

NUEVOS RETOS EN CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y TRIBUTACIÓN

DANIEL YACOLCA ESTARES
(EDITOR)



Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Fondo Editorial
Facultad de Ciencias Contables

NUEVOS RETOS EN CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y TRIBUTACIÓN

DANIEL YACOLCA ESTARES (ED.)

Nuevos retos en contabilidad, auditoría y tributación



Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Fondo Editorial

Yacolca Estares, Daniel (ed.)
Nuevos retos en contabilidad, auditoría y tributación / Daniel Yacolca Estares.
1.ª ed. digital. Lima: Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, 2025.
292 pp.; 17 x 24 cm
Contabilidad / finanzas / auditoría / tributación

ISBN 978-9972-46-771-4

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú n.º 2025-04898

Primera edición digital

Lima, junio de 2025

© Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Fondo Editorial

Av. Germán Amézaga n.º 375, Ciudad Universitaria, Lima, Perú

(01) 619 7000, anexos 7529 y 7530

fondoedit@unmsm.edu.pe

© Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Facultad de Ciencias Contables

Av. Germán Amézaga n.º 375, Ciudad Universitaria, Lima, Perú

(01) 619 7000, anexos 2401 y 2442

decanocont@unmsm.edu.pe

© Daniel Yacolca Estares (ed.), Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría, Rosa Milagros

Castañeda Moreano, Adolfo Valencia Gutiérrez y Nicko Alberto Gomero Gonzales.

© Bernardo Sánchez Barraza, Alberto Rengifo Alegría, Víctor Dante Ataupillco Vera, Elsa

Choy Zevallos, Carmen Pichardo Luján, Nicko Gomero Gonzales, Edwin Moncada

Ochoa, Adolfo Valencia Gutiérrez, Adrián Flores Konja, Félix Pajuelo Chauca, Gilmer

Lazo Chucos, Luis Castillo Torrealva, Jeri Ramón Ruffner, Sara Remuzgo Huamán,

Edwin Collazos Paucar, Augusto Li Chan, Jorge Chávez Díaz, Eva Ayala Flores,

Raúl Vergara Moncada, Jorge Luis De Velazco Borda, Carlos Mendoza Torres, Sonia

Miranda Avalos, Freddy Alarcón Vargas, Marco Huamán Sialer, Jesús Ayala Zavala.

Cuidado de edición

Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Queda prohibida la reproducción total o parcial de la presente edición, bajo cualquier modalidad, sin la autorización expresa de la titular de los derechos.

Índice

Presentación	11
Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega	
Dr. Víctor Dante Ataupillco Vera	
Dr. Daniel Irwin Yacolca Estares	

PARTE I Contabilidad y finanzas / 13

El contador público y el desarrollo sostenible en el entorno empresarial	15
<i>Bernardo Javier Sánchez Barraza</i>	
<i>Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría</i>	
<i>Víctor Dante Ataupillco Vera</i>	
Balance social ambiental e información contable integral de la gestión de las medianas y pequeñas empresas del Perú	27
<i>Elsa Esther Choy Zevallos</i>	
<i>Carmen Eliana Pichardo Luján</i>	
Modelo econométrico para evaluar la incidencia de las actividades económicas en la formación del producto bruto interno regional (PBI): Arequipa y Puno, 2007-2022	43
<i>Nicko Alberto Gomero Gonzales</i>	
Contabilidad creativa, aplicación del modelo Beneish M-Score	63
<i>Edwin Moncada Ochoa</i>	
El contador público y el desarrollo sostenible	83
<i>Adolfo Valencia Gutiérrez</i>	
<i>Adrián Alejandro Flores Konja</i>	
Contabilidad predictiva y la toma de decisiones en la organización	91
<i>Félix Pajuelo Chauca</i>	

PARTE II
Auditoría y economía digital / 101

Optimizando la gestión de áreas naturales protegidas: plan de auditoría para valor público	103
<i>Gilmer Lazo Chucos</i>	
<i>Luis Juan Castillo Torrealva</i>	
<i>Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega</i>	

Análisis de oportunidades y desafíos: la economía digital e impacto de la tecnología en la práctica de la auditoría financiera	123
<i>Sara Emilia Remuzgo Huamán</i>	

La auditoría de desempeño con lineamientos de entidad fiscalizadora superior (EFS) del Perú en la visión de gestión pública universitaria	147
<i>Edwin Collazos Paucar</i>	
<i>Augusto Li Chan</i>	

PARTE III
Tributación y normas contables / 161

Diseño de un impuesto ecológico mundial por exceso de gases de efecto invernadero (GEI) frente al cambio climático	163
<i>Daniel Irwin Yacolca Estares</i>	
<i>Jorge Miguel Chávez Díaz</i>	

Tratamiento del impuesto a la renta por gastos de operaciones con no domiciliados	175
<i>Eva Carolina Ayala Flores</i>	

Bitcoin: moneda digital en un mundo globalizado	191
<i>Raúl Jesús Vergara Moncada</i>	

Desafíos en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: un análisis de la tributación internacional en la era digital	205
<i>Jorge Luis De Velazco Borda</i>	
<i>Carlos Roberto Mendoza Torres</i>	

<p>Eliminación de las brechas de género a través de la universalización de la inafectación del IVA a los productos de gestión menstrual con enfoque peruano</p> <p><i>Sonia Jackeline Miranda Ávalos</i></p>	235
<p>Crédito fiscal sin bancarizar: ¿rectificatoria de la declaración jurada y multa por datos falsos o reintegro del crédito fiscal?</p> <p><i>Freddy Alarcón Vargas</i></p>	243
<p>Modalidades de extinción de la Obligación Tributaria Aduanera en la Ley General de Aduanas</p> <p><i>Marco Antonio Huamán Sialer</i></p>	259
<p>Pagos con instrumentos de patrimonio a los empleados - NIIF 2</p> <p><i>Jesús Pascual Ayala Zavala</i></p>	277

Presentación

La obra que tenemos el honor de presentar a la comunidad académica es fruto de un gran esfuerzo de nuestros docentes, quienes han iniciado un camino a la investigación compartiendo sus conocimientos con total desprendimiento profesional.

En esa línea, las futuras generaciones de docentes y estudiantes tienen la responsabilidad de seguir el camino trazado y hacer que nuestra facultad logre posicionarse más allá de la cátedra con publicaciones de calidad y logros internacionales; más aún actualmente, puesto que la nueva visión de la universidad ha dado un giro de timón hacia la descentralización, con nuevas filiales dentro y fuera de Lima.

Los aportes que son parte del contenido de la obra han sido parte del resultado de un megaevento iniciado con el expediente digital con registro F11A1-20230000110 de fecha 11 de julio de 2023, referente a la realización y presupuesto del I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Tributación, con el lema «Oportunidades y desafíos de la economía digital en las Ciencias Contables», organizado por la Unidad de Posgrado, que fue aprobado por Resolución Decanal N.º 000657-2023-D-FCC/UNMSM. En dicha resolución se encomendó como comité editorial del libro de artículos académicos de la presente obra a los docentes Daniel Irwin Yacolca Estares (coordinador), Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría, Rosa Milagros Castañeda Moreano, Adolfo Valencia Gutiérrez y Nicko Alberto Gómero Gonzales.

En vista de lo anterior, el comité editorial realizó la convocatoria de todos los docentes de nuestra facultad, en cuyo resultado se presentaron como autores que integran la presente obra los siguientes: Bernardo Javier Sánchez Barraza, Alberto Juan Carlos Rengifo Alegría, Víctor Dante Ataupillco Vera, Elsa Esther Choy Zevallos, Carmen Eliana Pichardo Luján, Nicko Alberto Gómero Gonzales, Edwin Moncada Ochoa, Adolfo Valencia Gutiérrez, Adrián Alejandro Flores Konja, Félix Pajuelo Chauca, Gilmer Lazo Chucos, Luis Juan Castillo Torrealva, Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega, Sara Emilia Remuzgo Huamán, Edwin Collazos Paucar, Augusto Li Chan, Daniel Irwin Yacolca Estares, Jorge Miguel Chávez Díaz, Eva Carolina Ayala Flores, Raúl Jesús Vergara Moncada, Jorge Luis de Velazco Borda, Carlos Roberto Mendoza Torres,

Sonia Jackeline, Miranda Avalos, Freddy Alarcón Vargas, Marco Antonio Huamán Sialer y Jesús Pascual Ayala Zavala.

Los temas que contiene la obra están vinculados a diversas materias y líneas de investigación sobre contabilidad y finanzas, auditoría y economía digital, y tributación y normas contables, que aportan un bagaje importante de conocimiento como recurso bibliográfico para la comunidad académica y, en especial, dirigido a nuestros alumnos de Lima y las filiales de San Juan de Lurigancho, Lurín, Chilca, Oyón y Chancay.

Por último, es importante destacar que este trabajo ha sido editado y publicado por el Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, que ha tenido a bien someter los artículos a pares ciegos y Turnitin en su revisión, lo que garantiza su calidad académica. Por ello, nos complace agradecer a los autores y al referido fondo editorial, por apostar por publicar esta obra para todos nuestros lectores y la audiencia académica.

Lima, 20 de marzo de 2025

JERI GLORIA RAMÓN RUFFNER DE VEGA
Rectora de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

VÍCTOR DANTE ATAUPILLCO VERA
Decano de la Facultad de Ciencias Contables
Vicedecano de Investigación y Posgrado

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES
Vicedecano académico de la Facultad de Ciencias Contables

PARTE I

Contabilidad y finanzas

El contador público y el desarrollo sostenible en el entorno empresarial

BERNARDO JAVIER SÁNCHEZ BARRAZA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

ALBERTO JUAN CARLOS RENGIFO ALEGRÍA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

VÍCTOR DANTE ATAUPILLCO VERA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

En el presente artículo se destaca el papel del contador público y la relevancia de la contabilidad, reflexionando sobre estos temas en el marco del desarrollo sostenible en las empresas y, por ende, en su contribución a la protección de nuestro mundo y a la mejora de calidad de vida y desarrollo humano de la sociedad en su conjunto. Es importante resaltar que la mayoría de las empresas e instituciones, sean privadas o públicas, no tienen conciencia de la responsabilidad de hacer negocios y generar riquezas con una verdadera aplicación de desarrollo sostenible, que al final beneficiará a todos en general. Para tal efecto, reflexionaremos sobre tres ejes centrales del ejercicio profesional del contador: la contaduría, la ética y la gestión de calidad, y el desarrollo sostenible.

2. Análisis

En el marco del I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Tributación, «Oportunidades y desafíos de la economía digital en las ciencias contables», se ha tomado como base la conferencia «Ética, Ejercicio Profesional y Desarrollo Sostenible», desde Colombia, del magister Héctor Jaime Correa Pinzón, quien es contador público de la Universidad de Manizales, especialista en revisoría fiscal y auditoría externa de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, magíster en Administración de la Universidad Eafit de Medellín, catedrático universitario, presidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad

(AIC), miembro del Consejo Permanente para la Evaluación de las Normas de Contabilidad en Colombia, miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, expresidente de la Junta Central de Contadores y vicepresidente por Colombia del Comité de Integración Latino Europa-América (Cilea).

El magíster Pinzón trató, durante su participación, varios enfoques, principalmente, de ética, ejercicio profesional y desarrollo sostenible. Es sobre este último que se realizará un análisis comparativo con la realidad peruana.

El papel del contador público y el desarrollo sostenible en el entorno empresarial parte de la contaduría en el entorno privado y público en el Perú. Según la Ley 28951, ley de actualización de la Ley 13253, de Profesionalización del Contador Público y de Creación de los Colegios de Contadores Públicos (2007), en su artículo 3, se indica que las competencias del contador público son las siguientes:

- a) Planificar, organizar, supervisar y dirigir la contabilidad general y de costos de las actividades económico-comerciales desarrolladas por personas naturales y/o jurídicas del ámbito privado, público o mixto; y formular, autorizar y/o certificar los estados financieros correspondientes, incluidos los que se incorporen a las declaraciones juradas y otros para fines tributarios.
- b) Evaluar, asesorar y realizar consultoría en sistemas de contabilidad computarizada y de control, y otros relacionados con el ejercicio de la profesión contable.
- c) Realizar auditoría financiera, tributaria, exámenes especiales y otros inherentes a la profesión de contador público.
- d) Efectuar el peritaje contable en los procesos judiciales, administrativos y extrajudiciales.
- e) Certificar el registro literal de la documentación contable incluyendo las partidas o asientos contables de los libros o registros contables de las personas naturales y jurídicas.
- f) Formular valuaciones y tasaciones de naturaleza contable.
- g) Ejercer la docencia contable en sus diversas especialidades en todos los niveles educativos respectivos, de acuerdo a ley.
- h) Ejercer la investigación científica sobre materias relacionadas a la contabilidad y a su ejercicio profesional.
- i) Otras relacionadas con la profesión contable y sus especializaciones.

Sin embargo, aunque el artículo 3 no indica de manera precisa el tema objeto de este análisis, es decir, el papel del contador y el desarrollo sostenible, se podría entender que dentro del literal i) «Otras relacionadas con la profesión contable y sus especializaciones» se puede tratar el desarrollo sostenible.

