

PERFIL DE CUMPLIMIENTO DE LA SUNAT: ENTRE LA GESTIÓN DE RIESGOS Y ARRIESGAR EL SISTEMA

SUNAT COMPLIANCE PROFILE: BETWEEN RISK MANAGEMENT AND RISKING THE SYSTEM

David Santa Cruz Díaz*
Hernández & Cía.

The Compliance Profile established within our tax system aims to promote tax compliance through a taxpayer classification system based on risk criteria. However, the author highlights structural flaws in the design of the regulation that could undermine its legitimacy and jeopardize the objectives of voluntary compliance and formalization that justified its implementation.

Through an examination of the regulatory framework governing this tool and its adaptation during the implementation phase, the study explores aspects related to the publicity of the ratings and the impact on fundamental rights, the lack of reasonable proportionality criteria, and the adverse effects arising from voluntary regularizations and the exercise of the right to defense. The author concludes that it is necessary to reconfigure multiple aspects of the Compliance Profile, prioritizing positive incentives that reconcile tax risk management -within the current context of high informality- with taxpayers' constitutional guarantees.

KEYWORDS: *Compliance Profile; SUNAT; tax compliance; fundamental rights; formalization.*

El Perfil de Cumplimiento que ha sido concebido en nuestro ordenamiento tributario busca promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de un sistema de clasificación de los contribuyentes basado en criterios de riesgo. Sin embargo, el autor resalta defectos estructurales en el diseño de este régimen, que podrían afectar su legitimidad y poner en peligro los objetivos de cumplimiento voluntario y formalización que justificaron su instauración.

A través del estudio del marco normativo que regula esta herramienta y de su adaptación durante el período de implementación, se abordan aspectos relacionados con la publicidad de las calificaciones y afectación de derechos fundamentales, la falta de criterios razonables de proporcionalidad y los efectos impropios derivados de regularizaciones voluntarias y por el ejercicio del derecho de defensa. El autor concluye que se hace necesario reconfigurar múltiples aspectos del Perfil de Cumplimiento, debiendo priorizarse incentivos positivos que permitan compatibilizar la gestión tributaria -en el marco de un escenario actual de alta informalidad- con las garantías constitucionales de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: *Perfil de Cumplimiento; SUNAT; cumplimiento tributario; derechos fundamentales; formalización.*

* Abogado. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Miembro del Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio Peruano Americana. Miembro del Comité Tributario de la Sociedad Nacional de Minería, Energía y Petróleo. Asociado Principal en Hernández & Cía (Lima, Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-4635-3466>. Contacto: dsantacruz@ehernandez.com.pe

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THEMIS-Revista de Derecho el 28 de abril de 2026, y aceptado por el mismo el 17 de junio de 2026.

I. INTRODUCCIÓN

“Reputation is like fine china:
once broken it’s very hard to repair”
Abraham Lincoln

Construir una buena reputación puede requerir años, mientras que destruirla tomará pocos segundos. En una sociedad con información compartida en tiempo real, bien a través de redes sociales u otras plataformas digitales, atestiguamos diariamente cómo una sola acción desafortunada basta para generar un daño irreparable en la reputación de muchas personas o instituciones. Consolidar y mantener una buena reputación se ha vuelto algo invaluable en nuestros tiempos.

Durante el mes de marzo del año 2022, en el marco de una previa delegación de facultades legislativas autorizada por la Ley 31380, se publicó el Decreto Legislativo 1535 el cual dispuso la creación del Perfil de Cumplimiento (en adelante, PdC) como un novedoso mecanismo con miras a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aduaneras y no tributarias mantenidas por los contribuyentes frente a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT). Tal régimen supone

un ambicioso esquema de calificación mediante la aplicación de múltiples indicadores de cumplimiento verificables ante tal autoridad¹, permitiéndole así una gestión más eficiente.

A partir del propio Decreto Legislativo 1535, se fijaron de modo general los distintos tipos de parámetros, variables y/o criterios² que permitirán clasificar a los contribuyentes en cinco categorías, otorgándoles beneficios o restricciones según su particular calificación bajo un régimen uniformizado y de aplicación general. A su vez, se habilitó a la SUNAT para implementar dicho régimen gradualmente, pudiendo luego publicar las calificaciones en su portal *web*. De manera que se establecerán calificaciones iniciales ‘de prueba’ e informativas para cada contribuyente, hasta consolidar el PdC y dotarlo de plenos efectos.

Con fecha 30 de diciembre de 2023, se publicó el Decreto Supremo 320-2023-EF que aprobó el Reglamento del PdC (en adelante, Reglamento), estableciendo un detalle pormenorizado de las diferentes variables aplicables (conformando más de quinientas), así como de los criterios de ponderación y asignación bajo los cuales se podrá determinar la clasificación de los contribuyentes en cinco categorías posibles, los cuales van de la A hasta la E.

Tabla 1: Clasificación de los contribuyentes según el PdC

Categoría	Nivel	Detalle
A	Muy alto cumplimiento	Cumplimiento formal y material óptimo
B	Alto cumplimiento	Cumplimiento formal y sustancial esperado
C	Medio cumplimiento	Incumplimiento formal y/o sustancial medio o antigüedad inferior a 6 meses
D	Bajo cumplimiento	Incumplimiento formal y/o material significativo
E	Muy bajo cumplimiento	Incumplimiento formal y/o sustancial muy significativo

Fuente: Elaboración propia

El Reglamento fijó también que la SUNAT procedería a realizar cuatro calificaciones trimestrales de prueba que tendrían únicamente carácter informativo –de acceso únicamente por el contribuyente a través del Portal SOL– y carecerían de efectos plenos; esto es, aún no aplicarían de manera efectiva los beneficios y restricciones regulados para cada categoría, manteniéndose durante dicha

‘marcha blanca’ los efectos del Régimen de Buenos Contribuyentes (Decreto Legislativo 912, 2001).

Ahora bien, a partir de la publicación del Reglamento y de las primeras calificaciones informativas compartidas por la SUNAT, distintos contribuyentes y actores hicieron notar a las autoridades la urgente necesidad de corregir muchos aspectos

¹ En cierta medida, el PdC tuvo como antecedente local la existencia de un previo esquema de calificación de trayectoria del cumplimiento en materia aduanera, utilizado para la certificación de Operadores Económicos Autorizados, así como para otorgar autorización a Operadores de Comercio Exterior. La adopción del PdC también respondería a la existencia en otros países de la región de regímenes similares –aunque con marcadas diferencias entre ellos– para la gestión del riesgo por parte de las autoridades fiscales, como bien sucede en Argentina con el Sistema de Perfil de Riesgo, o en Chile con el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario.

² En términos generales, se distinguen: (i) variables de ponderación: relacionadas a incumplimientos propios del contribuyente detectados durante el período de evaluación; (ii) variables de vinculación: relacionadas a la vinculación que se mantiene con otros contribuyentes (efecto contagio); y (iii) variables de calificación directa, consistente en situaciones que de manera automática llevarán a una determinada calificación.

del PdC, tras verificar una inadecuada o impropia calificación en distintos contribuyentes.

Advirtiendo la propia SUNAT la necesidad de realizar diversos ajustes y correcciones en sus sistemas y algoritmos, con fecha 14 de febrero de 2025, se publicó el Decreto Supremo 018-2025-EF que dispuso extender de cuatro a ocho las calificaciones trimestrales de prueba, lo que se tradujo en un primer aplazamiento del régimen por un año adicional. En tal oportunidad, la SUNAT comunicó, a través de gremios, haber recibido un conjunto de sugerencias y recomendaciones que serían evaluadas para perfeccionar el régimen.

