Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra

Eduar Marcelo Córdova Alvarado

LOS EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS DE MOQUEGUA, PERÚ

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MOQUEGUA

LOS EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS DE MOQUEGUA, PERÚ

LOS EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS DE MOQUEGUA, PERÚ

Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra

Eduar Marcelo Córdova Alvarado

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MOQUEGUA

LOS EFECTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS DE MOQUEGUA, PERÚ
© Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra
© Eduar Marcelo Córdova Alvarado

Primera Edición, noviembre 2021.

Editado por:

© Universidad Nacional de Moquegua

Calle Ancash s/n, Moquegua, Mariscal Nieto, Moquegua

www.unam.edu.pe | publicaciones@unam.edu.pe

Diseño y diagramación:

Fondo Editorial de la Universidad Nacional de Moquegua.

Revisión y cuidado:

Fondo Editorial de la Universidad Nacional de Moquegua.

Se publicó en noviembre del 2021 en https://publicaciones.unam.edu.pe

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2021-11887.

ISBN: 978-612-4466-11-3

Derechos reservados. Prohibida la reproducción parcial o total de la presente obra, bajo cualquier medio que sea posible, sin el permiso expreso de los editores y el autor.

La Universidad Nacional de Moquegua no se verá afectada por el contenido de la obra. En consecuencia, el autor será el responsable de responder ante cualquier controversia o conflicto de interés.

Publicado en el Perú.

SOBRE LOS AUTORES

Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra

E-mail: mrodriguezy@unam.edu.pe

ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9641-2883

Docente de la Escuela Profesional de Gestión Pública y Desarrollo Social de la Universidad Nacional de Moquegua, Perú

Docente universitaria y emprendedora en el sector privado por más de 20 años.

Peruana de nacimiento, con estudios superiores en la Universidad Jorge Basadre Grohmann donde obtuvo su título de Licenciada en Administración. Posteriormente, realizó sus estudios de Contabilidad, obteniendo su título profesional de Contadora Pública. Egresada de la Maestría de Administración Pública y de Organismos Gubernamentales en la Universidad Nacional San Agustín de Arequipa. Realizó sus estudios de maestría, obteniendo el grado de Maestra en Contabilidad, Tributación y Auditoría por la Universidad Privada de Tacna; se encuentra culminando sus estudios doctorales en Administración en la misma casa de estudios. Cuenta con experiencia en la gestión de Micro y Pequeñas Empresas donde laboró como colaboradora de una importante empresa de telecomunicaciones, ganando experiencia en el servicio al cliente. Como docente, se desempeñó en el nivel básico regular por espacio de ocho años y actualmente ejerce la docencia en la Universidad Nacional de Moquegua, en la Escuela Profesional de Gestión Pública y Desarrollo Social, contribuyendo a la formación de futuros profesionales y desempeñando acciones de investigación y producción intelectual.

Eduar Marcelo Córdova Alvarado

E-mail: ecordovaa@unam.edu.pe

ORCID: https://orcid.org/0000-0003-0020-5367

Docente de la Escuela Profesional de Gestión Pública y Desarrollo Social de la Universidad Nacional de Moquegua, Perú.

Clasificado como investigador RENACYT con Código N° P0052098

Peruano de nacimiento, con estudios universitarios y de posgrado. Es Abogado y Licenciado en Educación en Ciencias Histórico Sociales y Filosofía. Realizó estudios de Maestría en Dirección y Gestión de Empresas en la Universidad de Tarapacá, Chile; Maestría en Administración —a tiempo completo— en la Universidad ESAN, Lima, Perú. Realizó estudios de Maestría en Derecho con mención en Ciencias Penales, Doctorado en Derecho Penal y Política Criminal en la Universidad Privada de Tacna, donde se graduó con excelencia y felicitaciones públicas. Actualmente cursa estudios de posdoctorado en Investigación y Seguridad en el Centro de Altos Estudios Nacionales. En el sector privado, se ha dedicado a la gerencia de pequeñas y micro empresas en diversos rubros y al ejercicio independiente de la abogacía en diversas materias. En el año 2018 ingresó a la carrera universitaria como docente ordinario, desde entonces se desempeña como profesor universitario a tiempo completo en materia jurídica y disciplinas relacionadas a la gestión pública, desarrollando actividades de investigación y producción científica de la mano con los estudiantes.

Índice

Sobre los autores VII
Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra VII
Eduar Marcelo Córdova Alvarado VIII
Prólogo 1
Resumen 5
Palabras clave: *Reforma tributaria, impuestos, recaudación, MYPE.* *5*
Introducción 7
Capítulo I: Aspectos generales 9
1. Realidad problemática tributaria de las micro y pequeñas empresas 9
2. Relevancia del tema 12
Capítulo II: Teorías y principios de la reforma tributaria 15
1. Preliminares 15
2. Teorías y principios como factores esenciales de la reforma tributaria 17
Capítulo III: La reforma tributaria en el Perú: 2016-2020 31
1. Preliminares 31
2. Reforma normativa entre los años 2016 y 2017 33
3. Desarrollo normativo entre los años 2018 y 2020 52
Capítulo IV: El pago de impuestos en el Perú 57
1. Preliminares 57
2. Clasificación de los tributos 58

3. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT 59
4. La Tributación en Moquegua 68
Capítulo V: Metodología y discusión de los resultados 79
1. Metodología 79
2. El diseño de la presentación de los resultados 80
3. Los resultados 80
4. Argumentación de las hipótesis 87
5. Discusión de los resultados de la investigación 89
Conclusiones 93
Bibliografía 95

PRÓLOGO

Este libro de investigación debe ser tomado por los micro y pequeños empresarios como de vital importancia, dado que a nivel de nuestro país (Perú) como a nivel de la Región Moquegua, las Micro y Pequeñas Empresas – Mypes presentan una tasa de mortandad alrededor del 80% según los datos proporcionales por el Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI (2018) asimismo, el ciclo de vida en la mayoría de casos sólo alcanza un periodo promedio de 3 años, y una de las razones fundamentales tiene que ver con la gestión de los tributos, por lo que se hace necesario el conocimiento de las normas tributarias vigentes que permitan lograr el crecimiento de la misma además de su fortalecimiento en el rubro donde se ubiquen.

Otro punto que merece destacar es que, en el ejercicio 2018, las Mypes implicaron al 75% de la Población Económicamente Activa – Pea, es decir generaron una gran cantidad de puestos de trabajo, por lo que es indispensable mantener como fuente de trabajo e impuestos a estas unidades económicas ya que la afectación en su subsistencia tiene implicancias importantes en el contexto del desarrollo nacional.

La problemática, en materia tributaria, que afrontan las Mypes como uno de los factores de su mortandad, tiene que ver con algunos aspectos claves como lo son: el escaso conocimiento de la normativa tributaria, la gestión de los registros contables que son llevados en algunos casos en desorden y sin un profesional dedicado al 100%, de manera que sus movimientos contables no podrían ser confiables. Por otro lado, gran parte de estas empresas prefieren la contratación de un profesional de tipo externo, esto debido a la gestión de sus presupuestos, generándose un contacto mínimo con el profesional lo que implica escasa orientación sobre la normativa, reduciéndose finalmente a que el profesional sólo les informa cuánto es el importe del pago de determinado tributo.

A esta problemática contribuye la actitud apática de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT en lo que respecta a la educación tributaria de los pequeños contribuyentes que por su estatus carecen de presupuestos para desarrollar actos de capacitación dentro de sus organizaciones.

Recordemos que para ser una microempresa la organización empresarial debe tener ventas anuales equivalentes como máximo a los 150 UIT, es decir sus ventas mensuales en promedio no deben exceder de 12.5 UIT, en moneda nacional actual sería no mayor de S/ 55,000.00, si consideramos que su utilidad bruta pueda ascender al 15%, entonces estaríamos ante el importe de S/ 8,250.00 de utilidad bruta mensual; aplicando los gastos de administración y ventas, los pagos a otros recursos no considerados en el costo de ventas; bajo este ejemplo analítico, prácticamente sería inviable considerar a una microempresa como una unidad económica viable a largo plazo. Esto podría explicar con objetividad el por qué la alta tasa de mortalidad más allá del conocimiento o no de las normas tributarias por parte de sus gestores.

Entonces, a la pregunta de ¿Qué hacer, para sobrevivir y prosperar a largo plazo? La respuesta sería realizar el planeamiento tributario tomando en consideración todas las variables posibles a fin de establecer estrategias que permitan desarrollar a la organización a largo plazo; sin embargo, estas acciones demandan esfuerzos y presupuesto. Pero principalmente nociones o conocimientos de la necesidad de efectuar el cambio por parte de los administradores o gestores de estos negocios, por lo que mientras no haya conciencia de la necesidad del cambio, el ciclo de vida actual promedio será inevitable.

Se debe considerar que, para el crecimiento de una Mype y prosperar a mediana o gran empresa, se hace necesario darle la debida importancia al tema contable tributario a partir del planeamiento, pero siendo esto un tema técnico, requiere conocimiento mínimamente del tema tributario por lo que se demanda a que la SUNAT tenga un rol más activo capacitando a los contribuyentes preferentemente de las micro y las pequeñas empresas.

El presente libro, escrito desde mi experiencia en la gestión de Mypes, se enmarca pues, en aportar conocimientos acerca del sistema tributario y

la realidad de las Mypes vistos desde la perspectiva del pequeño contribuyente, considerando como uno de los factores de vital importancia el conocimiento tributario de los administradores, conductores, titulares o gestores de estos negocios para la gestión de las mismas. Teniendo en cuenta además que cada cambio en el sistema tributario impacta en el desempeño de sus negocios desde esta óptica.

Cabe indicar que la normativa tributaria no es estática, sino dinámica, cambia de acuerdo a las políticas de los gobiernos van cambiando en el tiempo. La reforma emprendida en al año 2016, flexibilizó en varios puntos a favor del contribuyente, sin embargo, por la nula difusión y falta de interés, no se conoció oportunamente el conjunto de los beneficios, no logrando a cabalidad lograr el objetivo que a nivel de gobierno se había establecido.

La practicidad en el entendimiento de la normativa tributaria debe ser el común lenguaje de los administradores de las Mypes, y debe estar redactado en forma clara y no confusa, para ello basta leer el Código Tributario para darse cuenta que no es accesible sino a profesionales especialistas en tributación, por lo que resulta ineficaz para el entendimiento de los micro y pequeños empresarios que buscan auto instruirse en la materia a fin de mejorar por sí mismos su gestión tributaria, empeorando cuando el personal de la SUNAT manifiesta que no tienen como función capacitar sino solo orientar. Esto refleja que como país carecemos de un sistema tributario encaminado a la formalización y fortalecimiento de nuestra economía.

Este libro lo dedico a las Mypes que día a día luchan por desarrollarse en nuestro país. El conocimiento adquirido ayude a colaborar en un análisis de su entorno.

Moquegua, primavera, 2021.

Maribel Alejandrina Rodríguez Yucra
Autora

RESUMEN

En la presente investigación se analiza y explica la relación o vínculo existente entre la reforma tributaria y el incremento del pago de impuestos de las micro y pequeñas empresas en Moquegua, utilizando la metodología del análisis, la síntesis y la relación entre dos grandes variables como reforma tributaria y cumplimiento de pago de tributos de las micro y pequeñas empresas, lo cual ubica a la presente como el tipo de investigación pura, de nivel básico, diseño no experimental y enfoque mixto. El estudio se realizó en la ciudad de Moquegua, Perú, teniendo como colaboradores a los conductores de las pequeñas y micro empresas preexistentes a la reforma tributaria. Los instrumentos utilizados para obtener información fueron el cuestionario y la hoja de entrevista. Se obtuvo el resultado que evidencia la relación significativa entre las variables reforma tributaria e incremento de pago de impuestos como consecuencia de la reforma. Así se establecieron las conclusiones principales: primera, la reforma tributaria afectó positivamente el pago de los impuestos por las MYPES de Moquegua en los periodos 2017, 2018 y 2019; segunda, existe relación significativa entre reforma normativa tributaria y cumplimiento de pago de impuestos de las MYPES de Moquegua; y tercera, existe relación significativa entre principio de publicidad y eficacia de la capacitación de las MYPES en un contexto de necesidad de cumplimiento de pago oportuno de impuestos.

Palabras clave: *Reforma tributaria, impuestos, recaudación, MYPE.*

INTRODUCCIÓN

La presente publicación se realiza a partir de la investigación con propósito de tesis de posgrado, maestría, acerca de los efectos de la reforma tributaria en el pago de impuestos en las micro y pequeñas empresas en la ciudad de Moquegua. Surgió de la necesidad de comprender el contexto económico y social de la política fiscal del gobierno que, hacia el año 2016, afrontaba al menos dos situaciones problemáticas: por un lado, debía incrementar la recaudación tributaria y a la vez ampliar la base tributaria, reduciendo la informalidad o incentivando la formalización; por otro, la reactivación de la economía que se había estacado ese año. En consecuencia, la política fiscal que se aplicó con la reforma tributaria de 2016 se presentó como oportunidad para ser estudiada en busca de la mejor comprensión; se planteó bajo la pregunta: ¿Cuáles han sido los efectos de la reforma tributaria en el pago de impuestos de las MYPES de Moquegua?, por lo que el propósito de la investigación fue determinar, analizar y explicar el nexo o relación.

El interés por la investigación parte, además, por profundizar estudios teóricos acerca de la tributación de las pequeñas y micro empresas, los cuales se materializaron en el tratamiento profundo y amplio análisis en el marco teórico —capítulos del II al IV—, al desarrollar los estudios de campo se corroboró que, si bien la reforma tributaria benefició a las micro y pequeñas empresas de Moquegua en el año 2017, en el mismo periodo, se experimentó un decrecimiento de la recaudación tributaria en Moquegua y el Perú; así lo corroboran las estadísticas, aquellas que han servido de base para el presente estudio. Sin embargo, sus efectos se vieron en los dos ejercicios posteriores: 2018 y 2019, con un crecimiento exponencial de la recaudación tributaria, tanto a nivel de tributos internos como de tributos procedentes de las aduanas.

Así, el interés académico y profesional expresado en este trabajo concluye estableciendo relación significativa estadística entre las variables reforma tributaria y pago de impuestos por la MYPES de Moquegua y el Perú, gracias al uso de instrumentos y herramientas previamente seleccionados y validados, capaces de generalizar deductivamente los resultados al Perú, sobre todo por la experiencia directa de los investigadores en el emprendimiento y promoción de pequeñas y micro empresas en diferentes sectores.

Respecto de la estructura, el presente trabajo se encuentra organizado en cinco capítulos. El primer capítulo comprende los aspectos generales de la investigación, describiendo la realidad problemática tributaria de las pequeñas y micro empresas. El segundo capítulo trata de las teorías y principios de la reforma tributaria, estableciendo las bases suficientes para la comprensión de la reforma tributaria.

El tercer capítulo abarca ampliamente la reforma tributaria en el Perú, iniciada en el año 2017 y continuada hasta el año 2020, teniendo en cuenta que en este último año las acciones de los gobiernos se orientaron a la reactivación de estos negocios; asimismo, en este capítulo se desarrolla la emisión normativa nacional, considerado como el centro de la reforma tributaria. El capítulo cuarto trata de la evolución del pago de los impuestos en el Perú, particularmente en Moquegua, donde son más importantes los ingresos provenientes de las aduanas que los tributos internos. En el capítulo quinto se analizan los resultados de la investigación, haciendo énfasis en la metodología utilizada, los resultados y la discusión de los resultados. Finalmente, se presentan las conclusiones de la investigación.

Por último, la presente investigación abre puertas a otras investigaciones con planteamientos de nuevos problemas como: la necesidad de capacitación a los conductores de las pequeñas y micro empresas; la implementación de procedimientos proactivos en la administración tributaria, a efectos de ampliar canales de comunicación e información a los contribuyentes; evaluar otorgar beneficios tributarios al cumplimiento puntual de los pagos de los tributos para las pequeñas y micro empresas; entre otros, por ajustarse al desarrollo de la sociedad con empresas fuertes y disciplinadas en el contexto de una sociedad en desarrollo.

CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES

1. Realidad problemática tributaria de las micro y pequeñas empresas

En nuestro país, por muchos años se ha discutido sobre el sostenimiento económico a través del papel que cumplen las pequeñas y micro empresas (MYPES). Estas empresas son contribuyentes, y como tales, se encuentran comprendidas en el Sistema Tributario Nacional, de forma que son aplicables, por tanto, los principios y reglas establecidas en el Código Tributario, así como en las demás normas del ordenamiento jurídico nacional.

Con frecuencia se utiliza la denominación de MYPES a las micro y pequeñas empresas, sin embargo, se debe diferenciar a las micro empresas de las pequeñas empresas en función de lo establecido por la Ley N° 30056, Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial. Con la dación de esta norma, se eliminó la antigua forma de clasificación por cantidad de trabajadores, para considerar solamente el importe de las ventas anuales.

1.1. Nueva clasificación de MYPES

a) **Micro empresa:** ventas anuales hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

b) **Pequeña empresa:** ventas anuales superiores a 150 UIT y hasta el monto máximo de 1700 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

c) **Mediana empresa:** ventas anuales superiores a 1700 UIT y hasta el monto máximo de 2300 UIT.

Dejando abierta la posibilidad de variación de los topes, el cual podrá ser determinado por decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas y el ministro de Producción cada dos años.

Es decir, a partir de la organización jurídica de los negocios, agrupándolos por categorías y tamaños, el Estado desarrolla el sistema normativo tributario a efectos de gravar sus operaciones y ganancias por las actividades que ésta realiza; en ese contexto, la norma tributaria se presenta como el conjunto de principios y reglas que rigen la relación entre los sujetos de la obligación tributaria, es decir, entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (el contribuyente). De acuerdo con Wolter Kluwer, citado por Urrutia et al. (2020), el conjunto de normas y principios se orientan a la gestión, recaudación, inspección y revisión de los procedimientos tributarios; por lo que resulta lógico que los gobiernos puedan realizar reformas con el propósito de conseguir fines en favor de los Estados.

Así, de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución Política del Estado, los tributos se crean, modifican o derogan —o se establece una exoneración— exclusivamente por ley, o decreto legislativo en caso de delegación de facultades. Los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo. Asimismo, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o establecer exoneraciones de éstas, dentro de su jurisdicción.

En concordancia con la Constitución, el Código Tributario en la Norma IV desarrolla el principio de legalidad y reserva de la ley en el derecho tributario, precisando las acciones a desarrollar en virtud a una ley, o a un decreto legislativo en caso de delegación de facultades, agregando las actuaciones discrecionales de la administración tributaria en caso de contar con tales facultades.

En la misma línea, la administración tributaria, conforme con el artículo 51 del Código Tributario, tiene la facultad y función de recaudar los tributos, contratando para tal efecto a las entidades del sistema financiero, a quienes podría encargar incluso el procesamiento de las declaraciones tributarias a efectos de realizar los pagos. Esta función de recaudación está enmarcada en el principio de la contribución suficiente, a través del cual, el Estado debe recaudar sumas de dinero a fin de atender las necesidades del propio Estado, ello también en concordancia con el artículo 1 de la Constitución Política por el que el Estado se obliga a defender la dignidad de la persona humana, es decir, proporcionar los servicios que mejoren la calidad de vida de la población en general.

En este ámbito, a efectos de mejorar el sistema tributario en materia de recaudación, sinceramiento y formalización, el gobierno de Pedro Pablo Kuczynski Godard solicitó facultades extraordinarias al Congreso para legislar en materia tributaria en el año 2016. Así, mediante la Ley N° 30506 promulgada con fecha 06 de octubre de 2016, se delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un periodo de 90 días, "entre las medidas que el Congreso dio luz verde, se ubica la reducción del IGV desde el 2017 y la de modificar el IR" (Gestión, 2016).

Como resultado de las reformas legislativas, el Poder Ejecutivo emitió normas con rango de Ley para afrontar los problemas en el nuevo RUS, Régimen Especial y el Régimen General, los cuales se modificaron creando un régimen adicional a través del Decreto Legislativo N° 1269: el Régimen MYPE Tributario, el cual otorgaría mejores condiciones en el pago de los tributos a las micro y pequeñas empresas e incentivaría la formalización de los negocios que a la fecha se encontraban en la informalidad.

