamiento de riesgo efectuado por la autoridad aduanera mitiga las prácticas ilícitas en las importaciones, evidenciándose no solo a la

detección de actividades fraudulentas en las operaciones de comercio exterior, sino también la facilitación del comercio. (2019, p.57)

Como se puede apreciar el modelo colombiano, a nivel de reglamento y solo para fines de comercio exterior²², contempla una regulación de perfiles de riesgo tanto para aquellos sujetos que suponen un riesgo y necesitan de un mayor control como también otorgando beneficios o tratamientos especiales a aquellos que tienen un buen comportamiento.

Asimismo, el perfilamiento del riesgo permite dotar de mayor efectividad a los procesos de control de la aduana lo que va en línea con la finalidad prevista por las normas de la OMA vinculadas con los procesos de control.

Cabe precisar que, no se ha encontrado evidencia de perfiles de riesgo en tributos internos, sin perjuicio que existan normas de carácter interno.

2.2.3 México

En el caso de México, el artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT), establece que, a fin de lograr sus objetivos, el SAT deberá observar y asegurar la aplicación eficaz y equitativa de la legislación fiscal y aduanera y promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente. (subrayado nuestro)

Por su parte, el artículo 11 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su Disposición XXXIII contempla como facultades de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria (que son una suerte de órganos del SAT similar a las Intendencias para el caso de la SUNAT) el proponer perfiles de riesgo aplicables a los diferentes sectores de contribuyentes.

Como se puede observar, el modelo mexicano mediante norma con rango de ley da amplias facultades al SAT para promover la eficiencia de su labor y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, siendo que mediante reglamento se otorgan expresamente facultades al SAT para proponer perfiles de riesgo.

De otro lado, según un libro digital elaborado por el SAT y la Asociación Mexicana de Proveedores Autorizados de Certificación (Amexipac), el SAT cuenta con un enfoque de

²² Según la información a la que se ha tenido acceso.

servicio al ciudadano, promoviendo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales internas y las de comercio exterior. En ese sentido, las directrices que orientan su quehacer tributario a partir del 2014 giran en torno a facilitar el cumplimiento tributario a partir del reconocimiento de la diferencia en el perfil de los contribuyentes, mejorando con ello la equidad del sistema tributario. (2015 p.13)

En virtud de lo anterior, los procesos del SAT se focalizan en poner a disposición de los contribuyentes los medios necesarios para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, dándoles la oportunidad de corregir sus conductas, fortaleciendo así la capacidad para detectar las omisiones al cumplimiento, valiéndose para ello del desarrollo oportuno de herramientas tecnológicas eficaces. (2015, p.13)

Cabe agregar que, el SAT ha implementado, un modelo de riesgos que plantea una estrategia integral para combatir operaciones simuladas o actos que buscan defraudar al fisco. Así, mediante el Oficio 500-07-2015 describe su estrategia que tiene como uno de sus ejes el seguimiento y supervisión de perfiles de riesgo.

En ese sentido, el SAT toma en cuenta el perfil de riesgo del contribuyente: i) para efectos de la procedencia de los cambios de domicilio fiscal (exigiendo apersonamiento físico en caso de tratarse de un contribuyente de riesgo) ii) como herramienta de detección de empresas de “fachada” de manera anticipada (aplicando medidas disuasivas), iii) en la emisión de comprobantes de pago (haciendo un monitoreo de los mismos, informando las cancelaciones, inconsistencias y errores en el llenado de los mismos), y iv) en la devolución de saldos a favor del IVA (disminuyendo los saldos a favor en tanto no se acrediten plenamente las adquisiciones que dieron origen a dicho saldo). (2015, pp.11-26)

2.2.4 Argentina

En Argentina, se encuentra vigente desde el año 2006, el Sistema de Perfil de Riesgo o SIPER, de conformidad con la Resolución General AFIP N.º 1974/2005, modificada por la Resolución General AFIP N.º 3985/2017 de fecha 13 de enero de 2017.

Dicha resolución se emite en el ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7º del Decreto N° 618, del 10 de julio de 1997, norma de carácter reglamentario.

Ahora bien, a través del SIPER se implementa una categorización de contribuyentes, en la que la AFIP considera, entre otras, las siguientes situaciones²³:

- Incumplimientos de pago.
- Falta de presentación de declaraciones juradas o presentaciones de IVA sin movimiento.
- Inconvenientes en el estado de domicilio fiscal o reiterados cambios de domicilio.
- Quiebra declarada, en trámite o con continuidad.
- Procesos judiciales o causas penales.
- Fiscalización con ajustes significativos sobre los impuestos declarados.

De este modo, sobre la base del comportamiento analizado, el SIPER reconoce las siguientes cinco categorías:

- Categoría A: Riesgo muy bajo
- Categoría B: Riesgo bajo
- Categoría C: Riesgo medio y nuevas altas
- Categoría D: Riesgo alto
- Categoría E: Riesgo muy alto

Para Collosa, en Argentina se ha reformulado su sistema de perfil de riesgo llamado SIPER, por medio del cual se categoriza a los ciudadanos en función de su comportamiento tributario, gracias a un proceso informático mensual que considera aspectos vinculados con el cumplimiento de obligaciones tributarias formales y sustanciales, aduaneras y de seguridad social. Asimismo, resalta la importancia de identificar el comportamiento tributario para la asignación de una categoría, concediendo o limitando los beneficios vinculados con la recaudación, devolución y/o transferencias de impuestos y recursos de la seguridad social, mejorando así la transparencia en la relación fisco contribuyente al establecer procedimientos diferenciados según cada perfil (2017, p.1).

La utilización del perfil de riesgo en Argentina beneficia principalmente a aquellos contribuyentes con buen comportamiento otorgándoles facilidades de pago en mayores cuotas y con menores tasas de interés, y por el lado de los “malos contribuyentes” los beneficios en planes de facilidades de pago quedan reducidos. (Luca, 2018, p.1)

²³ Información obtenida de la página institucional de la AFIP: <https://www.afip.gob.ar/siper/que-es/concepto.asp>

Adicionalmente, en la Resolución General AFIP N° 4310/2018, que regula un Sistema de Información Simplificado Agrícola “SISA”, contempla la devolución del 100% de los importes retenidos para sujetos calificados en la categoría “A” del SIPER, y la reducción de alícuotas de retención.

Cabe agregar que, en el marco de coordinaciones técnicas con funcionarios de la AFIP, se ha señalado que el uso del SIPER no sólo es a nivel externo (en normativas emitidas por la AFIP) sino también de uso interno, como por ejemplo, en el otorgamiento de mayores controles a sujetos calificados negativamente con una categoría “E” en el SIPER.

Como se puede apreciar, el modelo argentino resulta muy similar a nuestra propuesta de regulación pues plantea la clasificación de los contribuyentes en cinco categorías, según sus niveles de cumplimiento tributario, estableciendo gradualmente tratamientos diferenciados.

2.2.5 España

De acuerdo a lo señalado por el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, sin perjuicio que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

Por su parte, y en alusión al marco legal citado anteriormente, la Agencia Tributaria Española en su Resolución del 11 de enero de 2019, señala en sus considerandos que los perfiles de riesgo se definen en los instrumentos de planificación, esto es, en el Plan de control tributario.

Asimismo, dicha entidad sostiene que, estas medidas permiten un cambio sustancial en la organización de la Agencia Tributaria, lo que exige la adopción de medidas de asistencia y prevención del fraude tributario de forma coordinada, a fin de incentivar el cumplimiento tributario voluntario. (2019, p.1)

Según Menéndez, dentro de las mejores prácticas tributarias se encuentran aquellas que puedan demostrar un perfil sofisticado de riesgo y respuestas informadas al comportamiento del contribuyente. (2018, p.18)

Agrega que, resulta importante que ante cada perfil de riesgo, la Administración se dirija de manera diferente, logrando así maximizar la eficiencia en su funcionamiento. (2018, p.28).

Cabe destacar que según información del Diario Gestión²⁴, en España, el 70% del cumplimiento tributario se genera por la gestión integral del riesgo entre los contribuyentes, confirmándose así la importancia que una Administración Tributaria cuente con un Modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento.

Como se puede apreciar, si bien en España se reconoce la existencia de perfiles de riesgo, su regulación específica es de carácter reservado²⁵, lo que no impide que dicha herramienta sea sumamente eficaz. Sin embargo, debe tomarse en cuenta que, en España, así como en otros países de Europa, los niveles de incumplimiento tributario son inferiores que en nuestro país dada su condición de país desarrollado.

2.3 Resumen de la experiencia comparada y conclusiones del capítulo

A continuación, a modo de resumen se presenta en la Tabla 4, el comparativo de la experiencia internacional descrita previamente, considerando los siguientes aspectos: i) Jerarquía de norma que establece perfiles de riesgo, ii) la existencia de gestión de riesgos de cumplimiento, iii) beneficios de perfil, iv) establecimiento de categorías de contribuyentes y v) aplicación que se da a la clasificación de contribuyentes.