Recientemente, con fecha 9 de abril de 2026, se ha publicado el Decreto Supremo 055-2026-EF, que determina extender ahora de ocho a doce el número de calificaciones de prueba fijadas en el Reglamento, representando este un segundo aplazamiento del PdC³.

Ciertamente, muchas han sido las críticas formuladas al PdC desde su creación, expuestas tanto a través de gremios empresariales, como bien de forma independiente y directa por contribuyentes que han venido siendo calificados de manera impropia y diligentemente han procedido a exponer sus observaciones a las calificaciones otorgadas de manera informativa por la SUNAT. La autoridad ha generado también espacios de diálogo, recibiendo sugerencias que puedan representar oportunidades de mejora en el régimen; sin embargo, a la fecha, aún está pendiente que se adviertan cambios notorios en el régimen.

Encontrándonos, en una etapa previa a la plena aplicación del PdC, y con un Poder Ejecutivo receptivo a las observaciones y sugerencias que requiere el mecanismo⁴, en las siguientes líneas procederemos a comentar en detalle un conjunto de observaciones respecto del PdC que, a nuestro juicio, merecen una urgente revisión, y se resumen en las siguientes:

- La imperiosa necesidad de considerar nuestro actual contexto, consistente en un sistema con elevada informalidad, por los efectos contraproducentes que podría acarrear pre-

cipitar el PdC, recrudesciendo tal brecha por restarle atractivo a la formalización.

- Advertir que una publicidad plena de las calificaciones no ha sido un elemento materia de debate y no cabe duda de que tal revelación podrá llegar a afectar derechos de los contribuyentes que tienen protección constitucional.
- La necesidad de una ponderación adecuada de los incumplimientos, considerando la naturaleza de las operaciones económicas y dimensión de los contribuyentes.
- El evitar tomar como incumplimientos plenos las regularizaciones voluntarias.
- La necesidad de que se suspendan los efectos de una mala calificación basada en incumplimientos soportados en actos que no son firmes (por haber sido oportunamente impugnados) o por impugnar, propiamente, una indebida calificación.
- Una urgente modificación del umbral porcentual del criterio de vinculación, que resulta a todas luces irrazonable.

Adelantamos que buena parte de los reparos al régimen que pasaremos a detallar no se resolverían propiamente a través de una simple modificación de las disposiciones reglamentarias del PdC, sino que requieren una reformulación o replanteamiento de los propios conceptos y términos fijados en el Decreto Legislativo 1535. En suma, consideramos que, tal como está formulado el PdC, resulta un mecanismo que podrá ser contraproducente para los objetivos que busca perseguir, lo que resalta la apremiante e impostergable necesidad de reconfigurarlo o, en su defecto, derogararlo hasta nuevo aviso.

II. CUESTIÓN PREVIA: SOBRE LA IDONEIDAD DE UN RÉGIMEN DE GENERACIÓN DE RIESGO EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

Antes de abordar las distintas facetas propias del mecanismo de calificación del PdC que requieren urgente revisión, es conveniente empezar tras-

³ Esta vez, atendiendo a lo expuesto en la parte considerativa del Decreto Supremo 055-2026-EF, la prórroga se justifica en la necesidad de “evaluar modificaciones al reglamento para corregir las calificaciones obtenidas, así como atender recomendaciones, observaciones y sugerencias que la autoridad sigue recibiendo” (2026). Así, por lo pronto, el régimen será plenamente aplicable a partir de julio de 2027.

⁴ Por cierto, nos referiremos a aspectos que van mucho más allá de las múltiples e identificadas falencias en el algoritmo de la SUNAT que, desde un primer momento, reportaban supuestas inconsistencias que no implicaban reales incumplimientos como, por ejemplo, no reconocerse las compensaciones como una modalidad para el pago/cancelación de las obligaciones, el uso de fondos de detracciones o bien los pagos realizados bajo el Formulario 1662, como también errores evidentes en el cómputo de los plazos para cumplir con cancelar tributos aduaneros, entre otros.

ladándonos a los motivos que llevaron al Poder Ejecutivo a proponer la creación de este nuevo régimen con una marcada perspectiva de ‘riesgo’. Esto, con el fin de verificar si realmente las razones alegadas para esta propuesta encontraron fundamentación adecuada y suficiente.

En el campo de los regímenes que han distinguido a los contribuyentes sobre la base del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, toca remontarnos casi treinta años atrás: el Decreto Legislativo 848 publicado el 26 de setiembre de 1996. Esta norma, si bien aprobó un Régimen de Fraccionamiento Especial de deudas con la SUNAT, estableció, en uno de sus artículos, un primer esquema para favorecer a aquellos contribuyentes que demostraban un buen cumplimiento –y, por lo tanto, ‘no se acogían al fraccionamiento aprobado’–, otorgándoles beneficios en el cumplimiento de sus obligaciones en cuanto a fechas de pago, plazos, garantías, devoluciones y cualquier otro procedimiento administrativo⁵.

Si bien dicho incipiente régimen no logró despegar y lograr su aplicación efectiva en lo que respecta a la gestión de los tributos internos por parte de la SUNAT⁶, sí se llegó a adoptar, a través de la Ley General de Aduanas y su reglamento, una categorización de contribuyentes en materia de tributación aduanera con el objetivo de aplicar una serie de beneficios respecto al acogimiento al régimen de admisión temporal⁷.

Posteriormente, con fecha 9 de abril de 2001 se aprobó el Decreto Legislativo 912, que creó el muy conocido Régimen de Buenos Contribuyentes (en adelante, RdBC), el cual sigue rigiendo transitoria-

mente mientras las calificaciones bajo el PdC no tengan plenos efectos jurídicos, durante el periodo de prueba. El RdBC fue luego reglamentado a través del Decreto Supremo 105-2003-EF, publicado el 24 de julio de 2003.

El RdBC contiene una serie de requisitos a fin de ser incorporado bajo la calificación ‘única’ de buen contribuyente⁸, ofreciendo a tales contribuyentes los siguientes beneficios:

- (i) aplicar un cronograma especial para declarar y pagar los tributos con plazos mayores a los dispuestos para la generalidad de contribuyentes;
- (ii) no aplicación de retenciones del IGV;
- (iii) atención de solicitudes de fraccionamiento/aplazamiento sin necesidad de presentar garantía;
- (iv) atención de solicitudes de devolución de tributos bajo plazos menores y/o sin necesidad de presentar garantías; y
- (v) atención preferente en centros de servicios al contribuyente.

Ahora bien, a diferencia del RdBC, que se limitó a ofrecer una única categoría alternativa para activar determinados tratamientos preferenciales, el PdC propone un sistema obligatorio y ciertamente complejo –pues supone la aplicación de vastas variables y criterios de ponderación– para concluir en una segmentación de cinco categorías, orientándose principalmente a aplicar una serie de restricciones a quienes mantengan los niveles

⁵ Artículo 11 del Decreto Legislativo 848.-

Aquellos contribuyentes con trayectoria de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que en consecuencia no se acogen al Régimen de Fraccionamiento Especial dispuesto por este Decreto Legislativo serán considerados buenos contribuyentes. Estos contribuyentes podrán obtener, de parte de las Administraciones Tributarias, un tratamiento preferencial para el cumplimiento de sus obligaciones corrientes en cuanto a fechas de pago, plazos, presentación de garantías, devoluciones y cualquier otro procedimiento administrativo. (1996)

⁶ Mediante el Decreto Supremo 034-97-EF, se aprobó el Régimen para tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el cual, prefijó determinadas condiciones y beneficios para aquellos sujetos que califiquen como buenos contribuyentes por encontrarse al día en el pago de sus obligaciones tributarias durante los últimos veinticuatro meses. No obstante, nunca se cumplió el requerimiento de su artículo 1 consistente en emitir una Resolución de Superintendencia con la lista de contribuyentes así calificados, por lo que tal régimen nunca entró en vigencia.