Sin embargo, ¿cuál serán los efectos de esta reforma básicamente normativa en las micro y pequeñas empresas (MYPES)? Esta fue la pregunta con la cual partió la inquietud por investigar, debido a que son las pequeñas y micro empresas, especialmente estas últimas, las que desempeñan sus actividades entre la formalidad e informalidad, expresándose esta última en actividades de compras de productos sin la documentación correspondiente, por lo que sus ventas se realizan de similar manera, es decir, sin emitir comprobante de pago, emitiendo un documento no válido o, en otros casos, efectuando declaraciones falsas, teniendo libros incompletos, incumpliendo en parte los pagos de los tributos, entre otras formas de actividad informal. Estas situaciones podrían ser producto de la idea del empresario de considerar a la empresa como fuente única de beneficios, descuidando la obligación de garantizar responsabilidad con los consumidores y con el Estado en cuanto al pago de tributos.

Los hechos descritos y otros que configuran actividad informal, tendrían su origen en la comprensión errónea de los fines de la empresa por parte de los propietarios de los micro y pequeñas empresas; al mismo tiempo, se enfrentaban a un sistema tributario caracterizado por el principio de la generalidad, en función al cual se aplican las mismas normas concediendo derechos y sancionando infracciones con igual magnitud tanto a

grandes empresas, medianas, pequeñas y micro empresas, resultando más perjudicial para las micro empresas debido a que estas operan con capital "pequeño" con escasa o ausencia de idea de planeamiento tributario puesto que, en la mayoría de los casos, las iniciativas empresariales serían el resultado de la imperiosa necesidad de sobrevivencia de familias sobre todo de escasos recursos.

Sin embargo, la política tributaria del régimen de gobierno de aquel entonces tendría la característica de propender a la diferenciación, aún más respecto a su antigua forma, por lo que habría creado el régimen del MYPE Tributario, adecuando a las necesidades de las micro y la pequeña empresa bajo el principio de la capacidad y suficiencia contributiva, mantenimiento de la fuente generadora de tributos, entre otros.

Es por ello que en la presente investigación se trata de analizar y explicar la relación o vínculo existente entre la reforma tributaria y el cumplimiento de pago de impuestos de las micro y pequeñas empresas en Moquegua, así como la variación de la tasa de recaudación de la SUNAT en Moquegua y el Perú como efecto de la aplicación de normas reformadas y creadas en materia tributaria a partir de los últimos meses del año 2016 e inicios del año 2017, que enmarca temporalmente la presente investigación, aun cuando la actualización de información comprende a las normas que se emitieron hasta el año 2019, teniendo en cuenta que, en el año 2020, la emisión de las normas en materia tributaria estuvo relacionada sólo a la reactivación de la economía, ya que a causa de la emergencia sanitaria, las MYPES redujeron su capacidad productiva, e incluso la detuvieron por completo en algunos casos.

2. Relevancia del tema

La investigación siguió un presupuesto lógico interno, enfocado en los representantes legales y conductores de las pequeñas y micro empresas que conocen de cerca la problemática tributaria en sus sectores, esto les permite comprender la importancia del principio de la suficiencia de la recaudación tributaria por el Estado, por lo que su rol empresarial debe enmarcarse en la honestidad y veracidad de las declaraciones tributarias a fin de pagar sus tributos como parte de la práctica de la justicia social.

La utilidad de la presente investigación radica en analizar los aspectos más importantes de la relación entre la reforma normativa tributaria y el pago de los impuestos, que se entiende deben mejorar respecto de periodos anteriores. Asimismo, el desarrollo de la investigación permitió determinar los efectos económicos y financieros en los que se beneficiaron las pequeñas y micro empresas (MYPES), como consecuencia de la reforma tributaria iniciada en los años 2016 y 2017, teniendo en cuenta que estos negocios se han constituido en el grupo importante en la dinámica de las actividades económicas y generadoras de puestos de trabajo a nivel de nuestro país y la región latinoamericana.

Se espera que a través de esta publicación se logren los objetivos de: explicar el vínculo entre la reforma tributaria y el pago de impuestos de las MYPES a partir del año 2016; explicar el vínculo entre el principio de publicidad de la reforma tributaria y la eficacia de la capacitación a las MYPES; y, explicar el vínculo entre el incremento de la recaudación tributaria y la puntualidad del pago de impuestos de las MYPES en el mismo periodo. En cuanto a la variable que contiene el principio de publicidad, resulta fundamental precisar que no es suficiente que el gobierno cumpla con publicar la dación de una norma a través del diario oficial El Peruano, sino que la propia administración tributaria realice, conforme al Código Tributario, actos de capacitación y asesoramiento a las pequeñas y micro empresas a efectos de esperar el cumplimiento oportuno del pago de sus tributos.

CAPÍTULO II: TEORÍAS Y PRINCIPIOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA

1. Preliminares

Dada la importancia del tema de investigación, existen antecedentes de estudio que configuran aportes interesantes al debate y discusión epistémica sobre la tributación y la realidad problemática que afrontan estas unidades de negocios, por lo que vale la pena considerar algunos muy relevantes; tal es el caso de Avolio, Mesones, & Roca (2011) que, en su trabajo de investigación titulado "Factores que limitan el crecimiento de las micro y pequeñas empresas en el Perú", concluyeron que, con relación al problema de la informalidad y la corrupción, muchos empresarios operan en la informalidad sin pagar impuestos, y son ellos quienes realizan actos de competencia desleal, forzando —en muchos casos— a las empresas formales, migrar y practicar diversas modalidades de la informalidad.

A este problema se adhiere la ausencia de la capacitación para la administración correcta de sus negocios; así, las principales limitaciones tienen que ver con la gestión de los recursos humanos, la contabilidad y las finanzas de las micro y pequeñas empresas.

Otro de los autores destacados referenciados en la presente investigación fue Burga Argandoña (2015), quien, en su trabajo de investigación titulado "Cultura tributaria y obligaciones tributarias en las empresas comerciales del emporio gamarra, Perú, 2015", expresa una interesante conclusión y abre el debate sobre el vínculo entre la evasión tributaria, la informalidad, la cultura tributaria y la corrupción; de acuerdo con el autor, la evasión e informalidad tienen una causa compuesta mínimamente por la ausencia de la cultura tributaria y el fenómeno de la corrupción.

Por su parte, Castillo Castillo (2008) parte su investigación formulando la pregunta: ¿Existe inadecuación de la legislación referente a las MYPES con respecto a la problemática de su informalidad?, a la cual da respuesta en sus conclusiones utilizando las estadísticas; así, el 40 % de los problemas de las MYPES, son de naturaleza laboral y tributario. Afirma que las micro y pequeñas empresas son, en su mayoría, informales, tanto que a nivel de micro empresas bordean el 95 % del total, y a nivel de pequeña empresa al menos el 40 % realiza sus actividades en la informalidad.

Aun así, de acuerdo con el autor, las MYPES constituyen la mayor fuerza de producción del Perú y el 98 % del total de empresas que operan en el Perú son micro o pequeñas empresas. Asimismo, alrededor del 35 % de la población económicamente activa, se encuentra vinculado a una MYPE, aun cuando solo se tienen cifras de trabajadores formales, por lo que se espera que en total supere con creses aquella proporción.

Finalmente, el investigador Solorzano Tapia (2011), en su trabajo de investigación titulado "La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú", concluye afirmando que "el único camino para combatir estas actividades ilícitas es mediante la cultura tributaria", sugiriendo que, para afrontar con éxito este problema, se requiere planear, implementar y ejecutar proyectos y programas de capacitación con participación de los docentes, quienes deben cumplir un rol activo, desde la educación básica regular y la educación superior, con la finalidad de lograr en el futuro la participación de nuevos ciudadanos y nuevas autoridades que conduzcan el país y busquen solucionar sus problemas, como la evasión tributaria y la corrupción.

En conjunto, hay una problemática que se aborda: la informalidad y la corrupción como motivadores de los actos de evasión y elusión tributaria, y que los problemas laborales y tributarios causan graves afectaciones a las pequeñas y micro empresas; por lo que resulta fundamental su investigación y estudio a fin de formular sugerencias y recomendaciones teóricas y metodológicas que sirvan de base para mejorar el sistema tributario como país.

2. *Teorías y principios como factores esenciales de la reforma tributaria*

La reforma tributaria tiene sentido en la medida en que el Estado obtenga beneficios para la sociedad como medio de cumplir con sus fines. Para el efecto, cabe analizar teniendo en cuenta que la reforma tributaria debe mejorar cuantitativamente la recaudación tributaria y reducir los impactos negativos de la informalidad. En consecuencia, cualquier medida de este tipo que logre reducir los ingresos del Estado desde el punto de vista de los tributos, debe justificarse en la reducción de la informalidad y sus impactos negativos.

No obstante, en cuanto los efectos se reduzcan únicamente a la disminución de la recaudación tributaria, la reforma habría sido contraproducente; y, peor aún, cuando disminuyendo la recaudación tributaria, aumenta la informalidad y sus efectos de ésta sobre la economía formal; en especial sobre la integridad de las micro y pequeñas empresas que desarrollan esforzadamente labores dentro de los parámetros de la formalidad. En este caso, estaríamos ante el fracaso de la reforma tributaria. Esta lógica se verificará a continuación.

En consecuencia, es preciso teorizar este asunto a fin de mejorar la comprensión del tema a partir de sus principios, teorías desarrolladas a lo largo de la historia reciente y la definición de los principales conceptos.

2.1. Teoría General del Tributo

Según la opinión de Masbernat (2017), el tributo es una institución, una categoría compleja y nuclear para determinada clase o tipo de relaciones jurídicas que comprende una serie de reglas y principios. Como institución, el tributo se compone de conceptos, principios y estructuras universales que trascienden las regulaciones locales, a partir de él se desarrolla una rama del ordenamiento jurídico y permite dialogar con otros ordenamientos jurídicos mediante mecanismos de derecho privado, derecho público, derecho internacional, etc.

Sobre la base de la teoría general, la tributación se articula coherentemente con los principios básicos provenientes de varios enfoques: económico, jurídico, administrativo, social, entre otros, que dan orientación de la

política tributaria y ésta, a su vez, desarrolla un conjunto normativo capaz de regular las conductas de los contribuyentes con el propósito de incrementar la recaudación tributaria para el sostenimiento del Estado.

Esta teoría se complementa con otras de naturaleza especial que abarcan concepciones o puntos de vista particulares acerca de la realidad tributaria, los propósitos de las reformas y el sentido que las normas deben tener para lograr los objetivos que los gobiernos establecen al momento de emitir las normas correspondientes.

2.2. Teoría de la Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria consiste en la capacidad/facultad del Estado de imponer, establecer o crear tributos. También se entiende en el sentido que el Estado es el encargado de exigir, incluso coactivamente, el pago de los tributos. Esta concepción, para el caso peruano, reviste de plena constitucionalidad y legalidad por cuanto está previsto en el sentido expuesto.

Cabe precisar que esta teoría parte de un hecho objetivo: la posición de dominio del sujeto pasivo (Estado) respecto del sujeto activo (contribuyente). Esta posición de sujeción se materializa en mérito a que el tributo tiene como característica esencial la prestación coactiva de una parte de las ganancias por la realización de actividades, tanto a través de la producción de bienes como la prestación de servicios; es decir, se trata de una obligación que, a diferencia de una obligación en el campo privado, viene establecida por la ley por imperio del Estado y en contra del ciudadano, o mejor dicho, el contribuyente, quien por ley está obligado a contribuir con el Estado.

Al respecto, para mejor comprensión del tema, se ha desarrollado la figura jurídica del hecho imponible que contiene el criterio legitimador de la obligación tributaria, este asunto ha sido abordado desde dos perspectivas:

a) **La perspectiva estática.** Se basa en la relación del Estado con el contribuyente, en mérito a la cual existen obligaciones principales y accesorias, deberes y derechos de ambos. Al respecto, Quintana Ferrer (2002) sostiene que "esta tesis redujo a la unidad las diferentes relaciones tributarias, a la vez que situó a las relaciones derivadas de los deberes formales no pecuniarios en una posición subordinada respecto de la relación jurídica obligacional". Por lo que debe

entenderse que existen relaciones obligacionales principales y secundarias, aquellas que se establecen formalmente en virtud de una norma o cuerpo normativo.

b) **La perspectiva dinámica.** Considerada también como teoría del procedimiento de imposición, se enfoca en los procedimientos de los órganos del Estado para hacer efectivo el cumplimiento de sus funciones de imposición tributaria. Así también, se denomina teoría de la función tributaria de poder-deber del Estado orientada a la recaudación de recursos a través del uso de medios coactivos. Es en este aspecto que se observa el desarrollo de situaciones jurídicas tributarias como conjunto de actos y secuencias cuyo fin es la obtención del pago de tributos.

En resumen, estas perspectivas o enfoques parten del hecho imponible, tratando como elemento estático y dinámico. En el primer caso, es una situación determinada por la norma legal sobre la base objetiva de la realización de una transacción determinada; la segunda perspectiva tiene que ver con el hecho de la aplicación de la imposición tributaria por parte del Estado contra el hecho generado en las manos del contribuyente. Estas perspectivas responden a su vez a las necesidades de configurar los elementos objetivos y subjetivos del hecho tributario.

2.3. Teoría de la relación jurídica obligacional

Desde el origen del Estado, se ha verificado que su sostenimiento depende de las contribuciones que sus ciudadanos realizan; en los distintos periodos históricos se han verificado diferentes formas de contribución, algunas veces con trabajo, otras veces con especies, y finalmente, solo y exclusivamente en dinero. Todo esto bajo una supuesta relación jurídica obligacional entre Estado y contribuyente.

Entonces, de acuerdo con Quintana Ferrer (2002), la teoría de la relación jurídica obligacional se basa en la distinción entre el denominado derecho tributario material y el derecho tributario formal. Vale explicar qué significa cada una de estas perspectivas.

a) **El derecho tributario material.** Tiene por objeto la relación jurídica obligacional, en términos establecidos por el derecho civil, y consiste en el pago de una prestación pecuniaria en concepto de

tributo, en la que la Administración Tributaria ocupa la posición de acreedor y el particular la de deudor.

b) **Derecho tributario formal.** Comprende a las normas que regulan los deberes que el contribuyente debe cumplir para hacer efectiva la obligación principal de pago y las potestades que, en sentido inverso, la ley reconoce a la Administración Tributaria para hacerse efectivo este crédito.

Ahondando en el asunto, el derecho tributario material tiene que ver con la relación obligacional de determinación y pago de la obligación pecuniaria que se hace posible a través de normas procedimentales; en tanto, el derecho tributario formal, se refiere al cobro o efectivización de la obligación pecuniaria.

Dentro de este enfoque, en su sentido operativo, la actividad tributaria comprende como acto de dar dinero por realizar actividades que generen riqueza, por lo cual se debe contribuir con una parte de esa riqueza a mantener al Estado. Esto deviene de siglos pasados y comenzó con el esclavismo, donde se cobraba el impuesto incluso con la venta de sí mismo para afrontar el tributo ordenado por los gobernantes esclavistas; en la época medieval, el señor feudal era quien establecía el tributo y las formas de pago, que normalmente era en especie y en trabajo.

En la actualidad, son los Estados que establecen el tipo de tributo, el valor de los mismos y las condiciones que deben cumplir los ciudadanos para pagar o no dicho tributo: forma o modo de pago, oportunidad de pago, las infracciones y sanciones en caso de omisión o renuencia a hacer efectivo su cumplimiento. Así, se desarrolló una línea de pensamiento, siendo más relevante la desarrollada por los clásicos de la economía.

2.4. Principios doctrinarios de la Tributación

Uno de los íconos de la economía y la tributación es David Ricardo, quien plasmó en su teoría económica "el problema principal de la economía política, consiste en determinar las leyes que regulan la distribución entre los propietarios de la tierra, los del capital necesario para cultivarla y los trabajadores que la cultivan" (Ricardo, D., 2014).

Para el autor, la capacidad de pagar los impuestos no dependía del valor total en dinero de la masa de mercancías, ni de los ingresos netos de capitalistas y terratenientes, sino del valor en dinero de los ingresos de cada individuo, comparados con el valor en dinero de las mercancías que consume habitualmente. En consecuencia, según el autor, se recurre a una serie de impuestos necesarios para cubrir los gastos del gobierno, entre ellos: impuestos sobre los productos del suelo, impuestos sobre la renta de la tierra, impuestos a los diezmos, impuestos sobre el oro, impuestos sobre edificios, impuestos sobre los beneficios o ganancias, impuestos sobre los salarios, impuestos sobre mercancías que no son productos del suelo, y los impuestos para asistencia a los pobres.

Así, los impuestos tendrían el fin de contribuir con el incremento de los ingresos de los Estados, no afectarían los beneficios o ganancias del capital puesto que los impuestos debían trasladarse a los consumidores, con excepción del Impuesto a la Renta, que recaería sobre los propietarios de los inmuebles y que no habría forma de trasladar al arrendatario. En una interpretación teleológica, los impuestos harían posible que el Estado cumpliera con sus fines, como proporcionar bienestar general a su población.

2.5. Principios tributarios en la legislación peruana y el derecho comparado

Así como en la doctrina, a nivel de la norma jurídica se han desarrollado una serie de principios correspondientes al derecho tributario y la materialización de la teoría de la tributación; así, los principios más pertinentes considerados para efectos de esta investigación son los siguientes:

a) **El principio de legalidad-reserva de la Ley.** De acuerdo con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario vigente, sólo por Ley, o por Decreto Legislativo en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos, así como señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, determinar el acreedor tributario, deudor tributario y el agente de retención o percepción; conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; definir las infracciones, establecer sanciones, es-

tablecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y normar formas de extinción de la obligación tributaria.

Asimismo, el Código Tributario contempla que los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias, o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción. Asimismo, precisa que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se regula las tarifas arancelarias y la cuantía de las tasas.

Finalmente, en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente, optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público.

b) **El principio de la suficiencia recaudatoria.** Este principio, aun cuando no está contemplado en nuestro ordenamiento jurídico nacional peruano, sí lo está en el derecho comparado y ha sido desarrollado por la doctrina; según Franco Lalama (2011), la suficiencia recaudatoria privilegia la necesidad del Estado sobre la capacidad individual impositiva. Esto es, que no importa cuál sea realmente la riqueza generada por el individuo, su contribución no se fijará en el monto equitativo, sino que estará encaminada a cubrir las necesidades del estado como principio esencial.

Esta postura resulta razonable en la medida que privilegia el ser social antes que el individual; sin embargo, en una realidad donde hay diferencias abismales entre los propietarios de los medios de producción y los de su fuerza de trabajo como único medio de proveerse de ingresos, resulta injusto por el simple hecho de que equipara a desiguales.

En el Derecho comparado, encontramos definiciones tanto en las constituciones como en la doctrina. Así, según el artículo 300 de la Constitución Política del Ecuador, el principio de la suficiencia recaudatoria está orientado a que el Estado o Administración Tributaria debe tener en cuenta, siempre, que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público. En el derecho comparado, según Walter Agosto (2017) en

el sistema tributario argentino, la suficiencia debe proveer un nivel de recaudación que permita cumplir los objetivos del gobierno.

En el mismo sentido, López Rodríguez (2017), al abordar la suficiencia recaudatoria en el sistema fiscal español, parte de la premisa de que los ingresos satisfagan las funciones de la política Fiscal asignadas por los mecanismos de democracia representativa. Estos tendrían que ver con provisión de servicios públicos, redistribución de la renta, risk sharing y la estabilización a lo largo del ciclo económico.

c) **El Principio de la Capacidad Contributiva.** La noción de capacidad contributiva nos lleva a la idea de aplicación plena del principio de igualdad y de justicia, ya que implica teóricamente que cada ciudadano tributa en función a su capacidad de pago (quien más tiene, paga tributo en mayor proporción); sin embargo, al aplicarse el principio de la imposición equitativa de los tributos, pierde su razón de ser. Por esta razón, Fatauros (2014) refiere que el principio de la capacidad contributiva está en crisis. Hasta no hace mucho, era común afirmar que una adecuada distribución de las cargas tributarias encontraba una restricción normativa en la "capacidad contributiva" de cada ciudadano.

   Sin embargo, las instituciones jurídicas y económicas de una sociedad no deberían evaluarse independientemente de la distribución de beneficios sociales que dichas instituciones producen.

   El autor de la referencia también agrega que, quienes buscan afirmar una concepción autónoma de la equidad tributaria parecen menospreciar los resultados globales producidos por las instituciones que evalúan. "Este menosprecio se traduce en la identificación de un criterio evaluativo de las contribuciones de cada ciudadano, independientemente de la porción de bienes sociales que a cada ciudadano le corresponde" (Fatauros, 2014).

d) **El principio de la equidad.** El principio de la equidad tributaria debe ser analizado en sus aspectos de equidad vertical y equidad horizontal. Equidad vertical se entiende cuando la recaudación se genera y distribuye equitativamente entre ciudadanos de desigua-

les condiciones; en este caso, se impone según sus niveles de renta (quien percibe mayores ingresos, paga mayores impuestos); la equidad horizontal, en cambio, debe entenderse cuando la recaudación se genera y distribuye en forma equitativa entre ciudadanos de iguales condiciones, es el caso que todos tributamos, pero no todos nos beneficiamos en iguales condiciones de la redistribución de los ingresos tributarios generados por el Estado vía obras públicas.