TABLA 4

Comparación de la experiencia internacional

Aspecto/País	Chile	Colombia	México	Argentina	España
¿tiene norma que establece la existencia de perfiles de contribuyentes?	NO* / solo documento interno del SII	SI	SI	SI	SI
Jerarquía de norma	-	Reglamento	Reglamento	Resolución de AFIP	Resolución de la AT
¿aplica la gestión de riesgos de cumplimiento?	SI	Si (sólo se encontró evidencia de esto en operaciones de comercio exterior)	SI	SI	SI
Beneficios del perfil	Equidad y justicia/eficiencia	Combate prácticas ilícitas en las importaciones / facilita	Equidad y eficiencia	Transparencia en la información fisco - contribuyente /Eficiencia	Maximizar eficiencia de la AT.

²⁴ Noticia recuperada de: <https://gestion.pe/economia/sunat-desarrolla-perfiles-contribuyentes-mayor-incumplimiento-tributario-226750-noticia/>

²⁵ Motivo por el cual ha sido una barrera para acceder a mayor información.

		comercio exterior			
¿Establece categorías de contribuyentes?	SI	No como categorías específicas, pero en la operatividad si hay distinciones.	No como categorías específicas, pero en la operatividad si hay distinciones.	SI	Información reservada
Aplicación que se da a la clasificación de contribuyentes	Uso interno	Uso interno	Uso interno	Uso interno y externo (facilidades de pago/beneficios en regímenes especiales)	Uso interno

Fuente: Elaboración propia.

*La Ley Orgánica del SII le otorga, entre otras, facultades a dicho organismo para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el establecimiento de sistemas de premios o incentivos, por lo que no ha requerido de una norma legal adicional que regule en forma expresa la clasificación de contribuyentes y sus categorías.

Para concluir el presente capítulo, debemos afirmar que la experiencia internacional de los países la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia y México) y países como Argentina y España en materia de gestión de riesgos y en específico, del perfilamiento de contribuyentes, constituye un marco de referencia que sustenta en mayor medida la propuesta para el caso peruano, rescatando las fortalezas y debilidades de los modelos planteados en dichos países.

Un aspecto interesante a rescatar consiste en las facultades otorgadas a las Administraciones Tributarias de los países materia de comparación, ya que por ejemplo en el caso de Chile la Ley Orgánica del SII le ha otorgado amplias facultades que no ha requerido una norma adicional que expresamente regule la clasificación de contribuyentes, mientras que, en los demás países la existencia de perfiles de riesgo ha sido regulada a nivel de reglamento o de las resoluciones de sus administraciones tributarias, con la salvedad que en el caso colombiano, según la información a la que se ha tenido acceso, se aplicaría al ámbito aduanero, sin perjuicio de alguna normativa interna de tributos internos.

En cuanto a aspectos de la gestión de riesgo de cumplimiento, todos los países materia de comparación la vienen aplicando, por lo que priorizan medidas de orientación y asistencia para los que representan bajo riesgo y medidas de control para los de alto riesgo.

En lo que se refiere a los beneficios del perfil, existen coincidencias entre los países materia de comparación que se centra en el fortalecimiento de la justicia y equidad y en dotar de mayor eficiencia a la actuación de la Administración Tributaria.

En lo que se refiere a las categorías de contribuyentes, se tiene conocimiento que en Chile su Plan de Gestión de Cumplimiento²⁶ establece niveles de cumplimiento y Argentina a través del SIPER²⁷ plantea la existencia de cinco categorías para establecer tratos diferenciados; en el caso de Colombia y México no se conocen categorías específicas, sin embargo, en su operatividad si se establecen distinciones, mientras que en España dicha información es de carácter reservado.

En lo concerniente a la aplicación que se da a la clasificación de contribuyentes, observamos que en Chile, Colombia, México y España es de uso interno, mientras que en el caso de Argentina dicha clasificación es para uso externo (mediante el otorgamiento de facilidades de pago y beneficios en regímenes especiales según la normativa respectiva) e interno (para focalizar acciones de control en los contribuyentes categorizados en “E”).

Finalmente, en lo que atañe al Perú, consideramos que el marco normativo como el Código Tributario y la Ley General de SUNAT son de carácter más restrictivo en cuanto a las facultades otorgadas a dicha institución (es decir, dichos dispositivos legales, no contienen una facultad expresa que permita a la SUNAT realizar una categorización de contribuyentes con tratamientos diferenciados que otorguen beneficios o restricciones según su comportamiento tributario) motivo cual, se requiere de un cambio normativo a nivel de ley.

²⁶ Documento interno que no constituye norma jurídica.

²⁷ Regulado en una Resolución del AFIP.

CAPÍTULO 3: DISCUSIÓN

3.1. Sobre la optimización del principio de igualdad tributaria

Como ya se ha indicado previamente, la hipótesis de la presente investigación parte por reconocer que actualmente existen situaciones en nuestro sistema tributario donde buenos y malos contribuyentes son tratados por igual en sus distintas actuaciones y procedimientos ante la Administración Tributaria²⁸, vulnerándose el principio de igualdad tributaria. Ante ello, una norma legal que regule un perfil de cumplimiento tributario²⁹, estableciendo tratamientos diferenciados permitirá optimizar el principio de igualdad tributaria, corrigiendo aquellas situaciones en las cuales dicho principio no se aplica.

Para efectos de comprobar lo señalado, debemos tener claro lo siguiente: ¿qué se entiende por la optimización de un principio? ¿y de qué manera se produce la optimización del principio de igualdad tributaria?

A fin de responder la primera interrogante, debemos partir por señalar que para Lozada “*la optimización de principios consistiría en la maximización de un estado de cosas*” (Lozada, 2016, p. 232). Por su parte, para Alexy, los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes.

En ese sentido, sostiene que los principios son mandatos de optimización que se caracterizan porque su cumplimiento se da en distintos grados (2007, pp. 67-68).

Para Landa, quien se adhiere a la definición de Alexy, sostiene que “cuando hablamos de principios jurídicos estamos ante mandatos de optimización, que a diferencia de las reglas no establecen con precisión aquello que debe o no hacerse” (Landa, 2007, p.43).

En modo similar, Indacochea sostiene que: “los principios contienen la exigencia de alcanzar un grado óptimo de cumplimiento, lo que dependerá de las circunstancias fácticas del caso concreto y de las posibilidades jurídicas” (Indacochea, 2008, p.100)

²⁸ Como se ha señalado en los capítulos anteriores, algunos ejemplos son: (i) las mismas posibilidades de interponer recursos impugnatorios, (ii) el acceso a fraccionamientos tributarios en igualdad de condiciones y (iii) la no distinción en el trámite de modificación/confirmación del domicilio fiscal.

²⁹ El perfil de cumplimiento permite categorizar a los contribuyentes según sus conductas de incumplimiento tributario.

Cabe señalar que, a nivel constitucional, se ha establecido una clasificación de las disposiciones constitucionales en “normas regla” y “normas principio”. Así, en la resolución recaída en el Expediente N.º 01417-2005-AA-TC³⁰, el Tribunal Constitucional ha señalado que, en el caso de las primeras son mandatos concretos de carácter autoaplicativo y, por ende, judicializables, mientras que, las segundas constituyen mandatos de optimización, normas abiertas de eficacia diferida (Tribunal Constitucional, 2005).

Rescatando las ideas de los autores citados y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos afirmar que: (i) los principios son normas cuya estructura tiene un supuesto de hecho abierto e indeterminado (Tribunal Constitucional y Landa), (ii) pueden ser cumplidos en distinto grado, lo que dependerá de las circunstancias fácticas y posibilidades jurídicas (Alexy e Indacochea) (iii) en su condición de mandato de optimización ordenan que algo pueda ser realizado en la mayor medida posible (Lozada y Landa) (iv) a diferencia de las reglas, no pueden ser aplicados de manera automática o mecánica³¹ (Tribunal Constitucional).

En resumen y respondiendo la primera pregunta en términos sencillos, consideramos que la optimización de un principio supone un mayor grado de cumplimiento al actual. Así, tratándose del principio de igualdad tributaria se busca equiparar aún más la situación jurídica de los contribuyentes dentro del cumplimiento normativo tributario.

Ahora bien, habiendo quedado claro qué se entiende por la optimización de un principio, pasaremos a absolver la segunda interrogante, esto es ¿de que manera se produce la optimización del principio de igualdad tributaria?

Para responder ello, debemos recordar que en el Capítulo 1 se explicó qué se entiende por el principio de igualdad tributaria. En ese sentido, se indicó que: (i) a través de dicho principio existe la posibilidad de establecer tratamientos diferenciados siempre que exista una causa objetiva y razonable, (ii) sujetos que se encuentren en una situación distinta no pueden recibir un mismo tratamiento jurídico, (iii) tiene una íntima conexión con el principio de capacidad contributiva, pues involucra gravar por igual capacidades contributivas iguales, (iv) es posible

³⁰ Donde se resolvió una demanda de amparo contra la ONP con motivo de la denegación de la pensión de jubilación adelantada del señor Manuel Anicama Hernández.