En lo que se refiere al Código de Ética Profesional del Contador Público Peruano, Alatrística (2017) señala que «está destinado a servir como norma de conducta de los profesionales de la Contabilidad, que, como profesión de formación científica y humanista, deben orientar su práctica profesional a la función social que desempeñan, promoviendo las condiciones para el progreso económico y bienestar» de todos (párr. 9). En este párrafo se puede orientar el papel del contador y el desarrollo sostenible. Asimismo, contiene la normatividad para la actuación del contador público en todas las labores que realiza, y se ocupa de su responsabilidad con la sociedad, la misma que debe ser concordante con el desarrollo sostenible.

Además, menciona los principios fundamentales que debe cumplir, como el de integridad, que señala su obligación de ser justo y honesto, y el de objetividad, que establece que el contador público no debe permitir que los favoritismos, los conflictos de interés o la influencia indebida de otros eliminen su juicio profesional. Estos principios, principalmente, rigen la participación de los contadores en el desarrollo sostenible.

Por lo expuesto, se considera necesario tratar el desarrollo sostenible desde varias perspectivas. Según Benavides (2011),

el desarrollo sostenible se entiende como aquel que satisface «las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades» (Brundtland, 1987, p. 57). La presentación del concepto dio inicio a un debate mundial sobre el contenido y los procesos que el desarrollo sostenible debería contemplar, que cayó en manos de los países miembros de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, más conocida como la World Commission on Environment and Development (WCOED) (p. 8).

Asimismo, se debería considerar que las universidades deben educar y orientar a los estudiantes con una visión a largo plazo, que tenga en cuenta el componente social, la necesidad de crear empleo, la lucha contra la pobreza y los fenómenos de la globalización. El cambio es bien conocido, ya que este punto de vista no era tenido en cuenta como fuente de conocimiento sobre las preocupaciones relacionadas con la responsabilidad social por las administraciones de varias universidades hace décadas (Buzby y Falk, 1979).

Esto resalta la importancia que la educación desempeña en el desarrollo sostenible, un tema que ha acaparado más atención a lo largo de los últimos años. Según Dale y Newman (2005), en la educación para el desarrollo sostenible se incluyen elementos de sistemas sociales y ecológicos. Sin embargo, debido a que se ha centrado únicamente en metodologías de investigación práctica y en teorías de sistemas complejos, este campo está limitado. Complementando a estos autores, se debería tratar de mejorar la comprensión de estas facetas. Mediante el uso de herramientas metodológicas que les ayuden a comprender cómo aplicar y utilizar los conocimientos de una forma novedosa, los estudiantes se formarían en la aplicación de la teoría que han aprendido y desarrollarían, así, las habilidades necesarias para ponerlas en práctica.

En este sentido, Cleri (2007) destaca que los individuos dependen de las empresas más que de cualquier otro tipo de organización para alcanzar su seguridad financiera, lo que pone de relieve la importancia de crear empresas sostenibles a largo plazo. Por este motivo, las empresas y la sociedad son interdependientes. Porter y Kramer (2011) reconocen esta conexión y señalan que existen condiciones menos propicias para la estabilidad y la eficacia de las empresas cuando una sociedad está en declive. La comprensión de esta relación recíproca lleva a considerar la necesidad de identificar los procesos sociales que inician las empresas, ya que ello permitiría a los empresarios contribuir positivamente a las comunidades en las que operan y residen.

Andriani, Biasca y Rodríguez (2004) reconocen la importancia de los empresarios para la economía de un país y afirman que las micro y pequeñas empresas contribuyen mayormente a la creación de puestos de trabajo, ingresos y satisfacción de necesidades en nichos de mercado poco atractivos para las grandes corporaciones. Además, prosiguen los autores, sirven de campo de entrenamiento para futuros empresarios de éxito, y de herramienta para el crecimiento personal de millones de personas. Tanto es así, que el desarrollo competitivo de estas empresas debería ser uno de los componentes estratégicos del desarrollo sostenible de cualquier nación (Andriani, Biasca y Rodríguez, 2004). Esto sugiere que los futuros profesionales deben comprender las ideas y estar preparados, principalmente desde las ciencias empresariales (contabilidad, administración, economía e ingeniería industrial).

Para continuar, se hace necesario precisar la importancia de la competencia y diligencia profesional que debe poseer el contador público. Adicionalmente, debe alcanzar y mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciban un servicio competente, basado en las normas técnicas

y profesionales actuales y en la legislación aplicable, y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. Todos estos aspectos son importantes para el papel del contador en el desarrollo sostenible de las empresas.

La Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza, un grupo conservacionista, preparó un folleto que presenta el desarrollo sostenible a la comunidad mundial. La «Estrategia Mundial para la Conservación» es el término utilizado para describir el desarrollo sostenible en esta publicación: La sostenibilidad en el desarrollo exige tener en cuenta las cuestiones sociales, ecológicas y económicas relativas a los recursos vivos y no vivos, así como los pros y los contras de las distintas actividades a corto y largo plazo (Galarza, Gómez y Gonzales, 2002).

Pinzón expuso, además, que el desarrollo sostenible es la calidad de vida que se le genera a los habitantes del mundo, incluyendo descontaminación, no contaminación, tratamiento de sólidos, entre otros. Concluye que todo el que contamina paga, y no deja de mencionar la importante participación de las ciencias contables y empresariales.

Adicionalmente, mencionó que un aspecto clave es la norma internacional de auditoría para las pymes —que conforman el 95% de todo el sistema empresarial a nivel mundial—, relacionada con el desarrollo sostenible, la misma que está en proceso.

De acuerdo con el *Código de ética del contador público peruano* (2024), en cuanto a la responsabilidad empresarial, el contador genera una actitud ética, porque participa en la generación de la riqueza social y humana, con la finalidad de satisfacer las necesidades humanas con calidad, por medio de la obtención de beneficios, lo que influye en las buenas decisiones para el ente.

El compromiso del contable con el desarrollo sostenible queda demostrado por su involucramiento en la evaluación y documentación contable de posibles riesgos y reclamaciones medioambientales, y en la provisión de cuentas contables medioambientales que repercuten en los costos y en la valoración de activos y pasivos, así como en cualquier posible ventaja competitiva.

2.1. Estándares internacionales

Estas nuevas corrientes de investigación se ejemplifican con los términos «contabilidad ambiental», «contabilidad ecológica», «contabilidad verde», «contabilidad para la sostenibilidad», «biocontabilidad» y «ecocontabilidad».

Además de estos avances, también hay propuestas que dan prioridad a las cuestiones sociales y culturales. Numerosas visiones contables se derivan del impacto de los avances de la ciencia económica que han confluído en dos visiones «antagónicas» como respuesta a la crisis socioambiental: la economía ecológica (Costanza *et al.*, 1997; Georgescu-Roegen, 1971; Martínez-Alier, Munda y O'Neill, 1998) y la economía ambiental (Azqueta Oyarzun, 2007; Field y Field, 2016; Gilpin, 2000; Labandeira, León y Vázquez, 2007).

2.2. Interdisciplinariedad

Al desarrollar conocimientos, habilidades y destrezas; interactuar con profesionales de diversas áreas y crecer en cualquier campo profesional, la interdisciplinariedad —la conexión de diferentes disciplinas— ayudaría a mejorar el perfil profesional del contador público y, en consecuencia, a tener una visión más amplia de diferentes ámbitos, como el financiero, el control interno, la evaluación y el riesgo empresarial, entre otros. La interdisciplinariedad de la formación académica y la experiencia laboral del experto contable son solo una parte de su perfil profesional; otra es su combinación de habilidades, competencias, actitudes y vocaciones, que lo hace indispensable en este campo. Disponer de estas competencias permite al contable desarrollarse en cualquier área profesional, y contribuir a la solución de problemas (Jaramillo, 2015).

2.3. Servicio público

Dado que los contables son esenciales para la gestión y supervisión de las finanzas de las organizaciones gubernamentales y sin ánimo de lucro, su posición en el sector público es muy significativa. En el sector público, los contadores son responsables de una variedad de tareas especializadas, como la gestión financiera, el cumplimiento normativo, la auditoría y el control, y el asesoramiento financiero. Para garantizar una gestión financiera responsable, abierta y eficaz, tanto en las administraciones públicas como en las instituciones sin ánimo de lucro, este puesto es crucial. Los profesionales de la contabilidad son esenciales para la gestión y supervisión de los fondos públicos, así como para proporcionar orientación financiera que permita a los responsables de la toma de decisiones actuar en interés público.

2.4. Sistemas y tecnología de la información

Los contadores son cruciales en este campo, ya que los sistemas y las tecnologías de la información (TI) desempeñan un papel cada vez más importante en el desarrollo sostenible. Específicamente, los sistemas y las TI pueden apoyar el desarrollo sostenible en los siguientes ámbitos, en los que los contables pueden desempeñar un papel: gestión de datos, eficiencia operativa, cumplimiento de la normativa y la fiscalidad y elaboración de informes de sostenibilidad (Parthun, 2024).

Las TI y los sistemas son herramientas eficaces para abordar cuestiones relacionadas con el desarrollo sostenible. Utilizar estas herramientas y sistemas para recopilar, procesar y comunicar datos sobre sostenibilidad es una de las principales responsabilidades de los contables. De este modo, pueden apoyar un mejor rendimiento sostenible, una toma de decisiones informada y el cumplimiento de la legislación y las normas sociales y medioambientales.

2.5. Colegio de contadores

La promoción del desarrollo sostenible en la industria y la profesión contable se ve muy favorecida por las asociaciones de contables. Estos grupos pueden influir en el desarrollo sostenible de varias maneras:

2.5.1. Establecimiento de normas

Los departamentos de contabilidad tienen la oportunidad de participar en la creación de normas profesionales relacionadas con la sostenibilidad, como marcos de contabilidad medioambiental y directrices para la elaboración de informes de sostenibilidad. Los colegios ayudan a los contables a comprender y aplicar prácticas de contabilidad sostenible en sus empresas y clientela, proporcionándoles principios inequívocos y uniformes.

2.5.2. Educación y formación

Cuando se trata de educar y formar a los profesionales de la contabilidad en cuestiones de sostenibilidad, las instituciones contables pueden ser de gran ayuda. Pueden impartir ética empresarial, informes de sostenibilidad, contabilidad medioambiental y otros temas relacionados con el desarrollo sostenible, a través de programas de formación, cursos y seminarios. Esto hace posible que los contables adquieran las habilidades y la información necesarias para incorporar las cuestiones de sostenibilidad a su profesión.

2.5.3. Promoción de las mejores prácticas

En lo que respecta a la contabilidad sostenible y al desarrollo sostenible en general, las instituciones contables pueden apoyar y difundir las mejores prácticas. Asimismo, pueden intercambiar resultados de investigaciones, estudios de casos e ilustraciones de empresas que han incorporado eficazmente la sostenibilidad a sus operaciones y planes de negocio. Esto promueve la adopción de prácticas sostenibles por parte de la comunidad contable.

2.5.4. Impacto en las políticas públicas

Las asociaciones de expertos contables tienen capacidad para influir en la formulación de políticas públicas relacionadas con el desarrollo sostenible. En materia de contabilidad medioambiental, prácticas empresariales sostenibles e informes de sostenibilidad, pueden presionar para que se apliquen normas y directrices más estrictas. De este modo, contribuyen a fomentar una atmósfera que facilite a empresas y gobiernos la incorporación de la sostenibilidad en sus procesos de toma de decisiones.

En resumen, las asociaciones de contabilidad son cruciales para el avance del crecimiento sostenible en la industria y la profesión contables. Los colegios tienen el poder de facilitar la incorporación de las cuestiones de sostenibilidad al trabajo contable y a la toma de decisiones de las empresas en general, mediante el establecimiento de normas, la educación y la formación; la promoción de las mejores prácticas y la influencia en las políticas públicas.

2.6. Pyme y responsabilidad social empresarial

En todos los países, las micro y pequeñas empresas constituyen la mayoría de las empresas en total, hasta el 95% en algunos casos. En mercados concretos, poco atractivos para las grandes empresas, desempeñan un papel fundamental en la creación de empleo, la generación de dinero y la satisfacción de las necesidades (Andriani, Biasca y Rodríguez, 2004; Lucumi Restrepo, 2019).

Además, los autores observan que sirven tanto de campo de entrenamiento para aspirantes a empresarios de éxito como de vehículo para el crecimiento personal de millones de personas. Por lo tanto, llegan a la conclusión de que el desarrollo competitivo de estas empresas debería ser uno de los componentes clave del desarrollo sostenible de cualquier nación.

Según Jenkins (2009), las empresas de cualquier tamaño pueden tener conciencia social y ejercer un impacto positivo en el medio ambiente. Según Corral, Isusi y Vives (2005), las empresas deben ser responsables de sus

prácticas de gestión y sus compromisos empresariales, no solo ante sus propietarios, sino también ante sus proveedores, clientes, empleados, el Gobierno, el medio ambiente y la sociedad en general. En la medida de sus posibilidades, los grupos profesionales, las organizaciones gubernamentales y las instituciones académicas deberían apoyar a las micro y pequeñas empresas en sus esfuerzos morales por ampliar sus iniciativas de responsabilidad social y medioambiental, y apoyar el desarrollo sostenible. Los autores citados anteriormente también sugieren que se establezca un marco jurídico.

3. Conclusiones

El contador público peruano desempeña un papel esencial en la promoción y consolidación del desarrollo sostenible dentro del entorno empresarial del país, lo que no resulta muy diferente a la realidad de Colombia, de acuerdo con lo expuesto por Pinzón.