⁷ Según las disposiciones incorporadas en la anterior Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo 809, y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo 121-96-EF, así como por la Resolución Ministerial 70-97-EF/10, modificada por la Resolución Ministerial 081-2000-EF/15, y por la Resolución de Intendencia Nacional 00233, publicada el 18 de setiembre de 1999 y posteriormente modificada por la Resolución de Intendencia Nacional 018, publicada el 29 de marzo de 2001.

⁸ Que se resumen en: haber presentado oportunamente las declaraciones y pagado las obligaciones del último año; tener la condición de activo y habido en el Registro Único de Contribuyentes; no tener deuda sometida a medidas cautelares previas, procedimientos de cobranza coactiva o en concurso; no tener denuncias por delito tributario o aduanero; no contar con determinado tipo de valores notificados con deuda tributaria en el último año; mantener como máximo un aplazamiento o fraccionamiento por cada deuda tributaria y no contar con resoluciones de pérdida de tales durante el último año; haber declarado ventas o exportaciones durante el último año; haber atendido las acciones inductivas de la SUNAT durante el último año; y contar con al menos un trabajador en planilla durante el mes de verificación.

más bajos de cumplimiento, a fin de disuadirlos de mantener esa condición.

Sin duda, el objetivo es convencer al contribuyente de no llegar y/o mantener un nivel de alto

o muy alto incumplimiento, tanto para evitar las consecuencias perjudiciales aplicables por tal mala calificación, como para evitar los efectos colaterales que traería la publicidad de dicha mala calificación.

Tabla 2: Beneficios y restricciones asociados a las categorías del PdC

Categoría	Beneficio o restricciones
A	Beneficio: destinar saldo de detracciones para pago de tributos de importación.
B	Ninguno
C	Ninguno
D	Restricciones generales: a. Reducción al 30% del umbral general para la obligación de uso de medios de pago (monto se fija en S/ 600 o USD 150); b. mayor plazo (90 días) para que surtan efectos eventuales declaraciones rectificatorias; c. habilitación automática para aplicar medidas cautelares previas al procedimiento coactivo; y d. perder la calificación de establecimiento cuyas ventas otorguen devolución de IGV a turistas.
E	Restricciones adicionales para E: a. Plazos más largos (6 meses adicionales) para atender determinadas solicitudes de devolución del IGV; b. condicionar el cambio de domicilio a la previa autorización de la SUNAT; y c. causal de ingreso como recaudación los montos depositados en cuentas del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).

Fuente: Elaboración propia

Lo cierto es que, ya desde lo relatado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535, se vaticinaba este radical y distinto enfoque, al concluirse que no haber verificado durante los últimos años una mejora general en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la SUNAT, sería en buena parte consecuencia de la ineficacia del RdBC como mecanismo para inducir al cumplimiento tributario (se tilda al RdBC, de hecho, como un régimen ‘insuficiente’), estimando así la necesidad de cambiar este sistema de incentivos positivos por uno que privilegie la generación de riesgo⁹.

De hecho, en la parte considerativa de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535 se relatan datos sobre el nivel de incumplimiento del universo de contribuyentes y responsables en los últimos años; puntualmente, data referida a multas por aplicación de la infracción del numeral 1 del artículo 176 (no presentar la declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos), y de los numerales 1 (declarar cifras y datos falsos) y 4 (no pagar dentro de los plazos los tributos retenidos o percibidos) del artículo 178 del Código Tributario; así como de la obligación de generar libros electróni-

cos. Sin duda, no es materia discutible que la tendencia en nuestro sistema es verificar un elevado nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias formales y/o sustanciales.

Pero llama poderosamente la atención que tal data expuesta esté referida a los niveles de incumplimiento verificados por la generalidad de los contribuyentes.

No existe, por ejemplo, dentro de los fundamentos o considerandos de esta exposición de motivos, en la data sobre aquellos contribuyentes que llegaron a ser incluidos en el RdBC –o bien una trazabilidad entre contribuyentes incorporados, excluidos y/o luego reincorporados– que permita tener certeza para afirmar si el RdBC resultó un régimen infructuoso o no para la reducción del incumplimiento tributario, o si bien pudo mostrar índices de mejora, al menos respecto a los contribuyentes que pudieron ser alcanzados por tal régimen.

Ciertamente, la referencia a índices generales de incumplimiento tributario que se plasma en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535, bien pueden atender a múltiples factores, tales como la complejidad inherente de las nor-

⁹ Puntualmente, en la página 7 de la Exposición de Motivos se señala que:

[S]i bien existe el régimen de buenos contribuyentes, el cual busca incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través del otorgamiento de determinados incentivos a los sujetos con altos niveles de cumplimiento, este no resulta suficiente debido a que también se requiere otorgar un tratamiento diferenciado a aquellos contribuyentes con un bajo nivel de cumplimiento, teniendo en cuenta que estos ameritan un mayor control por parte de la administración. Este tratamiento diferenciado implica, entre otros, dotar a la administración de mejores condiciones para ejercer el referido control y para cautelar la deuda tributaria. (2022)

mas tributarias sustantivas y formales (muchas de ellas de reciente incorporación); la necesidad de gestionar una cultura de cumplimiento y de capacitación a los contribuyentes; carencias técnicas y logísticas en pequeños contribuyentes; entre muchas otras razones¹⁰.

Por lo tanto, estimamos que, de manera muy precipitada, escasamente sustentada y sesgada, se habría concluido que: (i) el RdBC resultó ‘insuficiente’ para la tarea de incentivar el cumplimiento tributario; y (ii) la reducción del incumplimiento tributario solo y únicamente se lograría a través de un régimen que privilegie la generación de riesgo, en contrapartida a un régimen –en todo caso distinto al RdBC– que mantenga un enfoque orientado a proveer de incentivos positivos, acompañado de otras medidas y mecanismos que le permitan a la SUNAT promover e incentivar el cumplimiento.

Y, muy aparte de lo anterior, resultaría, sin duda, un despropósito disertar sobre si tal o cuál es la perspectiva idónea para el régimen que califique a los contribuyentes en nuestro sistema, sin atender la actual y conocida situación que aqueja a nuestro sistema tributario, que sigue manteniendo índices altísimos de informalidad, sin encontrar en la gestión de la Administración Tributaria esfuerzos decididos y marcados que prioricen resultados para el sempiterno objetivo de ampliar la base tributaria¹¹.

Sin lugar a dudas, para fijar un régimen de vocación general que segmente obligatoriamente al universo de contribuyentes según su nivel de cumplimiento, bien para aplicar recompensas o castigos, resultaría un mínimo esperable que todos –o al menos la gran mayoría– los operadores cumplan, cuando menos, con encontrarse identificados para ser potencialmente alcanzados por tal calificación.

Por el contrario, aplicar el PdC solo respecto a los contribuyentes formales, manteniendo al grueso de los agentes económicos conviviendo en la informalidad y gozando gratuitamente de los beneficios de nuestro entorno económico y social, únicamente terminará por recrudecer la brecha del problema de pendiente formalización de tales agentes, así como resentir el principio de igualdad, el cual tendría que ser un pilar en nuestro sistema tributario.