³¹ Por lo cual se va a requerir de un trabajo de ponderación que se explicará más adelante.

introducir diferencias entre los contribuyentes en aras de la obtención de justicia y la armonía del sistema tributario y (v) a través de este principio se pueden revertir las condiciones de desigualdad que pudiesen estar ocurriendo en la realidad.

Cabe precisar que, si bien se reconoce una íntima conexión entre el principio de igualdad y el de capacidad contributiva, de ello no puede desprenderse que su aplicación se circunscribe únicamente a garantizar que iguales capacidades contributivas se graven por igual (lo que se relaciona únicamente con una obligación tributaria sustancial que se manifiesta en el pago de tributos), sino que su alcance debe ser entendido de manera más amplia respecto de cualquier norma que forme parte del fenómeno tributario.

Al respecto, concordamos con la postura de autores como Bravo Cucci, quien sostiene que una función de todo principio jurídico tributario consiste en limitar la potestad tributaria del Estado, la cual es ejercida a través de normas tributarias en sentido amplio. Con ello, el autor quiere decir que, los principios tributarios (como lo es el principio de igualdad tributaria) no sólo resultan aplicables a las normas jurídicas que establecen tributos, sino en general a obligaciones y deberes relacionados al fenómeno tributario (por ejemplo, aquellas que establecen la obligación de realizar anticipos impositivos, infracciones y sanciones tributarias e inclusive las que instituyen deberes formales o de colaboración, entre otros) (2015,p.113).

De modo similar y como ya hemos señalado también en el Capítulo 1, el principio de igualdad tributaria está contemplado expresamente en el artículo 74 de la Constitución. Dicho artículo regula la potestad tributaria del Estado, potestad que no se circunscribe exclusivamente a una obligación de carácter sustancial (pago de tributos), sino también comprende otro tipo de obligaciones que forman parte del fenómeno tributario (por ejemplo, las obligaciones formales o los deberes de colaboración).

Relacionado con ello, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 6089-2006-PA/TC ha establecido que, actualmente existe una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, de modo que el fenómeno tributario extiende sus alcances a la mera obligación de pago (sustantiva) e incluye a otro tipo de obligaciones sucedáneas (por ejemplo, la declaración de tributos, proporcionar información en fiscalización, deberes de colaboración con la Administración Tributaria en la lucha contra la informalidad y la evasión tributaria) (Tribunal Constitucional, 2006)

Adicionalmente, en dicha resolución el Tribunal Constitucional integra conceptos claves que se han ido desarrollando en el Capítulo 1 de la presente investigación, nos referimos al: (i) Estado Social y Democrático de Derecho y (ii) los fines constitucionales del tributo.

En efecto, el Tribunal Constitucional en la referida resolución reconoce que, en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho, el deber del sostenimiento de los gastos públicos³² no le corresponde exclusivamente al Estado sino a cada ciudadano, deber que si bien originalmente era entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a los deberes de colaboración de terceros con la Administración Tributaria. (Tribunal Constitucional, 2006).

Otro aspecto clave de dicha resolución, es que el Tribunal Constitucional deja en claro en un Estado Social y Democrático de Derecho, el Estado lucha contra las desigualdades sociales. Así, en base a la solidaridad social se incluye a "terceros colaboradores" de la Administración Tributaria", para combatir la desigualdad en sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria (Tribunal Constitucional, 2006). (subrayado nuestro)

Debe quedar claro entonces que la evasión tributaria genera desigualdad. Si una persona tributara en función de su capacidad contributiva (sin mediar incumplimiento), se lograría la redistribución de los recursos que el Estado necesita en beneficio de los sectores más pobres, ello bajo el supuesto que los ingresos recaudados vayan acompañados de una adecuada política de gasto redistributiva.

En línea con ello, Peñaranda menciona que para la OCDE el Perú es uno de los países de América Latina con los más altos niveles de evasión fiscal, lo que incide en su desarrollo y crecimiento inclusivo, afectando gravemente la equidad que debe existir en un sistema tributario (Peñaranda, 2007, p.8).

Esta evasión tributaria a la que aludimos y que rompe con los fines constitucionales del tributo constituye una práctica realizada por los malos contribuyentes, quienes además de

³² Como se señaló en el Capítulo 1, gracias a la recaudación tributaria, el Estado se encuentra en condiciones de cubrir las necesidades públicas, logrando un fin social que se traduce en el bienestar general, así como el logro de la justicia y solidaridad.

manifestar constantes conductas de incumplimiento tributario deliberado suelen aprovecharse del sistema tributario³³ en perjuicio de la sociedad.

En ese sentido, resulta imprescindible reducir los márgenes de actuación de estos malos contribuyentes, desincentivando sus conductas de incumplimiento, a través de un tratamiento diferenciado que tome en cuenta su comportamiento tributario. Por el lado de los buenos contribuyentes, se busca mantenerlos en la misma esfera de cumplimiento al mejorar la percepción de un sistema tributario justo y al otorgarles mayores beneficios que retribuyan su buen comportamiento tributario.

Cabe precisar que, con la regulación de un perfil de cumplimiento tributario no se pretende incidir directamente en las obligaciones tributarias sustanciales³⁴ (pago de tributo). Lo que se pretende es que el perfil de cumplimiento establezca un tratamiento diferenciado en las demás obligaciones o deberes que forman parte del fenómeno tributario logrando un cambio de comportamiento de los contribuyentes incentivándolos a cumplir con sus obligaciones tributarias sustanciales.

Este cambio de comportamiento se produce en la medida que los contribuyentes al conocer las consecuencias de sus conductas de incumplimiento tributario (mayores restricciones), buscarán cumplir con sus obligaciones tributarias (entre ellas, las sustanciales), a fin de acceder a los mayores beneficios que se otorgan como consecuencia de tener una mejor calificación en el perfil de cumplimiento (Soto, 2019).

En virtud de lo anteriormente expuesto, y respondiendo a la segunda pregunta, esto es, de qué manera se produce la optimización del principio de igualdad tributaria, podemos afirmar que la regulación de un perfil de cumplimiento tributario lograría que el principio de igualdad tributaria tenga un mayor grado de cumplimiento al actual al poner en igualdad de condiciones a aquellos que tengan un mismo comportamiento tributario respecto de sus distintas obligaciones o deberes que forman parte del fenómeno tributario, incentivando al cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales.

³³Lo que podría suceder en los tres ejemplos mencionados a inicios del presente capítulo: recursos impugnatorios dilatorios, cambios indiscriminados de domicilio fiscal, acogimiento a fraccionamientos tributarios en numerosas cuotas y un plazo largo de aplazamiento.

³⁴ En otras palabras, no se busca que aquellos malos contribuyentes paguen más tributos que los buenos contribuyentes, más aún si ambos tienen iguales capacidades contributivas.

De este modo, cada contribuyente tributaría en función a su capacidad contributiva, garantizando un sistema tributario justo que le permita al Estado contar con los recursos para cumplir con sus fines públicos.

3.2. Ventajas y desventajas de la propuesta normativa de perfil de cumplimiento

Luego de haber realizado la comprobación de la hipótesis en el punto anterior, pasaremos a destacar cuáles son las ventajas y desventajas de una propuesta normativa que contemple, a nivel legal, la regulación de un perfil de cumplimiento.

3.2.1. Ventajas

Para comenzar, consideramos que una de las bondades de una regulación a nivel legal donde se establezca una categorización de contribuyentes y tratamiento diferenciados consiste en incentivar el cumplimiento tributario voluntario, en tanto se establecen reglas y consecuencias claras de tener un buen o mal comportamiento tributario, es decir, mayores restricciones a aquellos que incumplen sus obligaciones tributarias y más beneficios a los que cumplen con ellas.

De ahí se deriva que los contribuyentes que tengan conductas de constante incumplimiento tributario opten por cambiar su comportamiento a fin de acceder a los mayores beneficios que recibirían de tener una mejor calificación en el perfil. Por su parte, los buenos contribuyentes buscarán mantenerse en esa esfera de cumplimiento a fin de no perder los beneficios de los que gozan por tener una buena calificación (Sotelo y Sevillano, 2014).

Además, esta ventaja se desprende de lo sostenido en los Capítulos 1 y 2 donde se indicó que: (i) los distintos organismos internacionales como CIAT y OCDE consideran entre los beneficios de un Modelo de Gestión de Riesgos³⁵ el énfasis en incentivar el cumplimiento tributario voluntario, (ii) el enfoque psicológico que explica el incumplimiento tributario en autores como Olguín (2018) y el CIAT (2011) considera que el cumplimiento voluntario depende en gran medida de la percepción de equidad³⁶ y de las normas sociales imperantes, por lo que el perfil de cumplimiento al mejorar la percepción de equidad del sistema tributario

³⁵ Como ya se indicó previamente, el perfil de cumplimiento tributario forma parte del Modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento.