El rol del contador abarca la implementación de prácticas contables y financieras que integren consideraciones ambientales, sociales y de gobernanza en las operaciones empresariales.

La participación del contador público peruano en la adopción de estándares internacionales de contabilidad ambiental y social fortalece la transparencia y la rendición de cuentas en las empresas.

El contador público peruano actúa como un agente de cambio al fomentar la adopción de políticas y estrategias empresariales orientadas hacia la sostenibilidad, a través de la identificación de riesgos y oportunidades relacionadas con temas ambientales, sociales y de gobernanza.

Su labor en la evaluación y monitoreo de la gestión de recursos naturales, energía y residuos, contribuye a la mitigación de impactos ambientales y al cumplimiento de regulaciones ambientales vigentes.

La capacitación y actualización constante del contador público peruano en temas de ética, responsabilidad social y ambiental son fundamentales para garantizar la integridad y la calidad de la información financiera y no financiera.

Es un aliado estratégico en la gestión del riesgo empresarial al identificar áreas de mejora en la eficiencia operativa y en la cadena de suministro, lo que promueve la resiliencia y la competitividad de las empresas.

La participación del contador en la divulgación de información mediante informes de sostenibilidad y estados financieros integrados facilita la toma de decisiones informadas por parte de los inversionistas y otros grupos de interés.

Además, debe colaborar estrechamente con otros profesionales y entidades, como auditores ambientales, ONG y entidades reguladoras, para fortalecer el marco normativo y promover mejores prácticas empresariales en materia de sostenibilidad. La labor del contador público peruano en la promoción del desarrollo sostenible no solo beneficia a las empresas y a la sociedad en general, sino que también contribuye a la preservación del medio ambiente y al desarrollo económico sostenible del país.

Asimismo, el contador público peruano desempeña un papel crucial en la promoción del desarrollo sostenible en el entorno empresarial, al proporcionar servicios de auditoría, consultoría y asesoría financiera que integran principios de responsabilidad social y ambiental en las prácticas empresariales. Sus funciones incluyen la evaluación y monitoreo de las prácticas financieras y operativas de las empresas, lo que les permite identificar áreas de mejora en términos de eficiencia energética, gestión de residuos y cumplimiento de normativas ambientales.

Es un agente clave en la implementación de sistemas de contabilidad y reporte que permiten a las empresas medir, monitorear y comunicar su desempeño en aspectos relacionados con el desarrollo sostenible, como la reducción de emisiones de carbono, la gestión responsable de recursos naturales y la equidad social.

La capacitación continua y el desarrollo profesional del contador público peruano en áreas como ética empresarial, contabilidad ambiental y responsabilidad social son fundamentales para fortalecer su rol como promotor del desarrollo sostenible y garantizar la transparencia y la integridad en la información financiera y no financiera de las organizaciones.

El contador público peruano debe trabajar en estrecha colaboración con otros actores clave, incluidos los reguladores gubernamentales, las organizaciones no gubernamentales y los grupos de interés, para fomentar una cultura empresarial orientada hacia la sostenibilidad y promover la adopción de prácticas empresariales responsables que contribuyan al bienestar económico, social y ambiental del país.

Bibliografía

- ALATRISTA, Miguel (2007). «La ética y el auditor». *VI Convención Nacional de Auditoría*. Recuperado de <https://miguelalatrista.blogspot.com/2017/03/la-etica-y-el-auditor.html>
- ANDRIANI, Carlos; Rodolfo BIASCA y Mauricio RODRÍGUEZ (2004). *Un nuevo sistema de gestión para lograr PYMES de clase mundial*. Ciudad de México: Norma.
- AZQUETA OYARZUN, Diego (2007). *Introducción a la economía ambiental* (2.^a edición). Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España.
- BENAVIDES, Ana (2011). *Desarrollo sostenible y formación contable: importancia, análisis y propuesta desde la Pontificia Universidad Javeriana*. (Tesis de grado). Pontifica Universidad Javeriana, Bogotá. Recuperado de <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/9556>
- BUZBY, Stephen y Haim FALK (1979). «Demand for Social Responsibility Information by University Investors». *The Accounting Review*, 54(1), 23-37.
- CLERI, Carlos (2007). *El libro de las pymes*. Buenos Aires: Granica.
- COLEGIO DE CONTADORES DEL PERÚ (2024). *Código de ética del contador público peruano*. Lima: s. e. Recuperado de <https://www.jdccpp.org.pe/detalle-publicacion.php?id=733>
- CORRAL, Antonio; Iñigo ISUSI y Antonio VIVES (2005). *Responsabilidad social de la empresa en las PYMES de Latinoamérica*. Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo / Ikei.
- COSTANZA, Robert; John CUMBERLAND, Herman DALY, Robert GOODLAND y Richard NORGAARD (1997). *An Introduction to Ecological Economics*. Florida: St. Lucie Press / International Society for Ecological Economics.
- DALE, Ann y Lenore NEWMAN (2005). «Sustainable Development, Education and Literacy». *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 6(4), 351-362.
- FIELD, Barry C. y Martha K. FIELD (2016). *Environmental Economics: An Introduction* (7.^a edición). Nueva York: McGraw-Hill Education.
- GALARZA, Elsa; Rosario GÓMEZ y Luis GONZALES (2002). *Ruta hacia el desarrollo sostenible del Perú [Documento de trabajo]*. Lima: Universidad del Pacífico.
- GEORGESCU-ROEGEN, Nicholas (1971). *The Entropy Law and the Economic Process*. Londres: Harvard University Press.
- GILPIN, Alan (2000). *Environmental Economics: A Critical Overview*. Nueva York: John Wiley & Sons.
- JARAMILLO, Gabriel (2015). *Interdisciplinariedad en los profesionales de contaduría pública autorizada*. (Trabajo de grado). Universidad Espíritu Santo, Samborombón. Recuperado de <http://repositorio.uees.edu.ec/123456789/934>

- JENKINS, Heledd (2009). «A “Business Opportunity” Model of Corporate Social Responsibility for Small- and Medium-Sized Enterprises». *Business Ethics: A European Review*, 18(1), 21-36.
- LABANDEIRA, Xabier; Carmelo LEÓN y María Xosé VÁZQUEZ (2007). *Economía ambiental*. Madrid: Pearson Educación.
- LEY 28951, Ley de actualización de la Ley 13253, de Profesionalización del Contador Público y de Creación de los Colegios de Contadores Públicos (16 de enero de 2007). Normas legales n.º 337683. Diario Oficial *El Peruano*.
- LUCUMI RESTREPO, Angélica (2019). *La responsabilidad social empresarial y el contador público en Colombia, de cara a las normas internacionales de información financiera (NIIF)*. (Proyecto de grado). Universidad del Valle, Valle del Cauca. Recuperado de <https://hdl.handle.net/10893/18734>
- MARTÍNEZ-ALIER, Joan; Giuseppe MUNDA y John O’NEILL (1998). «Weak Comparability of Values as a Foundation for Ecological Economics». *Ecological Economics*, 26(3), 277-286.
- PARTHUN, Janis (2024). «Why Sustainability Information Matters to CPAs». *Journal of Accountancy*, 237(6).
- PORTER, Michael E. y Mark R. KRAMER (2011). «Creating Shared Value». *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77. Recuperado de <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=39071>

Balance social ambiental e información contable integral de la gestión de las medianas y pequeñas empresas del Perú

ELSA ESTHER CHOY ZEVALLOS

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

CARMEN ELIANA PICHARDO LUJÁN

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

A nivel internacional, varios organismos buscan diferentes mecanismos para promover la concientización medioambiental. En el sector empresarial se promueve la gestión ambiental y, en el ámbito financiero, en este marco ambiental, el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, en junio de 2023, ha realizado la publicación de la primera versión de dos normas de sostenibilidad conocidas como «NIIF S1» y «NIIF S2», las cuales establecen los requerimientos generales respecto a temas de sostenibilidad y divulgación de información relacionada con el clima, respectivamente.

En el Perú, aún están pendientes de oficialización por el ente respectivo; sin embargo, existe una pequeña experiencia respecto a los reportes de sostenibilidad que se iniciaron en el 2016, con la finalidad de conocer los estándares sociales y ambientales que las empresas emisoras registradas en la Superintendencia de Mercado de Valores vienen aplicando para atender las necesidades de información que exigen los inversionistas y que la contabilidad financiera no refleja.

Por otro lado, las pequeñas y medianas empresas (pymes), socios clave de nuestra economía, proveedores del mayor número de establecimientos que producen o comercializan bienes y servicios y generan empleo a gran parte de la población, se encuentran fuera de estos alcances y, por tanto, surge la pregunta: ¿cómo integrar a las pymes a la sostenibilidad y al medio ambiente?, tema que los organismos públicos y privados procuran gestionar, pero con resultados poco significativos.

Los emprendimientos sociales son una de las tantas formas de poder brindar alternativas de solución a las distintas problemáticas sociales, culturales

y ambientales que el Perú y el mundo enfrentan. Ser emprendedor en un negocio significa ofrecer un producto o servicio a fin de obtener a cambio una ganancia, pero asociado con el bienestar del entorno, tanto social como medioambiental, puesto que una empresa verde es aquella que, teniendo propósitos comerciales, de producción y servicios, realiza sus operaciones tratando de disminuir los impactos negativos ambientales, en lo posible. Es decir, han forjado convicciones ambientales, que les induce a generar una gestión amigable con el medioambiente. Sin embargo, esta forma de pensar no ha sido concebida fácilmente y, aún en la actualidad y a nivel local, el tema se debate más en el ámbito académico, por tratarse uno de los pilares en la formación universitaria, pero a muchos empresarios les cuesta asumir este compromiso social.

1.1. Antecedentes, estado de arte y planteamiento del problema

Como parte de los movimientos ambientalistas en el ámbito de los negocios, surge en Estados Unidos, aproximadamente en la década de los 60, el «balance social», entendido como el reconocimiento a la responsabilidad social empresarial, que genera información dirigida a los colectivos externos. Algunos años más tarde, por 1970, traspasa fronteras y se extiende a Europa; básicamente, a Francia, Alemania, Bélgica, España y Portugal, centrándose en los agentes internos, motivado por la fuerza del sindicalismo en Europa occidental.

Sin embargo, existen contraposiciones respecto a la gestión ambiental: algunos se encuentran convencidos de que las acciones ambientales generan beneficios a la empresa que los promueve; otros creen que es indiferente la realización de dichas acciones ambientalistas, y otro grupo considera que alinearse a la gestión ambiental no genera beneficios, sino que desfavorece a la empresa.

Por ello, se vienen desarrollando diversas investigaciones que permiten analizar estas disyuntivas; algunas de estas son las siguientes:

Albertini (2013) concluye que las empresas con desempeño ambiental han mejorado su desempeño financiero, aun cuando otros han sugerido que es neutral e incluso negativa.

Bajo un análisis retrospectivo del tema de responsabilidad social, Canales (2012) señala dos escenarios, uno relacionado con un artículo de Milton Friedman y el otro relacionado con el término *stakeholder* —aunque en el país más se le conoce como «grupo de interés»—: el primero está vinculado a la aceptación, y el segundo, a la popularidad. En el primer escenario,

Canales (2012) cita un artículo de Milton Friedman, premio nobel de economía, publicado en 1973, donde este afirmaba que

la única responsabilidad social de las empresas debe ser maximizar beneficios y que el mismo tendría alguna validez sólo en el caso de mercados competitivos. En mercados imperfectos, sobre todo en el caso de monopolios, no existe justificación social para la maximización de beneficios. Además, la distribución del ingreso resultante de una maximización de beneficios irrestricta sería muy desigual y falta de equidad. Y este comportamiento tendería a apartar de la sociedad toda motivación de tipo altruista que puede ser tan legítima como la motivación egoísta (p. 9).

Además, considera que las corporaciones, como entes de existencia jurídica y no física, no pueden tener responsabilidad moral; es decir, solo personas con conciencia y existencia material pueden tenerla. Canales (2012) recalca que para Friedman la organización directiva y funcional de la empresa debe conducir a las ganancias económicas, lo que permite inferir su oposición a la gestión vinculada con la responsabilidad social y ambiental. Actualmente, el pensamiento de Friedman es compartido por varios directivos de las corporaciones y empresas en general, respaldados con los trabajos académicos de otros tantos economistas. Otro aspecto que resalta es que los costos incurridos por la empresa para reducir el impacto ambiental serían equivalentes a filantropía, lo que no permite maximizar el beneficio de la empresa ni de sus accionistas. El incremento del costo no puede ser trasladado al precio final, pues se pierde competitividad en el mercado; es decir, el tema sobre responsabilidad social no fue asimilado y quedó restringido al debate particularmente académico, por más de dos décadas.

El otro escenario citado por Canales (2012) se refiere a la teoría de Kenneth Arrow, también premio nobel, quien refuta el argumento de Friedman. Arrow manifiesta que no puede dejarse de lado dos categorías de efectos que implican que «la regla de maximización de beneficios habrá de resultar socialmente ineficiente». Una de las consecuencias que la maximización de beneficios puede producir sería la generación de externalidades negativas, por la contaminación y por la congestión. En caso de la segunda consecuencia, estaría vinculada a la existencia de los desniveles de conocimientos, también denominada «información asimétrica entre el vendedor y el comprador». Por ello, Arrow considera que resultarían necesarias la presencia y difusión de la idea de responsabilidad social, bajo cualquiera de las dimensiones: ética, moral

o legal. Debe promoverse e institucionalizarse, como parte de las políticas estatales, a través de regulaciones, impuestos, normas legales o códigos de ética.