Al respecto, Castañeda Rodríguez (2017), en su investigación, considera que existe inequidad tributaria horizontal y vertical sobre la moral fiscal en América Latina. Para ello, parte de la idea de que la evasión es favorecida cuando el contribuyente percibe que su relación de intercambio con el gobierno es injusta.

De acuerdo con esta postura, la distribución injusta puede deberse a diferentes factores, por ejemplo, una deficiente forma de llevar a cabo el gasto público tanto en su calidad como en cantidad; entonces, se crea en los contribuyentes la percepción de la existencia de un sistema tributario inequitativo.

En nuestro país, se ha llevado a cabo reformas tributarias de nivel constitucional para favorecer a los grandes negocios, a través de contratos leyes, aquellos contratos que no pueden ser revisados a menos que haya acuerdo de las dos partes. Así también, se han establecido tratos tributarios diferenciados, como deducciones especiales, exoneraciones excepcionales y otros descuentos tributarios que redundan en reforzar la percepción de inequidad tributaria en el Perú.

e) **El principio de la neutralidad.** La reforma del sistema tributario parte sobre la base de la neutralidad, es decir, de que las modificaciones normativas no alteraran el orden económico, los precios de mercado y, en especial, el poder de menoscabar las ganancias de capital (Bautista, 2011).

De acuerdo con el análisis de Bautista (2011), las reglas de fijación de impuestos son reglas para la distribución del ingreso en una sociedad. El paradigma dominante en finanzas públicas señala que

la neutralidad del sistema tributario garantiza eficiencia, cualquier problema redistributivo debe abordarse desde el gasto público.

Sin embargo, la fijación de impuestos sea cual sea su resultado, extrae recursos de manera desigual entre los diferentes grupos sociales, la forma en que lo hace depende tanto de las ideas sobre la fijación de impuestos, como del marco político en el que se toman esas decisiones.

f) **Principios de aplicación supletoria.** De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, procede la aplicación supletoria de los principios del derecho administrativo y los principios generales del Derecho; así, taxativamente, la norma precisa que en lo no previsto por el Código Tributario, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

g) **Principio de publicidad.** Una vez promulgada la norma legal, o de rango equivalente, antes de entrar en vigencia se publica en el diario oficial El Peruano; en consecuencia, tiene sentido el principio de publicidad en cuanto la norma, antes de su vigencia, ha sido publicada en el diario oficial, a partir de cual se presume que todos los ciudadanos tienen conocimiento de sus efectos. No obstante, a la publicación en el diario oficial le sigue el desarrollo a cargo de juristas y entendidos en la materia, en este caso en materia tributaria, quienes se encargan de difundir aún más la importancia de las normas aprobadas.

   En el caso concreto, habiéndose publicado un conjunto de normas jurídicas como son los decretos legislativos, se consideró que todos los comerciantes y empresarios habrían tenido oportunidad para enterarse a través de la publicación en el diario oficial El Peruano y otros medios no tan convencionales, como la noticia proveniente de los contadores de sus empresas.

   Una vez medido durante el presente estudio, resulta que la gran mayoría de ellos no llegó a tener conocimiento de la importancia, de

las condiciones, ventajas o desventajas de las nuevas normas, en su oportunidad. Por lo que se puede afirmar que, en el Perú, el principio de publicidad existe formalmente, dado que objetivamente, debido a las dificultades del proceso comunicativo nacional, se observa cierta limitación en su realización o materialización práctica.

2.6. Aplicación tributaria de los principios del derecho administrativo

En cuanto a los principios del derecho administrativo, estos se encuentran enumerados en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del procedimiento Administrativo General, los cuales se explican brevemente:

a) **Principio de legalidad administrativa.** Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

b) **Principio del debido procedimiento.** Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas, y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

c) **Principio de impulso de oficio.** Las autoridades deben dirigir e impulsar, de oficio, el procedimiento, y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

d) **Principio de razonabilidad.** Las decisiones de la autoridad administrativa —cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados—, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida, manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

e) **Principio de imparcialidad.** Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

f) **Principio de informalismo.** Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

g) **Principio de presunción de veracidad.** En la tramitación del procedimiento administrativo se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados, en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

h) **Principio de conducta procedimental.** La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal.

i) **Principio de celeridad.** Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

j) **Principio de eficacia.** Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión

final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

En todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales, deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

k) **Principio de verdad material.** En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

   En el caso de procedimientos trilaterales, la autoridad administrativa estará facultada a verificar, por todos los medios disponibles, la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

l) **Principio de participación.** Las entidades deben brindar las condiciones necesarias a todos los administrados para acceder a la información que administren, sin expresión de causa, salvo aquellas que afectan la intimidad personal, las vinculadas a la seguridad nacional o las que expresamente sean excluidas por ley; y extender las posibilidades de participación de los administrados y de sus representantes en aquellas decisiones públicas que les puedan afectar, mediante cualquier sistema que permita la difusión, el servicio de acceso a la información y la presentación de opinión.

m) **Principio de simplicidad.** Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

n) **Principio de uniformidad.** La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidas en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados.

o) **Principio de predictibilidad.** La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados, o sus representantes, información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que, a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.

p) **Principio de privilegio de controles posteriores.** La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz.

Así, de acuerdo con la norma administrativa, los principios son orientadores y aportan criterios interpretativos para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, así como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo.

En síntesis, las teorías doctrinarias y los principios jurídicos orientan y fundamentan las decisiones administrativas tributarias y las políticas tributarias en general para su aplicación en beneficio del Estado, a la vez, manteniendo con vitalidad la fuente generadora de ingresos; en tanto, los principios se optimizan para garantizar el goce de los derechos de los contribuyentes ante la potestad tributaria del Estado. Tanto la doctrina como la norma y la jurisprudencia, permiten el desarrollo progresivo del derecho tributario en el Perú sobre la base del respeto a la dignidad de las personas conforme al marco constitucional del Estado Constitucional, Social y Democrático de Derecho.

CAPÍTULO III: LA REFORMA TRIBUTARIA EN EL PERÚ: 2016-2020

1. Preliminares

Con fecha seis de octubre de dos mil dieciséis, se promulgó la Ley N° 30506, Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A., cuyo objeto fue redactado en el siguiente sentido:

"Deléguese en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, por el plazo de noventa (90) días calendario, en materia de reactivación económica y formalización […], en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú y el artículo 90 del Reglamento del Congreso de la República."

Específicamente el literal a) del numeral 1) del artículo 2, establecía lo siguiente: Ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de tasas impositivas, mayor simplicidad y mejores procesos de recaudación; establecer incentivos para que las personas naturales exijan comprobantes de pago; simplificar la estructura tributaria empresarial; establecer un marco legal temporal para el sinceramiento de las deudas tributarias y la repatriación de capitales peruanos.

Así, en mérito a la Ley N° 30506, el Poder Ejecutivo, emitió un conjunto de normas de rango legal a fin de adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria; así como perfeccionar el marco normativo referido al

secreto bancario y reserva tributaria para combatir la evasión y elusión tributaria, y facilitar el cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política.

En consecuencia, se emitieron 112 Decretos Legislativos en un periodo de 90 días (hasta el 7 de enero de 2017); de los cuales, 16 en materia tributaria modifican la ley del Impuesto a la Renta, ley del IGV e ISC para MYPES, Fraccionamiento FRAES, Amnistía Fiscal y otros, en materia de reactivación económica y formalización, a fin de ampliar la base tributaria e incentivar la formalización. Para mejor comprensión, se precisan a continuación las siguientes modificaciones realizadas:

- Modificar la Ley del Impuesto General a las ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Reduciéndose en un (1) punto porcentual el IGV.
- Modificar la Ley del Impuesto a la Renta en el sentido siguiente: incrementar la tasa de Impuesto a la Renta empresarial de contribuyentes domiciliados. Reducir la tasa de Impuesto a la Renta a los dividendos de fuente peruana. Modificar la tasa de Impuesto a la Renta referente a rentas del trabajo, manteniendo la deducción de las siete (7) UIT, adicionalmente la deducción de tres (3) UIT en gastos como salud, educación, vivienda, servicios profesionales, servicios de agua y saneamiento, energía eléctrica y telefonía.
- Establecer un régimen jurídico-tributario especial para las MYPES (micro y pequeñas empresas), incluyendo tasas progresivas aplicadas a la utilidad o los ingresos.
- Sincerar la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, aplicando un descuento sobre los intereses y multas de acuerdo al nivel adeudado, siendo aplicable solo a las deudas de personas naturales, micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYME).
- Extinguir las deudas tributarias de personas naturales y MIPYME menores a una Unidad Impositiva Tributaria.

- Perfeccionar la normativa tributaria municipal con la finalidad de mejorar la equidad y eficiencia de los tributos de los gobiernos locales; fortaleciendo, ordenando y facilitando su gestión en los impuestos Predial, Alcabala, Patrimonio Vehicular y Arbitrios; sin que ello implique el incremento de tributo municipal alguno.

El Poder Ejecutivo contó con la facultad de legislar y establecer un régimen jurídico-tributario, especial para las micro pequeñas empresas, que facilite el cumplimiento de sus obligaciones y amplíe la base tributaria, aunque se encontraba impedido de modificar los tramos 1 y 2 del Nuevo Régimen Único Simplificado en el monto de las ventas netas y en las cuotas mensuales.

A través de Decretos Legislativos, se modificaron las normas fundamentales de la tributación. En primer lugar, se modificó el Código Tributario; luego, la Ley del Impuesto a la Renta y otras normas, dando origen, por ejemplo, a una reestructuración de las categorías dentro del Nuevo Régimen Único Simplificado y la creación del Régimen de MYPE Tributario como los más relevantes. Es en razón a ello que la presente investigación trata de explicar el mecanismo de estas modificaciones y sus efectos en los contribuyentes empresarios y conductores de negocios formales a nivel de pequeñas y micro empresas.

Los decretos legislativos emitidos entre el 2016 y 2017 fueron los más importantes de los últimos años, dado que introdujeron modificaciones sustanciales y procesales en diversos aspectos del derecho tributario.

La reforma continuó hasta los primeros meses del año 2020, con modificaciones importantes a nivel sustancial como a nivel procesal, hasta que, en marzo del mismo año, se declaró la emergencia sanitaria a nivel nacional, lo que permitió la emisión de normas jurídicas para afrontar la emergencia y posteriormente para la reactivación económica de los diferentes sectores en que se desempeñan las pequeñas y micro empresas.

2. Reforma normativa entre los años 2016 y 2017

De acuerdo con Pecho, Velayos & Arias (2016), el objetivo de una reforma tributaria es el incremento de la recaudación de impuestos con carácter permanente y sostenida, por al menos un quinquenio, en un equi-

valente mínimo al 2 % del Producto Bruto Interno. Así se asegura el logro de los siguientes objetivos: optimizar la redistribución tributaria, combatir la elusión y evasión, ampliar la base tributaria y evitar las distorsiones económicas.

De hecho, como parte de la política tributaria, al menos se han planteado dos aspectos fundamentales: por un lado, la ampliación de la base tributaria; y por otro, el incremento de la recaudación tributaria que le permita al Estado actual suficiencia económica y financiera en el cumplimiento de sus fines. Sin embargo, no todas las reformas pueden conseguir resultados esperados.

A continuación, se detallan los 16 decretos legislativos que implicaron cambios importantes en el sistema tributario nacional, no solo ampliando facultades de las entidades, sino también estableciendo procedimientos y creando y modificando normas en sentido estricto. Así tenemos a los siguientes decretos legislativos, comenzando por el que establece las reglas para incentivar al pago de sus deudas, sin incurrir en descapitalización de las micro y pequeñas empresas, al reducir el importe mensual de pago de deudas tributarias al aplicar el fraccionamiento en términos mesurados y respetando el principio de proporcionalidad en el entendido de que los negocios familiares, como lo son las pequeñas y las micro empresas, necesitan mantenerse en la formalidad y proveerse de liquidez o al menos evitar su disminución o pérdida.

Otra de las modificaciones principales consistió en la disminución de la proporción destinada al pago del Impuesto a la Renta por las ganancias de capital. Esta reducción resulta fundamental debido a algunas razones: en primer lugar, la reducción es significativa, del 30 % al 5 %; en segundo lugar, incentiva la inversión en capital a contribuyentes dentro del territorio de la república.

Siendo así, los cambios realizados en las reglas en materia tributaria revisten gran importancia, debido a que su aplicación es inmediata y los efectos pueden medirse con precisión en los ejercicios posteriores. En tal sentido, a continuación, se presenta un resumen del contenido esencial de la reforma tributaria normativa:

2.1. El fraccionamiento especial de deudas tributarias

A través del Decreto Legislativo N° 1257, se creó el Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias, aplicable a las empresas cuyas rentas gravadas anuales no superiores de 2300 Unidades Impositivas Tributarias, UIT (S/ 12 960 000, teniendo en cuenta que en el 2017 el valor de la UIT se encontraba en S/ 4050). De acuerdo con la norma, podían acogerse a este beneficio hasta el 31 de Julio de 2017.

Se refería a las deudas tributarias impugnadas o que se encuentren en cobranza coactiva, permitiendo el pago al contado o fraccionado, con las facilidades de: bono de descuento de hasta 90 % sobre los intereses y multas; bonos adicionales de 20 % para pagos al contado y la extinción de deudas menores a una UIT. (SUNAT, 2018).

Tabla 1

Decreto Legislativo que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1257	Decreto Legislativo que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT	Fecha de publicación: 08/12/2016 Fecha de vigencia: 09/12/2016	1) Sincerar la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la SUNAT que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, aplicando un descuento sobre los intereses y multas de acuerdo al nivel adeudado. Este sinceramiento aplica solo a deudas de la mediana, pequeña y micro empresa (MIPYME). 2) Extinguir las deudas tributarias de personas naturales y MIPYME menores a una UIT.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.2. La modificación de la Ley del Impuesto a la Renta: Ganancias de capital

El objeto de la norma consiste en ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de la tasa del Impuesto a la

Renta aplicable a las ganancias de capital obtenidas por personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas, por la enajenación de inmuebles situados en el país, así como establecer incentivos para que las personas naturales domiciliadas exijan comprobantes de pago, permitiendo la deducción de gastos de las rentas del trabajo.

Tabla 2

Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1258	Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.	Fecha de publicación: 08/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se establecen las tres UIT adicionales que las personas naturales tendrán derecho a deducción. Se rebaja la tasa del IR de 30 % a 5 % por la ganancia de capital, provenientes de enajenación de inmuebles de las personas naturales no domiciliadas.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.3. La devolución del Impuesto General a las Ventas

El objeto del Decreto Legislativo N° 1259 consiste en perfeccionar la regulación y demás aspectos referentes a la cobertura y acceso a los regímenes especiales de devolución del Impuesto General a las Ventas (IGV), regulados por el Decreto Legislativo N° 973, que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas; así como por la Ley N° 28754, que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada; y por el Capítulo II de la Ley N° 30296, Ley que promueve la reactivación de la economía, todas ellas orientadas a promover y agilizar la inversión en el país; así como la productividad de las micro y pequeñas empresas.

Esta norma reviste trascendencia en la medida que establece las reglas para la recuperación del IGV pagado durante la importación, siempre y cuando se destinen a operaciones gravadas o a las exportaciones.

Tabla 3

Regímenes especiales de devolución del Impuesto General a las Ventas

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1259	Decreto Legislativo que perfecciona diversos regímenes especiales de Devolución del Impuesto General a las Ventas.	Fecha de publicación: 08/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Regular la cobertura y acceso a los regímenes especiales de devolución del Impuesto General a las Ventas regulados por el Decreto Legislativo N° 973; la Ley N° 28754, Ley que elimina sobrecostos en la provisión de obras públicas de infraestructura y de servicios públicos mediante inversión pública o privada; y por el Capítulo II de la Ley N° 30296, Ley que promueve la reactivación de la economía, orientados a promover y agilizar la inversión en el país, así como la productividad de las pequeñas y micro empresas.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.4. Modificatoria de la Ley del Impuesto a la Renta: Distribución de utilidades

El objetivo del Decreto Legislativo N° 1261 tiene que ver con la ampliación de la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de las tasas impositivas aplicables al Impuesto a la Renta empresarial a los contribuyentes domiciliados y a los dividendos, y cualquier otra forma de distribución de utilidades de fuente peruana.

A través de esta norma, se modificó nuevamente la Ley del Impuesto a la Renta en coherencia con las necesidades y las características de los contribuyentes a efectos de que las empresas puedan continuar con el pago a tasas menores, lo cual debe permitir contar con mayor liquidez que incentive la realización de nuevas inversiones en otros proyectos generadores de renta, que a su vez beneficie al Estado.

Tabla 4

Modificación la Ley del Impuesto a la Renta a los dividendos

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1261	Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.	Fecha de publicación: 10/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se modifican de las tasas del Impuesto a la Renta aplicables a la distribución de utilidades y a los dividendos en 5 % (antes 9,3 %). Impuesto a cargo de los perceptores de renta de tercera categoría, queda en 29,50 % sobre su renta neta.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.5. El fomento de la liquidez e integración del Mercado de Valores

El Decreto Legislativo N° 1262, Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 30341, Ley que fomenta la liquidez e integración del Mercado de Valores, se promulgó con el objeto de otorgar un tratamiento preferencial a los rendimientos de instrumentos financieros negociados en mecanismos centralizados de negociación, que son regulados y supervisados por la Superintendencia del Mercado de Valores.

De acuerdo con el presente Decreto legislativo, con la modificación de las exoneraciones en materia tributaria —que debían concluir en el ejercicio 2018—, los exonerados del Impuesto a la Renta se ampliaron hasta el 31 de diciembre de 2019, en lo referente a todas aquellas rentas provenientes de la enajenación de los siguientes valores:

- Acciones comunes y acciones de inversión.
- American Depositary Receipts (ADR) y Global Depositary Receipts (GDR).
- Unidades de Exchange Trade Fund (ETF) que tengan, como subyacente, acciones y/o valores representativos de deuda.
- Valores representativos de deuda.

- Certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores.
- Certificados de participación en Fondo de Inversión en Renta de Bienes Inmuebles (FIRBI) y certificados de participación en Fideicomiso de Titulización para Inversión en Renta de Bienes Raíces (FIBRA).
- Facturas negociables.

Asimismo, se establecen las reglas y supuestos para efectos de determinar la pérdida de la exoneración tributaria en caso el emisor desliste los valores del registro de valores de la Bolsa dentro de los 12 meses siguientes a la enajenación, manteniendo el beneficio tributario los que aún permanezcan. Así se amplió la variedad de los valores, que antes se reducían únicamente a las acciones. Se esperaba que la Bolsa de Valores de Lima contara con mayor cantidad de transacciones acercándose a estándares internacionales.

2.6. Incorporación del domicilio electrónico en el Código Tributario

El objeto del Decreto Legislativo N° 1263 consistió en modificar el Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario, a fin de perfeccionar sus disposiciones respecto del domicilio y la efectividad de las notificaciones.

A través del Decreto Legislativo en comento, se modifican las reglas sobre el domicilio fiscal y procesal físico y electrónico; asimismo, sobre los intereses moratorios, cuya suspensión de hará efectiva al vencimiento de los plazos máximos. Respecto del cómputo de plazos de prescripción, en todos los casos se iniciará desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible. Se modifican las reglas respecto a los plazos aplicables a las medidas cautelares previas, precisión de los derechos de los administrados, las formas y efectos de las notificaciones, el contenido de las resoluciones.

Respecto a las modificaciones procesales, se establecen las reglas sobre los requisitos de admisibilidad de los recursos administrativos y el tratamiento de los medios probatorios y de los medios probatorios extemporá-

neos, los requisitos de la apelación, el plazo para resolver la reclamación y apelación, la nulidad y anulabilidad de los actos, las resoluciones de cumplimiento, los plazos y mecanismos de impugnación. El buzón SOL de la SUNAT queda constituido en domicilio procesal electrónico valido para todos los efectos.