³⁶ Percepción de equidad que se traduce en la confianza hacia las autoridades. En línea con ello, en estudios y encuestas donde participaron estudiantes de post grado en Administración de Empresas de las Universidades de Chile y Pontificia Universidad Católica de Chile, Olguín ha observado que la variable independiente 'Confianza' tiene un efecto significativo sobre la variable 'Cumplimiento Tributario Voluntario', explicando el 21,5% de su variación. (Olguín, 2018, p.49).

incentivaría el cumplimiento voluntario, (iii) en la legislación comparada, países como Chile³⁷, México³⁸ y España³⁹ coinciden en establecer en sus normativas el otorgamiento de facultades a sus Administraciones Tributarias para promover el cumplimiento voluntario, lo que sirvió como punto de partida para la regulación de un perfil de cumplimiento. A partir de lo señalado anteriormente, se puede afirmar que efectivamente, la regulación legal de un perfil de cumplimiento incentiva el cumplimiento tributario voluntario⁴⁰.

Como consecuencia natural de lo anterior, el incumplimiento tributario se reduce⁴¹, y se logra una mayor recaudación que podrá ser empleada para solventar las necesidades públicas de la población y cuyo efecto redistributivo servirá de apoyo a los sectores más vulnerables, logrando una mayor equidad y justicia del sistema tributario.

Otra ventaja radica en la mejora de la transparencia en la relación fisco-contribuyente. Como ya se vio en el Capítulo 2, en el caso de Argentina⁴², y de modo similar a lo que se propone en la presente investigación, existe un Sistema de perfil de riesgo llamado SIPER donde se categoriza a los ciudadanos en función de su comportamiento tributario, concediendo o limitando beneficios en los distintos procesos que tiene su Administración Tributaria (AFIP). La regulación del detalle de la información respecto de las categorías y las consecuencias se encuentra a nivel normativo en una Resolución del AFIP. Gracias a ello, se mejora la relación de transparencia y certidumbre entre la Administración Tributaria y el contribuyente, en la medida que éste último tiene conocimiento de la calificación asignada por la Administración Tributaria y de las distintas consecuencias que se derivan de ello.

Una ventaja adicional que destacamos es que gracias al uso de las tecnologías de la información y comunicaciones (TICS), de modo similar a lo que ocurre en Argentina, el procedimiento para la asignación de un perfil a un determinado contribuyente se realizará de

³⁷ Como se mencionó en el Capítulo 2, en Chile su Ley Orgánica otorga facultades al SII para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el establecimiento de sistemas de premios o incentivos al público en general, en la forma que estime conveniente.

³⁸ En México, la Ley del SAT le otorga facultades a dicha entidad para promover el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de su normativa. A partir de ello, en su Reglamento se estableció la facultad para proponer perfiles de riesgo.

³⁹ En el caso de España, la Agencia Tributaria establece en su normativa que los perfiles de riesgo son instrumentos de planificación que tienen como finalidad incentivar el cumplimiento tributario voluntario.

⁴⁰ Dándose por cumplido el primer objetivo secundario de la presente investigación.

⁴¹ En otras palabras, a mayor cumplimiento tributario voluntario, menores índices de incumplimiento. Cabe recordar que, según se mencionó en el Capítulo 2, en España el 70% del cumplimiento tributario se genera por la gestión integral del riesgo entre los contribuyentes, coadyuvando de manera significativa a reducir los niveles de evasión tributaria.

⁴² A diferencia de los demás países evaluados donde las categorías de contribuyentes y las consecuencias en restricciones y beneficios no se encuentran de modo expreso en sus normativas.

manera automática y ágil. Así, las TICS a través de la aplicación de algoritmos⁴³ extraen patrones sobre la base de datos previamente disponibles, lo que permite calcular de forma automática un score que se va a ir actualizando permanentemente.

En esa línea, según De La Cruz y Suarez como representantes de la SUNAT⁴⁴ comentan que en la experiencia peruana, para efectos de establecer un perfil del contribuyente resulta necesario un manejo adecuado de grandes volúmenes de información (a través de herramientas como el big data⁴⁵), que provienen de: (i) digitalización de documentos y declaraciones, (ii) interoperabilidad entendida como al intercambio electrónico de datos entre la Administración Tributaria y otras entidades públicas y privadas⁴⁶ e (iii) intercambio de información nacional e internacional con instituciones que administren datos relevantes para el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, herramientas con las cuales ya vienen trabajando (2020, p.329).

Como se puede observar, la Administración Tributaria cuenta con el apoyo de las tecnologías de la información, lo que permitirá que la elaboración de los perfiles de cumplimiento sea un proceso ágil y dinámico, que se podría ir ejecutando y actualizando en tiempos relativamente cortos y de manera sencilla a través de sistemas ad-hoc.

Una ventaja adicional es que el perfil de cumplimiento permitirá que la Administración Tributaria realice una mejor focalización de sus estrategias para el control del cumplimiento tributario, dirigiéndose directamente al grupo de contribuyentes con un mal comportamiento tributario. Por ejemplo, a aquellos contribuyentes que tengan los niveles de cumplimiento más bajos se les podría restringir el uso del canal virtual para el cambio de su domicilio fiscal [47-48]. Con ello, se mantiene dicha facilidad para aquellos que tengan un buen comportamiento tributario o no reporten un riesgo significativo.

⁴³ Un algoritmo es una regla abstracta que en el mundo del Big Data permite la búsqueda de patrones y relaciones entre variables con el objetivo de automatizar un camino óptimo que ayude al ser humano a tratar una gran cantidad de datos que se generan diariamente. Recuperado de: <https://www.ibertech.org/el-algoritmo-como-elemento-diferenciador-en-el-análisis-de-big-data/>

⁴⁴ Claudia Suarez fue hasta marzo de 2020 la Superintendente Nacional de la SUNAT y Palmer de la Cruz es actual intendente Nacional de Estrategias y Riesgos de dicha institución.

⁴⁵ Tecnologías que generan y tratan inmensas cantidades de datos. (Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf, p. 445.)

⁴⁶ Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf, p. 445.

⁴⁷ Canal que vienen usando para evadir las acciones de control de la Administración Tributaria.

⁴⁸ La regulación del canal virtual para el cambio de domicilio fiscal se encuentra a nivel de Resolución de Superintendencia, por lo que establecer una restricción a dicho trámite para aquellos que tengan un mal comportamiento, supondría una modificación a dicha norma.

Así, gracias a la categorización de contribuyentes en una norma legal, la Administración Tributaria puede restringir ciertas facilidades que actualmente son de alcance general o diseñar nuevas estrategias de control considerando el comportamiento de los contribuyentes.

De este modo, focaliza sus estrategias de control respecto de aquellos contribuyentes que tengan un bajo nivel de cumplimiento, manteniendo o aumentando las facilidades para aquellos que, por el contrario, tengan conductas de constante cumplimiento tributario.

Como consecuencia de ello, se genera una mayor eficiencia en la labor de la Administración Tributaria, optimizando los recursos que posee: personal, tiempo, entre otros.

3.2.2. Desventajas / Limitaciones

Toda vez que el perfil de cumplimiento usa la tecnología de la información sobre la base de datos disponibles, una de las limitaciones que se podrían advertir, es que su aplicación no resultaría posible respecto de aquellos ciudadanos o empresas que se encuentren en la completa informalidad (es decir, totalmente ajenos del registro y rastreo por parte de cualquier entidad), pese a que por sus conductas (y de encontrarse dentro de un Padrón Tributario) merecerían la calificación de un bajo nivel de cumplimiento.

Sin embargo, cabe precisar que la informalidad es una problemática que trasciende el fenómeno tributario, sin perjuicio de lo cual, la SUNAT viene trabajando en distintas estrategias para ampliar la base tributaria⁴⁹.

Asimismo, una desventaja que se podría señalar es un eventual aumento de la carga procesal en caso que el perfil de cumplimiento informado al contribuyente sea impugnado⁵⁰. Sin embargo, de la experiencia argentina donde ha funcionado el SIPER y según las coordinaciones técnicas con funcionarios de la AFIP, menos del 1% de los contribuyentes presentaron una reconsideración a la asignación del perfil durante el 2019, motivo por cual resulta probable que el aumento de la carga procesal sea mínimo también en el Perú.

Otra desventaja que se podría advertir es un eventual riesgo de corrupción del cual es susceptible todo proceso de la Administración Tributaria. En el presente caso, dado que el tener un buen perfil supone mayores beneficios, podría existir un riesgo de connivencia entre el

⁴⁹ Por ejemplo, en propuestas de simplificación de los regímenes para MYPES, de modo que se haga más atractiva la tributación a estos segmentos.

⁵⁰ El cuestionamiento a la categoría asignada será uno de los elementos a considerar en la propuesta y que serán desarrollados en el siguiente punto.

personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario a fin de manipular los perfiles y asignar indebidamente una buena calificación.