Se puede afirmar que con la teoría de Arrow se presenta el concepto de responsabilidad social de las empresas, la misma que ha tenido amplia difusión y desarrollo a partir de la década de los 90 hasta nuestros días.

En tanto, Remy Balarezo (2015), en su artículo «El péndulo del resultado medioambiental y el económico-financiero», cita a distintos autores defensores de una respuesta positiva, y señala que las empresas que buscan reducir su impacto medioambiental ganan competitividad en sus mercados y, así, aumentan su rentabilidad, lo cual es explicado por los siguientes factores. Primero, ganan producto de un uso más eficiente de los recursos (la contaminación se considera una ineficiencia) y, por tanto, una reducción de costes dentro de su proceso productivo (Klassen y McLaughlin, 1996; Porter y Van der Linde, 1995). En segundo lugar, ganan mediante el incremento de la preferencia por parte de los consumidores, ya que el producto que se ofrece es medioambientalmente respetuoso, lo que le permite a la empresa diferenciarse, ingresar a nuevos segmentos de mercado que valoran ese tipo de productos y cobrar un mayor precio (Hart, 1995; Klassen y McLaughlin, 1996).

Finalmente, las empresas se benefician mediante la obtención de recursos y capacidades provenientes de esa mejor interacción entre la empresa y el entorno natural (Hart, 1995). De los análisis realizados en los últimos años (Albertini, 2013; Berchicci y King, 2007; Endrikat, Guenther y Hoppe, 2014; Horváthová, 2010; Leonidou, Katsikeas y Morgan, 2013; Margolis, Elfenbein y Walsh, 2009; Molina-Azorín *et al.*, 2009), se concluye que sí existe una relación positiva entre el resultado medioambiental de la empresa y el resultado económico-financiero de esta. Más bien, para muchos académicos de la dirección de empresas, las preguntas que hoy debemos tratar de responder para ayudar a los empresarios son ¿cuándo es rentable ser verde? y ¿bajo qué circunstancias? (Albertini, 2013). Por eso, hoy en día, lo importante es demostrar de qué manera algún factor, como la innovación, el capital humano, la reputación y los sistemas de gestión medioambiental, entre otros, juegan un papel de contingencia entre el resultado medioambiental y el económico-financiero de la empresa (Aragón-Correa, 1998).

Actualmente, la responsabilidad social está tomando una mayor importancia, y se podría decir que es «un factor central del comportamiento empresarial»; su práctica se ha observado en las grandes empresas, caracterizadas por contar con recursos para disponer en acciones medioambientales. En caso del Perú, la mayor cantidad de empresas son las pymes, depende de los dueños

evaluar y optar por las acciones vinculadas a la responsabilidad social, que normalmente son poco valoradas —teniendo en consideración que las economías de las pymes están en desarrollo—, por lo que planteamos la siguiente interrogante: ¿cómo integrar a las pymes con la sostenibilidad y el medio ambiente?

1.2. Formulación del problema

¿Qué beneficio aporta la información del balance social ambiental en la gestión sostenible de las medianas y pequeñas empresas del Perú?

1.3. Formulación de los objetivos

Objetivo general

- Identificar los beneficios de aplicar información del balance social ambiental en la gestión sostenible de las medianas y pequeñas empresas del Perú.

Objetivos específicos

- Identificar los principales aspectos teóricos y conceptuales del modelo balance social ambiental propuesto por el Comité de Integración Latino Europa-América (Cilea) para las pymes latinoamericanas.
- Identificar los principales beneficios de aplicar información del modelo balance social ambiental a la gestión sostenible de las pymes peruanas.

1.4. Bases teóricas

Para los fundamentos teóricos se ha tomado como referencia la información de uno de los capítulos del trabajo interamericano desarrollado por la comisión de investigación contable «Aproximación al Conocimiento y Aplicación de Cuatro Iniciativas de Reportes No Financiero en Contadores Públicos de Argentina, Brasil, Perú y Colombia», presentado en la XXXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, en octubre del 2019 en la ciudad de Cartagena.

En un primer intento por definir el significado de responsabilidad social de una empresa, esta se relacionó con las actividades de bienestar para los trabajadores de la empresa; progresivamente, se le da un carácter externo: el impacto social de la actividad empresarial en la comunidad. La necesidad de contar con esta información da respuesta a la contabilidad social de la cual se consolida el «balance social».

Se entiende como balance social a la herramienta de gestión empresarial que permite a la organización revelar información cuantitativa y cualitativa del desarrollo de sus actividades y lograr completar una información integral, con enfoque en sus tres dimensiones: económica-financiera, social y ambiental. Esta herramienta permite a los administradores hacer un diagnóstico de la gestión empresarial en relación con el cumplimiento de su responsabilidad social, con la finalidad de planificar, evaluar y controlar las acciones en beneficio de la sociedad y de la propia empresa.

Hernández (2015) sostiene, como fundamentación teórica para la construcción de un modelo de contabilidad social, cuatro aspectos importantes:

- Las organizaciones y su responsabilidad con respecto a la sociedad: señala que estas se establecen bajo dos perspectivas, aquellas creadas con fines de lucro y otras cuyo lucro no es considerado la finalidad esencial de su misión y visión corporativa, y que va tomando más impulso, al punto que las actividades sociales prevalecen ante aquellas que simplemente buscan fines de lucro.
- La contabilidad como disciplina que mide, valora y controla recursos para la toma de decisiones: la misma que ha evolucionado bajo la concepción de distintas escuelas doctrinales. El autor Hernández (2015), fundamentándose en la teoría de la complejidad, considera a la contabilidad como una ciencia social basada en modelos, que simboliza y representa las distintas relaciones entre los individuos con el constante flujo de recursos sociales, económicos, culturales y ambientales, valiéndose de técnicas de medición, valoración y control.
- La contabilidad social, ciencia encargada de la medición, valoración y control de los hechos sociales: es considerada para algunos autores un subsistema de la contabilidad, ya que se basa en hechos sociales, principalmente, en el recurso humano que labora en la empresa y en aquellos que impactan a la comunidad a consecuencia de las actividades de carácter económico, administrativo u operativo.
- El balance social como *output* de la contabilidad social: como respuesta a las nuevas necesidades de información social, útil y pertinente, surge la iniciativa en múltiples organizaciones de estructurar un informe de acuerdo con el nuevo paradigma de delimitación de las operaciones económicas y sociales, conocido como el balance social. Se consideran modelos que se encuentran diferenciados entre sí por el enfoque y el alcance utilizados para interpretar lo que representa la responsabilidad social, para las distintas organizaciones comprometidas con la sociedad.

2. Análisis

Uno de los organismos representativos de las ciencias económicas y contables en los países latinoamericanos y europeos, conocido como el Cilea, considerando que sus países miembros se caracterizan por una economía basada en la actividad de las pequeñas y medianas empresas, decidió proponer, como parte de sus objetivos estratégicos, un modelo de balance social y ambiental aplicable para las pymes, con el cual puedan mostrar de manera sencilla los impactos sociales y ambientales que su actividad genera, para el interés de sus grupos, que requieren la información en la toma de decisiones (Siciliotti, 2013).

2.1. *Ciclo de Deming*

El modelo que propone el Cilea fue considerado en el trabajo de la Comisión de Investigación Contable del AIC-2019, y toma como modelo el ciclo de Deming, bajo las siguientes etapas:

- Planificar
- Hacer
- Verificar
- Actuar

El modelo pretende ser una herramienta de uso voluntario para las organizaciones que valoren la exposición de sus actividades en armonía con el ambiente y la sociedad; incluye, como referencia, otros modelos existentes a nivel mundial, adaptables y accesibles a las pymes.

2.2. *Fases previas a su elaboración*

Deben considerarse algunas fases previas a su elaboración:

- Identificar a los grupos de interés internos y externos, los cuales reportan información de su comportamiento social y ambiental, bajo algún procedimiento establecido por la empresa, de acuerdo con su entorno y su contexto.
- Haciendo uso de un cuestionario, se logra obtener un diagnóstico de la pyme, que se vincula a las variables económicas, de gobernanza, ambiental, social y societaria, con la finalidad de atender las exigencias sociales y ambientales.

El modelo de balance social del Cilea contiene en la primera parte datos e historia de la pyme. Luego, muestra los indicadores de desempeño económico, social y ambiental, sustentados con explicaciones y documentación de las cuales pueden obtenerse datos. Se presenta bajo la característica comparativa con el ejercicio anterior, sin dejar de lado las metas para el siguiente periodo, para evaluar el proceso de mejora de la empresa con su responsabilidad social y verificar su cumplimiento.

2.3. Estructura de balance social

El modelo presenta los indicadores económicos, los indicadores sociales internos (inversiones para los trabajadores) y los indicadores externos (inversiones para la comunidad), además de otros indicadores como el de recursos humanos, políticas de empleo, ambientales, etc.

FIGURA 1. Modelo de balance social y ambiental de la pyme.

Identificación de la empresa				
Nombre de la empresa:				
Sector económico: [agronegocio] [comercio] [industria] [servicios]				
Actividad: Sede: (Sede donde se desarrolla la actividad o domicilio legal de la pyme, según requiera la legislación de su país) Misión:				
Visión: Valores:				
Breve reseña histórica: (Fecha de fundación, filiales, sucinta descripción de la estructura organizacional, eventuales reconocimientos, información general económico-financiera, etc.)				
Indicadores económicos	Ejercicio anterior		Ejercicio actual	
	Valores moneda local	% sobre la FB	Valores moneda local	% sobre la FB
Facturación bruta (FB)				
Menos insumos adquiridos a terceros				
Total valor agregado generado				
Tributos al Gobierno				
Recursos humanos				
Inversión social y ambiental				
Retribución al capital de terceros				

Retribución al capital propio				
Resultados no distribuidos				
Total valor agregado distribuido				

Indicadores sociales internos (inversiones sociales para empleados)	Ejercicio anterior		Ejercicio actual		Mejora proyectada	
	Valores en moneda local	% sobre la FB	Valores en moneda local	% sobre la FB	Valores en moneda local	% sobre la FB
Alimentación / Salud						
Seguridad en el trabajo / educación / alfabetización, enseñanza elemental, media o superior						
Cultura						
Capacitación y desarrollo profesional						
Guarderías infantiles internas o externas						
Otros						
Total de inversiones sociales internas						

Indicadores sociales externos (inversiones en la comunidad)	Ejercicio anterior		Ejercicio actual		Mejora proyectada	
	Valores en moneda local	% sobre la FB	Valores en moneda local	% sobre la FB	Valores en moneda local	% sobre la FB
Gastos en filantropía / donaciones (financieras, productos y/o servicios) / ayudas humanitarias	N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.	
Inversiones e incentivos al voluntariado	N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.	
Inversiones en cultura / proyectos culturales y/o artísticos	N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.	
Inversiones en educación / alfabetización	N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.		N° de personas beneficiadas. N° de entidades beneficiadas.	
Total de inversiones sociales externas						

Fuente: Comité de Integración Latino Europa-América (2013).

2.4. Proceso de análisis y resultados

Fase 1: identificar a pymes exitosas comprometidas como empresas socialmente responsables

En la asociación civil sin fines de lucro Perú 2021 se han reunido empresas que comparten el objetivo de liderar el mercado empresarial, incluyendo la responsabilidad social como parte de su gestión estratégica y agente de cambio, que contribuya con el desarrollo sostenible del país. En el año 2019, Perú 2021 reveló una lista de las empresas socialmente responsables que operan localmente, y la gran novedad es que seis pymes están incluidas, reconocidas con el distintivo «empresa socialmente responsable» (ESR).

Para obtener este reconocimiento, se genera un proceso de autodiagnóstico riguroso, para evaluar la gestión empresarial en cuatro ámbitos: calidad de vida empresarial, ética empresarial, vinculación con la comunidad y medio ambiente.

A continuación, se muestra una breve reseña de las seis pymes reconocidas con el distintivo de ESR:

— BRICK Proyectos & Construcción S. A. C.

Empresa socialmente responsable, promueve y practica la gestión ética en los negocios bajo un enfoque sostenible. BRICK es una de las pocas empresas en el Perú que ha obtenido el distintivo de ESR, otorgado por Perú 2021, miembro activo del Global Compact de las Naciones Unidas.

Cultivan los valores humanos de integridad, compromiso y eficiencia, principios que comparten con sus colaboradores, socios, proveedores y clientes. Se alinea a los diez principios del Pacto Mundial de las Naciones Unidas.

— Lee Hecht Harrison-DBM Perú

En 1993, se caracteriza por cumplir el concepto del *outplacement*, referido al sólido liderazgo en materia de transición de carrera y desarrollo de talento, lo que ha permitido que sus ejecutivos innoven dinámicas en sus procesos, cada vez mejorando e incorporando modelos más desafiantes de productividad mancomunada en transición laboral, y siendo apoyados por consultores y tecnología que permiten acelerar el logro de sus objetivos laborales.

— Pacific Latam S. A. C.

Esta empresa brinda servicios de consultoría en comunicación estratégica y gestión social corporativa, promueve la creatividad y fortalece el vínculo con

el cliente, desarrollando proyectos de comunicación, construcción de imagen y reputación empresarial.