Es natural preguntarnos, ¿cómo podríamos pretender persuadir a más personas a formalizarse si ello implica someterlas a un estricto y complejo régimen de calificación que, muy posiblemente, las incorpore en los escalones más bajos y les aplique diversas restricciones? Sería ciertamente un despropósito y, por tal motivo, el PdC terminaría representando un elemento que no impulsa la formalización, al hacerla menos atractiva.

En nuestra doctrina, Sevillano y Sotelo (2014) refieren de manera acertada que:

[E]l fundamento final sobre el que descansa una política de incentivos al cumplimiento tributario está en pretender premiar a quienes cumplen sus obligaciones, mantenerlos en esa esfera de cumplimiento y promover que quienes se encuentren en la esfera opuesta se desplacen hacia aquella. (pp. 94-95)

Agregan que “una forma de incentivo al cumplimiento son las medidas permanentes en el sistema tributario [...], cuya finalidad es establecer una señal clara sobre el hecho de que el cumplimiento tributario es recompensado” (pp. 96-97), pudiendo así obtener un trato diferenciado que reconoce la conducta previa del deudor y le facilitará el cumplimiento de sus posteriores obligaciones (p. 97).

Atendiendo, entonces, a nuestro real contexto, creemos muy necesario replantear el PdC hacia un régimen que, si bien puede mantener la idea de segmentar a los contribuyentes en diferentes categorías, procure principalmente el otorgamiento de beneficios y facilidades tangibles –mayores a las previstas en el RdBC– a quienes demuestren un mayor nivel de cumplimiento, persuadiendo a la generalidad de agentes de manera positiva a mejorar su situación de cumplimiento.

Estas medidas, que podrían ser graduales o secuenciales según las categorías diferenciadas, podrían contener facilidades ya conocidas y plenamente atractivas, tales como:

- mayores plazos para declarar y pagar tributos;
- acceso a mayores rebajas en regímenes de gradualidad;

¹⁰ De alguna manera, los esfuerzos que ya vienen realizándose para digitalizar y automatizar los sistemas de emisión de comprobantes, libros y registros electrónicos, declaraciones juradas determinativas e informativas, uso de inteligencia artificial y otras herramientas tecnológicas en la gestión de la SUNAT, así como el reciente régimen de Sujetos Sin Capacidad Operativa, entre otros mecanismos, podrán resultar medidas que permitan mejorar los niveles de control y, en definitiva, incrementar los márgenes de cumplimiento tributario.

¹¹ Distinta sería la situación si nos encontráramos ante un sistema con una formalidad casi absoluta o, en todo caso, muy controlada. En tal escenario, sí resultaría adecuado un régimen que privilegie el riesgo, pues todos los operadores se guiarían bajo un mismo examen.

- mayores plazos para la presentación de libros y registros electrónicos o de declaraciones informativas;
- menor plazo para la atención de devoluciones y flexibilización de requisitos;
- facilidades para fraccionar/aplazar deudas (como el no pago de cuota de acogimiento, no presentación de garantías, mayores plazos o menores tasas de interés de fraccionamiento);
- ampliación de límites para la deducción de ciertos gastos;
- no aplicación de retenciones o percepciones de impuestos;
- aplicación de mayores límites o umbrales en topes de gastos;
- atención preferente en centros de atención o mediante asignación de sectoristas indistintamente al tamaño del contribuyente;
- entre otros.

Ahora bien, es claro que la gestión del cumplimiento tributario no puede reducirse a un régimen de calificación de los contribuyentes, pues este representa básicamente solo una de las medidas para impulsar y gestionar el cumplimiento tributario, siendo que la Administración Tributaria ya lleva adelante otras herramientas que procuran mejorar los niveles de cumplimiento en nuestro sistema.

III. SOBRE LA PUBLICIDAD DE LAS CALIFICACIONES

Indistintamente a los beneficios y restricciones que aplican en función a la calificación que puntualmente otorgue el PdC, consideramos que el principal componente con el que el Estado buscaría persuadir, de manera efectiva, a los contribuyentes para mantener un buen nivel de cumplimiento sería la exposición de tal status, es decir, la publicación en el portal de la SUNAT de las calificaciones otorgadas.

Sobre el particular, resalta que la única justificación que se detalla en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535 para admitir poner en la

palestra esta calificación, a través del portal público de la SUNAT, fue que el RdBC permitía hacer de conocimiento general a los contribuyentes incorporados en el sistema.

Pero lo que aquí no se ha sopesado es que el RdBC no procuró ser un régimen general ni obligatorio, menos aún de generación de riesgo, pues solo informaba de sujetos incorporados y beneficiarios de facilidades. En efecto, el RdBC no configuró calificaciones negativas que, de ser reveladas públicamente, podrían ir más allá de la aplicación de restricciones, al pasar a afectar la buena reputación de los contribuyentes.

En efecto, revelar la calificación del perfil tributario –incluso bajo la tesis de que tal calificación resulte exacta con la realidad– implicaría la posibilidad de comprometer la imagen comercial de un sujeto ante cualquier tercero (clientes, proveedores, auditores, acreedores, entidades públicas, etc.), pudiendo indisponerlos, por ejemplo, para celebrar contratos, obtener financiamiento, participar en consorcios, etc. Esto, ciertamente, no atiende ni responde a una finalidad u objetivo propio de la tributación.

Y nótese que la categoría C, que es la automáticamente asignada a los nuevos contribuyentes, supone reconocer a un contribuyente con un ‘incumplimiento medio’, sobre el cual no aplicarán beneficios ni restricciones. Llamó la atención que, en sus distintas comunicaciones en medios, la autoridad señalaba que los contribuyentes no debían alarmarse si resultaban calificados en esta categoría, que, de hecho, es la que automáticamente aplica a aquellos contribuyentes con una antigüedad no mayor a seis meses.

En este punto, recordemos que el artículo 2 de nuestra Constitución Política prevé, como un derecho fundamental de la persona, el derecho al honor y buena reputación. De igual manera, la norma fundamental prevé también que toda persona tiene derecho a la reserva tributaria, concepto que es desarrollado en el artículo 85 del Código Tributario¹², siendo este un derecho cuyo levantamiento solo podría realizarse, de acuerdo con la ley, mediante una decisión motivada y bajo responsabilidad de su titular.

Por su parte, el artículo 74 de la Constitución Política establece como uno de los principios para el

¹² Artículo 85.-

Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 192. [...] (2013)

ejercicio de la potestad tributaria el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Y, en el campo constitucional, sabemos que de encontrarnos ante la colisión de dos derechos y/o intereses que puedan justificar una legítima protección constitucional, como son, por un lado, el derecho a la buena reputación y a la reserva tributaria del contribuyente y, por el otro, el deber del Estado de velar y perseguir el cumplimiento tributario, correspondería, según la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional aplicar el test de ponderación, determinando así si la medida cumple con los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, para concluir la viabilidad de privilegiar la concreción de alguno de los bienes protegidos en desmedro del otro (Expediente 579-2008-PA/TC, fundamento 25).

Respecto a la idoneidad¹³, si bien es legítimo perseguir el cumplimiento tributario, hacerlo mediante una eventual afectación de la reputación del contribuyente —con el colateral daño de su imagen frente a terceros— no parecería una medida adecuada, considerando, sobre todo, que mediante la calificación dispuesta por el régimen ya se están estableciendo beneficios o restricciones concretas para el sujeto desde el ámbito tributario.

En lo que compete a la necesidad¹⁴, siendo que el PdC plantea de antemano la aplicación de beneficios/restricciones según la calificación otorgada al contribuyente, tales medidas ya permitirían privilegiar y proteger el interés de controlar el riesgo de incumplimiento, siendo innecesario e impropio establecer una medida adicional que indisponga al contribuyente de su pleno derecho a la buena reputación y reserva tributaria, pues tal consecuencia podría incluso generar presiones externas que terminen indisponiéndolo para mejorar su calificación.