Sin embargo, consideramos que el riesgo es mínimo en la medida que: (i) la asignación de perfiles se construye sobre bases de datos estructuradas y sistematizadas, lo que hace muy compleja la manipulación de los datos y (ii) la SUNAT cuenta con un Código de ética, políticas, planes y lineamientos de lucha contra la corrupción⁵¹, que fortalece los valores institucionales, previniendo y sancionando las conductas de corrupción.

Finalmente, consideramos como una desventaja adicional que la regulación de un perfil de cumplimiento podría suponer una mayor complejidad del sistema tributario al condicionar la aplicación de diversas normas del ordenamiento en función de la categoría asignada a los contribuyentes. Sin embargo, esta aparente complejidad podría reducirse gracias a la técnica legislativa empleada que tenga un contenido y redacción sencillos de comprender por la gran mayoría de contribuyentes.

A continuación, resumimos en la siguiente Tabla las ventajas y eventuales desventajas de establecer un perfil de cumplimiento, y que han sido desarrolladas en este punto:

Tabla 5

Ventajas y desventajas/Limitaciones del perfil de cumplimiento

Ventajas	Desventajas/ Limitaciones
Incentiva el cumplimiento tributario voluntario	No resulta de aplicación a los ciudadanos que estén en la completa informalidad
Mayor equidad y justicia del sistema tributario	Eventual aumento de la carga procesal para la Administración Tributaria debido a impugnaciones de perfil atribuido a los contribuyentes
Menor incumplimiento y mayor recaudación para fines públicos y protección de sectores más pobres	Potencial riesgo de corrupción de los funcionarios para manipular perfiles
Mejora de la transparencia y certidumbre en la relación fisco y contribuyente	Posible mayor complejidad del sistema tributario
Procedimiento ágil y dinámico gracias al uso de las TICS	
Mejor focalización de las estrategias de la Administración Tributaria para el control del cumplimiento de obligaciones tributarias	

⁵¹ Además, de acuerdo con el artículo 50 del Reglamento de Organización y funciones de la SUNAT, dicha institución tiene como un órgano ad hoc a la Oficina de Fortalecimiento Ético y Lucha Contra la Corrupción, encargada de promover acciones que conduzcan al fortalecimiento de la integridad y el comportamiento ético del personal de la institución y a la detección de riesgos de corrupción para proponer mejoras o controles en los procesos institucionales.

3.3. Elementos a considerar para la elaboración de una propuesta de norma legal que regule los perfiles de cumplimiento tributario

Para efectos de la elaboración de una norma legal que regule los perfiles de cumplimiento tributario, consideramos que deben considerar los siguientes elementos mínimos:

3.3.1. Finalidad

Debe quedar clara que la finalidad de la norma legal consiste en la creación de un perfil de cumplimiento tributario de los sujetos que tome en cuenta sus conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario, a fin de otorgarles un tratamiento diferenciado mediante el otorgamiento de facilidades o restricciones que incentiven el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

3.3.2. Alcance: aplicación a las conductas en el ámbito de las obligaciones tributarias

El perfil de cumplimiento tributario materia de la presente investigación comprende aquellas conductas de cumplimiento e incumplimiento de obligaciones tributarias.

No obstante ello, resulta posible su aplicación en aquellas obligaciones aduaneras en caso la SUNAT lo considere conveniente⁵².

3.3.3. Las conductas a evaluar y ponderación

El perfil de cumplimiento debe evaluar aquellas conductas objetivas de fácil verificación vinculadas con el cumplimiento e incumplimiento de obligaciones tributarias.

Así, sobre la base de la experiencia argentina con el SIPER, se puede tomar en cuenta conductas como: incumplimientos de pago, la comisión de infracciones tributarias (por ejemplo, no presentación de declaraciones, declarar datos o cifras falsos), el tener la condición del domicilio fiscal no hallado o no habido, el tener proceso o sentencia por delito tributario, la determinación o identificación de realización de operaciones no reales, entre otras⁵³.

⁵² Sin perjuicio que la Aduana tiene actualmente su propio modelo de Gestión de Riesgos y una categorización particular para los operadores de comercio exterior.

⁵³ Información con la que cuenta la Administración Tributaria.

Asimismo, cada conducta debe estar bien tipificada y tener una ponderación o peso distinto según factores como la gravedad (no es lo mismo tener una sentencia por delito tributario que una infracción por no presentar una declaración), frecuencia (no es lo mismo incumplir una vez, que hacerlo reiteradamente), monto del tributo involucrado/omitido o sanción⁵⁴ a la que se han hecho acreedores.

3.3.4. Definir las Categorías a aplicar

Tomando como referencia la experiencia argentina⁵⁵ y chilena⁵⁶, consideramos que el perfil de cumplimiento debería tener como mínimo cinco categorías, según el siguiente detalle:

- Categoría A: Muy alto nivel de cumplimiento
- Categoría B: Alto nivel de cumplimiento
- Categoría C: Nivel de cumplimiento medio y contribuyentes nuevos
- Categoría D: Bajo nivel de cumplimiento
- Categoría E: Muy bajo nivel de cumplimiento

Consideramos que partir de cinco categorías resulta idóneo, en la medida que permite una mejor graduación de las conductas, distinguiéndose entre quienes tienen un muy alto y alto nivel de cumplimiento, al igual que respecto de aquellos que tienen un bajo y muy bajo nivel de cumplimiento.

En cuanto a la categoría C, consideramos que debe ser una categoría neutral (sin mayores efectos en beneficios y restricciones) al corresponder a un nivel medio de cumplimiento y comprender a contribuyentes nuevos que no cuentan con el historial y el correspondiente período de evaluación requeridos por el perfil.

3.3.5. Período de evaluación para asignar perfiles

Debe existir un período de tiempo de evaluación de las conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario para la asignación de un determinado perfil (por ejemplo, conductas de los últimos 6 o 12 meses⁵⁷).

⁵⁴ Lo que deberá tomar en cuenta el tamaño del contribuyente (es decir, si es micro, pequeña, mediana o grande empresa)

⁵⁵ Como ya se indicó en el Capítulo 2, en la experiencia argentina el SIPER reconoce cinco categorías.

⁵⁶ En la experiencia chilena se tiene una clasificación global del cumplimiento tributario en cuatro niveles de cumplimiento y una clasificación de riesgo específico en cinco categorías. La combinación de ambas clasificaciones se muestra en un Mapa de Riesgos.

⁵⁷ En Argentina, la AFIP ha considerado un período de evaluación de 6 meses, según se desprende del artículo 4 de la Resolución de la AFIP N.º 3985/2017.

3.3.6 Período de modificación/actualización del perfil de cumplimiento

Como se ha visto anteriormente, el perfil de cumplimiento debe ser dinámico, por lo que el período de actualización o modificación de la categoría asignada debe fijarse en un plazo razonable. En principio, se propone un plazo de 3 meses⁵⁸, sin perjuicio que las herramientas de la tecnología de la información con las que cuente la Administración Tributaria le permitan períodos más cortos.

3.3.7 Procedimiento de comunicación del perfil de cumplimiento y posibilidad de impugnación

La categoría asignada debe ser comunicada a cada contribuyente sea persona o empresa mediante los mecanismos válidos de notificación admitidos por el Código Tributario. Se recomienda el uso del Buzón electrónico SOL o en su defecto mediante la publicación en la página web de la SUNAT. Asimismo, se debe contemplar un plazo de impugnación para que el sujeto que no se encuentre conforme con la categoría asignada⁵⁹ realice sus descargos, resguardando así su derecho de defensa.

Asimismo, se debe establecer un plazo para que la Administración Tributaria puede resolver los descargos formulados y emita el acto administrativo correspondiente⁶⁰.

3.3.8 Diseño de Sistema o mecanismo de Consulta de los perfiles de cumplimiento

Una vez notificado el acto administrativo, resulta conveniente establecer que los perfiles de cumplimiento podrán ser consultados por los terceros interesados en la página Web de la SUNAT (“Consulta RUC”), donde conste la categoría asignada, la fecha de obtención y sus variaciones. Esto fortalece la transparencia de la información y permite optimizar las decisiones de los agentes económicos en el mercado en cuanto a las personas u empresas con quienes se interrelacionan, previniendo futuros riesgos o contingencias.

Sobre la base del desarrollo de los elementos mínimos de la propuesta de perfil de cumplimiento y considerando que la distinción de tratamientos requiere de un trabajo de

⁵⁸ Considerando que la actualización para estar en el Padrón del Régimen de Buenos contribuyentes es cada seis meses y no ha sido muy efectivo en lograr la mejora del cumplimiento tributario voluntario.

⁵⁹ Para efectos de realizar sus descargos se le deberá haber informado las razones de la asignación de la categoría (por ejemplo, la relación de conductas de cumplimiento e incumplimiento tomadas en cuenta)

⁶⁰ Pudiéndose tomar como referencia los plazos establecidos por la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444.

ponderación a fin de validar su constitucionalidad (descartándose cualquier afectación a un principio o derecho constitucional), en el siguiente acápite se pasará a realizar el test de razonabilidad del Tribunal Constitucional sobre la propuesta normativa de regulación de perfiles de cumplimiento.