— Security Jobs Perú

Es una firma que pertenece a Head Hunting, que cuenta con estándares internacionales y consultores certificados. Su finalidad es brindar la búsqueda y selección de ejecutivos que contribuyan con la creación de valor y sostenibilidad en las organizaciones.

— Torres y Torres Lara-Abogados

Fundada en 1968, como una firma legal, por el Dr. Carlos Torres y Torres Lara, presta servicios legales en diferentes ámbitos empresariales, que incluyen aspectos relacionados a la responsabilidad social empresarial y servicios de *compliance*. Su actividad le ha permitido posicionarse como una empresa líder en responsabilidad social corporativa.

— Lexmark International de Perú S. R. L.

Su actividad principal está vinculada a las mejores prácticas medioambientales. Cuenta con liderazgo en los servicios administrados de impresión, integrados con programas medioambientales y reconocido liderazgo en sustentabilidad corporativa.

Fase 2: resultados de la encuesta aplicada a los involucrados en la elaboración de un balance social

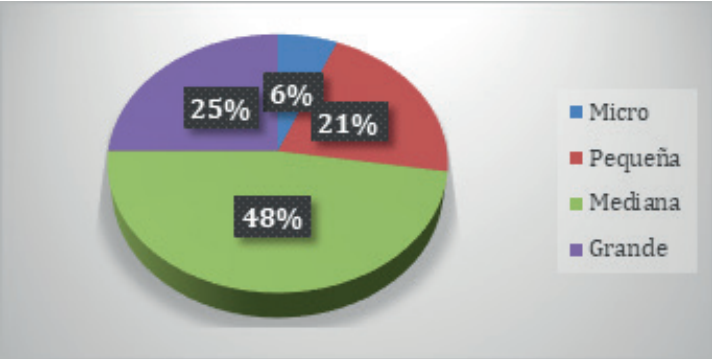
La comisión de investigación contable del AIC-2019 aplicó 80 encuestas a profesionales contables que prestaban servicios en empresas de los países de Argentina, Brasil, Perú y Colombia. Si bien fue un cuestionario de 25 preguntas, son 3 las preguntas que se consideran importantes y se relacionan con el tema.

TABLA 1. Tamaño de la organización en la que principalmente se desempeña.

Micro	5
Pequeña	17
Mediana	38
Grande	20

Fuente: elaboración propia.

FIGURA 2. Tamaño de la organización en la que principalmente se desempeña.



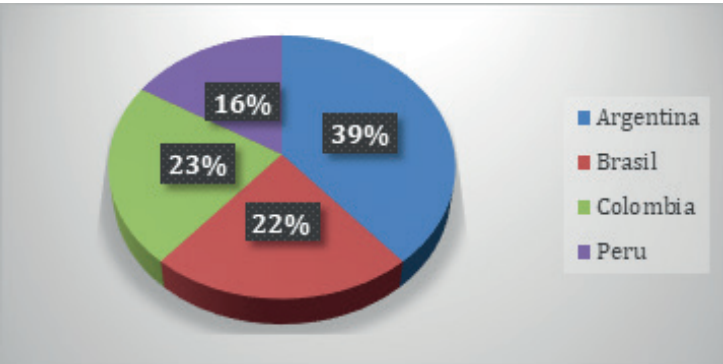
Fuente: elaboración propia.

TABLA 2. País de origen.

Argentina	31
Brasil	18
Colombia	18
Perú	13

Fuente: elaboración propia.

FIGURA 3. País de origen.



Fuente: elaboración propia.

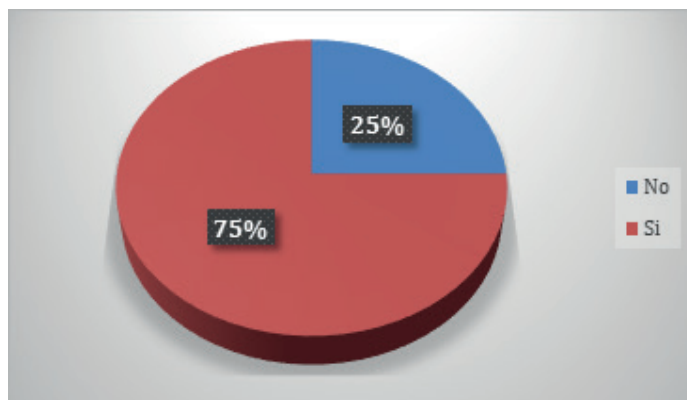
De las 80 respuestas obtenidas en los cuatro países objeto de estudio, 60 personas contestaron afirmativamente a la pregunta de si en su organización se prepara o presenta información de sostenibilidad: 26 de Argentina, 15 de Brasil, 12 de Colombia y 7 de Perú.

TABLA 3. ¿En su organización se presenta información de sostenibilidad?

No	20
Sí	60

Fuente: elaboración propia.

FIGURA 4. ¿En su organización se presenta información de sostenibilidad?



Fuente: elaboración propia.

En otras respuestas, del grupo de encuestados, el 80.6% está totalmente de acuerdo con la afirmación de que la información de sostenibilidad incrementa la transparencia de la organización. El 19.4% se encuentra parcialmente de acuerdo.

Respecto a si los objetivos de la sostenibilidad se alinean con las estrategias y operaciones de la organización, el 38.7% consideran que la alineación es intermedia, 38.7% creen que hay una buena alineación y el 19.4% creen que las cuestiones de sostenibilidad se encuentran completamente alineadas con la estrategia organizacional. Solo el 3.2% de los respondientes consideran que esa alineación es mínima.

El 77.4% está de acuerdo con que la información de sostenibilidad contribuye a una mejor rendición de cuentas, frente al 22.6% que solo se encuentra parcialmente de acuerdo. Frente a si la información de sostenibilidad permite una mejor identificación de riesgos y oportunidades, el 48.4% está muy de acuerdo; el 38.7%, completamente de acuerdo, y el 12.9%, parcialmente de acuerdo.

Los respondientes consideran que la sostenibilidad contribuye a una visión más integral de la gestión de la organización (45.2%, muy de acuerdo; 41.9%, completamente de acuerdo y 12.9%, parcialmente de acuerdo).

Respecto a si hay mejoras en los resultados financieros derivadas de iniciativas de sostenibilidad, el 38.7% las identifica frecuentemente, el 29% cree que siempre hay un impacto positivo de la sostenibilidad en el resultado financiero y otro 29% considera que el impacto es parcial.

La generación de beneficios intangibles a partir de la información de sostenibilidad solo se considera de manera parcial por los respondientes, quienes, en su mayoría, 33.3%, no se encuentran ni de acuerdo ni en desacuerdo; 30% están muy de acuerdo; 23.3% están completamente de acuerdo, y 13.3% no consideran que se generen beneficios intangibles a partir de esta información.

Para quienes preparan o presentan información de sostenibilidad, la socialización y relaciones con los grupos de interés mejora a partir de la preparación/presentación de iniciativas de sostenibilidad. Un 41.9% se encuentra muy de acuerdo; 29%, completamente de acuerdo, y 29%, parcialmente de acuerdo.

El último punto relacionado con los beneficios es el del impacto en la sociedad a partir de la información de sostenibilidad, en el que el 45.2% considera que hay una mejora relevante, el 29% considera que la mejora es parcial y el 25.8% cree que la mejora es significativa.

2.5. Propuesta de mejora

El balance social como una propuesta de mejora en la gestión de las pymes peruanas debe considerar lo siguiente:

El objeto social para la mayoría de las pequeñas y medianas empresas representa los ingresos por ventas, cobranzas y obligaciones financieras; sin embargo, en este mundo competitivo, la percepción que tienen sus clientes sobre la imagen de la empresa es importante.

Se ha determinado que las pymes exitosas son aquellas que aplican los principios sociales y ambientales, como ha quedado demostrado en las seis pymes reconocidas con el distintivo ESR, pero sería mejor que usen información que el balance social proporciona como un punto importante para generar un círculo virtuoso entre consumidores, pymes y grandes empresas, y lograr como resultado que se beneficie la sociedad y, por ende, la propia empresa. La responsabilidad social, como estrategia voluntaria basada en mecanismos de gestión empresarial, logra tres impactos importantes: crecimiento económico financiero, desarrollo social y equilibrio medio ambiental, lo que asegura las necesidades y expectativas de los grupos de interés.

3. Conclusiones

La transparencia de información que proporciona el balance social y ambiental gana espacio en el escenario inherente al sector empresarial, el cual ya viene siendo uno de los criterios de competitividad, como se observó en los casos empresariales.

La sostenibilidad genera valor desde el resultado financiero. La mayoría de encuestados expresaron el incremento en beneficios intangibles y la identificación temprana de riesgos y formas alternas para alcanzar metas como los principales medios a través de los cuales se genera este valor.

La información que proporciona el balance social beneficia a las medianas y pequeñas empresas peruanas; de los datos obtenidos de la encuesta, la mayoría coincide en que los balances sociales e informes de sostenibilidad benefician a las organizaciones, dan transparencia y producen un impacto positivo en aspectos económicos y sociales.

Bibliografía

- ALBERTINI, Elisabeth (2013). «Does Environmental Management Improve Financial Performance? A Meta-Analytical Review». *Organization & Environment*, 26(4), 431-457.
- ARAGÓN-CORREA, Juan Alberto (1998). «Research Notes. Strategic Proactivity and Firm Approach to the Natural Environment». *Academy of Management Journal*, 41(5), 556-567. Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/256942>
- BALAREZO, Remy (2015). «El péndulo del resultado medioambiental y el económico-financiero». *PQS*. Recuperado de <https://pqs.pe/empresa-sostenible/el-pendolo-del-resultado-medioambiental-y-el-economico-financiero/>
- BERCHICCI, Luca y Andrew KING (2007). «11 Postcards from the Edge». *The Academy of Management Annals*, 1(1), 513-547.
- CANALES, Gerardo (2012). «Balance social y contabilidad ambiental, sus aplicaciones en la provincia de Mendoza». *Jornadas de Ciencias Económicas 2012*. Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza.
- COMITÉ DE INTEGRACIÓN LATINO EUROPA-AMÉRICA (2013). «Propuesta de modelo de balance social y ambiental para PYMES». *Estudios Internacionales*, 2. Recuperado de https://www.cilea.info/dettpublicazioni-Estudios_Internacionales_CILEA_2013_2/15_743/ita/

- ENDRIKAT, Jan; Edeltraud GUENTHER y Holger HOPPE (2014). «Making Sense of Conflicting Empirical Findings: A Meta-Analytic Review of the Relationship between Corporate Environmental and Financial Performance». *European Management Journal*, 32(5), 735-751.
- HART, Stuart L. (1995). «A Natural-Resource-Based View of the Firm». *The Academy of Management Review*, 20(4), 986-1014.
- HERNÁNDEZ, Danilo (2015). «Fundamentos teóricos para la construcción de un modelo de contabilidad social». *Perfil de Coyuntura Económica*, (26), 115-134.
- HORVÁTHOVÁ, Eva (2010). «Does Environmental Performance Affect Financial Performance? A Meta-Analysis». *Ecological Economics*, 70(1), 52-59.
- KLASSEN, Robert y Curtis McLAUGHLIN (1996). «The Impact of Environmental Management on Firm Performance». *Management Science*, 42(8), 1199-1214.
- LEONIDOU, Constantinos; Constantine KATSIKEAS y Neil MORGAN (2013). «“Greening” the Marketing Mix: Do Firms Do it and Does it Pay Off?». *Journal of the Academy of Marketing Science*, 41(2), 151-170.
- MARGOLIS, Joshua; Hillary ELFENBEIN y James WALSH (2009). «Does it Pay to Be Good... And Does It Matter? A Meta-Analysis of the Relationship between Corporate Social and Financial Performance». *SSRN*.
- MOLINA-AZORÍN, José; Enrique CLAVER-CORTÉS, María LÓPEZ-GAMERO y Juan TARÍ (2009). «Green Management and Financial Performance: A Literature Review». *Management Decision*, 47(7), 1080-1100.
- PORTER, Michael E. y Claas VAN DER LINDE (1995). «Green and Competitive: Ending the Stalemate». *Harvard Business Review*, 73(5). Recuperado de <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=5512>
- SICILIOTTI, Claudio (2013). «Programa marco para la innovación y la competitividad (PICperiodo)». *Seminario CILEA*.

Modelo econométrico para evaluar la incidencia de las actividades económicas en la formación del producto bruto interno regional (PBI): Arequipa y Puno, 2007-2022

NICKO ALBERTO GOMERO GONZALES

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción: marco teórico

La sostenibilidad de la producción, que comúnmente es medida a través del producto bruto interno (PBI), es importante para asegurar el crecimiento económico a nivel nacional o regional y, con ello, mejorar la renta per cápita y, por ende, los niveles de pobreza (Castelares, Castillo y Camacho, 2023). Todos los gobiernos muestran su preocupación para impulsar este indicador económico, pero en su recorrido histórico se presentan baches o caídas que terminan por deteriorar los fundamentos económicos y sociales de un país, como lo sucedido producto del COVID-19 (Mora, 2021). Este caso no solo se presenta en una sociedad de mayor vulnerabilidad, sino que también es característica de economías consideradas como robustas o que muestran supremacía en la economía global (Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2019).