Tabla 5

Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1263	Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario.	Fecha de publicación: 10/12/2016 Fecha de vigencia: 11 /12/2017	El artículo 11 del Código Tributario (CT), establece que el domicilio procesal podrá ser tanto físico como electrónico; y que, cuando no sea posible notificar en el domicilio procesal físico fijado por el contribuyente, la SUNAT realizará las notificaciones en el domicilio electrónico. El artículo 33 del CT: Se suspenderán los intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo máximo establecido para emitir las resoluciones de cumplimiento dadas por el Tribunal Fiscal. Según el artículo 44 del CT, el plazo de prescripción se inicia desde el uno de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, en caso de tributos determinados por el deudor.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.7. Declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas

Al respecto, el objeto del Decreto Legislativo N° 1264 consistió en establecer un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta que permita, a los contribuyentes domiciliados en el país, declarar y, de ser el

caso, repatriar e invertir en el Perú sus rentas no declaradas, a efectos de regularizar sus obligaciones tributarias respecto de dicho impuesto.

En tal sentido, se procedió a crear un nuevo régimen aplicable a los contribuyentes domiciliados en el país que a la fecha de acogimiento de este régimen cuenten con rentas no declaradas generadas hasta el ejercicio gravable 2015.

Tabla 6

Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1264	Decreto Legislativo que establece un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.	Fecha de publicación: 11/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	A través de la presente norma, se establece un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta que permite a los contribuyentes domiciliados en el país declarar, y de ser el caso, repatriar e invertir en el Perú sus rentas no declaradas, todo ello con el fin de estimular la regularización de sus obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.8. Creación del Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta

Al respecto, el objeto del Decreto Legislativo N° 1269 consiste en establecer el Régimen MYPE Tributario (RMT), que comprende a los contribuyentes domiciliados en el país, siempre que sus ingresos netos no superen las 1700 UIT en el ejercicio gravable. Se creó este nuevo régimen con el fin de poner al alcance de las pequeñas y micro empresas un régimen tributario más adecuado a su tamaño.

Según SUNAT (2018), con el Decreto Legislativo N° 1269, se crea el Régimen MYPE Tributario (RMT) del Impuesto a la Renta, que comprende a los contribuyentes micro y pequeños empresarios domiciliados en el Perú,

siempre que sus ingresos netos no superen las 1700 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un ejercicio gravable, es decir un (1) año. Se debe recordar que al 2016 la UIT tenía equivalencia a S/ 3 950; entonces, los ingresos netos de los beneficiarios no deberán superar los S/ 6 715 000.

En la actualidad, 2021, el valor de la UIT es de 4400, lo que significa que el Régimen del MYPE Tributario comprende a las empresas que realizan actividades con ingresos no menores de S/ 7 480 000. De acuerdo con la norma, la pertenencia o no de los sujetos del RMT se determina aplicando a la renta anual determinada de acuerdo a lo que señale la Ley del Impuesto a la Renta, la escala progresiva acumulativa. Si la renta neta anual es de hasta 15 UIT, se aplicará una tasa de 10 %, y para los casos mayores a 15 UIT, la tasa será de 29.50 %.

Respecto de los pagos a cuenta, el artículo 6 de la norma citada precisa que los sujetos del RMT, cuyos ingresos netos anuales del ejercicio no superen las 300 UIT, abonarán lo que resulte de aplicar el 1 % de los ingresos netos obtenidos en el mes.

Tabla 7

Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1269	Decreto Legislativo que crea el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta.	Fecha de publicación: 20/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se incorporó un cuarto régimen tributario dirigido a la micro y pequeña empresa, el cual se denomina "Régimen MYPE Tributario", en adelante RMT, siempre que sus ingresos netos no superen las 1700 UIT en el ejercicio gravable. Las tasas del impuesto sobre la renta neta anual serán progresivas acumulativas, esto es, la tasa será del 10 % si la renta neta anual es hasta 15 UIT, mientras que la tasa será de 29.50 % si la renta neta anual supera 15 UIT. Los sujetos del RMT cuyos ingresos netos anuales del ejercicio no superen 300 UIT, efectuarán pagos a cuenta mensuales aplicando la tasa del 1 % a los ingresos netos obtenidos en el mes, en el mes en que superen este límite, realizarán sus pagos a cuenta bajo las reglas del régimen general.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.9. Modificatoria del Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)

De acuerdo con el objeto del Decreto Legislativo N° 1270, el acogimiento al régimen tendrá carácter permanente, a menos que el contribuyente opte por acogerse al Régimen Especial, al Régimen MYPE Tributario del IR, al Régimen General o se encuentre obligado a incluirse en cualquiera de estos dos últimos. Así se categoriza en los siguientes parámetros, luego de la reforma el Nuevo Rus:

Tabla 8

Parámetros del Nuevo Régimen Único Simplificado

Categorías	Total, ingresos brutos mensuales (Hasta S/)	Total, adquisiciones mensuales (Hasta S/)	Cuota mensual (S/)
1	5000	5000	20
2	8000	8000	50

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT, (2017).

En consecuencia, se puede afirmar que, el Decreto Legislativo N° 1270, ha reformado sustancialmente el Nuevo Régimen Único Simplificado, considerando solo dos categorías de las cinco existentes con la normativa anterior.

Veamos, a continuación, la estructura actual del Nuevo Régimen Único Simplificado o Nuevo RUS a la luz de la reforma tributaria en estudio, para luego comentar si los cambios fueron positivos o negativos para el contribuyente.

Tabla 9

Reforma del Nuevo Régimen Único Simplificado y Código Tributario

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1270	Decreto Legislativo que modifica el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado y Código Tributario.	Fecha de publicación: 20/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	A través del cambio normativo, se reducen a dos categorías del Impuesto a la Renta: Categoría 1, con ingresos mensuales hasta S/ 5000 y Categoría 2, con ingresos mensuales hasta S/ 8000. Aquellos sujetos que, por su nivel de ingresos, no califiquen para pertenecer al NRUS, deberán pasar a otro régimen superior como al Régimen MYPE Tributario, Régimen Especial o Régimen General del Impuesto a la Renta. La SUNAT puede efectuar esta recalificación de oficio.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.10. El marco jurídico de la responsabilidad de la transparencia fiscal de los gobiernos regionales y locales

El objeto del Decreto Legislativo N° 1275 consiste en establecer un marco fiscal prudente, responsable y transparente para los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales que facilite el seguimiento y rendición de cuentas de la gestión de las finanzas públicas, permita una adecuada gestión de activos y pasivos bajo un enfoque de riesgos fiscales, y considere reglas fiscales acordes con sus capacidades y alineadas con el principio general y objetivos macro fiscales.

El Capítulo IV de la norma, trata de la restructuración de la deuda de los gobiernos regionales y gobiernos locales respecto del Régimen de Sinceramiento de deudas por aportaciones al EsSalud y a la ONP administradas por SUNAT, hasta el periodo 2015, cualquiera que sea el estado en que se encuentre, todo ello con carácter excepcional. Esto, debido a que los gobiernos locales y regionales a nivel nacional reportaron ingentes deudas por estos conceptos ante las entidades del Estado, tanto en materia de salud como en el sistema previsional nacional.

Tabla 10

Decreto Legislativo que aprueba el marco de la responsabilidad de la transparencia fiscal de los gobiernos regionales y gobiernos locales

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1275	Decreto Legislativo que aprueba el marco de la responsabilidad de la transparencia fiscal de los gobiernos regionales y gobiernos locales.	Fecha de publicación: 22/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se establece con carácter excepcional el Régimen de Sinceramiento aplicable a los Gobiernos Regionales, y Gobiernos Locales, sin incluir a las municipalidades de centros poblados, respecto de la deuda tributaria por concepto de aportaciones al Seguro Social de Salud (EsSalud) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP) administrada por la SUNAT, hasta el periodo tributario diciembre 2015, y pendiente de pago, cualquiera sea el estado en que se encuentre.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.11. Modificatoria del Código Tributario: Intercambio de información

El objeto del Decreto Legislativo N° 1311 consiste en modificar el Código Tributario a fin de corregir situaciones inequitativas para los contribuyentes y adecuar sus disposiciones a los estándares internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios.

Así, la modificación del artículo 23° del Código Tributario, flexibiliza la representación e incluso precisa que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, por ejemplo, en caso de subsanaciones.

Tabla 11

Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1311	Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario.	Fecha de publicación: 30/12/2016 Fecha de vigencia: 31/12/2016	Se modifica el artículo 46 del Código Tributario (CT) acerca del plazo de prescripción, el cual se suspende durante la tramitación de los procedimientos tributarios y se reanuda una vez vencidos los plazos para resolver la reclamación y apelación. El artículo 142 del CT fija plazo para resolver reclamación en nueve meses, y el artículo 150 fija plazo para resolver las apelaciones en un máximo de 12 meses.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.12. Modificatoria de la Ley del Impuesto a la Renta: Reporte Maestro y País

El objeto del Decreto Legislativo N° 1312 consiste en modificar la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, a fin de adecuar sus disposiciones.

Así, el artículo 32 A., comprende el método del precio comparable no controlado para efectos de determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas que hubieran pactado con partes independientes en operaciones comparables. Las modificatorias introducidas por el presente Decreto Legislativo uniformizaron conceptos doctrinarios como de valoración de mercado comprable de bienes y el de servicio de bajo valor añadido.

Tabla 12

Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1312	Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.	Fecha de publicación: 31/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Los contribuyentes que forman parte de un grupo cuyos ingresos devengados en el ejercicio gravable supera las 20 000 UIT, deben presentar anualmente la declaración jurada informativa Reporte Maestro. Los contribuyentes parte de un grupo multinacional, deben presentar anualmente la declaración jurada informativa Reporte País por País que contenga información relacionada con la distribución global de ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo multinacional. La presentación de la declaración jurada informativa Reporte Local será exigible a partir del 2017, y las declaraciones juradas informativas Reporte Maestro y Reporte País por País será exigible a partir del 2018.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.13. Modificatoria de la Ley N° 26702: Acceso de SUNAT a la información personal

A través del Decreto Legislativo N° 1313, se modificó la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros a fin de perfeccionar el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria para combatir la evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política del Perú.

En la modificatoria se incluye el alcance de la prohibición de las empresas del sistema financiero suministrar cualquier información de operaciones pasivas con sus clientes a menos que medie autorización escrita o se realice conforme con las disposiciones al respecto. Asimismo, se precisa que el secreto bancario no rige cuando es solicitado por jueces y tribunales en ejercicio de sus funciones y con referencia a un proceso determinado. En caso la SUNAT requiera dicha información deberá solicitar autorización judicial para el levantamiento del secreto bancario.

La incorporación del artículo 143-A en la Ley N° 26702, obliga a las entidades del sistema financiero a suministrar a SUNAT información sobre operaciones pasivas de las empresas del sistema financiero con sus clientes, referidas a saldos y/o montos acumulados, promedios o montos más altos de un determinado periodo; sin embargo, se limita en cuanto a que no podrán informar el detalle de los movimientos de cuentas, requiriéndose para ello, orden judicial.

Tabla 13

Modificatoria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1313	Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.	Fecha de publicación: 31/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se modifica la parte respecto al secreto bancario, que, de acuerdo a esta norma, no rige cuando es requerida por los jueces y tribunales y por la SUNAT de acuerdo a los tratados internacionales. Asimismo, se incorpora el art. 143-A sobre la Información financiera suministrada a la SUNAT.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.14. Facultad de la SUNAT a establecer reglas para la emisión electrónica de comprobantes de pago y otros documentos, a cargo de terceros

En esencia, el Decreto Legislativo N° 1314, facultar a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen la comprobación material en el sistema de emisión electrónica, a fin de que se compruebe de manera informática el cumplimiento de aspectos esenciales para que se considere emitido el documento electrónico.

De acuerdo con esta norma, se faculta a la administración tributaria a establecer los requisitos, mantener información actualizada de los operadores de servicios electrónicos a efectos de autorizar conforme al cumplimiento de requisitos y/o sancionar a quienes incumplan con sus obligaciones.

Desde entonces y hasta la actualidad, en virtud de la única disposición complementaria transitoria, habiendo más de tres entidades inscritas en el Registro de Operadores de Servicios electrónicos, el uso del sistema de emisión electrónica de comprobantes de pago, es obligatoria. Aun cuando se utilizan comprobantes en físico, siendo aun cada vez en menor cantidad; por el contrario, ha sido notorio el incremento de la modalidad de emisión de comprobantes electrónicos en todas las entidades.

Tabla 14

Decreto Legislativo que faculta a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen labores relativas a la emisión electrónica de comprobantes de pago

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1314	Decreto Legislativo que faculta a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen labores relativas a la emisión electrónica de comprobantes de pago y otros documentos.	Fecha de publicación: 31/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	A través de esta norma, se faculta a la SUNAT registrar y autorizar a terceros para que efectúen emisión electrónica de comprobantes, previa verificación de cumplimiento de los requisitos. La SUNAT debe establecer los requisitos y las entidades estar inscritas en el Registro de Operadores de Servicios Electrónicos. Asimismo, fijar la sanción de inhabilitación hasta por tres años para entidades que incumplan sus obligaciones.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.15. Modificatoria del Código Tributario: Conservación documentaria

El objeto del Decreto Legislativo N° 1315 consiste en modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias a fin de adecuar sus disposiciones.

Con esta modificatoria, se define la competencia de la SUNAT en el sentido siguiente: "[…] es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios, así como para la realización de las actuaciones y procedimientos que corresponda llevar a cabo a efecto de prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria".

Asimismo, se establece el plazo en cinco (5) años o durante el plazo de prescripción, para efectos de que la SUNAT conserve libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios

de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro.

Tabla 15

Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario

Denominación	Fecha	Detalle de la norma
		En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo, la SUNAT conservará por cinco años, o durante el plazo prescripción del tributo, el que fuera mayor. Transcurrido el plazo, podrá proceder a la destrucción de dichos materiales.
Decreto Legislativo N° 1315 Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario.	Fecha de publicación: 31/12/2016 Fecha de vigencia: 01/01/2017	Se dispone que la SUNAT podrá solicitar información a las empresas del sistema financiero sobre las operaciones pasivas y otras con sus clientes. Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la SUNAT, y en especial, deben almacenar, archivar y conservar los libros y registros —llevados de manera manual, mecanizada o electrónica— por cinco años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor. Se establece una tabla de infracciones y sanciones para contribuyentes de renta de tercera categoría, incluyendo el Régimen MYPE Tributario.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

2.16. Modificatoria de la tasa del Impuesto General a las Ventas

El objeto del Decreto Legislativo N° 1347 consiste en modificar el artículo 17° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que deberá expresar lo siguiente: "Artículo 17° Tasa del Impuesto. La tasa del impuesto es 15 %".

Sin embargo, la Única Disposición Complementaria Final condiciona su entrada en vigencia a ciertos hechos como: "entra en vigencia el 01 de julio de 2017 siempre que la recaudación anualizada, al 31 de mayo de 2017, del Impuesto General a las Ventas total neto de sus devoluciones internas alcance el 7,2 % del PBI". Y que tal información provenga del Banco Central de Reserva del Perú y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Tabla 16

Decreto Legislativo que modifica el artículo 17 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

Número	Denominación	Fecha	Detalle de la norma
Decreto Legislativo N° 1347	Decreto Legislativo que modifica la tasa del Impuesto General a las Ventas establecida por el artículo 17 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.	Fecha de publicación: 07/01/2017 Fecha de vigencia: Condicionada	Se reduce a un punto porcentual la tasa del IGV a partir del 01.07.2016 (de 16 % a 15 %) siempre que la recaudación anualizada, al 31 de mayo de 2017, del IGV total neto de sus devoluciones internas alcance el 7.2 % del PBI. Para el cálculo de estas proporciones, la norma indica recurrir a las publicaciones mensuales del Banco Central de Reserva del Perú y la información procesada por la SUNAT.

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2017).

3. Desarrollo normativo entre los años 2018 y 2020

De acuerdo con "La agenda pendiente para la política tributaria 2018-2021", escrito por Arias Minaya (2018), en plena concordancia con los lineamientos de la OCDE, se lee que el Perú y la OCDE han estructurado una colaboración más eficiente a través del "Programa país", que, en buena cuenta, es una herramienta que permite gestionar el avance de la cooperación con los países que no son miembros para lograr los siguientes objetivos:

a) Apoyar los procesos de reformas de economías emergentes;

b) Propiciar la participación de los países en las redes internacionales de políticas públicas;

c) Facilitar a los países el alcance de las mejores prácticas internacionales; y

d) Lograr que los países adopten los estándares y recomendaciones de la OCDE. Respecto del primer objetivo, se tiene a la materia tributaria como eje principal.

De acuerdo con el autor citado, el Perú no cuenta con un sistema tributario que responda a los intereses y necesidades del país, existen desde vacíos legales hasta distorsiones y arbitrariedades que conculca los derechos de los ciudadanos contribuyentes. Es importante contar con sistema tributario eficiente debido a que es uno de los requisitos para llegar a pertenecer a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el 2021, para lo cual se debe contar con un sistema tributario capaz de reducir las desigualdades y la promoción de un desarrollo sostenible.

De acuerdo con la data expresada en las estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe[1], la recaudación tributaria como porcentaje del PBI ha variado de 15.2 % en el año 2017 al 16.4 % en el año 2018, es decir en 1.2 %.

Al observar la variación de la recaudación tributaria/PBI, se verifica que en el año 2000 el promedio de países en América Latina y el Caribe (ALC) fue de 18.7 %, mientras que, en el mismo año, en el Perú fue de 15.2 %; en el 2018 el rango de los países de ALC fue de 23.1 %, mientras que, en el Perú, fue de 16.4 %, apenas había crecido 1.4 puntos en comparación con los 4.4 puntos del promedio de los países de ALC.

Otro punto de análisis muestra la comparación con el promedio de los países miembros de la OCDE. Veamos: en el año 2018, la recaudación tributaria en el Perú alcanzó el 16.4 % del PBI, mientras que OCDE mostraba la proporción del 34.3 %. Esta realidad nos lleva a analizar la evolución de la recaudación tributaria respecto del PBI en el Perú desde el año 2000

1 Ver más en: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/ocde-clasificacion-impuestos-guia-interpretacion.pdf

hasta el año 2018, encontramos que el crecimiento ha sido de 1.4 puntos en 18 años, entonces ¿cuántos años harán falta para crecer en 18 puntos y acercarnos al 34 %, promedio de OCDE? Puede que no sea cuestión de años, sino obra de una revolución tributaria, dado que las reformas tributarias no son suficientes.

En este contexto, se reflexiona en qué debe consistir la reforma tributaria, siendo la respuesta tentativa en la mayor imposición de la renta directa; es decir, a las propiedades y la renta personal. Al respecto, se tienen los siguientes datos: en el Perú, la recaudación proveniente de la renta personal ascendió en el año 2015 al 2 % del PBI, mientras que el promedio de los países miembros de la OCDE fue de 8.6 % del PBI, es decir, una proporción desafiante, sobre todo considerando que la sola aplicación e incremento de impuestos a la renta personal en el Perú ya es un problema, dado que sus efectos inmediatos están dirigidos a los grupos de poder económico y político.

Se tiene registro de modificaciones normativas en materia tributaria hasta el Decreto Supremo N° 369-2019-EF, que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y modifica el Reglamento que establece la información financiera que se debe suministrar a la SUNAT para que realice el intercambio automático de información conforme a lo acordado en los tratados internacionales y en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina.

Esta norma data de fecha 10 de diciembre de 2019, que reglamenta de acuerdo con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 1424, el cual modifica el tratamiento del crédito directo e incorpora el crédito indirecto para evitar la doble imposición tributaria; en consecuencia, los pagos de Impuesto a la Renta o de similar naturaleza efectuados en el exterior, son objeto de crédito una vez convertido el importe a la moneda nacional.

En mérito de la Ley N° 30823, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, de prevención y protección de personas en situación de violencia y vulnerabilidad, y de modernización de la gestión del Estado, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 16 de setiembre de 2018, se dio el Decreto Legislativo N° 1434 que modifica el

artículo 143-A de la Ley N° 26702, Ley general del sistema financiero y del sistema de seguros y orgánica de la superintendencia de banca y seguros; precisando que las entidades del sistema financiero pueden entregar información financiera a la SUNAT solo en dos situaciones:

- En cumplimiento de los acuerdos o tratados internacionales; y
- Cuando la SUNAT se encuentre en ejercicio de su función fiscalizadora para combatir los actos de elusión y evasión tributarias.

Al amparo de la misma ley autoritativa, y en el mismo día, se publicó el Decreto Legislativo N° 1433, Decreto Legislativo que modifica la Ley General de Aduanas. La norma precisa las definiciones, funciones y obligaciones del operador de comercio exterior, operador interviniente y obligaciones del tercero.