3.4. Test de Razonabilidad del Tribunal Constitucional (TC)

Como se indicó en el Capítulo 2, mediante sentencia recaída en el Expediente N.º 045-2004-AI/TC⁶¹, el Tribunal Constitucional estableció los pasos a seguir para determinar si un tratamiento diferenciado (en este caso, entre contribuyentes con distinto comportamiento tributario) supera el test de razonabilidad. A continuación, analizaremos cada uno de los pasos:

- a) La determinación del tratamiento legislativo diferente: En el presente caso, la regulación de un perfil de cumplimiento busca establecer un tratamiento diferenciado entre contribuyentes según su comportamiento tributario. Así, aquellos que tengan altos niveles de cumplimiento recibirán mayores beneficios en sus distintas obligaciones, trámites o procedimientos ante la SUNAT, mientras que los contribuyentes con bajos niveles de cumplimiento tendrán mayores restricciones y acciones de control. Todo ello con la finalidad de incentivar el cumplimiento tributario voluntario y desalentar las conductas de incumplimiento tributario.
- b) La determinación de la "intensidad" de la intervención en la igualdad⁶²: Consideramos que la distinción de tratamientos entre contribuyentes debido a la regulación de un perfil de cumplimiento tiene una intensidad grave, ya que si bien la diferenciación no se sustenta en alguno de los supuestos del inciso 2) del artículo 2 de la Constitución (origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) sino en el comportamiento

⁶¹ Donde se demandó la inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley N.º 27466, Ley que modifica la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura.

⁶² El TC en la citada sentencia desarrolla tres tipos de intensidades:

- (i) Grave: Si la diferenciación se sustenta en alguno de los motivos proscritos en el inciso 2) del artículo 2 de la Constitución (origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) y tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho fundamental o constitucional,
- (ii) Media: Cuando la diferenciación se sustenta en alguno de los motivos proscritos en el inciso 2) del artículo 2 de la Constitución y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.
- (iii) Leve: Cuando la discriminación se sustenta en motivos distintos a los previstos en la Constitución y, además, impide el ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.

tributario de una persona o empresa, podría traer como consecuencia una aparente afectación a un derecho fundamental, como el derecho al honor y a la buena reputación.

- c) La determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin): Según lo indica el TC en su sentencia, “el objetivo es el estado de cosas o situación jurídica que el legislador pretende conformar a través del tratamiento diferenciado, mientras que el fin viene a ser el derecho, principio o bien jurídico cuya realización u optimización se logra con la conformación del objetivo” (Tribunal Constitucional, 2004).

En el presente caso, el objetivo del perfil de cumplimiento es que cada contribuyente reciba el mismo tratamiento en sus distintas obligaciones, trámites o procedimientos ante SUNAT de acuerdo a su comportamiento tributario.

La finalidad estaría constituida por la optimización del principio de igualdad tributaria y una mayor eficacia en el ejercicio del deber de contribuir mediante la lucha contra la evasión y/o el incumplimiento tributario.

- d) El examen de idoneidad: Para el TC, la idoneidad consiste en la relación de causalidad, entre el medio adoptado y el fin propuesto por el legislador. Este examen tiene dos fases: (i) la relación entre la intervención en la igualdad - medio- y el objetivo, y (ii) la relación entre objetivo y finalidad de la intervención.

En la primera fase de análisis, consideramos que existe una relación entre el tratamiento diferenciado que se introduciría con el perfil de cumplimiento⁶³ y el objetivo que cada contribuyente reciba el mismo tratamiento en sus distintas obligaciones, trámites o procedimientos ante SUNAT de acuerdo a su comportamiento tributario. Para ello, se tomarán en cuenta el conjunto de conductas de cumplimiento e incumplimiento de cada persona o empresa con su ponderación correspondiente.

En cuanto a la segunda fase de análisis, esto es, la relación entre objetivo y la finalidad de la intervención, consideramos que si existe tal relación en la medida que si cada contribuyente recibe el mismo tratamiento en sus distintas obligaciones, trámites o procedimientos ante SUNAT de acuerdo a su comportamiento tributario, se optimiza el

⁶³ Donde se establezcan mayores restricciones y acciones de control a los malos contribuyentes y se otorguen beneficios a los buenos contribuyentes.

principio de igualdad tributaria⁶⁴ y se dota de mayor eficacia al ejercicio del deber de contribuir mediante la lucha contra la evasión y/o incumplimiento tributario.

Por lo tanto, consideramos que la regulación de un perfil de cumplimiento cumple con el examen de idoneidad.

- e) El Examen de necesidad: Se debe analizar si existen medios alternativos que no sean gravosos, o al menos, que lo sean en menor intensidad. Para tal efecto, existen dos aspectos a examinar: (i) la detección de medios hipotéticos alternativos idóneos (con relación al objetivo) (2) la determinación si tales medios -idóneos- no intervienen en la prohibición de discriminación o si, haciéndolo, tal intervención tiene menor intensidad.

En cuanto al primer aspecto a analizar, consideramos que no existen medios hipotéticos alternativos⁶⁵ idóneos que garanticen un tratamiento igualitario entre contribuyentes con un mismo comportamiento tributario en sus distintas obligaciones, trámites o procedimientos ante SUNAT.

Como se mencionó en los Capítulos anteriores, el Régimen de Buenos contribuyentes, si bien contempla un tratamiento diferenciado enfocado en un grupo de contribuyentes (los que tienen un buen comportamiento tributario), no cumple con sus fines en la medida que su incorporación contempla una periodicidad alta y una larga lista de requisitos.

De otro lado, también se señaló que, a nivel interno, la SUNAT usa la gestión de riesgos con tratamientos diferenciados en determinados procesos (fiscalizaciones, acciones inductivas, devoluciones, entre otros) sin embargo, su alcance es limitado, al carecer de un efecto transversal en el ordenamiento jurídico tributario, restándole efectividad y transparencia en la relación fisco-contribuyente

Como se puede observar de lo sostenido previamente, los medios alternativos con lo que cuenta la administración tributaria resultan insuficientes, a efectos de lograr el objetivo

⁶⁴El principio de igualdad tributaria se optimiza al poner en igualdad de condiciones a aquellos con un mismo comportamiento tributario respecto de sus distintas obligaciones o deberes que forman parte del fenómeno tributario, incentivando al cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales. De este modo, cada contribuyente tributaría en función a su capacidad contributiva, garantizando un sistema tributario justo que le permita al Estado contar con los recursos necesarios para cumplir con sus fines públicos.

⁶⁵ La SUNAT no cuenta con las herramientas normativas orientadas al mismo objetivo y con el mismo alcance.

propuesto. En ese sentido, la implementación de un nuevo modelo de perfiles de cumplimiento constituye una herramienta novedosa y de gran impacto.

Por lo tanto, al no haberse detectado medios hipotéticos alternativos idóneos, no corresponde analizar el siguiente aspecto⁶⁶ que forma parte del presente examen, confirmándose que, la regulación de un perfil de cumplimiento cumple con el examen de necesidad.

- f) El examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación: Según el TC, en este paso corresponde la comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional y la intensidad de la intervención en la igualdad. En ese sentido, sostiene que, cuanto mayor es la intensidad de la intervención de la igualdad, tanto mayor ha de ser el grado de optimización del fin constitucional.

Al respecto, consideramos que no existe una real afectación al principio de igualdad pues como se mencionó en el Capítulo 1⁶⁷, resulta posible establecer a nivel legal tratamientos diferenciados siempre que se sustenten en una causa objetiva y razonable. En este caso, la regulación de un perfil de cumplimiento se sustenta en el conjunto de conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario que son verificables y susceptibles de medición y que justifica que un contribuyente con un alto nivel de cumplimiento no deba recibir el mismo tratamiento que aquel que tenga un bajo nivel de cumplimiento.

De este modo, al no existir una afectación al principio de igualdad, sino que, por el contrario, se produce su optimización, se tiene por cumplido el examen de proporcionalidad en sentido estricto, siendo la regulación de un perfil de cumplimiento constitucional.

Además, en lo que se refiere al derecho al honor y buena reputación previsto en el numeral 7 del artículo 2 de la Constitución, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 1970-2008-PA/TC⁶⁸, el TC ha señalado que este derecho se ve afectado cuando se degrada en la condición de ser humano a una persona lanzándole ofensas o agresiones en forma verbal

⁶⁶ La determinación si tales medios “idóneos” son menos gravosos.

⁶⁷ Donde se desarrolló el contenido del principio de igualdad.