Existen evidencias que muestran que el origen de la crisis o el deterioro de la economía nacional estaban focalizados en las potencias económicas del mundo. El efecto de retroalimentación de la crisis se dio del sector financiero hacia el real (Ocampo, 2009), pero el hecho fue que el PBI terminó por ingresar en escenario de debilidad temporal pero estructural. Sin embargo, las evidencias también señalan que después de las correcciones macroeconómicas se entró a las líneas de crecimiento, como lo ocurrido en el periodo pos COVID-19 (Alarco y Bíkut Sanchium, 2023). En la etapa de retroceso o caída del PBI, que en periodos prolongados es parte de un ciclo económico, se presentan señales de desempleo y caídas del ingreso, y el consumo baja de la actividad productiva, entre otros resultados que se van a reflejar en las cuentas nacionales con el deterioro integral de la economía, una crisis que en época de globalización está sincronizada y con mayores efectos perniciosos (Albarrán, Mejía y López, 2023).

Es conocido que en el proceso de crecimiento económico no es homogénea la participación de las actividades productivas. Hay países que sustentan su economía en actividades primarias y otros que centran su desarrollo en tecnologías avanzadas, entre ellas la IA; pero hay bloques de países que siguen anclados en las teorías clásicas de las ventajas comparativas (Raffo-López y Hernández-García, 2021), las cuales, en el largo plazo, generan mínimo valor agregado para la sociedad (González *et al.*, 2019), como es el caso peruano, cuyos resultados económicos obedecen básicamente a la explotación y exportación de minerales (Narrea, 2018; Ayelen y Hernan, 2019).

El crecimiento económico no solo se debe enfocar desde una óptica nacional; una vista regional también es importante para analizar la economía en forma descentralizada, que ayude a encontrar espacios para atraer inversiones que generen elevados efectos multiplicadores (Aray y Pedauga, 2024; Fauzer, Lytkina y Smirnov, 2018; Rodríguez-Pose y Muštra, 2022). Más ahora cuando se observa una brecha entre el crecimiento poblacional y la productividad agrícola, que de seguir con esa tendencia podría generar una crisis alimentaria (Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, 2016; Travieso, 2022). Claro está que estos logros se van a dar si las políticas nacionales y regionales están debidamente formuladas e implementadas. Hay que tener en cuenta que el crecimiento económico no garantiza necesariamente un bienestar horizontal en la sociedad; con un repunte del PBI se puede dar una concentración de la riqueza en zonas urbanas o las metrópolis, pero sus bondades pueden estar apartadas de los espacios de mayor vulnerabilidad, tal como sucede en el Perú y en otros países de la región, por ello es importante tener un crecimiento sostenido descentralizado y una efectiva redistribución (Varona y Gonzales, 2021), que generen igualdad de oportunidades y, así, por ejemplo, se alivien los síntomas estructurales de la pobreza.

La región del sur se ha caracterizado por sustentar su crecimiento económico a través de actividades extractivas, básicamente la minera y agrícola, perfil que se ajusta a la economía en general, no percibiéndose en la matriz productiva la industria de la tecnología y del conocimiento, o el potenciamiento integral de la investigación multisectorial, que son los pilares básicos que generan competitividad y crecimiento económico sostenido (Chalapud, 2023).

Pero, a pesar de que esas debilidades generan aportes en la producción global del país y crecen por encima del promedio del PBI (Villanueva *et al.*, 2022), para sustentar lo señalado es necesario centrar la mirada en algunas cifras de producción de las regiones consideradas en el análisis. Según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (2022), en el PBI de Puno, la

agricultura y la ganadería participaban con el 16%, como promedio en la formación del PBI; el extractivo, con el 8%, y el comercio, con el 11%. Las otras actividades muestran participación marginal. En contraparte, en Arequipa, con respecto a la extracción de petróleo, manufactura y comercio, la contribución a la actividad económica regional era de un 57% como promedio, siendo la actividad agrícola una actividad con débil participación. En ambas regiones, como se observa, no está presente la actividad generadora de riqueza sostenida, lo que es la industria tecnológica, pero con débil presencia de la manufacturera (Sánchez, Basurto y Galván, 2020).

La actividad agrícola en Puno cuenta con brechas tecnológicas que no potencian la productividad. El aterrizaje de inversiones que se dan en este sector es incipiente, de igual forma en Arequipa, por lo que los estándares de rendimiento no son los esperados, y ahora cuentan con mayores vulnerabilidades debido a los cambios climáticos (Tonconi, 2015), los cuales exigen un mayor esfuerzo privado y gubernamental. Una región que se desarrolla con actividad extractiva, pero a la vez no cuenta con el flujo de inversiones para el despegue productivo puede aportar poco a un crecimiento nacional. Tal como señala la teoría económica, si se cuenta con los acervos capital (K), trabajo (L) y tecnología (T) (Idrovo y Serey, 2018) suficientemente desarrollados, pueden formar una potente plataforma para dar sostenibilidad al crecimiento económico, pero no es lo que ocurre en países o regiones pobres, cuyas competencias productivas, especialmente las que generan valor agregado, están debilitadas, por lo que los resultados cíclicos del PBI van a depender de las fortalezas del sector extractivo y de las bondades del mercado global de *commodities*.

Bajo este contexto se formula la siguiente pregunta de investigación: ¿cuáles son las actividades económicas o sectores productivos que sostienen la producción a través del PBI en las regiones de Arequipa y Puno?

El objetivo de investigación es demostrar, a través de los modelos econométricos, las actividades económicas que generan mayor aporte a la formación del PBI en las regiones de Arequipa y Puno. Las hipótesis de validación se plantean en cada modelo econométrico desarrollado.

2. Método

Se realizó un trabajo descriptivo y causal de dos departamentos de la macrorregión sur. Para ello, se utilizó información de fuentes oficiales, como el Instituto Nacional de Estadística e Informática, que es la institución que

se encarga de procesar y difundir información de las cuentas nacionales. La causalidad de la investigación se fundamenta en el hecho de evidenciar la incidencia de las diversas actividades económicas en la formación del PBI regional. Se utilizó el modelo econométrico doble logaritmo (Log-Log), que permitió determinar el grado de elasticidad de cada actividad productiva con respecto al PBI, con lo que se cuantificó la reacción del valor de producción ante cambios en las actividades productivas de cada zona de estudio.

Para validar las hipótesis del modelo se trabajó con un 95% de confiabilidad, siendo el nivel de significancia (sig) el 5%, por lo que la aprobación o rechazo de la hipótesis nula (H_0) estaba en relación del resultado del pvalor del modelo. Cada prueba de validación tiene su hipótesis predeterminada. Como es una investigación cuantitativa, los resultados del estudio se basaron en datos debidamente contrastados. La investigación es netamente aplicativa.

3. Resultados de la investigación

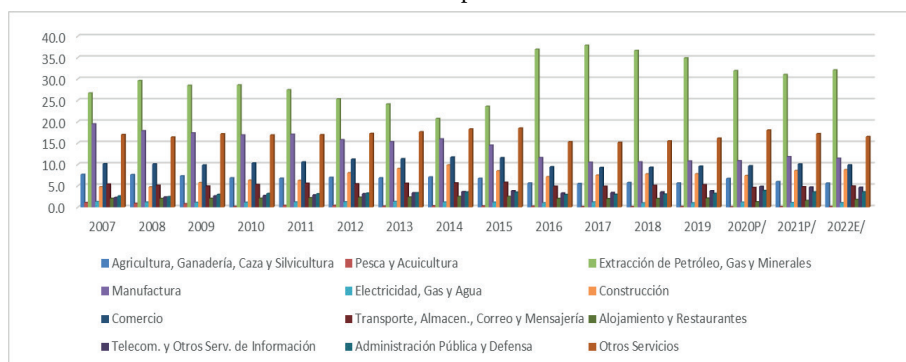
3.1. Perfil productivo de Arequipa y Puno

3.1.1. Región Arequipa

Como se aprecia en la figura 1, la actividad extractiva de petróleo, gas y minerales es la que más aporta a la formación del PBI de la región de Arequipa, fundamentada por el desarrollo de proyectos mineros, como el de Zafranal, que va a implicar una inversión de 1263 millones de dólares y la generación de 2948 puestos de trabajo, al margen de lo que podría generar en forma colateral. La producción de molibdeno, cuya cuota de producción llega en promedio al 34% de lo producido a nivel nacional; el cobre con el 19% y el oro con 14% explican la importancia de esta actividad; por ello, su aporte al PBI regional en el periodo 2007-2015 fue del 27%, para llegar al 35% hasta el 2022. Buenaventura es una de las principales compañías mineras que les dan soporte a estos resultados de crecimiento, y cuyas obras de ampliación multiplicaron la producción de concentrados de cobre; en espera se encuentra Tía María, que mejoraría el PBI regional en un 19%. En el 2021, el aporte de Cerro Verde por la producción y exportación de concentrados mineros fue del 40% regional y del 2.3% del PBI nacional; por ello, esta empresa localizada en Arequipa se configura como una de las que más contribuye al crecimiento regional de Arequipa y a nivel nacional. La contribución del cobre y del oro en la estructura productiva del sector en el 2020 fue del 67.1%; 10.1%,

básicamente, por las inversiones, exploraciones y explotación cuprífera. El cobre y el molibdeno en el periodo 2022, con relación al 2021, contribuyeron al crecimiento del sector minero en un 8.2% y 6.7%, respectivamente, cifras que reflejan la importancia del sector extractivo en el crecimiento económico, pero que, como se conoce, no generan mayores efectos multiplicadores a largo plazo en la economía y sociedad.

FIGURA 1. Valor Agregado Bruto (VAB) por actividad económica, 2007-2022.
Estructura porcentual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática (2022).

En la cartera de inversiones mineras —en donde Cajamarca, Apurímac y Arequipa concentran el 61.4% de inversiones— la cual asciende a 33 486 millones de dólares, la región de Arequipa, con proyecciones de inversión por 5044 millones (9.2%), consolida su posición con cuatro proyectos en cartera, donde destaca Pampa de Pongo, con una inversión estimada de 1781 millones de dólares y cuya operatividad está prevista para 2024. Por otro lado, está la agricultura, con el mejoramiento de la cadena productiva en el cultivo del ajo, en varios distritos de la provincia de Islay, con un total de 3.5 millones de soles, a la que se tiene que sumar el mejoramiento de lana de vicuña como proyecto pecuario. Se vienen perfilando productos emergentes, como la palta, con más de 10 000 hectáreas; la uva, con 6000 hectáreas, y los cultivos clásicos, como la cebolla y ajos, con cerca de 6000 y 5000 hectáreas, respectivamente. A este paquete de cultivos hay que agregarle el arroz, que ocupa 20 000 hectáreas de siembra. Si bien el aporte de la agricultura es del 6% en promedio a la economía regional, esta región ha posicionado productos de exportación, como los ajos, la cebolla roja, la alcachofa, la paprika, el olivo, el orégano, la palta, la quinua y la vid. Es en esta región donde se han inyectado tecnologías

para mejorar los procesos productivos, y, según un estudio del Banco Central de Reserva del Perú en el 2020, su aporte al valor de producción sectorial llegó al 12.4%.

3.1.2. *Región Puno*

Cabe señalar que la región Puno contribuye con el 2.3% a la formación del PBI nacional, y con el 4.3% del total de exportación. Su economía gira en torno a la minería y el agro. En el *ranking* minero es la primera en estaño y cal, la sexta en oro y la primera economía en la producción de quinua y lana de fibra de alpaca; por ello, la oferta exportable está compuesta básicamente en un 98% por minerales, con una mayor participación del oro, que llega al 70%, y del estaño, con un 28%. Por las cifras expuestas, la región Puno se puede considerar netamente minera y agrícola.

Con respecto a la agricultura del 2020 al 2022, su aporte al PBI regional fue del 18%, cifra significativa considerando que referida industria posee muchas debilidades que le impiden su real desarrollo. Azángaro, Melgar, Huancané y Carabaya son las principales provincias productoras agrícolas, que en promedio aportan con el 52% a la formación de la producción agrícola. La cartera de productos está conformada por quinua, cebada en grano, papa, oca, habas, café, entre otros productos. Según un estudio del BCRP, estos cultivos ocuparon 234 645 hectáreas, de las cuales los cultivos permanentes, como el café, la alfalfa y los pastos, ocuparon 962 hectáreas. Como se aprecia, los cultivos transitorios, por el hectareaje utilizado y la productividad alcanzada, son los más relevantes en el portafolio agrícola, y los que mayor aportan al VBP sectorial. La quinua se viene posicionando como producto de exportación; por ello, es el primer producto de importancia dentro de la producción agrícola, y ocupa, en el año 2023, 27 679 hectáreas para potenciar su siembra. Cabe señalar que el aporte de la actividad agrícola en 2022, en el valor de la producción agropecuaria, fue del 78%, con la importante participación de la papa, la avena forrajera y la alfalfa, que en conjunto aportaron con el 60.1% en el valor del producto. La producción de papa ocupa 55 245 hectáreas. Por otro lado, la producción pecuaria solo aporta con el 22% al sector, en el que el 2.9% corresponde a la fibra de alpaca.