Finalmente, en lo referido a la proporcionalidad¹⁵, si bien es dable que el Estado se provea de mecanismos para asegurar el cumplimiento tributario, resulta excesivo que para cristalizar dicho objetivo disponga abierta y absolutamente del derecho al honor y buena reputación del contribuyente. Tal costo, representado por los efectos contraproducentes y externos que podría conllevar la publicidad de la calificación para el contribuyente, resultaría notoriamente excesivo respecto al beneficio obtenido de privilegiar el interés fiscal.

De esta manera, estimamos que el PdC no lograría superar el test de ponderación en lo relativo al hecho de publicitar la información sobre la calificación del contribuyente.

Más allá de esta aproximación sustancial, también desde el plano formal, llama igualmente la atención que, tratándose de un mecanismo propuesto a partir del otorgamiento de facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo¹⁶, el Congreso no haya tenido, cuando menos, un previo conocimiento del sobrevenido enfoque de riesgo propuesto bajo este nuevo perfil. Dado que sus implicancias al tener vocación pública afectarían potencialmente los derechos fundamentales de los contribuyentes, tal medida debió, por lo menos, ser debatida por la representación nacional —o bien ser contenida explícitamente en la norma autoritativa— para cumplir a cabalidad con el principio de legalidad¹⁷.

Y, por cierto, no es un tema menor señalar que, si bien la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535 citó como referencia en el derecho comparado la existencia del Sistema de Perfil de Riesgo en Argentina, calificándolo como un régimen ‘similar’ al PdC, lo cierto es que tal sistema nunca resultó de pública difusión en tal latitud. Supuso

¹³ Según el Expediente 579-2008-PA/TC del Tribunal Constitucional, la idoneidad busca acreditar la adecuación del medio empleado por la ley con los fines perseguidos por ella (fundamento 25).

¹⁴ Según el Expediente 579-2008-PA/TC del Tribunal Constitucional, una injerencia en los derechos será necesaria cuando no exista ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma aptitud para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado (fundamento 25).

¹⁵ Según el Expediente 579-2008-PA/TC del Tribunal Constitucional, el grado para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima depende del grado de realización del objetivo de intervención, el cual debe ser, por lo menos, equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental (fundamento 30).

¹⁶ La Ley 31380 fijó de modo general el otorgamiento de facultades tributarias para, entre otros: crear perfiles para cada contribuyente en función del cumplimiento de sus obligaciones ante la SUNAT, entre otras que se establezcan, y adecuar la regulación en el Código Tributario, la Ley 28194, el Decreto Legislativo 950, la Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias; en la Ley General de Aduanas y otras normas tributarias que resulten necesarias para dicho fin, así como derogar el Decreto Legislativo 912. (2021)

¹⁷ En este apartado, debemos dejar claro que postulamos que toda expresión de la potestad tributaria, como puede ser la aprobación de un perfil de los contribuyentes, debe observar de manera estricta los principios que constitucionalmente limitan esta potestad. En efecto, en el Expediente 042-2004-AI/TC, nuestro máximo tribunal ha señalado que la observancia de los principios plasmados en el artículo 74 de la Constitución (legalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, igualdad y respecto de los derechos fundamentales) deben verificarse ante cualquier ejercicio de potestad tributaria, como sucedió en el caso concreto respecto al establecimiento de beneficios tributarios (2005, fundamentos 7-8).

siempre información confidencial y únicamente revelada al propio contribuyente mediante un acceso privado al portal de la autoridad¹⁸.

En atención a todo lo anterior, creemos conveniente excluir de la normativa del PdC la posibilidad de hacer pública la calificación otorgada por la SUNAT, manteniendo tal información solo de conocimiento del contribuyente y de la propia SUNAT para efectos de su gestión interna. Lo contrario supondría resentir derechos fundamentales protegidos en nuestra Constitución de forma desmedida e ilegítima.

En todo caso, una posición intermedia y tolerable puede ser que únicamente se admita la publicidad de la calificación respecto de aquellos contribuyentes ubicados en las categorías más altas, A y/o B, quienes reciban mayores facilidades, permitiendo, de esa forma, —contrariamente al pernicioso enfoque del actual régimen— ser un adecuado mecanismo que incentive a buena parte de los contribuyentes a procurar ubicarse en los escalafones más altos de cumplimiento, por la ventaja reputacional que supondría ser reconocido en tal ‘podio’, teniendo en consideración que muchas empresas actualmente apuestan por acoger una cultura de prevención y *compliance*, en resguardo de su reputación.

IV. AUSENCIA DE UNA PONDERACIÓN ADECUADA SEGÚN LA DIMENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Entrando en aspectos más técnicos sobre la configuración de las variables del PdC, una de las críticas que más ha recibido el régimen es que, si bien contiene un sofisticado mecanismo para asignar pesos a los diferentes tipos de incumplimientos observados en los contribuyentes, no ha adaptado un criterio o factor diferenciador que permita ponderar el grado de los incumplimientos en función del tamaño y naturaleza de las operaciones del contribuyente.

Recordemos que nuestro sistema tributario, como todo sistema moderno, traslada al contribuyente la carga primigenia de determinar y declarar las obligaciones tributarias, así como de cumplir diferentes obligaciones de índole formal o bien de colaboración con el fisco. Es claro también que, mientras nos encontramos ante un contribuyente de mayor dimensión, serán más las obligaciones y deberes que se impongan sobre dicho sujeto¹⁹.

Y, en tal contexto, es razonable que, al exponer a un sujeto a un mayor nivel de obligaciones, naturalmente sea más proclive a verificar un margen de error, lo que no debería necesariamente traducirse en que nos encontremos ante un ‘mal contribuyente’.

Un ejemplo simple puede ser suficientemente claro para representar este problema: tenemos un primer contribuyente que realiza 100,000 operaciones en un período mensual, incurriendo en infracción respecto a 20 de estas operaciones (lo que supone una incidencia de incumplimiento del 0.02%); mientras que otro contribuyente que realiza solo 100 operaciones al mes, incurre en infracción en 10 de ellas (siendo aquí la incidencia de incumplimiento de 10%). Sorprendentemente, el PdC calificará peor al primer contribuyente, por más que el número de infracciones cometido resultó inmaterial y notoriamente tolerable para la magnitud y nivel de sus operaciones.

Y, de igual manera, hemos notado, desde las primeras calificaciones de prueba, que incurrir en incumplimientos por sumas inmatrimoniales, o bien excediendo mínimamente algunos plazos, son situaciones que pasan a repercutir de forma muy relevante en la calificación del PdC, indistintamente de la dimensión del contribuyente ante el cual nos encontremos.

Sin duda, el PdC merece una necesaria calibración para dimensionar adecuadamente el nivel de los incumplimientos, teniendo estricta consideración de la naturaleza y dimensión de los diferentes contribuyentes, sea por las cifras que generen sus negocios, o bien por la naturaleza particular de sus operaciones.

Por cierto, la ausencia de este factor de proporcionalidad en el PdC podría impactar de manera muy considerable en contribuyentes del rubro de comercio exterior —dado el múltiple número de operaciones que realizan diariamente—, sobre quienes el PdC suplantaría el régimen de calificación existente actualmente en normas aduaneras, bajo el cual se les otorga y renueva sus autorizaciones como Operadores de Comercio Exterior y la certificación como Operadores Económicos Autorizados.