⁶⁸ Demanda de amparo interpuesta por el Sr. Arnaldo Ramón Moulet Guerra contra el SAT donde el ciudadano que fue en su oportunidad deudor de arbitrios cuestionó la consignación de su nombre en un portal electrónico del SAT cuyas características consideraba ofensivas, por asimilar su condición a la de un delincuente. Incluso se alegó que en dicho portal se había colgado la foto de una persona con un letrero intermitente (su número de contribuyente) como si se tratara de un fichaje policial, agregando grandes características rojas y brillantes donde se indica que se trata de contribuyentes de alto riesgo.

directamente o haciéndolo ante el público y de cualquier forma (Tribunal Constitucional, 2008).

Al respecto, debe quedar claro que si bien la categoría asignada a cada contribuyente será de público conocimiento en la Consulta RUC desde la página web de la SUNAT (es decir, conocida por terceros) en modo alguno tiene como finalidad humillar o degradar al ciudadano o empresa. Nótese que la forma de difusión corresponde a un criterio objetivo (la categoría “A, B, C, D o E”), sin la presencia de símbolos adicionales.

Cabe señalar que en la sentencia 1970-2008-PA/TC citada, el Tribunal Constitucional convalidó la constitucionalidad de la publicación de este tipo de información (contribuyentes riesgosos) por parte del SAT siempre que no tengan símbolos que degraden al ciudadano, considerándola una limitación ponderada y razonable con los objetivos buscados.

Nótese también que actualmente, en la Consulta RUC es de público conocimiento la información de las omisiones tributarias, así como de la deuda en cobranza coactiva reportada a las centrales de riesgo de cada contribuyente, por lo que la difusión de la categoría asignada no supone una mayor afectación al derecho al honor y a la buena reputación, resultando superiores los fines constitucionales que se promueven con la regulación de un perfil de cumplimiento: la optimización del principio de igualdad y mayor eficacia del deber de contribuir.

Por lo tanto, luego de haber realizado el análisis de cada uno de los seis pasos del test de razonabilidad del TC, la propuesta de perfil de cumplimiento ha superado satisfactoriamente dicho test, por lo que se confirma la constitucionalidad de la propuesta.

De otro lado, como un balance de lo mencionado a lo largo del presente capítulo, podemos señalar que la regulación de un perfil de cumplimiento es una herramienta novedosa que optimiza el principio de igualdad tributaria al poner en igualdad de condiciones a los contribuyentes en función a su comportamiento tributario, incentivando el cumplimiento voluntario, y fortaleciendo el deber de contribuir.

Se realizó un análisis de cada una de las distintas ventajas y desventajas/limitaciones que se pueden suscitar con motivo de su regulación, destacándose que las bondades de esta nueva herramienta superan a cualquier desventaja o eventual limitación que se pueda presentar. Asimismo, sobre la base de la experiencia nacional y la legislación extranjera,

incluimos aquellos elementos mínimos que debe contemplar una norma legal que regule los perfiles de cumplimiento tributario.

Finalmente, como ya indicamos previamente y sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, procedimos con el análisis de cada uno de los pasos del test de razonabilidad, confirmando la constitucionalidad de esta propuesta normativa.

3.5. Reflexiones finales

A lo largo de la presente investigación, se advirtió la existencia de situaciones en nuestro sistema tributario donde buenos y malos contribuyentes son tratados por igual en sus distintas actuaciones y procedimientos ante la Administración Tributaria, vulnerándose el principio de igualdad tributaria.

Como respuesta a dicha problemática se planteó la necesidad de una norma legal que regule un perfil de cumplimiento tributario, estableciendo tratamientos diferenciados (otorgando beneficios a los que cumplen y restricciones a los que incumplen).

Gracias a esta propuesta de regulación (donde se detalló las eventuales ventajas, desventajas y limitaciones, así como los elementos mínimos que debía contemplar), se logra una optimización del principio de igualdad tributaria, validándose con ello la hipótesis y el objetivo principal de la presente investigación.

Finalmente, se ha demostrado también que la propuesta de regulación de perfil de cumplimiento es una herramienta novedosa que incentiva el cumplimiento tributario voluntario y que a su vez, no tiene cuestionamientos a nivel constitucional (al haber superado el test de razonabilidad del TC), dándose por cumplidos los objetivos secundarios de la presente investigación.

CONCLUSIONES

- 1) El Estado Social y Democrático de Derecho entiende al individuo y la sociedad como conceptos que se complementan entre sí, donde los derechos y principios de índole individual gozan de mayor efectividad si están orientados en armonía con el interés público. En dicho marco, el tributo tiene entre sus fines constitucionales el garantizar que el Estado cuente con los recursos necesarios para solventar el gasto público y promover el bienestar general, así como la redistribución de los recursos en beneficio de los sectores más pobres.
- 2) El principio de igualdad tributaria admite que el legislador establezca distinciones entre los contribuyentes siempre que exista una causa objetiva y razonable. Este principio se aplica no sólo sobre obligaciones sustanciales (pago de tributos) sino sobre las demás obligaciones o deberes que forman parte del fenómeno tributario.
- 3) Las causas del incumplimiento tributario se explican a partir de la combinación de varios enfoques. La regulación de un perfil de cumplimiento combate el incumplimiento explicado a partir de dichos enfoques. Así, desde el enfoque económico, se incide en la decisión racional del contribuyente para desalentarlo de incumplir al otorgarse mayores restricciones a un perfil de bajo nivel de cumplimiento. Por su parte, desde el enfoque psicológico, se mejora la percepción de un sistema tributario justo, incentivando al cumplimiento tributario voluntario. Finalmente, desde el enfoque sociológico, se buscaría imitar el comportamiento del entorno social que más le favorezca al contribuyente (los de mayores niveles de cumplimiento).
- 4) El modelo de gestión de riesgos como parte de una política tributaria toma en cuenta las conductas de los contribuyentes a fin de diseñar las mejores estrategias de tratamiento. La SUNAT actualmente utiliza un modelo de gestión de riesgos, pero sólo a nivel interno y para determinados procesos.
- 5) Actualmente, existen situaciones en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario donde no se viene aplicando el principio de igualdad tributaria, toda vez que tanto buenos como malos contribuyentes están recibiendo el mismo tratamiento jurídico en sus actuaciones frente a la Administración Tributaria. Este tratamiento “igualitario” viene ocasionando que los malos contribuyentes se aprovechen de las normas legales vigentes para obtener ventajas del sistema tributario y desincentiva a los buenos contribuyentes al observar que los que incumplen “no son castigados”.

- 6) La necesidad de una norma con rango de ley para regular un perfil de cumplimiento se justifica en la medida que ni el Código Tributario ni la Ley General de la SUNAT han previsto de forma expresa la posibilidad que la Administración Tributaria realice una categorización de los contribuyentes y a partir de ella establezca un tratamiento diferenciado. Gracias a ello se lograría incentivar el cumplimiento tributario voluntario.
- 7) La experiencia internacional de los países de la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia y México) y países como Argentina y España en materia de gestión de riesgos y en específico, del perfilamiento de contribuyentes, constituye un marco de referencia que sustenta en mayor medida la propuesta para el caso peruano, coadyuvando a enriquecer las ventajas y los elementos mínimos que debe tener toda propuesta que regule un perfil de cumplimiento.
- 8) La optimización de un principio supone un mayor grado de cumplimiento al actual. Así, tratándose del principio de igualdad tributaria se logra su optimización al equiparar aún más la situación jurídica de los contribuyentes dentro del cumplimiento normativo tributario, coadyuvando a una mayor eficacia del deber de contribuir.
- 9) Las bondades de la regulación de un perfil de cumplimiento (incentivar el cumplimiento tributario voluntario, mayor equidad y justicia del sistema tributario, mejora en la transparencia en la relación fisco y contribuyente, entre otras) superan a cualquier desventaja o eventual limitación que se pueda presentar (alcance limitado respecto a ciudadanos que se encuentren en la completa informalidad, un eventual aumento de la carga procesal para la Administración Tributaria, entre otras)
- 10) Sobre la base de la experiencia nacional y la legislación comparada, los elementos mínimos de una norma legal que regule un perfil de cumplimiento son: la finalidad, su alcance, las conductas a evaluar y ponderar, las categorías a aplicar, el período de evaluación de las conductas de cumplimiento e incumplimiento tributario, el período para la modificación o actualización del perfil de cumplimiento, el procedimiento de comunicación de la categoría asignada, la posibilidad de su impugnación y un sistema de consulta de los perfiles de cumplimiento de terceros.
- 11) Luego del análisis detallado de cada uno de los pasos del test de razonabilidad del TC, se confirma la constitucionalidad de la propuesta de regulación de perfiles de cumplimiento. Asimismo, la consulta de los perfiles de cumplimiento de terceros a través de la Web de

la SUNAT no supone mayor afectación al derecho al honor y a la buena reputación del contribuyente.

- 12) Se ha verificado la hipótesis y cumplido los objetivos trazados, por lo que se concluye la existencia de la perfecta viabilidad e importantes beneficios en la implementación de la propuesta desarrollada en la presente investigación.



BIBLIOGRAFÍA

ALEXY, Robert

2007 Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica (2a ed.). Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales.