Explicita los supuestos de nacimiento de obligación tributaria aduanera, la exigibilidad de la obligación, las modalidades de extinción de la obligación tributaria y los plazos de prescripción, y las causales del abandono. Asimismo, las infracciones y sanciones con sus respectivas circunstancias agravantes y atenuantes de responsabilidad, gradualidades entre otras figuras jurídicas.

Finalmente, con fecha 2 de agosto de 2018, se publicó el Decreto Legislativo N° 1369, Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, con el objeto de modificar el tratamiento aplicable a los servicios en el ámbito de precios de transferencia, así como eliminar la obligación de retención en operación con sujetos no domiciliados y condicionar la deducción de los gastos por operaciones con sujetos no domiciliados; en tal contexto, se incorporó al artículo 32-A, el literal i) Servicios. Asimismo, el artículo 37 inciso a.4) las regalías y retribuciones por servicios podrán deducirse como gasto o costo en el ejercicio gravable.

Como es de observar, la reforma tributaria se llevó a cabo básicamente, entre los años 2016 y 2017, con posterioridad, la emisión de normas se redujo sustancialmente hasta el año 2020, en el que debido a la emergencia sanitaria, se dictaron Decretos de Urgencia y Decretos Supremos destinados a la salvaguarda y reactivación de las pequeñas y micro empresas; es decir, ya no destinada al incremento de la recaudación tributaria a aproxi-

marnos al promedio de la OCDE, que en modo alguno será imposible, más aún por el crecimiento sostenido de la informalidad a causa de la emergencia sanitaria, las necesidades de sobrevivencia de las familias y la escasa capacidad de fiscalización del Estado de las transacciones informales.

CAPÍTULO IV: EL PAGO DE IMPUESTOS EN EL PERÚ

1. Preliminares

La recaudación tributaria, en el Perú, está a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en mérito al Código Tributario y demás normas especiales y complementarias que precisan que la SUNAT tiene entre sus facultades la recaudación de los tributos que administra, y de otros cuya recaudación se le encarga; asimismo, de los derechos que cobra por los servicios que presta, todo ello de conformidad con las normas legales y reglamentarias.

En virtud del Título II Facultades de la Administración Tributaria y Capítulo I Facultad de Recaudación, "es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos". A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades, para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración de acuerdo con lo previsto en la norma tributaria vigente.

Asimismo, el Código Tributario también impone la obligación del pago de los impuestos a los contribuyentes a través de sí mismo o de su representante/administrador, sea formal o de hecho. La obligación parte de la inscripción, el cumplimiento de pago de impuestos y la responsabilidad por no pago oportuno, asumiendo las sanciones que establece en las Tablas del Código Tributara acorde con las infracciones que se cometan.

En consecuencia, se ha considerado oportuno efectuar precisión, tomando en cuenta la evolución de la recaudación tributaria a cargo de SUNAT de los últimos 10 años, considerando que la información obtenida del análisis de los datos se encuentran publicados como información esta-

dística en los portales correspondientes a la SUNAT y al Instituto Nacional de Estadística e Informática; todo ello, teniendo presente que aportará los fundamentos valiosos para sustentar la presente investigación.

2. Clasificación de los tributos

De acuerdo con el código tributario, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas; siendo gestionados por el gobierno central, los impuestos y las contribuciones; aun cuando los gobiernos locales, en virtud de la Ley de Tributación Municipal, también gestionan los impuestos dentro de sus jurisdicciones y con sujeción al artículo 74 de la Constitución Política.

2.1. Los impuestos

Los ingresos tributarios del gobierno central se constituyen teniendo como fuente principal al Impuesto a la Renta, que, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, se clasifica de la siguiente manera: rentas de Primera, Segunda, Tercera, Cuarta (en sus modalidades de Cuenta Propia y Cuenta Terceros) y Quinta Categoría (en sus modalidades de No domiciliados y en vía de Regularización tanto de Personas Naturales y Jurídicas).

Cabe precisar que la renta de primera y segunda categorías se aplican sobre el capital en sus diferentes formas de manifestación, tanto como tenencia y disfrute de frutos de bienes inmuebles, de capital en su forma de títulos valores y otras formas. La renta de tercera categoría agrupa la combinación de renta de capital y trabajo, es por ello que aplica a los ingresos generados en los negocios en general, para el efecto se ha clasificado como el Régimen Especial del Impuesto a la Renta, Régimen MYPE Tributario, el Régimen Único Simplificado y otros. Las categorías cuarta y quinta del Impuesto a la Renta, gravan al trabajo realizado por las personas naturales, así, la cuarta categoría al trabajo independiente, y la quinta, al trabajo dependiente, cualquiera que sea la modalidad de contratación.

Asimismo, los ingresos tributarios del gobierno central comprenden a los Impuestos a la Producción y Consumo; en este caso, aplica el Impuesto General a las Ventas (IGV) tanto a productos nacionales bajo la denominación tributos de carácter Interno (en su modalidad de Cuenta Propia, No Domiciliados y otros) y, a los productos importados. Por otro lado, el Impuesto Se-

lectivo al Consumo a los Combustibles (Internos e Importaciones), licores y otros bienes (Internos e Importaciones). Además, el Estado obtiene ingresos de la aplicación de otros Impuestos a la Producción y Consumo.

Finamente, los ingresos tributarios comprenden, también, a los Impuestos a la Importación y otros ingresos, tales como el Impuesto a las Transacciones Financieras, el Impuesto Temporal a los Activos Netos, el Impuesto a las Acciones del Estado, el Impuesto Especial a la Minería, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, el Impuesto a los Juegos de Casino y Tragamonedas, y otros ingresos recaudados por la SUNAT; se comprende, además, a las Devoluciones en cuanto afectan el importe de los ingresos.

2.2. Las contribuciones sociales

Comprende a la Contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud), la Contribución al Sistema Nacional de Pensiones (ONP) y la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional. Estas contribuciones que tienen carácter nacional son gestionadas, en su cobranza, por la SUNAT.

2.3. Los ingresos no tributarios

En este rubro, se comprende a las Regalías Mineras, de acuerdo a Ley N° 29788, el Gravamen Especial a la Minería y Otros Ingresos No Tributarios, que más adelante se explica en detalle.

3. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT

3.1. Ingresos tributarios-Internos: 2005-2020

Los ingresos tributarios del gobierno se han incrementado desde el año 2008 hasta el año 2014; sin embargo, en el año 2015 se experimentó una caída, por lo que se recurrió a efectuar una reforma tributaria a fin de incrementar en los siguientes años; así, luego de las reformas normativas de los años 2016 y 2017, se observó un crecimiento en los años 2018 y 2019, de acuerdo con los datos proporcionados por la SUNAT.

En la siguiente Tabla, se explican los ingresos tributarios recaudados por la SUNAT entre los años 2011 y 2020 (expresado en millones de soles).

Tabla 17

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT: 2011-2020

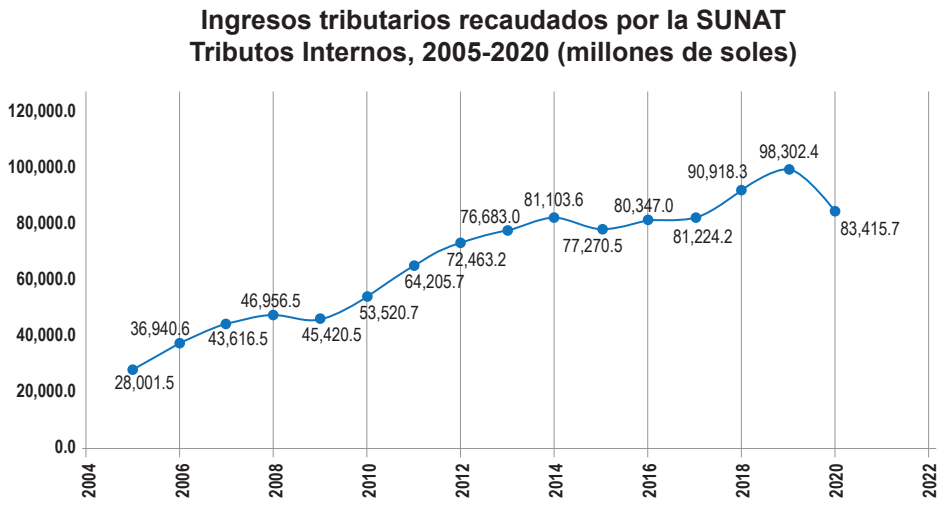
Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos	64 205.7	72 463.2	76 683.0	81 103.6	77 270.5	80 347.0	81 224.2	90 918.3	98 302.4	83 415.7

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2021).

A continuación, es preciso presentar en forma gráfica la información de mayor amplitud disponible, a efectos de visualizar las variaciones a lo largo de un tiempo más prolongado; así, se presenta la información desde el año 2005 hasta el 2020, observándose el incremento permanente de la recaudación tributaria en el tiempo; sin embargo, las caídas en el año 2009 así como en el 2015 y 2016 solo reflejan situaciones coyunturales dentro de este gran espectro; sin embargo, no se esperó la caída de la recaudación tributaria en el año 2020, que debido a factores externos se contrajo en proporción significativa a niveles de 2017.

Figura 1

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT: 2005-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

La figura, nos muestra los ingresos tributarios del gobierno central consolidado entre los años 2005 y 2020, evidenciando una caída entre los años 2015 y 2016, lo que habría motivado al gobierno a emprender la reforma tributaria a finales de 2016; también se observa la rápida recuperación entre los años 2017 y 2019, lo cual sería el reflejo de que la reforma tributaria habría estado dando sus primeros frutos en nuestro país.

La reforma tributaria se emprendió a fin de lograr algunas metas concretas en los siguientes cinco años, para ello, la reforma se centró en la reducción de la informalidad, el sinceramiento de la realidad tributaria nacional y el establecimiento de reglas destinadas a brindar facilidades a través de fraccionamiento del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV Justo) y la modificación de normas relacionadas con las modificaciones y rectificaciones de las declaraciones tributarias mensuales y anuales. Estos cambios habrían traído efectos positivos para los pequeños y micro empresarios, quienes al tiempo de beneficiarse habrían cumplido con sus obligaciones tributarias en mayor proporción con respecto a periodos anteriores.

Sin embargo, a partir del segundo trimestre del 2020, las cifras cayeron debido a la emergencia sanitaria declarada en el Perú, dado que a través del Decreto Supremo N° 008-2020-SA, Decreto Supremo que declara en Emergencia Sanitaria a nivel nacional por el plazo de noventa (90) días calendario y dicta medidas de prevención y control del COVID-19, se detuvieron el desarrollo de las actividades económicas en general y en particular; continuaron operando ciertas actividades y, conforme al paso del tiempo, se fueron reactivando las demás actividades; sin embargo, hubieron actividades que al finalizar el 2020 no se habían reactivado aún. Esta situación explica la caída estrepitosa de los ingresos por recaudación tributaria en el año 2020.

Detalle de los ingresos tributarios-internos. Bajo la denominación de Ingresos Tributarios Internos, se comprende al Impuesto a la Renta, Impuestos a la Producción y Consumo, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Solidaridad a la Niñez Desamparada, Impuesto Extraordinario de Promoción Turística y otros ingresos. Asimismo, el Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Impuesto a las Acciones del Estado, Impuesto Especial a la Minería, los Fraccionamientos, Impuesto Extraordinario de

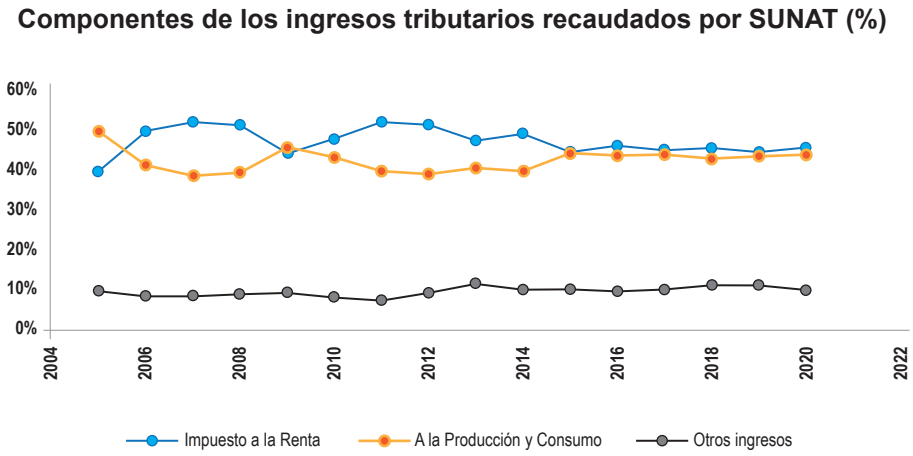
Solidaridad, Régimen Único Simplificado, las Multas, los Juegos de Casino y Tragamonedas, Impuesto al Rodaje y otros.

Así, los ingresos tributarios recaudados por SUNAT, en cuanto se clasifiquen como tributos internos, constituyen la fuente principal de la recaudación tributaria, siendo sus componentes más importantes los siguientes: el Impuesto a la Renta, Impuesto a la Producción y Consumo y otros ingresos como el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), Impuesto Extraordinario de Solidaridad, entre otros.

La siguiente figura muestra el aporte de cada uno de sus componentes a los ingresos tributarios recaudados por SUNAT entre los años 2005 y 2020. Cabe indicar que los tributos internos constituyen en promedio de los últimos 15 años, el 67 % del total de la recaudación tributaria a cargo de la SUNAT.

Figura 2

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT: 2005-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

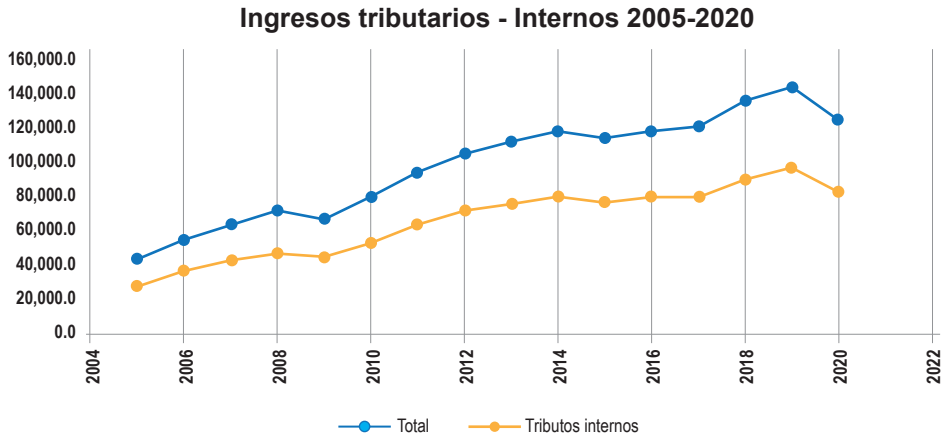
Como se observa, el Impuesto a la Renta, junto al Impuesto a la Producción y el Consumo en los que se encuentra el Impuesto General a las Ventas, es el tributo que más contribuye al total de los ingresos tributarios, prácticamente en un 90 %; en cambio, son los otros ingresos, aquellos que

menos aportan a los ingresos tributarios, solo el 10 % aproximadamente, siendo el más relevante el impuesto temporal a los activos netos[2].

Asimismo, es preciso observar que los componentes de los tributos internos aportan en suficiente proporción a la recaudación tributaria, tal como se explica en la figura que se muestra a continuación:

Figura 3

Ingresos tributarios recaudados por SUNAT-Internos: 2005-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

3.2. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT-Aduaneros

Bajo la denominación de Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT-Aduaneros, se comprende a los que operan ante los distintos regímenes de comercio internacional; siendo aquellos los Impuestos a la Importación, Impuesto General a las Ventas (IGV) derivado de las importaciones e Impuesto Selectivo al Consumo y otros impuestos.

Al igual que la recaudación por los demás tributos, en el último año (2020) ha presentado una caída de alrededor del 13 % con respecto al año anterior, lo cual trae consigo la caída en general de la recaudación tributaria. Es preciso señalar, además, que los tributos de procedencia aduanera,

2 Ver: https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html

en los últimos 15 años, tiene un promedio de 22 % con respecto al total de la recaudación tributaria.

Tabla 18

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT-Aduaneros: 2011-2020

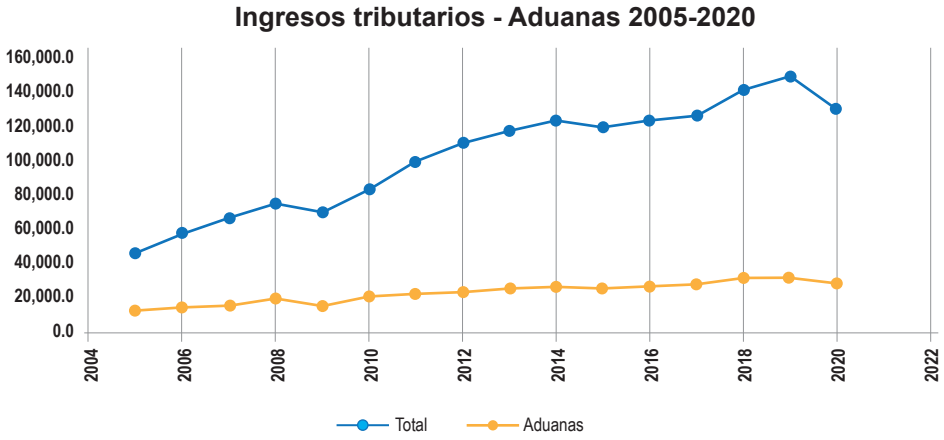
Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos	21 092.9	22 270.2	23 978.0	24 993.4	24 668.4	25 384.7	26 690.2	30 254.4	30 510.7	26 891.3

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

En un horizonte más amplio, tomando como inicio al ejercicio 2005, la variación de la recaudación tributaria de procedencia aduanera, se verifica de la siguiente manera:

Figura 4

Ingresos tributarios recaudados por SUNAT-Aduanas: 2005-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

Así, el total de la recaudación sigue la ruta positiva de la recaudación aduanera, dado que constituye el ingreso con menos variación decreciente, lo que indica que el comercio internacional varía menos que el conjunto de operaciones económicas internas en un determinado periodo.

3.3. Las contribuciones sociales

Bajo la denominación de Contribuciones Sociales, se comprende a la Contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud), Contribución al Sistema Nacional de Pensiones (ONP) y Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional.

Tabla 19

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT-Contribuciones Sociales: 2011-2020

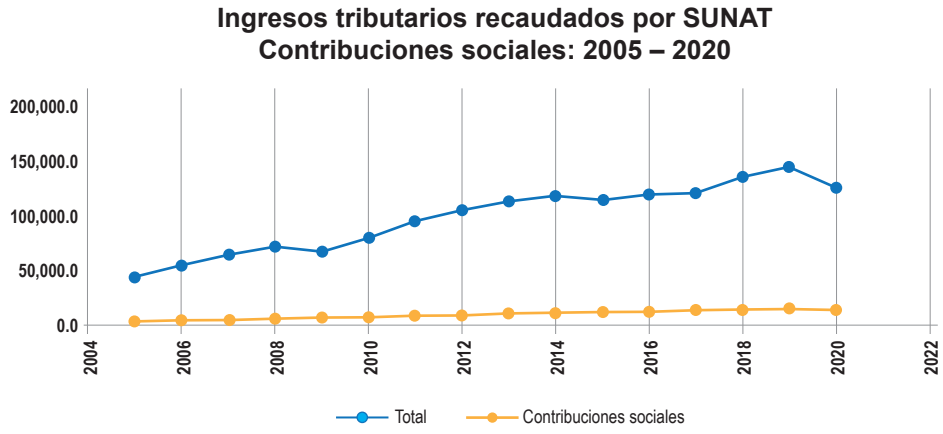
Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos	8979.3	10 184.6	11 303.0	11 892.7	12 732.2	13 233.8	13 713.1	14 921.4	15 508.9	14 710.4

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

En un horizonte más amplio, se visualiza en la siguiente figura:

Figura 5

Ingresos tributarios recaudados por SUNAT-Contribuciones sociales: 2005-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

Entre los años 2005 y 2020, en promedio, los ingresos por contribuciones sociales constituyeron alrededor del 10 % del total de la recaudación a cargo de la SUNAT.

3.4. Ingresos No Tributarios

Los ingresos No Tributarios, de acuerdo con SUNAT (2017), provienen de las Regalías Mineras, Regalías según Ley N° 29789, Gravamen Especial a la Minería y otros. Esta categoría de ingresos constituye alrededor del 1 % del total de los ingresos gestionados por la SUNAT.