Mantener, entonces, un régimen de calificación que no incorpora una adecuada ponderación de la proporcionalidad de las infracciones respecto al tipo de contribuyente, resulta, a todas luces, irra-

¹⁸ Para más información, visitar el portal oficial de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero de Argentina.

¹⁹ Por ejemplo, se superará umbrales para estar obligado a llevar más libros contables, cumplir obligaciones de índole formal, o bien podrá ser nombrado agente de retención, entre otros.

zonable para muchos contribuyentes y quebranta el principio de igualdad en materia tributaria²⁰.

V. EL PDC DESINCENTIVA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Como hemos ya relatado, nuestro sistema tributario impone a los contribuyentes el deber de determinar y declarar los tributos, pudiendo la Administración ejercer posteriormente su facultad de verificar el correcto cumplimiento de tal deber.

Y, considerando que nuestro sistema tributario reviste aún múltiples complejidades sustanciales y operativas, resultaría utópico asumir que por ejemplo, la obligación de declarar correctamente los impuestos deba cumplirse de manera perfecta y absoluta, sin admitir espacio alguno a error.

Precisamente, atendiendo a lo anterior, nuestro sistema ha venido aprobando distintos mecanismos para incentivar la regularización voluntaria por parte de los contribuyentes, ofreciendo, por ejemplo, rebajas significativas en las multas aplicables por infracciones tributarias de advertirse prontas subsanaciones previas al inicio de acciones de fiscalización (permitiendo incluso reducir el 100% del monto de tales multas) e, incluso, optando por una discrecionalidad para no sancionar temporalmente infracciones que resulten espontáneamente subsanadas. Estas medidas vienen permitiendo que se incentive a los contribuyentes a corregir voluntariamente sus omisiones e infracciones detectadas, logrando reducir los costos de una gestión de control posterior.

Pero, contrariamente a esta tendencia, el PdC atribuye un peso significativo respecto a aquellos incumplimientos producidos por una regularización voluntaria. Es decir, incluso tratándose de omisiones/multas derivadas de regularizaciones realizadas por el propio contribuyente y canceladas de forma inmediata a tal regularización, tal situación genera un demérito muy relevante para su calificación en el PdC²¹.

Y aquí lo resaltante es que, para efectos del previo RdBC, no se condenaban las eventuales regularizaciones voluntarias, pues se permitía que los contribuyentes mantengan plenamente su incor-

poración en el régimen –y los beneficios correspondientes– siempre que el mayor tributo omitido y/o multa sean cancelados de forma inmediata a la presentación voluntaria de la declaración rectificatoria. No hay, pues, razón alguna para fijar un demérito a una conducta que resulta saludable y, precisamente, que se supone se busca incentivar.

En tal medida, es sumamente necesario que el impacto de las regularizaciones voluntarias para el PdC resulte nulo o, en todo caso, recién puedan tener algún tipo de asignación –evidentemente menor al 50% que hoy aplica el sistema– a partir de cierta valla, como podría ser luego de exceder un número o proporción de subsanaciones que puedan resultar tolerables según el nivel del contribuyente.

Esto, con el fin de que el contribuyente no se vea disuadido para no efectivizar una regularización, ya no por el impacto que ello determinaría en las supuestas multas (que ya sabemos reciben 100%, 95% o 90% de rebaja), sino por las consecuencias que, de revelarse tal situación de incumplimiento, se generaría en su calificación.

VI. EL PDC IGNORA ARBITRARIAMENTE LOS EFECTOS DE UN LEGÍTIMO EJERCICIO DE DEFENSA

Por otra parte, se ha advertido que el PdC aún incorpora como una variable significativa aquellos incumplimientos vinculados a actos de determinación o multas, sin perjuicio de que se trate de conceptos contenidos en actos que han sido impugnados de manera oportuna por los contribuyentes.

Así, indistintamente de que, producto de los recursos interpuestos, se llegue a reconocer en un posterior momento la improcedencia de las deudas y/o sanciones (revocándose los actos), esta situación no libera al contribuyente de las consecuencias perjudiciales que se mantuvieron durante el tiempo de tramitación de los recursos correspondientes.

Es altamente dañino que el PdC no suspenda los efectos de los actos que notifiquen la existencia de deuda tributaria, bajo el simple argumento de que mayoritariamente tales actos llegan a ser confirmados en la instancia administrativa²². En buena cuenta, el régimen termina conculcando el ejerci-

²⁰ En su concepción de equidad vertical, pues es razonable tratar desigual a los desiguales.

²¹ A modo de ejemplo, las variables de ponderación del PdC establecen, respecto al criterio de gravedad de la variable, un peso de 50% a los incumplimientos reconocidos mediante una regularización voluntaria: De esta manera, se otorgan los siguientes pesos: más grave, 9.0; más grave reconocida, 4.5; grave, 3; grave reconocida, 1.5; leve, 1.0; leve reconocida, 0.5.

²² La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535 señala que las multas emitidas por la SUNAT son mayoritariamente 'confirmadas', no precisando si ello se da a nivel de la propia SUNAT, al resolver las reclamaciones, o a nivel del Tribunal Fiscal. Lo cierto es que, lamentablemente, según las estadísticas de los últimos años, la justicia en materia tributaria ha tornado a resolverse principalmente en el fuero judicial.

cio de un derecho legítimo, como es el de recurrir aquellos actos que determinan deuda o imponen sanciones²³, al permitir que indirectamente tales actos puedan desplegar efectos perjudiciales para su esfera jurídica, con independencia de su impugnación oportuna.

La no suspensión de los efectos de los actos impugnados termina constituyendo una suerte de regla *solve et repete* que, sin duda, debería encontrarse proscrita en nuestro sistema.

Y llama particularmente la atención que, incluso en los casos en que un contribuyente esté en desacuerdo con la propia calificación otorgada por el PdC, la eventual impugnación que pueda presentar contra dicha calificación —que se regularía por las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley 27444)— tampoco suspendería los efectos de la calificación otorgada durante el tiempo de tramitación de tal recurso. Así, incluso si eventualmente logra desvirtuarse y corregirse la calificación asignada, igual se generó un daño por el tiempo que la incorrecta asignación se mantuvo desplegando efectos.

Bien anota Valverde (2024) que, en este marco donde se mantendrían los efectos de una posible mala calificación indistintamente de su impugnación, el procedimiento como tal también termina convirtiéndose en una carga adicional para los contribuyentes, al implicar enfrentarse a un sistema basado en criterios complejos y un número elevado de variables, obligándolos a destinar tiempo y recursos en gestiones que pueden prolongarse considerablemente.

Puede entenderse la preocupación de la autoridad de que, mediante un indeseable ejercicio de recursos inoficiosos, malos contribuyentes puedan pretender restar efectividad al régimen. Sin embargo, tomar la postura extrema de mantener para el régimen los efectos de actos que aún no tienen firmeza es, a todas luces, una posición arbitraria e irrazonable, que confronta directamente derechos fundamentales del contribuyente.

VII. ESTABLECIMIENTO DE UN UMBRAL ANTITÉCNICO EN LA VARIABLE DE VINCULACIÓN

Paralelamente a las variables de ponderación, que suponen incumplimientos incurridos por el propio contribuyente, el PdC da un peso no menor a la variable de vinculación. Con base en esta última, si

una entidad es calificada en los niveles más bajos de cumplimiento (D o E), contagiará automáticamente a sus entidades ‘vinculadas’, haciéndoles descender un escalón en su calificación propia.

Como puede notarse, esta regla tiene una naturaleza similar a una norma antielusiva, pues busca evitar que los contribuyentes burlen los efectos de una mala calificación operando mediante múltiples o nuevas empresas. Perseguir y combatir tales eventuales conductas es, sin lugar a dudas, pertinente.