AVENDAÑO, Natasha

2017 Gestión del riesgo: clave para la eficiencia en el control del fraude y el contrabando. Obtenido de XIX Congreso Internacional. Asamblea General de ASAPRAN 48. Recuperado de: http://www.fitac.net/documents/Memorias_Natasha_Avendano.pdf

BARBOZA, Juan David

2017 El perfil de riesgo en el trámite de las calificaciones, habilitaciones y declaraciones. Recuperado de: http://legal.legis.com.co/document.legis/el-perfil-de-riesgo-en-el-tramite-de?documento=rimpuestos&contexto=rimpuestos_7313ccd16fbc4b3bad68b8484f64386b&vista=STD-PC

BARRAZA, Fernando

2017 Nuevos Paradigmas en el uso de modelos de riesgo: mejores prácticas para fortalecer la inteligencia tributaria. Asamblea General CIAT. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2017/Espanol/2017_tema_3_barraza_Chile.pdf

BRAVO CUCCI, Jorge

2015 Fundamentos de Derecho Tributario (5ta ed.). Editorial Palestra.

CALDERÓN, José y Alberto Quintas

2017 Introducción al modelo de cumplimiento tributario colaborativo (II). En Enfoque Internacional. N.º14. Análisis Tributario (AELE).

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT

2011 Manual de Administración Tributaria.

COLLOSA, Alfredo.

2017 Administraciones tributarias y la estrategia del cumplimiento voluntario. Recuperado de:
<https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-la-estrategia-del-cumplimiento-voluntario/>

CRUZ, Christian

2017 Alianza del Pacífico: El desafío de la integración. Tesis de Grado para obtener el título de Magister en Ciencias Políticas con énfasis en Paz e Integración. Universidad Católica de Colombia. Recuperado de:
<https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/14346/1/TESIS%20TERMINADA.pdf>

DANOS, Jorge.

1994 El régimen tributario en la Constitución: Estudios preliminares. Themis, N° 29, Lima.

DE LA CRUZ, Palmer y Claudia Suarez

2020 Impacto de las tecnologías de la información y las comunicaciones en las estrategias de las administraciones tributarias: la experiencia peruana. En: Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. CIAT. Panamá.

DIARIO OFICIAL EL PERUANO

2019 SUNAT calificaría a las empresas según nivel de cumplimiento tributario. Recuperado de: <http://www.contadoresyempresas.com.pe/index.php?/detalle/1/sunat-calificaria-a-las-empresas-segun-nivel-de-cumplimiento-tributario-N000014434>

DIAZ YUVERO, Fernando

2020 Gestión de riesgo de cumplimiento: una herramienta eficaz para las Administraciones Tributarias [Archivo de Video]. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=SCYmInU9Plk&feature=youtu.be>

KUHLEN, Lothar.

2015 Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid.

BERGMAN, Marcelo y Armando Nevarez

2005 ¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento. Política y Gobierno. Centro de Investigación y Docencia Económicas. Recuperado de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/pyg/v12n1/1665-2037-pyg-12-01-9.pdf>

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL –FMI

2017 Perú-TADAT Performance Assessment Report. Recuperado de: https://www.tadat.org/assets/files/Peru_Final_PAR_2017.pdf

GONZALES, Daniel, Mónica María Trujillo Vargas y Mauricio Cortés.

2019 Reflexión sobre el estudio del concepto de justicia tributaria. Science of Human. Vol 4. N.º 2. Colombia, Medellín.

INDACOCHEA, Úrsula.

2008 ¿Razonabilidad, proporcionalidad o ambos? Una propuesta de delimitación de sus contenidos a partir del concepto de ponderación. En: Revista Themis N.º 55. PUCP

LANDA ARROYO, César.

2006 Los principios constitucionales en la constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En: Temas de derecho tributario y de derecho público, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Editorial Palestra, Lima.

LANDA ARROYO, César

2007 Principios Rectores y derechos fundamentales del Administrado en el Marco de la Constitución Económica de 1993. En: Revista del Círculo de Derecho Administrativo. N.º 3. PUCP.

LANDA ARROYO, César.

2018 La Constitucionalización del Derecho: el caso del Perú. Editorial Palestra, Lima.

LIU, Rocío

2012 Justicia que tarda no es justicia: El Régimen de Buenos Contribuyentes. Recuperado de: <https://www.aele.com/node/7104>

LÓPEZ, Yéssica y Gerardo Ruiz

2019 Gestión de perfilamiento de riesgo en las importaciones colombianas, Estudio de caso: PERCOINT S.A. Universidad Agustiniana. Bogotá. Recuperado de: <http://repositorio.uniagustiniana.edu.co/bitstream/handle/123456789/840/LopezDiaz-YessicaAndrea-2019.pdf?sequence=1>

LOZADA, Alí

2016 El Postpositivismo de la «optimización»: sobre el concepto de principio jurídico de R. Alexy. En: Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho. Alicante.

LUCA, Federico

2018 Nuevos beneficios para las pymes: mayor financiación y facilidades ante embargos. Recuperado de: <https://www.telam.com.ar/notas/201805/284082-nuevos-beneficios-para-las-pymes-mayor-financiacion-y-facilidades-ante-embargos.html>

LUQUI, Juan Carlos.

1989 La obligación tributaria. Ediciones Depalma. Buenos Aires.

MENDÉNDEZ, Jaime

2018 La relación cooperativa como modelo de administración tributaria: su aplicación en la Administración Tributaria Española. Consejo General de Economistas de España (CGE). Recuperado de:

<https://www.economistas.es/Contenido/REAF/Informes/Documento%20final%20Relac.%20cooperativa%20modelo%20de%20AT.pdf>

OCDE

2004 Gestión del Riesgo del Cumplimiento: Gestionando y Mejorando el Cumplimiento Voluntario. Documento Guía aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

OCDE

2017 BEPS Acción 13: Informes país por país. Manual sobre el uso efectiva para la evaluación del riesgo fiscal. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf>

OLGUÍN, Rodrigo.

2018 El efecto de la confianza (en) y el poder (de) la autoridad tributaria (y política) en el comportamiento de cumplimiento tributario. Tesis para optar al grado de magíster en gestión y políticas públicas de la Universidad de Chile, Santiago de Chile.

PAREDES, Christian André

2010 El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?. En: Revista Derecho & Sociedad. N.º 35. PUCP.

PATÓN, Gemma.

2013 La aplicación del principio de igualdad tributaria. Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero (INDESTA) – SUNAT, Lima.

PEÑARANDA, César

2007 Según la OCDE alta evasión fiscal afecta al desarrollo y al crecimiento inclusivo. Informe económico. Cámara de Comercio de Lima. Recuperado de: <https://apps.camaralima.org.pe/repositorioaps/0/0/par/iedep-revista/iedep.%20070316.pdf>

RAMOS, Jhonny.

2018 Análisis del incumplimiento tributario en el sector comercio: modelo de gestión de riesgos. Quipukamayoc, Lima.

ROBLES MORENO, Carmen.

2008 Los principios constitucionales tributarios. Blog de Carmen Robles Moreno.
Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>.

SANCHEZ, Julia

2016 Nueva Regulación Aduanera en Colombia Aspectos didácticos de la parte sustantiva. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN. Recuperado de: <https://www.dian.gov.co/aduanas/Documents/Nueva%20Regulaci%C3%B3n%20Aduanera%20en%20Colombia.pdf>

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) Y ASOCIACIÓN MEXICANA DE PROVEEDORES AUTORIZADOS DE CERTIFICACIÓN (AMEXIPAC)

2015 La nueva administración tributaria en México: El ADN digital, eje de transformación de los servicios tributarios. Recuperado de: <https://imcp.org.mx/publicaciones/noticias-fiscales-2015-270-sat-la-nueva-administracion-tributaria-en-mexico-el-adn-digital/>

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE –SII

2019 Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Recuperado de: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct_2019.pdf

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE –SII

2018 Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Recuperado de: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario2018.pdf

SEVILLANO, Sandra.

2016 Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Fondo Editorial PUCP.

SOTELO, Eduardo y Sandra Sevillano.

2014 Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar.
Derecho PUCP. Num 74, Lima.

SOTO, Laura

2019 Regulación responsiva como justificación para la implementación de los programas de cumplimiento voluntario. Recuperado de: <https://elderecho.com/regulacion-responsiva-justificacion-la-implementacion-los-programas-cumplimiento-voluntario>

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-SUNAT

2018 Informe de Gestión de Resultados 2018. Recuperado de:
<http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2018.pdf>

TAX ADMINISTRATION DIAGNOSTIC ASSESSMENT TOOL - TADAT

2019 Guía Práctica: Elaborada por la Secretaría de TADAT. Recuperado de
<https://www.tadat.org/fieldGuide>

TIMANÁ, Juan y Yulissa Pazo.

2014 Pagar o no pagar es el dilema: las actitudes de los profesionales hacia el pago de impuestos en Lima Metropolitana. Universidad ESAN.