Tabla 20

Ingresos no tributarios recaudados por la SUNAT: 2011-2020

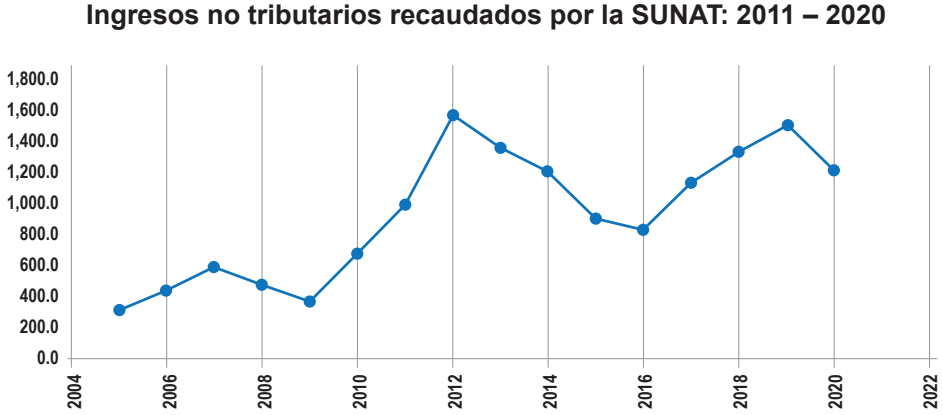
Años	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ingresos	1005.1	1576.0	1373.7	1215.3	899.9	830.7	1140.2	1343.4	1514.7	1224.3

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

Los ingresos no tributarios administrados por la SUNAT constituyen los ingresos del Estado que muestran mayor variabilidad, tal como muestra la Tabla precedente. Esto debido a que está en función de otras variables mucho más volátiles y sensibles al comercio internacional y la variabilidad de oportunidades en dicho mercado, dado que —en su composición medular— se encuentran las regalías mineras. Gráficamente, se ilustra en la siguiente figura.

Figura 6

Ingresos no tributarios recaudados por SUNAT: 2005-2020



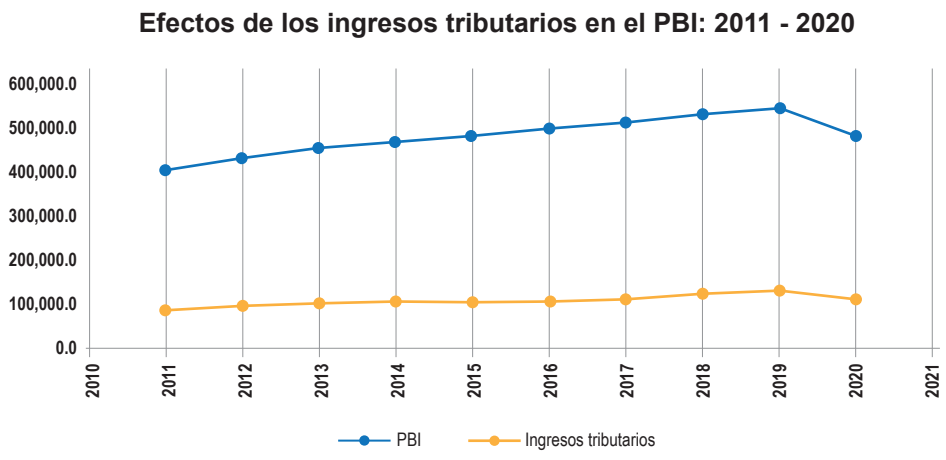
Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

En la figura anterior, se muestra la tendencia creciente en los últimos diez años de los Tributos Internos, Tributos Aduaneros y Contribuciones Sociales; sin embargo, tanto en tributos internos como en aduaneros, se experimentó una ligera caída en el año 2009. A partir de entonces, la recaudación se mantuvo en ascenso constante hasta el periodo 2014; en el periodo 2015, hubo una disminución de la recaudación en el concepto de Tributos Internos, que apenas se recuperó en el 2016 y 2017.

A continuación, se muestran figuras que representan información por cada uno de los conceptos generales de la recaudación tributaria y no tributaria, con el propósito de analizar la evolución en los últimos diez años. Siendo que, los ingresos no tributarios fueron los que más variación tuvieron con respecto a los demás recaudados por la SUNAT, los cuales se mantuvieron casi permanentes, salvo variaciones en el 2009 y a partir del año 2015. Sin embargo, se debe tener en cuenta que son los ingresos tributarios los que constituyen parte del objeto de estudio. A continuación, se muestra la figura de tributos internos.

Figura 7

Relación entre el PBI y los Ingresos tributarios recaudados por SUNAT: 2011-2020



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en SUNAT (2021).

Para concluir con el análisis de la recaudación tributaria por cada uno de sus componentes, se hace relación a la importancia de la recaudación tributaria a cargo de la SUNAT sobre el Producto Bruto Interno (PBI). Al respecto, es oportuno precisar que, entre los años 2011 y 2020, los ingresos tributarios constituyeron en promedio el 22 % del PBI; lo cual es aproximativo hacia el promedio de los países de américa latina; sin embargo, lejos por al menos 10 puntos respecto del promedio OCDE.

Finalmente, con los datos disponibles, se procede al análisis de la tributación en Moquegua, objeto de trabajo en la presente investigación.

4. La Tributación en Moquegua

4.1. Realidad tributaria de Moquegua

De acuerdo con el portal El Economista América (2018), durante el año 2017, los ingresos tributarios de Moquegua disminuyeron 10,8 % respecto del año 2016, al captar alrededor de S/ 94 millones. Así, este resultado se debió a una menor recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV, -8,1 %) y del Impuesto a la Renta (IR, -15,2 %). De acuerdo con el reportaje, ambos impuestos tendrían los mayores pesos en esta región.

Asimismo, respecto a la cantidad de contribuyentes en la región Moquegua, el portal sobre la base de información proporcionada por SUNAT precisa que al 2017, sumaron 75 700 contribuyentes activos en la Región Moquegua.

4.2. Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT en la Región Moquegua entre 2005 y 2020 (en miles de soles)

Los ingresos tributarios recaudados por la SUNAT, comprenden tanto a los tributos internos (parte de la materia en estudio) como a los tributos aduaneros. Dentro de los tributos internos se encuentran el Impuesto a la Renta, Impuestos la Producción y Consumo y otros ingresos; respecto de los tributos aduaneros, éstos comprenden a los Impuestos a la Importación, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y otros ingresos aduaneros como intereses, recargos y otros.

Tabla 21

Recaudación tributaria 2011-2021 (millones de soles) en Moquegua

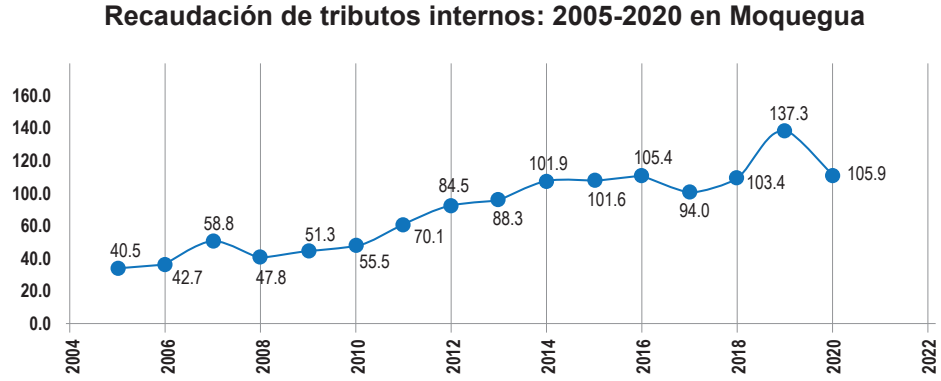
Año	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Moquegua	70.1	84.5	88.3	101.9	101.6	105.4	94.0	103.4	137.3	105.9

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

A continuación, se presenta información acerca de la evolución de la recaudación de los tributos internos en Moquegua entre los años 2005 y 2020. Como a nivel nacional, experimentó crecimiento acelerado a partir de la reforma tributaria llevada a cabo entre los años 2016 y 2017.

Figura 8

La recaudación tributaria en Moquegua y el Perú: 2005-2020 (millones de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2021).

Recaudación en la Región Moquegua y el Perú. A continuación, se presentan tablas y figuras para ilustrar de manera didáctica el proceso evolutivo de la tributación en Moquegua y su relación con los datos a nivel del Perú, donde se observa la tendencia nacional y regional en forma coherente durante los últimos diez años.

El aspecto más resaltante es que la caída en la recaudación tributaria en Moquegua ha tenido mayor notoriedad al pasar del importe aproximado

de 105 millones a 94 millones de soles, con respecto al total nacional en los últimos dos años.

Tabla 22

Recaudación tributaria 2011-2021 (millones de soles) en Moquegua y el Perú

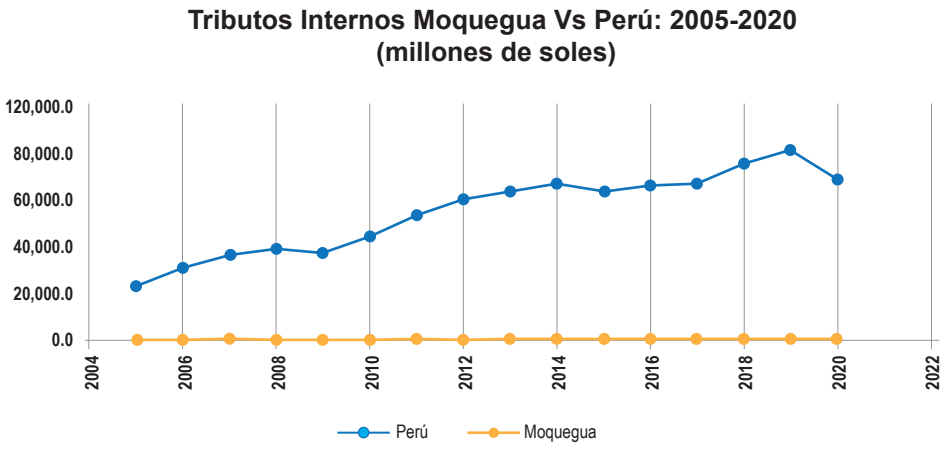
Año	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Perú	64 205.7	72 463.2	76 683.0	81 103.7	77 270.5	80 347.0	81 224.2	90 918.3	98 302.4	83 415.7
Moquegua	70.1	84.5	88.3	101.9	101.6	105.4	94.0	103.4	137.3	105.9

Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2021).

A continuación, se representa la tendencia que sigue la tributación en Moquegua a la tendencia nacional de recaudación tributaria. Es de precisar que la recaudación de tributos internos en Moquegua representa una cifra casi del cero por ciento con respecto de la recaudación tributaria nacional.

Figura 9

La recaudación tributaria en Moquegua y el Perú: 2005-2020 (millones de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2021).

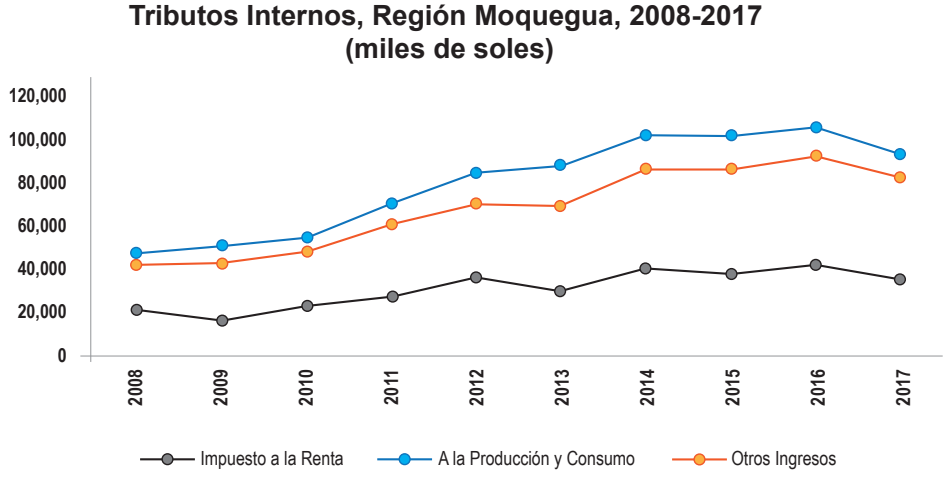
4.3. Tributos internos recaudados por SUNAT en Moquegua: 2008-2017

La SUNAT ha clasificado, para efecto de su publicación, los tributos internos en tres grupos: un primer grupo que comprende al Impuesto a la Renta, el segundo grupo que abarca Impuestos sobre la Producción y el Consumo y el tercer grupo abarca a los otros ingresos. Siendo el resultado que los otros ingresos suman mayor monto, sobre todo el ingreso por fraccionamientos.

En la figura que se muestra a continuación, se describe el comportamiento de los ingresos por tributos internos en Moquegua antes de la reforma tributaria. Se observa que los otros impuestos revisten mayor importancia respecto de los Impuestos a la Producción y al Consumo. Asimismo, se observa que el Impuesto a la Renta se encuentra en tercer lugar en importancia como ingreso por recaudación tributaria. Esto se debe a la presencia de operaciones mineras como las más importantes actividades generadoras de renta en Moquegua.

Figura 10

Tributos Internos, Región Moquegua, 2008-2017 (miles de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

a) **Recaudación del Impuesto a la Renta en Moquegua.** La información proporcionada por SUNAT nos muestra el orden de las categorías del Impuesto a la Renta en función de su aporte en cantidad dineraria. Siendo en orden de importancia según su aporte, el siguiente:

- Renta de tercera categoría.
- Renta de quinta categoría.
- Renta de cuarta categoría.
- Renta de segunda categoría.
- Renta de primera categoría.

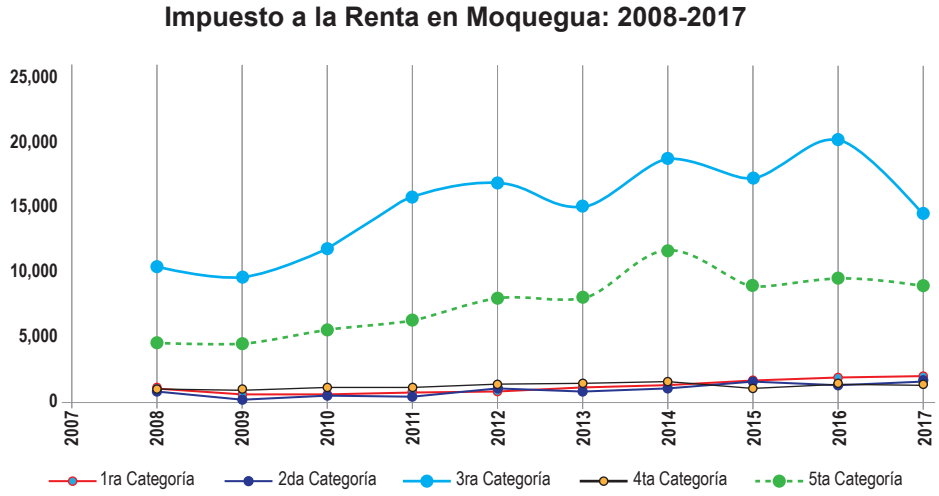
La tabla y la figura que se muestran a continuación, nos indican el descenso de la recaudación tributaria en el último periodo de estudio. Así, el Impuesto a la Renta de tercera categoría disminuyó de alrededor de 20 millones de soles en el 2016 a un aproximado de 14 millones de soles en el 2017, es decir, en un aproximado de una tercera parte (30 %).

Asimismo, la recaudación en quinta categoría del Impuesto a la Renta ha disminuido, lo cual tiene correlación con la disminución de la tercera categoría por cuanto la inversión en los negocios trae consigo la contratación de personal; es decir, la quinta categoría es hasta cierto punto una variable dependiente con relación a la tercera categoría. Sin embargo, se han mantenido constantes las categorías primera y segunda del Impuesto a la Renta, aunque no son muy representativas en términos de cantidades de dinero aportados al erario nacional.

La reforma tributaria emprendida por el gobierno entre los años 2016 y 2017 tuvo como propósito principal impactar en la tercera categoría del Impuesto a la Renta. Razón por la cual, la presente investigación se planteó en el sentido de la relación entre reforma tributaria e incremento de la recaudación tributaria. Al menos así se planteó una parte del trabajo.

Figura 11

Impuesto a la Renta, Moquegua, 2008-2017 (miles de soles)



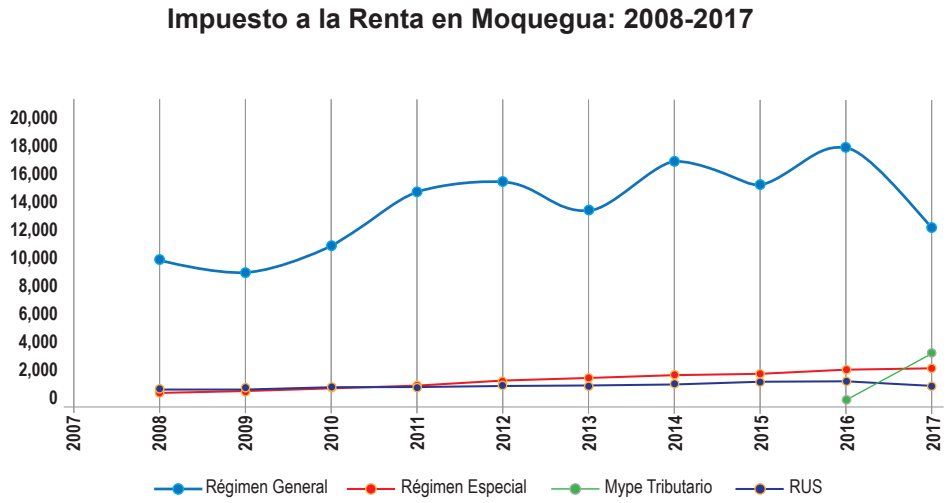
Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

b) **Renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta recaudada en Moquegua.** La tercera categoría del Impuesto a la Renta agrupa actividades que tienen que ver con la combinación de capital y trabajo, dentro de este régimen se encuentran básicamente los negocios. Haciendo análisis cuantitativo de esta categoría, se verifica que es el régimen general lo que aporta mayor cantidad de ingresos a la SUNAT —y por ende al Estado— en comparación con los demás regímenes.

Así, por ejemplo, en segundo lugar se encuentra el Régimen Especial del Impuesto a la Renta; en tercer lugar, y solo en el año 2017, se encuentra el Régimen MYPE Tributario; y en último lugar se encuentra el Régimen Único Simplificado, es decir, su aporte es casi insignificante.

Figura 12

Tercera categoría del Impuesto a la Renta Moquegua, 2008-2017 (miles de soles)



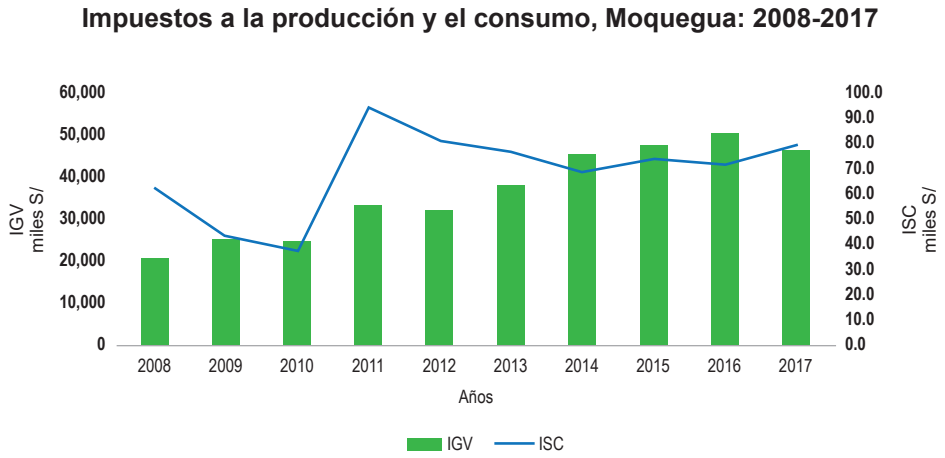
Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

c) **Recaudación del Impuesto a la Producción y el Consumo en Moquegua.** Los Impuestos a la Producción y el Consumo consisten en los siguientes: Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). De los cuales, es el IGV el impuesto que mayor relevancia presenta debido a que constituye casi la totalidad de lo recaudado en esta Región. Así, en términos porcentuales, el IGV representa el 99.8 % del total, mientras que el Impuesto Selectivo al Consumo representa apenas el 0.2 %.

En la siguiente figura, se presenta la variación ascendente del Impuesto General a las Ventas, mientras que la variación del Impuesto Selectivo al Consumo es irregular: descendió del 2008 al 2010, ascendió en el año 2011 y desde entonces solo ha descendido hasta el año 2014 para recuperarse lentamente hasta el 2016. En el último año (2017) ha caído nuevamente.