Pero lo particular aquí es que, existiendo en nuestro ordenamiento desde hace más de tres décadas un reconocido estándar de vinculación económica (artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta), que ha fijado distintos supuestos que generan tal vinculación económica —resaltando aquel que corresponde a mantener un umbral de 30% de control sobre el capital—; finalmente, sorprende que el PdC ha delimitado la vinculación bajo la siguiente regla general: “tener accionistas, socios o participacionistas que, individual o conjuntamente, posean directa o indirectamente más del 20% del capital de las entidades” (artículo 6, Decreto Legislativo 1535).

Sobre este punto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1535 se explicaba que, para determinar el criterio de vinculación, se habría tenido en consideración lo dispuesto en el párrafo 5 de la Norma Internacional de Contabilidad 28 - Inversiones en Asociadas, que dicta que:

Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. (2011)

Como pasaremos a describir, este ‘préstamo’ fijado a partir de una regla contable es, a todas luces, errado y antitécnico, por las siguientes consideraciones:

- Mientras la regla contable es notoriamente referencial (tiene un mero carácter indicia-

²³ Recuérdese que el artículo 2 de la Constitución Política establece como derecho fundamental de las personas el derecho de petición, que supone el derecho a formular peticiones ante la autoridad competente, la cual está obligada a dar al interesado una respuesta dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.

rio) y permite, incluso en un supuesto inverso –situación en la que se tiene menos del 20% de control– probar en contrario, para el PdC se impone tal umbral de 20% de control de manera absoluta, bajo una presunción que no admite excepción alguna.

Recordemos que, en el Derecho, pueden establecerse presunciones relativas (*'iuris tantum'*) o absolutas (*'iure et de iure'*); por lo que resulta sumamente arbitrario que, expresando la regla contable una evidente presunción de naturaleza relativa, se la tome como referente para distorsionarla e injustificadamente convertirla en una regla absoluta.

- Por otro lado, debe tenerse presente que la Norma Internacional Contable 28 tiene como objetivo fijar reglas para la contabilización de inversiones en asociadas, mientras que aquello a lo que debería apuntar el PdC es establecer una regla concreta y razonable para atribuir la existencia de vinculación económica, sobre la base de la conducta impropia que buscaría controlar.

Evidentemente, se trata de mecanismos u objetivos que no pueden comulgar de antemano, lo que denota también la evidente impertinencia de invocar tal regla y umbral contable como un referente.

- Finalmente, notemos también que la regla contable busca establecer cuándo ‘una entidad’ ejerce influencia significativa ‘en otra’. Notoriamente, el presupuesto de tal regla atiende simplemente a la relación entre dos impropia.

No obstante, el PdC, sobre la base de tal *ratio* prestado (20%), termina imponiendo una regla que bien puede también verificarse no solo de manera individual, sino conjunta, lo que reitera la desnaturalización de tal regla tomada como fuente.

A partir de todo lo anterior, hemos podido notar que, a través de sucesivas calificaciones que la SUNAT ha venido notificando, situaciones en las que la simple coincidencia en dos contribuyentes de accionistas minoritarios –que no tienen relación alguna entre ellos ni tampoco poder de decisión en las entidades en las que mantienen un menor

equity– ha terminado por gatillar el efecto de contagio, por el solo hecho de superarse, ‘en conjunto’, el umbral de 20%, perjudicando a algunas empresas al hacerlas descender de categoría. De hecho, muchos contribuyentes, a partir de esta regla perniciosa, se han sorprendido por advertir recién, a partir del PdC, que se atribuya la condición de sujetos vinculados a accionistas marcadamente minoritarios.

Puede advertirse, hasta este punto, lo claramente antitécnico que ha resultado la fijación de un inadecuado criterio de control respecto a la variable de vinculación en el PdC, que estaría determinando una arbitraria tendencia hacia la baja en la calificación de muchos contribuyentes, pero bajo motivos que no resisten lógica ni razonabilidad alguna.

Un tema no menor, asociado a esta variable de vinculación, es el efecto que podría generarse en el mercado ante un eventual escenario de adquisición de negocios. Así, en el caso de empresas en situación de crisis financiera o de gestión, las consecuencias de un efecto contagio podrían, sin duda, desincentivar la adquisición o reflote de tales contribuyentes, pues ningún inversionista se atrevería a adquirir acciones o apostar por una inyección de capital en favor de una entidad mal calificada en el PdC, si ello conllevará un ineludible efecto perjudicial para ella misma o para sus entidades relacionadas²⁴.

Por otro lado, viene resonando el interés de la SUNAT por incorporar variables aplicables para el caso de consorcios, generando una preocupación en muchos sectores estratégicos que se valen de estos contratos para llevar adelante sus negocios (concesiones, construcción, telecomunicaciones, etc.).

En suma, es claramente antitécnica la justificación de utilizar un umbral de 20% según ha dispuesto el Decreto Legislativo 1535. Lo propio sería que, para determinar la vinculación económica, las normas del PdC establezcan una remisión directa a los criterios de vinculación ya dispuestos en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que tienen ya un buen tiempo siendo aplicadas en nuestro sistema y disponen de un conjunto de supuestos que, de manera razonable, concluyen el reconocimiento de una vinculación económica.

De lo contrario, el PdC seguirá manteniendo un efecto pernicioso que lleva ‘a la baja’ a un conjunto de contribuyentes que no tienen una real,

²⁴ Salvo que las normas del PdC establezcan alguna excepción temporal para la aplicación de la variable de vinculación en casos de adquisición de negocios, en tales escenarios tocará evaluar una modalidad distinta para la adquisición, como podría ser una reorganización empresarial o adquisición de activos.

efectiva ni presumible vinculación con otros que sí pueden tener una mala calificación. En este extremo, nos encontramos ante una regla antitécnica dispuesta en el propio Decreto Legislativo 1535, que difícilmente podría ser resuelta por una norma reglamentaria.

VIII. EL PDC CONSTITUIRÍA UNA SUERTE DE SANCIÓN ANÓMALA

Una sanción anómala es una medida administrativa o tributaria que, sin estar tipificada explícitamente como una multa o penalidad, produce efectos desfavorables o restrictivos similares a los de una sanción sobre el contribuyente. Suelen ser consideradas medidas irregulares porque vulneran principios como el de legalidad o razonabilidad, al imponer cargas excesivas e injustas.

Precisamente, hemos podido advertir que, desde su concepción como un mecanismo de riesgo, el hecho de que el PdC establezca primordialmente restricciones sobre los contribuyentes peor calificados y, más aún, enfatice la publicidad de tal calificación para persuadir a los contribuyentes a no ser calificados en las categorías más bajas constituiría, finalmente, una suerte de sanción anómala, pues generaría efectos perjudiciales adicionales a las multas tributarias que ya se decantan por los incumplimientos del contribuyente, situación que vulnera el principio de legalidad, proporcionalidad y *non bis in idem* previstos en el artículo 171 del Código Tributario.

IX. CONCLUSIONES

- El PdC constituye un régimen de gestión de cumplimiento por parte de la SUNAT que privilegia el riesgo. No encontramos una fundamentación adecuada para la decisión del Ejecutivo de apostar por un régimen de esta naturaleza, sino una precipitada y sesgada conclusión de que el previo RdBC no resultó suficiente para el objetivo de incrementar el cumplimiento, justificando, con base en ello, el viraje hacia un esquema diametralmente opuesto, pero no por ello conveniente.
- La adopción del PdC tampoco sintoniza con la realidad de nuestro sistema tributario, principalmente aquejado por una alta informalidad, ya que su aplicación terminará recrudeciendo tal problema al hacer menos atractiva la formalización, hecho que ahonda también en la no concreción del principio de igualdad en materia tributaria.
- La publicidad de la calificación otorgada por el PdC, si bien es el eje del régimen que ga-

rantiza su efectividad, no fue una medida transparentada al momento de solicitar las facultades legislativas en materia tributaria, por lo que podría cuestionarse su legitimidad en tanto todo ejercicio de potestad tributaria es rol del Poder Legislativo, y nos encontramos ante una medida que llega a impactar directamente en derechos fundamentales del contribuyente.