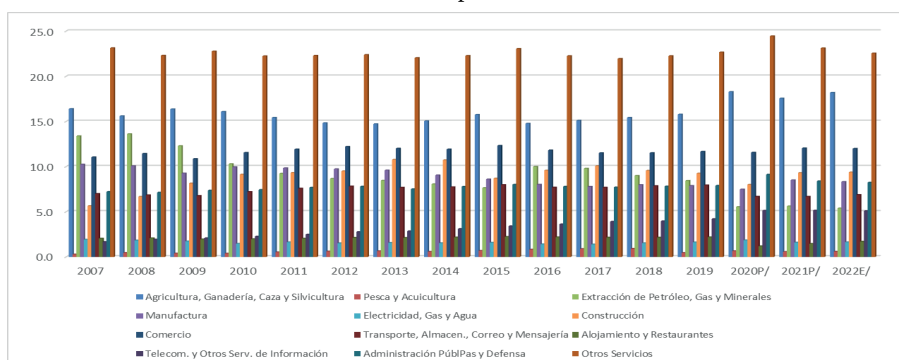
Dentro de la actividad minera, en la cartera de productos, están el estaño, el plomo, el oro, la plata y el zinc. La fortaleza de producción minera está basada en el estaño, cuya contribución a la producción, el año 2022, llegó al 58.9%, mientras que la del oro, al 34.8%. Las empresas que

sustentan la producción minera son la Empresa Minera Oro Puno S. A. Minsur, con la subsidiaria San Rafael, que produce el 12% de estaño del mundo con proyecciones de ampliación de producción, específicamente en Antauta y Nuñoa, dentro de la provincia de Melgar. Según las cifras del BCRP, en el cuarto trimestre del 2023, la mina San Rafael, operada por Minsur, y el proyecto B2 alcanzaron una producción de estaño por 6973 toneladas. Cabe señalar que Minsur es considerada la empresa más grande del Perú y Sudamérica.

Dentro de la producción manufacturera destaca la producción de cal, producto que básicamente se destina para la exportación; por ello, el Grupo Gloria (empresa Calcesur) ha presentado proyectos en Puno, para centrar sus operaciones en el distrito de Cabanillas y en la provincia de San Román.

FIGURA 2. Valor Agregado Bruto (VAB) por actividad económica, 2007-2022.

Estructura porcentual.



Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática (2022).

La industria turística, por la oferta que presenta, genera efectos multiplicadores en la actividad comercial, lo que dinamiza la cadena productiva de la artesanía de alpaca dentro de las islas de Amantani y los Uros. Además, el flujo de comercio, a través de Desaguadero, se convierte en el otro brazo dinamizador de la economía, que mayormente es informal, pero que genera importante fuente de empleo no formalizado, el cual llega al 91.4%. En la figura 2, sin contar otros servicios, la actividad agrícola y la minería son las más representativas en la economía regional, actividades extractivas; tan igual como Arequipa, sus efectos multiplicadores para lograr mejores indicadores de crecimiento y de desarrollo son marginales.

3.2. Resultado del modelo econométrico

3.2.1. Resultado para la región Arequipa

Se utilizó el modelo Log-Log para evidenciar la incidencia de cada actividad productiva en la formación del PBI en la región Arequipa, y se determinó, por ello, su grado de elasticidad para determinar estos cambios. Sería conveniente para la actividad económica regional que el coeficiente sea mayor a 1, es decir, que el PBI muestre una alta reacción ante un cambio de la actividad productiva, como son los sectores agropecuario, extractivo minero y manufacturero, que son las actividades más representativas de la región.

TABLA 1. Arequipa. Modelo Log-Log para Valor Agregado Bruto (VAB) por actividad económica. 2007-2022.

Dependent Variable: LOG (PBI)				
Method: Least Squares				
Date: 03/21/24 Time: 21:25				
Sample: 2007 2022				
Included observations: 16				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
Log(Agricultura__Ganaderia__Caza_y_Silvicultura)	1.099998	0.125191	8.786540	0.0000
Log(Extraccion_De_Petroleo__Gas_Y_Minerales)	w0.297862	0.038870	7.663065	0.0000
Log(Manufactura)	0.526552	0.141925	3.710076	0.0030
C	-11.30615	2.487303	-4.545545	0.0007
R-squared	0.984240	Mean dependent var		17.00927
Adjusted R-squared	0.980300	S.D. dependent var		0.211788
S.E. of regression	0.029726	Akaike info criterion		-3.981277
Sum squared resid	0.010604	Schwarz criterion		-3.788130
Log likelihood	35.85021	Hannan-Quinn criter.		-3.971386
F-statistic	249.8063	Durbin-Watson stat		2.023586
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fuente: elaboración propia.

Contrastes del modelo

Ley de los signos

En todos los casos, los coeficientes o elasticidades muestran signos positivos, lo cual estaría indicando una relación directa entre el PBI regional y las actividades económicas de cada sector productivo; es decir, todo cambio positivo en la producción de las actividades elegidas en el modelo conducirá a un crecimiento del PBI.

Hipótesis para los coeficientes:

H_0 = Las variables no son significativas en el modelo (hipótesis nula)

H_1 = Las variables son significativas en el modelo (hipótesis alterna)

Regla de validación de hipótesis:

Pvalor mayor al (Sig). 5%, se acepta la hipótesis nula.

Pvalor es menor al (Sig). 5%, se rechaza la hipótesis nula.

En el modelo, para todas las variables independientes, el Pvalor es menor al 5%, por lo que existe evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la alterna. Entonces, se argumenta que las actividades económicas son significativas o válidas para explicar el comportamiento del PBI. Por los resultados del coeficiente, se aprecia que el PBI muestre mayor grado de elasticidad con respecto a la actividad agropecuaria; es decir, por cada punto porcentual que aumente este sector, el PBI regional lo hará en 1.09%; asimismo, ante un cambio en el sector manufacturero, lo hará en un 0.53%, y por último, si la actividad minera avanza en un punto porcentual, el PBI lo hará en un 0.30%. Por las cifras expuestas, el valor de la producción regional muestra mayor sensibilidad a la actividad agrícola y pecuaria, por lo que sería conveniente que las nuevas inversiones en tecnología y generación de competencias a la población laboral para mejorar la productividad vayan a este sector, también, complementariamente a las otras actividades, para impulsar la economía en general, tal como viene haciendo Buenaventura para dinamizar la actividad minera.

Para ver si realmente el modelo presenta robustez para explicar el cambio del PBI regional, por la influencia de las actividades elegidas en el modelo, se deben realizar otros contrastes de validación, los cuales se presentan a continuación:

Test de normalidad de Jarque Bera (JB)

H_0 : los residuos presentan una distribución normal

H_1 : Los residuos no siguen una distribución normal

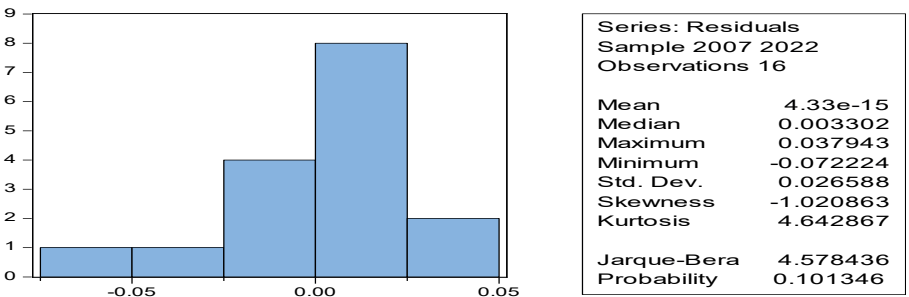
Regla:

Pvalor mayor al Sig. 5%. Se acepta la hipótesis nula

Pvalor menor al Sig. 5%. Se rechaza la hipótesis nula

El Pvalor de Jarque Bera como se observa en la figura 3, es de 0.10, mayor al Sig de 0.05, por lo que se aprueba la hipótesis nula, existiendo evidencias necesarias para afirmar que los residuos siguen una distribución normal, condición que se exige para validar el modelo econométrico de tipo lineal.

FIGURA 3. Test de normalidad de los residuos de Jarque Bera para el modelo Log-Log.



Fuente: elaboración propia.

Test de correlación de los residuos

H0: los residuos no presentan autocorrelación

H1: los residuos presentan autocorrelación

El Pvalor, para todos los casos presentados en el correlograma de la tabla 2, es mayor al Sig de 0.05. Debido a ello, se aprueba la hipótesis nula, por lo que

TABLA 2. Test de correlación de los residuos para el modelo Log-Log.

Date: 03/21/24 Time: 21:37
Sample: 2007 2022
Included observations: 16

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1 -0.232	-0.232	1.0318	0.310
		2 0.071	0.019	1.1369	0.566
		3 -0.102	-0.086	1.3683	0.713
		4 -0.093	-0.145	1.5747	0.813
		5 -0.034	-0.088	1.6048	0.901
		6 -0.099	-0.142	1.8867	0.930
		7 0.169	0.098	2.7998	0.903
		8 -0.104	-0.071	3.1857	0.922
		9 0.173	0.100	4.4156	0.882
		10 -0.013	0.057	4.4241	0.926
		11 -0.081	-0.082	4.8050	0.940
		12 -0.097	-0.131	5.4782	0.940

Fuente: elaboración propia.

existe evidencia para afirmar que los residuos no están autocorrelacionados, otra de las condiciones para validar el modelo planteado. Por esta prueba, el modelo presenta robustez para explicar la incidencia de las actividades económicas en el PBI regional.

Test de Durbin Watson (DW)

Por el resultado del DW, 2.02, existe indicios de ausencia de autocorrelación de las variables serial de las variables, validándose por este lado el modelo presentado. La actividad agropecuaria, la extractiva minera y el comercio, aparte de tener significancia para explicar el comportamiento del PBI regional, no presentan autocorrelación, es decir, muestran independencia en la estructura econométrica para explicar el fenómeno del crecimiento económico en la región de Arequipa

H0: no existe autocorrelación

H1: existe autocorrelación

Criterios

DW= 4 (autocorrelación perfecta negativa)

DW= 2 (ausencia de correlación serial)

DW= 0 (autocorrelación perfecta positiva)

Test de heterocedasticidad de White

H0: los residuos son homocedásticos

H1: los residuos son heterocedásticos

Pvalor mayor al Sig. 5%. Se acepta la hipótesis nula

Pvalor menor al Sig.5%. Se rechaza la hipótesis nula

Como el Pvalor de la prueba es de 0.85, mayor al Sig 0.05, en la tabla 3 se aprueba la hipótesis nula, por lo que se determina que existe presencia de homocedasticidad en los residuos del modelo; es decir, la varianza de los errores estocásticos de la regresión es igual para cada observación. Este criterio es otra de las condiciones para determinar la robustez del modelo.

En resumen, el modelo cumple con todos los criterios para explicar el grado de respuesta del PBI de la región Arequipa ante los cambios de las actividades productivas, la agricultura y ganadería, manufactura y minería. De esta forma, el modelo da señales para orientar las inversiones, crear infraestructura productiva, calificar a los trabajadores e impulsar la actividad económica. La robustez del modelo queda consolidada con el R² 0.984 (coeficiente de determinación) y el Pvalor del modelo de 0.0000, menor que el 5% que conlleva a rechazar la hipótesis nula.

TABLA 3. Test de heteroscedasticidad de los errores estocásticos para el modelo Log-Log.

Heteroskedasticity Test: White				
F-statistic	0.444682	Prob. F(7,8)	0.8489	
Obs*R-squared	4.481722	Prob. Chi-Square(7)	0.7229	
Scaled explained SS	4.591777	Prob. Chi-Square(7)	0.7096	
Test Equation:				
Dependent Variable: RESID^2				
Method: Least Squares				
Date: 03/21/24 Time: 21:43				
Sample: 2007 2022				
Included observations: 16				
Collinear test regressors dropped from specification				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-4.557609	5.405519	-0.843140	0.4236
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	-0.132204	0.104690	-1.262807	0.2422
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	0.059960	0.072555	0.826408	0.4325
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	0.187879	0.131175	1.432279	0.1900
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	-0.015957	0.014875	-1.072750	0.3147
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	-0.062819	0.071297	-0.881085	0.4040
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	0.592896	0.685302	0.865160	0.4121
LOG(MANUFACTURA)^2	-0.056664	0.038540	-1.470262	0.1797
R-squared	0.280108	Mean dependent var	0.000663	
Adjusted R-squared	-0.349798	S.D. dependent var	0.001306	
S.E. of regression	0.001518	Akaike info criterion	-9.836313	
Sum squared resid	1.84E-05	Schwarz criterion	-9.450019	
Log likelihood	86.69051	Hannan-Quinn criter.	-9.816532	
F-statistic	0.444682	Durbin-Watson stat	2.399904	
Prob(F-statistic)	0.848939			

Fuente: elaboración propia.

3.2.2. Modelo econométrico para la región Puno

Se utilizó modelo Log-Log para evidenciar la incidencia de cada actividad productiva en la formación del pbi en la región Puno, determinándose su grado de elasticidad y así determinar los cambios, los cuales están especificados por el resultado del factor o coeficiente del modelo.

FIGURA 4. Modelo Log-Log aplicado a Puno.

Dependent Variable: LOG(PBI)				
Method: Least Squares				
Date: 03/22/24 Time: 22:49				
Sample: 1 16				
Included observations: 16				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA__...	0.350295	0.035315	9.919239	0.0000
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO__...	0.115017	0.014196	8.101929	0.0000
LOG(COMERCIO)	0.498999	0.056448	8.840045	0.0000
LOG(CONSTRUCCION)	0.063319	0.022967	2.756902	0.0187
C	1.707674	0.361906	4.718555	0.0006
R-squared	0.997984	Mean dependent var	15.91745	
Adjusted R-squared	0.997251	S.D. dependent var	0.169107	
S.E. of regression	0.008866	Akaike info criterion	-6.362824	
Sum squared resid	0.000865	Schwarz criterion	-6.121390	
Log likelihood	55.90259	Hannan-Quinn criter.	-6.350461	
F-statistic	1361.441	Durbin-Watson stat	1.671089	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Fuente: elaboración propia.