Figura 13

Impuestos a la producción y el consumo, Moquegua: 2008-2017 (miles de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

En resumen, las tablas y figuras anteriores nos muestran que los Impuestos a la Producción y el Consumo han tenido variación con tendencia al crecimiento hasta el 2016; en cambio, en el 2017, se redujeron junto a los demás conceptos de recaudación tributaria.

Otros ingresos. Bajo el título de otros ingresos, la SUNAT recauda ingresos de distinta naturaleza en mérito de convenios con otras entidades del Estado. Se encuentran en este grupo de ingresos, los siguientes:

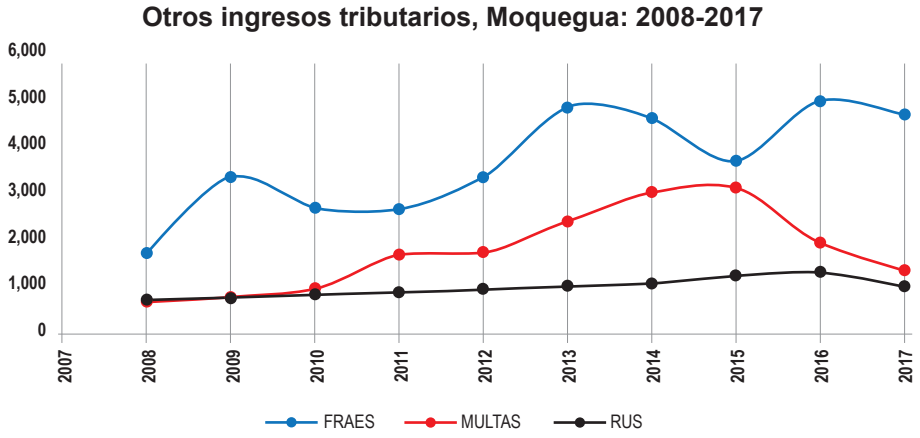
- Impuesto a las Transacciones Financieras.
- Impuesto Temporal a los Activos Netos.
- Impuesto a las Acciones del Estado.
- Impuesto Especial a la Minería.
- Fraccionamientos.
- Impuesto Extraordinario de Solidaridad.
- Régimen Único Simplificado.
- Multas.

- Juegos de casino y Tragamonedas.
- Impuesto al Rodaje.
- Otros ingresos recaudados por SUNAT, incluye intereses, recargos, infracción de leyes tributarias, tributos derogados y otros conceptos de Aduanas.

Para efectos del presente trabajo, se seleccionó a los fraccionamientos (FRES), los ingresos por multas (Multas) y, para efectos comparativos, se ha considerado en este espacio al Régimen Único Simplificado (RUS). Así tenemos la siguiente tabla y figura.

Figura 14

Otros ingresos, Moquegua, 2008-2017 (miles de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2017).

4.4. Tributos aduaneros recaudados por SUNAT en Moquegua: 2005-2020

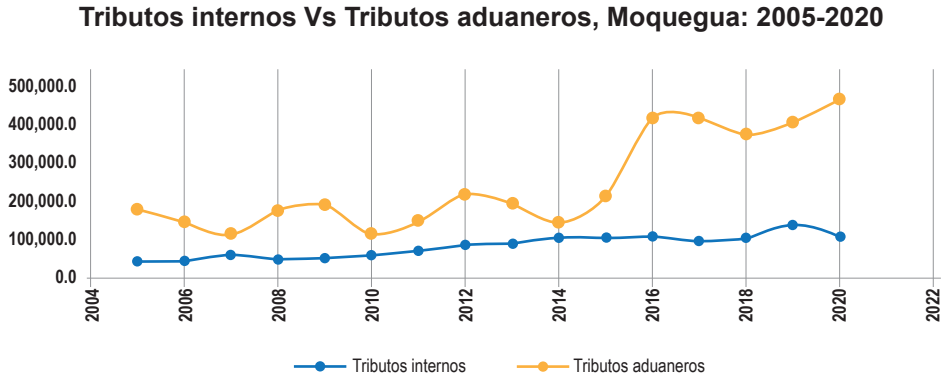
Los ingresos recaudados por la SUNAT de procedencia aduanera, comprenden básicamente tres conceptos: las importaciones, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo. Respecto al origen de las importaciones, al 2018, las más importantes procedieron de: Estados

Unidos (49,6 %), Japón (10,3 %), Francia (7,0 %), Letonia (5,6 %), Chile (5,5 %), Canadá (5,2 %), Países Bajos (4,8 %) y otros (12,0 %)[3].

Asimismo, la fuente de información citada precisa que entre los productos más importados fueron volquetes, neumáticos utilizados en vehículos de construcción y minería, motores superiores a 1000 cm3, trigo y otros. Lo cual nos da la idea de que, Moquegua, siendo un espacio de alta concentración de actividades mineras, tiene a los tributos aduaneros como los más importantes dentro de los recaudados por la SUNAT.

Figura 15

Tributos internos versus tributos aduaneros, Moquegua: 2005-2020 (miles de soles)



Fuente: Elaboración propia sobre información contenida en los Ingresos Recaudados de la SUNAT (2020).

La figura muestra la diferencia entre los ingresos tributarios administrados por la SUNAT; de hecho, la recaudación de tributos internos es más importante en el Perú y no así en Moquegua, donde la mayor importancia está de lado de los ingresos tributarios aduaneros debido a que el desarrollo de las actividades mineras demanda la compra en el extranjero de maquinaria, equipo, suministros, entre otros, para posibilitar su desarrollo.

3 Ver en observatorio socioeconómico laboral Moquegua: https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/314072/Ficha_de_Seguimiento_de_la_Actividad_econ%C3%B3mica_02-2018.pdf

Esta información se complementa con los reportes de los diferentes sectores que consideran a la región Moquegua como una de las que basa su desarrollo en la actividad minera, seguida de las actividades de pesca e industrias derivadas de estas actividades, que demandan el incremento significativo del comercio internacional, y por ende, la suma importancia de los tributos derivados de los diferentes regímenes del comercio internacional.

CAPÍTULO V: METODOLOGÍA Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

1. Metodología

Por su naturaleza, correspondió al tipo de investigación básica, centrado en la recopilación de la información a efectos de analizar y establecer relación entre las variables determinadas; en cuanto al diseño, correspondió al no experimental. El nivel de la investigación correspondió al correlacional, así se buscó la relación entre las variables de estudio a través del análisis estadístico utilizando el coeficiente de correlación chi-cuadrado de Pearson.

La población la constituyó el conjunto de administradores o conductores que, en su calidad de representantes legales de las micro y pequeñas empresas de Moquegua, efectuaron los pagos de impuestos ante la administración tributaria, siendo un total de 1262 contribuyentes.

Para el efecto de calcular la muestra, se utilizó la fórmula estadística considerando el nivel de confianza de 95 % y margen de error de 0.05 %, obteniendo como muestra el número de 384 representantes legales de las micro y pequeñas empresas, así, el tipo de muestreo correspondió al aleatorio simple.

Las técnicas utilizadas para la recolección de datos fueron la encuesta y la entrevista; la encuesta comprendió, como instrumento de la investigación, al cuestionario compuesto de 23 preguntas dirigidas a los administradores, conductores o representantes legales de las micro y pequeñas empresas de Moquegua; en cambio, la técnica de la entrevista comprendió 10 preguntas dirigidas al personal de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Sede Moquegua.

La encuesta tuvo la finalidad de recopilar información a través de preguntas cerradas de un número significativo de personas que como sujetos activos pudieran emitir sus respuestas pertinentes al tema en investigación; en cambio, la entrevista estuvo dirigida a personas especializadas en materia de recaudación de impuestos, quienes brindaron información relacionada con su labor en la entidad recaudadora. Cabe indicar, finalmente, que los instrumentos de la investigación fueron validados a través de la opinión de expertos, quienes evaluaron la pertinencia y utilidad de cada una de las preguntas previo a su aplicación.

2. El diseño de la presentación de los resultados

Los mecanismos de recolección de datos aplicando el cuestionario a los contribuyentes a través del muestreo aleatorio y la hoja de entrevista aplicada a los funcionarios de la SUNAT, configuran un tipo de investigación básico y de diseño no experimental; asimismo, configuran el enfoque mixto con elementos cuantitativos y cualitativos. El aspecto relacional y transeccional estuvo ligado a la recolección de datos en espacio y tiempo único, utilizando como técnicas a la encuesta y la entrevista.

Una vez obtenida la información de los representantes legales y administradores de las MYPES de Moquegua y de los funcionarios de la SUNAT, se procedió con la organización de la información a través de la elaboración de la tabulación de los datos en el programa estadístico del SPSS, obteniendo los resultados en tablas y figuras, las cuales han sido sometidas a interpretación produciendo información relevante y conocimiento valioso.

Para la comprobación o contrastación de las hipótesis se realizó el cruce las tablas de contingencia a través de los programas estadísticos, con los cuales se ha determinado el grado de correlación entre las variables. Así, este material, que se deriva de una investigación con motivo de tesis de maestría, contribuye con la difusión de los conocimientos en materia tributaria.

3. Los resultados

A través del Decreto Legislativo N° 1269, se creó el Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta, que a la fecha está vigente desde el 1

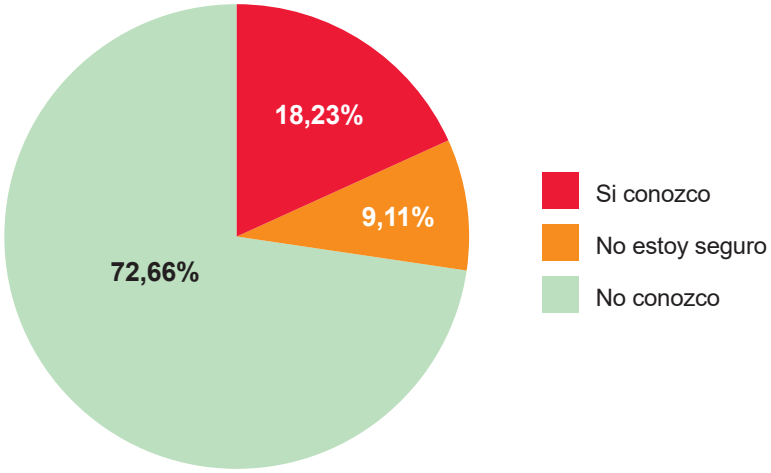
de enero de 2017; esta norma dirigida a las pequeñas y micro empresas, se centró en promover el crecimiento y facilitar condiciones más simples para cumplir con sus obligaciones tributarias[4].

Sin embargo, a la primera pregunta formulada de si conoce o no el hecho de pertenecer al nuevo Régimen del MYPE tributario, la respuesta de los encuestados fue que en su mayoría no lo conocían; al reforzarse con entrevistas informales, se debía a que eran los contadores quienes "manejaban" la contabilidad de sus negocios.

Asimismo, en la decimosexta pregunta: ¿Conoce usted como acogerse al nuevo Régimen MYPE tributario? Las respuestas fueron: El 27.60 % indica que sí conoce, el 8.85 % que no está seguro y el 63.54 % no conoce.

Figura 16

Conoce su pertenencia al MYPE tributario



Fuente: Elaboración propia sobre información de la Encuesta.

El 18.2 % de los encuestados es consciente de pertenecer al MYPE Tributario como tipo de régimen dentro de la categoría de Rentas de Tercera, y un 72.7 % indica que no conoce si pertenece a dicho régimen. Esta interrogante se complementó con la segunda pregunta: ¿Conoce los beneficios del MYPE tributario? La respuesta fue que el 81 % de los encuestados res-

4 Ver en: https://emprender.sunat.gob.pe/emprendiendo/herramientas/regimen-mype-tributario

pondieron no conocer de los beneficios; es decir, algunos de ellos, a pesar de tener conocimiento de su pertenencia a este régimen, no conocían de sus beneficios. Esta realidad preocupante tiene que ver con las acciones de capacitación y escasa orientación que cumple la SUNAT respecto de los contribuyentes.

La tercera interrogante estuvo relacionada con el fraccionamiento especial de deudas tributarias.

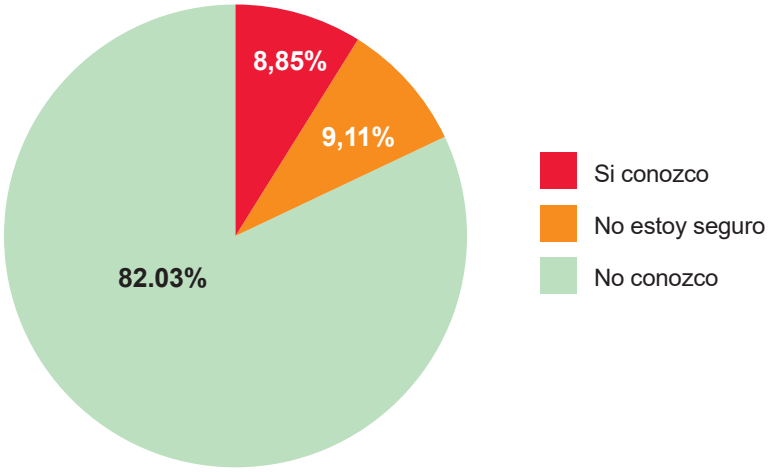
Al respecto, teniendo en cuenta que por tiempo prolongado la SUNAT ha dispuesto sanciones a los pequeños y micro empresarios por diferentes razones y que, a través del Decreto Legislativo N° 1257 promulgado en diciembre de 2016, flexibilizó el acogimiento a este beneficio a través de presentación de una solicitud indicando la deuda materia de fraccionamiento, se esperó que los conductores y administradores de las pequeñas y micro empresas tuvieran conocimiento; en efecto, así lo demostró el 54.4 % de los encuestados, expresando que sí estuvieron al tanto de este beneficio.

Por el contrario, a la cuarta pregunta, relacionado con el IGV justo, el 36,46 % conoce el IGV justo, frente a un 9,11 % que no está seguro y un 54,43 % que no conoce.

Las preguntas formuladas hasta aquí, tienen que ver con el ámbito de las comunicaciones y difusión del sentido de las normas; se completa con la quinta pregunta: ¿Lee con frecuencia las normas legales publicadas en el diario El Peruano? Las respuestas se presentan en la siguiente figura.

Figura 17

¿Lee con frecuencia las normas legales publicadas en el diario El Peruano?



Fuente: Elaboración propia sobre información de la Encuesta.

La lectura de las normas publicadas en El Peruano, si bien debe ser de lectura cotidiana, muchas circunstancias lo impiden en nuestro país; es por ello que se reclama al Estado efectuar mayor publicidad y no restringirse al principio jurídico de publicidad que consiste en publicar en el diario oficial y tener por enterado a todo el país. Es razonable, por ende, que un 8,85 % indica que sí lee el diario oficial, en cambio, el 82.03 % respondió que no lee el diario oficial El Peruano.

La sexta y séptima preguntas tienen que ver con la difusión de la SUNAT acerca de los procedimientos para acogerse a fraccionamiento por deudas, a lo que el 51.4 % de los encuestados respondió que no están seguros o que no conoce frente a 45.6 % que afirmó que tenía conocimiento. Asimismo, el 73.4 % indicó no estar seguro con que la SUNAT informa permanentemente los cambios en la normativa tributaria. Es decir, los resultados indican necesidad de establecer políticas de difusión y comunicación de parte de la SUNAT en beneficio de los contribuyentes que, finalmente, deben cumplir con el pago de sus tributos en forma oportuna. En la misma línea, la decimonovena pregunta: ¿Conoce como acogerse al beneficio del IGV justo? Las respuestas fueron: El 36.5 % afirmó que sí conoce, el 18.5 % afirma no

estar seguro, y el 45.1 % manifestó no conocer. En suma, más del 63 % no conoce o está en duda.

La consecuencia de la carencia de comunicación y difusión por parte de la entidad tributaria se refuerza con la respuesta a la octava pregunta ¿Estuvo enterado de las reformas tributarias en los años 2016 y 2017?, las respuestas fueron categóricas, 72.7 % manifestó que no estuvo enterado.

Las siguientes preguntas estuvieron referidas al importe de los impuestos pagados por los conductores y administradores de pequeñas y micro empresas de Moquegua. Así, los contribuyentes debían tener presente que el importe del pago de los impuestos en el 2017 habrían sido superiores o inferiores con respecto al ejercicio del 2016; el 65.5 % respondió que no tenía conocimiento y sólo el 36.5 % consideró que sí tenía conocimiento de la variación sin interesar si fue positiva o negativa para su empresa.

En la décima pregunta se planteó si hubo reducción en el pago de sus impuestos en el año 2017 con respecto al año 2016, a lo que respondieron en un 18,49 % indicando que sí, el 45.05 % indica que no está seguro y el 36,46 % no conoce. Reiterando que se debe a que los contadores son los que se encargan de la gestión contable y tributario de los negocios, mientras que los conductores de las pequeñas y micro empresas no tienen acceso o dependen de lo que su contador le indique. La siguiente pregunta fue de opinión acerca de la situación de la SUNAT respecto de la recaudación tributaria, a lo que mayoritariamente, 64 %, respondió no tener conocimiento.

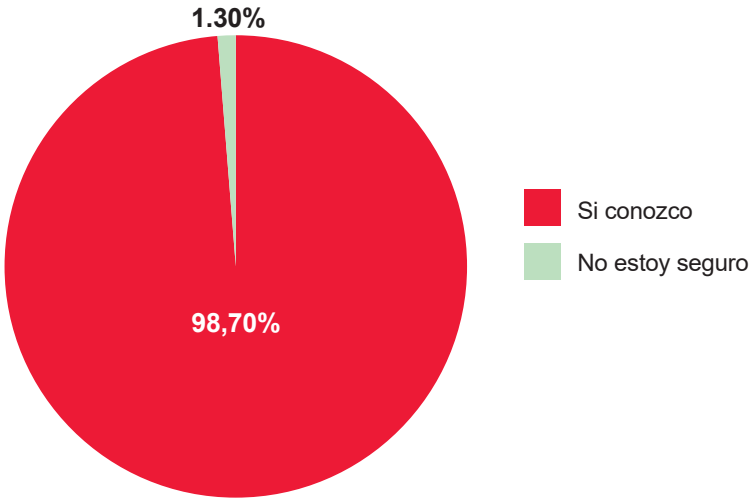
La duodécima pregunta ¿Usted, tiene alguna deuda pendiente con SUNAT? Fue respondida de la siguiente manera: el 18,23 % afirmó que sí, el 45.83 % respondió que no, y el 35.94 % refirió no tener conocimiento. La siguiente pregunta estuvo referida a conocer si el contribuyente mantuvo deuda pendiente de pago en periodos anteriores, las respuestas fueron: El 36.20 % indica que sí, el 27.60 % indica que no está seguro y el 36.20 % indica que no conoce haber tenido deuda con SUNAT.

La decimacuarta pregunta se orientó a conocer si el contribuyente está al día con el pago de sus impuestos a la SUNAT, las respuestas fueron: el 98.70 % si conoce estar al día en sus pagos y el 1.30 % No está seguro estar al día; situación que muestra que el cumplimiento de pago de los impuestos

mejoró con la reforma tributaria, ya que en periodos anteriores, alrededor del 36 % de contribuyentes mantenía deuda con la administración tributaria; en cambio, hacia el 2018, cuando se evaluó a través de la presente encuesta, cerca del 100 % había efectuado sus pagos a la SUNAT; es decir, estaba al día.

Figura 18

¿Está al día con el pago de sus impuestos a la SUNAT?



Fuente: Elaboración propia sobre información de la Encuesta.

A esta nueva realidad se suma el conocimiento de las sanciones tributarias en caso de omisión dolosa de pago de tributos en general; así, la decimoquinta pregunta: ¿conoce usted las sanciones en caso de incumplimiento de pago de obligaciones tributarias? fue respondida de la siguiente manera: el 63.28 % indica que sí conoce las sanciones, el 27.86 % manifiesta que no está seguro y el 8.85 % responde que no conoce.

A partir de esta pregunta se abre una problemática a investigar: si el conocimiento de las sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias proviene de la capacitación por parte de la SUNAT —que es escaso o casi inexistente según lo manifestado por los entrevistados—, o acaso es producto de la experiencia directa o indirecta de las acciones sancionatorias de la administración tributaria para con las pequeñas y micro empresas.