- Tal publicidad no ha sido debidamente ponderada y compromete desproporcionadamente el derecho fundamental de los contribuyentes a una buena reputación, siendo una medida ilegítima por vulnerar el artículo 74 de la Constitución. De igual forma, publicar la calificación tampoco ha sido una medida adoptada en regímenes comparables existentes en la región, por lo que se trata de una medida impropia.
- El PdC impacta de forma desproporcionada en los distintos contribuyentes, al no contener un parámetro que calibre la medición de los incumplimientos en función de la dimensión y naturaleza del contribuyente y de sus operaciones.
- El PdC desincentiva el cumplimiento voluntario, pues asigna un peso considerable a los incumplimientos provenientes de regularizaciones espontáneas, en contrapartida con otros mecanismos previstos en nuestro ordenamiento (regímenes de rebaja de sanciones y de discrecionalidad en la imposición de multas), como también con las consecuencias inocuas que ya otorgaba el RdBC sobre estas situaciones.
- El PdC considera como incumplimientos aquellas deudas o multas contenidas en actos que no resultan firmes por ser oportunamente impugnados. De igual manera, no se suspenden los efectos del régimen, sin perjuicio de que el contribuyente recurra una mala calificación. De esta manera, el PdC afecta el ejercicio legítimo de defensa.

- El PdC incorpora un bajo umbral de vinculación tomado de las normas contables, pero que ha sido distorsionado y resulta a todas luces antitécnico, generando un efecto pernicioso de contagio en sujetos que no revelan una real vinculación.

X. RECOMENDACIONES

- Es preferible reconfigurar el PdC como un sistema que priorice la aplicación de in-

centivos positivos, que bien podrían estructurarse bajo un régimen escalonado y con mayores y tangibles beneficios para las categorías más altas. De esta manera, se incentiva adecuadamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones, pero sin desincentivar la pendiente tarea de formalización de gran parte de los operadores en nuestra economía.

- Debe eliminarse la publicidad de las calificaciones otorgadas, las cuales solo deben ser de conocimiento del contribuyente y de la autoridad, para efectos internos. Únicamente podría tolerarse publicitar a aquellos contribuyentes ubicados en los estratos más altos, como una oportunidad para ofrecer un reconocimiento que pueda ir de la mano con sanas políticas de *compliance*.
- El PdC debe incorporar un criterio para dimensionar el nivel de incumplimientos en función a la particular naturaleza de las actividades económicas y la dimensión de los contribuyentes calificados.
- La eventual regularización voluntaria o espontánea no debe representar un demérito para la calificación. En todo caso, puede adaptarse una valla o umbral de regularización voluntaria que resulte inocuo para el régimen.
- Los incumplimientos que se encuentren plasmados en actos que son oportunamente impugnados no deben generar efectos en el régimen, sino hasta que tales actos adquieran firmeza.
- Debe modificarse la variable de vinculación por un criterio de vinculación que resulte razonable y proporcional, que bien podría tener en consideración los supuestos de vinculación regulados en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es saludable la decisión del Poder Ejecutivo de aplazar nuevamente la plena vigencia del régimen, lo que demuestra la necesidad de que el PdC adapte aún múltiples modificaciones, a los efectos de que no constituya un mecanismo que traicione su objetivo de incentivar el cumplimiento voluntario y de alentar la formalización. 🏛️

CONFLICTO DE INTERESES

El autor declara expresamente que no existen conflictos de intereses que hayan influido en la elaboración, evaluación ni publicación del presente artículo.

FUENTES DE FINANCIACIÓN

El autor declara que no ha recibido financiamiento externo para la realización de la presente investigación.

ESTÁNDARES ÉTICOS

El autor manifiesta que esta investigación ha sido desarrollada conforme con los principios y estándares éticos aplicables a la labor académica e investigativa.

REFERENCIAS

Sevillano, S. & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP*, (72), 71-101.

Valverde, N. (2024). *El Perfil de Cumplimiento tributario: claves críticas y oportunidades de mejora*. Enfoque Derecho. <https://enfoquederecho.com/el-perfil-de-cumplimiento-tributario-claves-criticas-y-oportunidades-de-mejora/>

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Código Tributario [CT]. Decreto Legislativo 816, 21 de abril de 1996 (Perú).

Constitución Política del Perú [Const.] (1993).

Decreto Legislativo 1053, Ley General de Aduanas, Diario Oficial *El Peruano*, 27 de junio de 2008 (Perú).

Decreto Legislativo 1535, Decreto Legislativo que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT conforme a un perfil de cumplimiento, Diario Oficial *El Peruano*, 19 de marzo de 2022 (Perú).

Decreto Legislativo 848, Decreto Legislativo que aprueba el Régimen de Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias, Diario Oficial *El Peruano*, 26 de septiembre de 1996 (Perú).

Decreto Legislativo 912, Decreto Legislativo que crea el Régimen de Buenos Contribuyentes, Diario Oficial *El Peruano*, 9 de abril de 2001 (Perú).

Decreto Supremo 010-2009-EF, Reglamento de la Ley General de Aduanas, Diario Oficial *El Peruano*, 16 de enero de 2009 (Perú).

Decreto Supremo 018-2025-EF, Decreto Supremo que modifica el Reglamento aprobado por el

- Decreto Supremo 320-2023-EF, Diario Oficial *El Peruano*, 14 de febrero de 2025 (Perú).
- Decreto Supremo 055-2026-EF, Decreto Supremo que modifica el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 320-2023-EF, Diario Oficial *El Peruano*, 9 de abril de 2026 (Perú).
- Decreto Supremo 105-2003-EF, Aprueban Reglamento del Régimen de Buenos Contribuyentes, Diario Oficial *El Peruano*, 24 de julio de 2003 (Perú).
- Decreto Supremo 122-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial *El Peruano*, 21 de septiembre de 1994 (Perú).
- Decreto Supremo 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario, Diario Oficial *El Peruano*, 22 de junio de 2013 (Perú).
- Decreto Supremo 320-2023-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo 1535 que regula la calificación de los sujetos que deben cumplir obligaciones administradas y/o recaudadas por la SUNAT, conforme a un perfil de cumplimiento, así como los efectos de dicha calificación, aplicable a los sujetos que generan rentas de tercera categoría, Diario Oficial *El Peruano*, 30 de diciembre de 2023 (Perú).
- International Accounting Standards Board (IASB). (2011). Norma Internacional de Contabilidad 28 (NIC 28): Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.
- Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, Diario Oficial *El Peruano*, 11 de abril de 2001 (Perú).
- Ley 31380, Ley que delega facultades legislativas al Poder Ejecutivo en materia tributaria, fiscal, financiera y de reactivación económica, Diario Oficial *El Peruano*, 30 de diciembre de 2021 (Perú).
- Tribunal Constitucional [T.C.], 13 de abril de 2005, sentencia recaída en el Expediente 00042-2004-AI/TC (Perú).
- Tribunal Constitucional [T.C.], 5 de junio de 2008, sentencia recaída en el Expediente 579-2008-PA/TC (Perú).