La pregunta decimoséptima se dirige puntual y directamente a la capacitación brindada por la SUNAT: ¿ha recibido capacitación de SUNAT en los últimos dos años? Las respuestas fueron: El 9.11 % refiere que sí, el 9.11 % indica que no está seguro, y el 81.44 % responde que no. Así, la respuesta categórica es que la SUNAT no cumple con la función de capacitación sino sólo de orientación; lo cual, en opinión de los autores, constituye una omisión a las reglas del código tributario y sobre todo un descuido al principal soporte del país: el contribuyente.

Sin embargo, la ausencia de capacitación también podría atribuirse a la conducta de los contribuyentes, dado que tampoco lo solicitan. En la decimoctava pregunta se formula: ¿ha solicitado capacitación a la SUNAT en los últimos dos años? Las respuestas son: El 17.97 % afirma que sí, el 9.11 % no está seguro, y el 72.92 % manifiesta que no ha realizado ninguna solicitud de capacitación a la SUNAT. Esta realidad constituye un ingrediente esencial en la explicación de la escasa capacidad de desarrollo del sistema tributario peruano, dado que para su eficiencia requiere contar con contribuyentes informados y capacitados.

La pregunta vigésima, así como la vigésima primera, se relacionan con el cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias; al respecto, el 86.7 % de los encuestados afirmaron realizar declaraciones tributarias teniendo como límite el cronograma establecido por la SUNAT. Asimismo, 18 % de los encuestados refirió efectuar sustitutorias de las declaraciones juradas mensuales de naturaleza tributaria y el 82 % indica que no realiza o no está seguro de que se estén realizando sustitutorias a las declaraciones juradas tributarias mensuales. Esta información es importante conocer en la medida en que puede realizarse en forma indefinida teniendo cono limite la fecha máxima de presentación de las declaraciones juradas mensuales según cronograma de la SUNAT.

En la misma proporción respondieron los encuestados a la siguiente pregunta que tenía que ver con las rectificatorias, el 18.5 % afirmó recurrir a las rectificatorias de las declaraciones tributarias frente al 81.5 % que afirmó no recurrir. Como dato adicional, cualquier modificación de las declaraciones juradas tributarias, una vez vencidos los plazos para su presentación, constituyen rectificatorias.

Finalmente, la vigésima tercera pregunta fue de percepción de puntualidad en el pago de los impuestos: ¿usted se considera puntual en el pago de sus impuestos? Las respuestas fueron: El 96.60 % se considera puntual, el 2.33 % no está seguro, y el 1 % indica que no es puntual.

De la información procesada en esta sección se pueden establecer premisas conducentes a nuevas investigaciones que deriven en ampliar los puntos críticos como el rol de la SUNAT en la capacitación de los conductores de las pequeñas y micro empresas; el rol de los conductores de las pequeñas y micro empresas en la gestión del conocimiento de normas tributarias como factor de competitividad; y, finalmente, el reconocimiento y motivación de la entidad tributaria a la puntualidad en el pago de los impuestos de los contribuyentes, que por el momento está ausente.

4. Argumentación de las hipótesis

4.1. La hipótesis general

La hipótesis general planteada en la investigación fue: existe vínculo entre la reforma tributaria y el pago de impuestos de las MYPES de Moquegua. Se corroboró plenamente con la información desarrollada en el análisis de los resultados; más allá de la prueba estadística obtenida a través del programa SPSS donde el chi-cuadrado de Pearson resultó con significación asintótica bilateral igual a ,000.

De modo tal que, del análisis de los datos, el 9,1 % conoció oportunamente la reforma tributaria; en cambio, el 38 % no está seguro respecto del pago de sus impuestos y de la reforma tributaria, y el 45,1 % no está seguro del pago de sus impuestos y no tiene conocimiento respecto de la reforma tributaria.

En suma, se verificó que la mayoría de los contribuyentes —el 98.70 % al año 2018— ya no mantenían deudas pendientes con la SUNAT, frente al 36.20 % que refirió en la encuesta, haber mantenido deuda pendiente con la SUNAT en periodos anteriores, lo cual refuerza la postura de que el pago de impuestos mejoró a partir de la reforma tributaria.

4.2. Las hipótesis específicas

Las hipótesis corroboradas y argumentadas fueron:

- Existe vínculo entre el principio de publicidad de la reforma tributaria y la eficacia de la capacitación de las MYPES de Moquegua.
- Existe vínculo entre el incremento de la recaudación tributaria y la puntualidad del pago de impuestos de las MYPES de Moquegua.

En los tres casos, se verificó estadísticamente una relación altamente significativa entre las dimensiones de las variables. Así, se argumentó con suficientes fundamentos que el principio de publicidad aplicado por la administración tributaria tiene relación con el estado de capacitación que mantienen los conductores de las pequeñas y micro empresas.

Se argumentó, por ejemplo, que la administración tributaria no realiza acciones de capacitación a los conductores de las MYPES, y éstos a su vez no solicitan capacitación a la administración tributaria; la consecuencia es que existe escasa información sobre la reforma tributaria por parte de los pequeños y micro empresarios, así como ausencia de conocimiento respecto de los beneficios de las MYPES a los que podrían no acceder como consecuencia de la carencia de información y capacitación; aún más grave resulta cuando el sistema tributario se erige sobre el desconocimiento y la desinformación.

En consecuencia, existe plena relación entre el principio de publicidad y la eficacia de la capacitación a las MYPES de Moquegua.

Con respecto a la segunda hipótesis específica, se ha confirmado y corroborado con la información recabada que con la reforma tributaria se ha experimentado el incremento del pago puntual de los impuestos por los contribuyentes de la pequeña y micro empresa; asimismo, esta puntualidad de pago está acompañada con la disminución de la morosidad expresado en que los contribuyentes refieren que antes de la reforma, al menos el 30 % de los encuestados mantenía deudas con la SUNAT; en cambio, un año después de iniciado la reforma, más del 90 % considera estar al día con el pago de sus impuestos.

Esto indica que existe una relación positiva por cuanto el pago puntual de los impuestos ha significado el incremento de la recaudación tributaria durante el periodo del estudio.

5. Discusión de los resultados de la investigación

De acuerdo con la información proporcionada por los estadísticos, se determinó que existe relación entre las variables de la investigación: la reforma tributaria y el efecto positivo en el pago de impuestos de las MYPES de Moquegua. Así, al aplicar el estadístico chi-cuadrado de Pearson, la significación asintótica (bilateral) fue de 0,000, por lo que se tomó la decisión de rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis planteada en la investigación: la reforma tributaria afectó positivamente el pago de impuestos de las MYPES de Moquegua.

La presente investigación encuentra el inicio de su objeto en la reforma tributaria a partir de la dación de la Ley N° 30506, Ley que delega en el poder ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A.

Las modificaciones tributarias del 2016 e inicios del 2017, ampliado hasta el 2019, fueron resultado de la delegación de facultades otorgadas con el objetivo de estimular la economía e incentivar la formalización tributaria (Véase la exposición de motivos del proyecto Ley No 228/2016-PE). Respecto del primer objetivo: estimular la economía, se ha verificado en la presente investigación que las MYPES de Moquegua, en el 2017, habían pagado montos menores que en el ejercicio de 2016, así lo aseguró un contundente 18 %; en cambio, alrededor de 45 % de encuestados indicaron no estar seguros, esto se explica porque las gestiones contables en las pequeñas y micro empresas son realizadas por un profesional contador externo que, por la experiencia, implica que el conductor del negocio solo se remite a entregar el dinero para efectuar los pagos a la SUNAT.

Respecto del objetivo: incentivar la formalización, Ganiko & Merino (2017), apoyándose sobre la base de los informes de SUNAT, manifiestan que el diseño del sistema tributario peruano es complejo y concentrado en las pequeñas empresas, lo cual no incentiva a reducir la informalidad.

Con la adición del Régimen MYPE tributario, actualmente existen 4 regímenes para el pago de renta: el Régimen General (RG), el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), el Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS). Como muestra la SUNAT, el NRUS y el RER generan incentivos para la atomización empresarial, a la par que incrementan los costos de la formalización.

La presente investigación no hace más que confirmar estas afirmaciones en el sentido que alrededor del 50 %, y en algunos casos en proporciones superiores, los encuestados afirmaron no tener conocimiento de la dación de normas ni los beneficios que traen consigo, lo que indica que si bien forman parte del grupo de contribuyentes beneficiados, lo son en la medida que la administración tributaria por disposición legal los incluya automáticamente, tal como sucedió con el régimen tributario.

Otro caso importante evidenciado en la presente investigación tiene que ver con los objetivos de la reforma tributaria del 2016 en cuanto a que se tenía previsto recaudar 0,43 p.p. del PBI durante el 2017 (Ganiko & Merino, 2017). Sin embargo, solo se procedió a una recaudación efectiva de 0,14 p.p. del PBI; es decir, hubo un retroceso en la recaudación con respecto del Producto Bruto Interno en el mismo año a nivel nacional.

En la presente investigación se ha puesto de evidencia que la reforma tuvo efectos positivos para las MYPES por cuanto les brindó facilidades y beneficios. En cambio, en el primer año (2017) de haber entrado en vigencia el conjunto de normas, la recaudación tributaria en general ha disminuido; solo a partir del 2018, y más concretamente en el 2019, se ha incrementado considerablemente. Es caso particular lo del 2020, ejercicio en que fue más importante la emisión de normas para la sobrevivencia de los pequeños negocios y la reactivación económica en las diferentes actividades.

Autores como Agosin, Barreix, Gómez Sabaini, & Machado (2005), en la Revista N° 87 de la CEPAL, establecieron algunas recomendaciones en materia de reforma tributaria, tales como el objetivo central de las reformas tributarias: aumentar la recaudación para invertir en la gente, la necesidad de la coordinación subregional a fin de delinear parámetros o criterios básicos, opciones de reforma del Impuesto sobre la Renta y sobre el patrimonio, y mejorar la administración tributaria. Se mostraban partidarios

de eliminar los pequeños tributos por tener poco rendimiento y movilizar mayor cantidad de personas y de papel, y porque distraen al fisco de sus objetivos centrales.

En la presente investigación, está claro que los efectos de la reforma tributaria en la recaudación tributaria se observan desde dos posiciones: desde la posición del Estado y desde la posición del contribuyente. Desde la posición del Estado, teniendo en cuenta de que la finalidad de la imposición es la obtención de recaudación estable que pueda compensar la pérdida de ingresos desde otras fuentes de gravamen (Fernández Amor, 2018) en el primer año de vigencia de la modificación de las normas tributarias, no se ha experimentado la ampliación de la base tributaria ni la formalización (finalidad expuesta en el artículo 2 de la Ley N° 30506).

Sin embargo, la segunda finalidad se habría logrado y la presente investigación ha corroborado en lo que respecta a la reactivación económica, dado que en la reforma tributaria emprendida en el 2016 se simplificaron los procesos de recaudación desburocratizando la presentación, modificaciones y correcciones a las declaraciones juradas mensuales que los micro y pequeños empresarios vienen utilizando, promoviendo el sinceramiento tributario a través de medidas como el FRAES, que los micro y pequeños empresarios también han acogido.

Asimismo, con el establecimiento de un nuevo régimen: MYPE Tributario, que favorece a las micro y pequeñas empresas respecto de la proporción inferior (10 %) a tributar en comparación con los demás regímenes que se mantienen en sus proporciones correspondientes, sus resultados se observaron en los años 2018 y 2019, ejercicios muy favorables para el Estado por el hecho de haber incrementado el importe de la recaudación tributaria en plena coherencia con la doctrina citada.

Desde la posición del contribuyente, la reforma tributaria ha significado, según los datos que lo han corroborado, un conjunto de beneficios que han permitido un pago de tributos inferior al ejercicio anterior, acogimiento al fraccionamiento especial de deudas tributarias; asimismo, la flexibilidad de presentación de las declaraciones juradas mensuales ha sido utilizado, permitiendo un pago puntual de los tributos.

Finalmente, las posturas esbozadas por estudios previos han sido plenamente corroboradas; asimismo, el conocimiento común y las opiniones sobre el rol del Estado para con las pequeñas y micro empresas han sido corroborados con datos; tal es así, que la SUNAT persigue a las pequeñas y micro empresas en procura de ingresos tributarios, pero no brinda capacitación ni informa de manera adecuada y oportunamente en materia tributaria a los contribuyentes, de quienes se vale para obtener los recursos y procurar el funcionamiento del Estado vía el principio de suficiencia de la recaudación.

CONCLUSIONES

Se ha comprobado en la presente investigación: la asociación o relación entre las variables reforma tributaria y el pago de impuestos de las micro y pequeñas empresas (MYPES) de Moquegua, que existe relación causal capaz de explicar que los objetivos del gobierno central en el año 2016 e inicios del 2017, expresados en la reactivación de la economía y sinceramiento de la deuda tributaria, se cumplieron más adelante, expresándose mejor en el 2018 y 2019; lo cual debe interpretarse que, aun cuando la recaudación tributaria decayó en Moquegua y a nivel nacional, en términos generales, la reforma tributaria afectó positivamente el pago de los impuestos de las MYPES de Moquegua y el Perú en dicho ejercicio al permitirles contar con mayor liquidez y declaraciones juradas flexibles para las MYPES y todas las empresas en general.

Se ha verificado que existe relación significativa y positiva entre reforma normativa en materia tributaria y el nivel de cumplimiento del pago de impuestos por parte de las MYPES de Moquegua; dicha relación resulta razonable en la medida que la flexibilización de las declaraciones tributarias mensuales, al amparo del Decreto Legislativo N° 1311 que modifica los artículos 23, 46 y 150 del Código Tributario, permitió a los contribuyentes modificar y rectificar las declaraciones juradas sin mayor gravedad punitiva. Asimismo, la promulgación del Decreto Legislativo N° 1269 que creó el MYPE Tributario, influyó notablemente para que el cumplimiento de pago de impuestos se haya mantenido o incrementado, guardando relación así con la reforma normativa en materia tributaria.

Se ha verificado la relación significativa entre la realización o materialización del principio de publicidad estatal y la eficacia de la capacitación a las MYPES de Moquegua. En el contexto de la reforma tributaria, la administración tributaria (SUNAT) debió llevar a cabo un proceso de información proactiva ante los contribuyentes; sin embargo, como en cualquier

etapa, los funcionarios de la SUNAT solo informaron de manera receptiva en sus oficinas, lo que indica la escasa o nula eficacia con relación a la capacitación de los conductores o administradores de las MYPES, quienes en mayoría refirieron, por ejemplo, no conocer si pertenecen o no al Régimen MYPE Tributario (72,66 %), no conocer la Ley del IGV justo (54,43 %), no conocer los procedimientos para acogerse al FRAES (45,43 %), no haber recibido capacitación de SUNAT (81,77 %) y no estar enterados de la reforma tributaria del 2016 (72,66 %).

Se ha verificado que existe relación causal entre el incremento de la recaudación tributaria y la puntualidad del pago de impuestos de las MYPES de Moquegua en el año 2017. Sin embargo, este dato debe tomarse en cuenta a nivel estadístico, ya que del resultado de las encuestas realizadas al personal de SUNAT, Moquegua, se deduce que pese al cumplimiento de pago de las MYPES de Moquegua, la recaudación tributaria disminuyó, esto por efecto de la menor cantidad de dinero recibido por SUNAT al mismo número de contribuyentes que se encontraban en el Régimen MYPE Tributario, cuyos importes disminuyeron en virtud del Decreto legislativo N° 1269, que creó dicho régimen tributario.

BIBLIOGRAFÍA

Agosin, M. R., Barreix, A., Gómez Sabaini, J. C., & Machado, R. (2005). Reforma tributaria para el desarrollo humano en Centroamérica. Obtenido de: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/11081/1/087079096_es.pdf

Agosto, W. (2017). El ABC del sistema tributario argentino. Obtenido de: https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf

Avolio, B., Mesones, A., & Roca, E. (2011). Factores que limitan el crecimiento de las micro y pequeñas empresas en el Perú, 2011. Lima: PUCP.

Bautista, J. A. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del Impuesto a la Renta en Colombia: 1990-2002. Scielo, 45-76.

Burga, M. E. (2015). Cultura tributaria y obligaciones tributarias en las empresas comerciales del emporio Gamarra, Perú, 2015. Lima: USMP.

Castañeda, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. Scielo, 76(299), 125-152. Obtenido de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-16672017000100125

Castillo Castillo, J. A. (2008). ¿Existe inadecuación de la legislación referente a las MYPES con respecto a la problemática de su informalidad? Lima: UNMSM.

El Economista América. (2018). Recaudación tributaria de las regiones del Sur se incrementó en 18 %. Obtenido de: https://www.eleco-

nomistaamerica.pe/economia-eAm-peru/noticias/9046366/04/18/Recaudacion-tributaria-de-las-regiones-del-Sur-se-incremento-en-18.html

Fatauros, C. A. (2014). Crítica de la noción de capacidad contributiva en un esquema impositivo justo. Scielo. Obtenido de: http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1851-94902014000200002#t5.

Fernández, J. A. (2018). Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica. Estudios, 47-96. Obtenido de: http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=11&sid=eee7b2b7-c7dc-413b-b466-fb79ba43d570%40pdc-v-sessmgr02

Franco, A. (2011). Suficiencia recaudatoria. Obtenido de: http://www.desdemitrinchera.com/2011/03/25/la-suficiencia-recaudatoria/

Ganiko, G., & Merino, C. (2017). Ingresos públicos y reformas tributarias en los países de la Alianza del Pacífico. Obtenido de: https://cf.gob.pe/wp-content/uploads/2018/08/Nota-de-discusion_ingresos_publicos_AP_final.pdf

Gestión, R. (29 de setiembre de 2016). Congreso aprobó dar facultades legislativas al Ejecutivo por 90 días. Gestión. Obtenido de Gestión: https://gestion.pe/peru/politica/congreso-aprobo-dar-facultades-legislativas-ejecutivo-90-dias-148007

López, D. (2017). La (in)suficiencia recaudatoria del sistema fiscal español. Obtenido de: https://www.funcas.es/eventos/260617/documentacion.aspx?file=40

Masbernat, P. (2017). Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria. Díkaion Revista de Fundamentación Jurídica, 26(2), 225-255. Obtenido de: http://dx.doi.org/10.5294/dika.2017.26.2.2

Quintana, E. (2002). Hecho imponible. Obtenido de: Derecho financiero y tributario. http://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/6761/4626

Ricardo, D. (2014). Principios de economía política y tributación. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.

Solorzano, D. (2011). La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú. Lima.

SUNAT. (2017). Resumen de normas tributarias–Mes de Enero del 2017–Diario Oficial "El Peruano". Obtenido de: http://eboletin.sunat.gob.pe/index.php/normas-legales/316-resumen-de-normas-tributarias-mes-de-enero-del-2017-diario-oficial-el-peruano

SUNAT. (2018). SUNAT. Obtenido de: www://orientacion.sunat.gob.pe: http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/impuesto-general-a-las-ventas-y-selectivo-al-consumo/impuesto-selectivo-al-consumo-empresas

SUNAT. (2021). Información Tributaria–Ingresos Recaudados. Obtenido de: https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html

Urrutia, J. A., Yancha Villacis, M. M., Yancha Urrutia, M. J., & Yancha Urrutia, E. J. (2020). Vulneración de derechos en procesos tributarios. Mikarimin. Revista Científica Multidisciplinaria, 6, 165-176. Obtenido de http://45.238.216.13/ojs/index.php/mikarimin/article/view/1858/1275

En la presente investigación se analiza y explica la relación o vínculo existente entre la reforma tributaria y el incremento del pago de impuestos de las micro y pequeñas empresas en Moquegua, utilizando la metodología del análisis, la síntesis y la relación entre dos grandes variables como reforma tributaria y cumplimiento de pago de tributos de las micro y pequeñas empresas, lo cual ubica a la presente como el tipo de investigación pura, de nivel básico, diseño no experimental y enfoque mixto. El estudio se realizó en la ciudad de Moquegua, Perú, teniendo como colaboradores a los conductores de las pequeñas y micro empresas preexistentes a la reforma tributaria. Los instrumentos utilizados para obtener información fueron el cuestionario y la hoja de entrevista. Se obtuvo el resultado que evidencia la relación significativa entre las variables reforma tributaria e incremento de pago de impuestos como consecuencia de la reforma. Así se establecieron las conclusiones principales: primera, la reforma tributaria afectó positivamente el pago de los impuestos por las MYPES de Moquegua en los periodos 2017, 2018 y 2019; segunda, existe relación significativa entre reforma normativa tributaria y cumplimiento de pago de impuestos de las MYPES de Moquegua; y tercera, existe relación significativa entre principio de publicidad y eficacia de la capacitación de las MYPES en un contexto de necesidad de cumplimiento de pago oportuno de impuestos.

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MOQUEGUA

ISBN: 978-612-4466-11-3