Ley de los signos

En todos los casos, los coeficientes o elasticidades muestran signos positivos, lo que indica una relación directa entre el PBI regional y las actividades económicas de cada sector productivo; es decir, todo cambio positivo en la producción de las actividades elegidas en el modelo conducirá a un crecimiento del PBI.

Hipótesis para los coeficientes

H0 = Las variables no son significativa en el modelo (Hipótesis nula)

H1 = las variables son significativas en el modelo (Hipótesis alterna)

Regla de validación de hipótesis.

Pvalor mayor al (Sig). 5%, se acepta la hipótesis nula

Pvalor es menor al (Sig). 5%, se rechaza la hipótesis nula

En el modelo para todas las variables independientes o explicativas, el Pvalor es menor al 5%, por lo que existe evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la alterna. Entonces, se argumenta que las actividades económicas son significativas para explicar el comportamiento del PBI. Por los resultados del coeficiente, se aprecia que el PBI muestra cierto grado de inelasticidad para los cambios de las actividades productivas, como son la agricultura, la minería, el comercio y la construcción. Por ello, por cada 1% de cambio en la actividad productiva, el PBI regional lo hará en 0.35%, 0.11%, 0.50% y 0.06%, respectivamente, dando señales de rigidez en el cambio de la producción regional.

Por las cifras expuestas, el valor de la producción regional muestra mayor sensibilidad a los cambios en actividad agropecuaria y el comercio, pero por el resultado de los coeficientes de elasticidad del sector el grado de impacto se puede considerar débil o marginal. La actividad minera es importante en la zona, pero por su rigidez, ante un aumento en la producción minera, el PBI lo hará en 0.12%.

Para ver si realmente el modelo presenta robustez para explicar el cambio del PBI regional por la influencia de las actividades productivas elegidas en el modelo, se deben realizar otros contrastes de validación, los cuales se presentan a continuación.

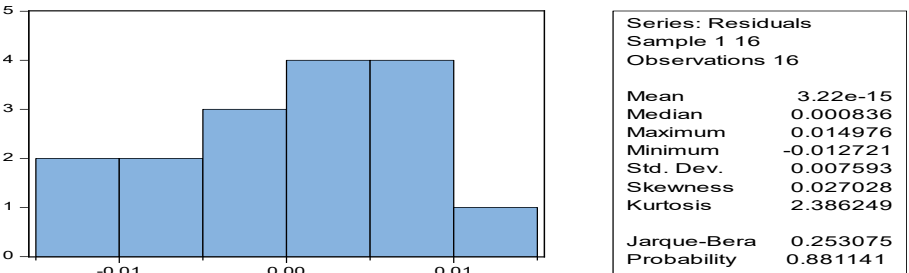
Test de normalidad de Jarque Bera

H0: los residuos presentan una distribución normal

H1: Los residuos no siguen una distribución normal

Regla:
Pvalor mayor al Sig .5%. Se acepta la hipótesis nula
Pvalor menor al Sig .5%. Se rechaza la hipótesis nula
El Pvalor de Jarque Bera, como se observa en la figura 5, es de 0.88, mayor al Sig de 0.05, por lo que se aprueba la hipótesis nula, existiendo evidencias necesarias para afirmar que los residuos siguen una distribución normal, condición que se exige para validar el modelo econométrico de tipo lineal.

FIGURA 5. Test de normalidad de los residuos de Jarque Bera (JB) para el modelo Log-g.



Fuente: elaboración propia.

Test de correlación de los residuos

H0: los residuos no presentan autocorrelación

TABLA 5. Test de correlación de los residuos para el modelo Log-Log.

Date: 03/22/24 Time: 22:52
Sample: 1 16
Included observations: 16

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1 -0.293	-0.293	1.6453	0.200
		2 0.251	0.181	2.9440	0.229
		3 -0.116	-0.003	3.2413	0.356
		4 -0.030	-0.117	3.2626	0.515
		5 -0.052	-0.072	3.3340	0.649
		6 -0.084	-0.093	3.5381	0.739
		7 -0.067	-0.111	3.6803	0.816
		8 -0.056	-0.088	3.7942	0.875
		9 -0.174	-0.231	5.0389	0.831
		10 0.275	0.208	8.6799	0.563
		11 -0.237	-0.108	11.929	0.369
		12 0.158	-0.097	13.736	0.318
		13 -0.069	-0.010	14.194	0.360
		14 -0.009	-0.094	14.206	0.435
		15 0.002	-0.073	14.207	0.510

Fuente: elaboración propia.

H1: los residuos presentan autocorrelación

Regla:

Pvalor mayor al Sig .5%. Se acepta la hipótesis nula

Pvalor menor al Sig .5%. Se rechaza la hipótesis nula

El Pvalor, para todos los casos presentados en el correlograma de la tabla 5, es mayor al Sig de 0.05. Debido a ello, se aprueba a hipótesis nula, por lo que existe evidencia para afirmar que los residuos no están autocorrelacionados, que es otra de las condiciones necesarias para validar el modelo planteado. Por este test, el modelo presenta robustez para explicar la incidencia de las actividades económicas en la región Puno.

Test de Durbin Watson (DW)

Por el resultado del DW, 1.67, que se observan en la tabla 5, existe indicios de ausencia de autocorrelación de las variables exógenas o independientes consideradas en el modelo, validándose por este lado, el modelo econométrico. La actividad agropecuaria, la extractiva minera, el comercio y la construcción, aparte de tener significancia para explicar el comportamiento del PBI regional, no presentan autocorrelación; es decir, muestran independencia para explicar el fenómeno del crecimiento económico en la región de Puno.

H0: no existe autocorrelación

H1: existe autocorrelación

Criterios

DW = 4 (autocorrelación perfecta negativa)

DW = 2 (ausencia de correlación serial)

DW = 0 (autocorrelación perfecta positiva)

Test de heterocedasticidad de White

H0: los residuos son homocedásticos

H1: los residuos son heterocedásticos

Pvalor mayor al Sig .5%. Se acepta la hipótesis nula

Pvalor menor al Sig .5%. Se rechaza la hipótesis nula

Como el Pvalor de la prueba es de 0.198 mayor al Sig 0.05, en la tabla 6 se aprueba la hipótesis nula, por lo que se determina que existe presencia de homocedasticidad en los residuos del modelo; es decir, la varianza de los errores estocásticos de la regresión es igual para cada observación. Este criterio es otra de las condiciones para determinar la robustez del modelo.

TABLA 6. Test de heteroscedasticidad de los errores estocásticos para el modelo Log-Log.

Heteroskedasticity Test: White				
F-statistic	2.200531	Prob. F(10,5)	0.1987	
Obs*R-squared	13.03762	Prob. Chi-Square(10)	0.2216	
Scaled explained SS	4.271249	Prob. Chi-Square(10)	0.9343	
Test Equation:				
Dependent Variable: RESID^2				
Method: Least Squares				
Date: 03/22/24 Time: 22:58				
Sample: 1 16				
Included observations: 16				
Collinear test regressors dropped from specification				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.153752	0.392636	-0.391590	0.7115
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	-0.000162	0.002714	-0.059578	0.9548
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	-0.002292	0.001048	-2.187897	0.0803
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	-0.001056	0.006421	-0.164502	0.8758
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	0.002117	0.002126	0.995690	0.3651
LOG(AGRICULTURA__GANADERIA_____	0.022183	0.055719	0.398123	0.7070
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	-0.000541	0.000448	-1.207622	0.2812
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	0.004046	0.003345	1.209546	0.2805
LOG(EXTRACCION_DE_PETROLEO_____	-0.000668	0.002167	-0.307999	0.7705
LOG(COMERCIO)*LOG(CONSTRUCC_____	-0.003021	0.004119	-0.733515	0.4962
LOG(CONSTRUCCION)^2	0.000776	0.001418	0.547251	0.6077
R-squared	0.814851	Mean dependent var	5.40E-05	
Adjusted R-squared	0.444554	S.D. dependent var	6.57E-05	
S.E. of regression	4.90E-05	Akaike info criterion	-16.79852	
Sum squared resid	1.20E-08	Schwarz criterion	-16.26737	
Log likelihood	145.3882	Hannan-Quinn criter.	-16.77132	
F-statistic	2.200531	Durbin-Watson stat	2.670601	
Prob(F-statistic)	0.198700			

Fuente: elaboración propia.

En resumen, el modelo cumple con todos los criterios para explicar el grado de respuesta del PBI de la región Puno, ante cambios en la agricultura, el comercio y la minería. Si bien es cierto, por el grado de elasticidad, que los cambios son marginales, sí contribuyen al crecimiento económico. La robustez del modelo queda consolidada con el R2 0.997 (coeficiente de determinación) y el Pvalor del modelo de 0.0000 menor que al 5%, que estaría indicando su validez para determinar las incidencias de las actividades productivas en la región Puno.

4. Discusión

La región sur, como son Arequipa y Puno, se caracteriza por sustentar su crecimiento en la industria extractiva, como es la producción de gas y minerales, y la elevada presencia de la actividad agrícola, complementada por la pecuaria y el comercio. Esta dinámica productiva históricamente se ha sustentado por estas actividades económicas, que no han generado mayores fortalezas para destrabar las anomalías estructurales, especialmente en las zonas de mayor vulnerabilidad. El avance de los indicadores sociales en esta parte de la macro región sur, especialmente en el departamento de Puno, proyectan señales de que la participación de la actividad privada y del sector gubernamental, a través de la ejecución de proyectos públicos y de los programas sociales, no

han sido tan contundentes para revertir los síntomas de la pobreza y extrema pobreza en el largo plazo (Raffo-López y Hernández-García, 2021).

Los modelos econométricos Log-Log, aplicados a las cifras de ambas regiones, corroboran lo señalado, que fundamentados por el Pvalor de cada variable, y sometidos a otras pruebas econométricas, evidencian y prueban que, en el periodo bajo análisis, estas regiones han sustentado su crecimiento económico en base a la explotación de sus recursos naturales, que es donde poseen ventajas comparativas, siendo marginal o poco relevante la industria manufacturera o de transformación, que es en donde se da la robustez económica en un largo plazo. Dentro del modelo econométrico para Puno, se pondera la actividad del comercio en su potencia económica, hecho que empíricamente se contrasta con el flujo comercial por la zona fronteriza con Bolivia, que es una puerta de entrada para los productos de importación de los demás países de la región. El desarrollo de estas actividades productivas, cuya importancia esta validada por el modelo econométrico, ha permitido un crecimiento porcentual por encima del PBI nacional, lo que se traduce, además, en un aporte a la formación del producto nacional, en especial de Arequipa, que posee fortaleza productiva en la minería (Villanueva *et al.*, 2022).

Las tecnologías y otros recursos económicos son relevantes para dar sostenibilidad a la producción, y se evidencian en los factores de sensibilidad de cada actividad económica, pero las inelasticidades en los impactos en el PBI regional, ante cambios en las actividades mineras y demás actividades extractivas, no potencian la producción agregada en la zona, resultado que guarda relación con lo explicado por Idrovo y Serey (2018) sobre la importancias de los factores productivos en el impulso del crecimiento económico.

5. Conclusiones

Como conclusión, se puede señalar que Arequipa y Puno, departamentos de la macro región sur del Perú, fundamentan su actividad económica en la actividad extractiva, pero muestran signos de inelasticidad en su aporte en la formación del producto regional. La limitada robustez de estas actividades también queda sustentada en el modelo econométrico, con los resultados de los factores que explican el grado de reacción del producto regional ante cambios de las actividades mineras, agrícolas y de comercio; por lo que, de no reestructurarse esta matriz productiva, los avances de la economía, y con ello los destrabes sociales, serán marginales o débiles.

Por los resultados obtenidos surgen nuevas interrogantes que podrían servir de guía a otras investigaciones: ¿cómo se podría potenciar la industria tecnológica para sustituir la extractiva en la región? ¿Qué acciones de deben de tomar para fortalecer la actividad agroexportadora? ¿En qué medida la IA podría ser utilizada para una reconversión productiva en la zona, con miras de fortalecer la industria tecnológica?

Bibliografía

- ALARCO, Germán y Toribio BÍKUT SANCHIUM (2023). *La economía en tiempos de pandemia: origen, reacciones y respuestas*. Lima: Otra Mirada. Recuperado de https://faculty.up.edu.pe/ws/portalfiles/portal/53135321/20490_La_Economia_en_los_tiempos_de_pandemia_tarea_completo_hipervinculo_vf.pdf
- ALBARRÁN, Dulce; Pablo MEJÍA y Francisco LÓPEZ (2023). «Sincronización de los ciclos económicos de México y Estados Unidos: un enfoque de correlación dinámica». *Investigación Económica*, 81(319). Recuperado de <https://doi.org/10.22201/fe.01851667p.2022.319.77444>
- ARAY, Henry y Luis PEDAUGA (2024). «The Relationship Between Decentralization and Economic Growth Across Regimes». *The Annals of Regional Science*, 72(1), 1-25. Recuperado de <https://doi.org/10.1007/s00168-022-01187-x>
- AYELÉN, Julieta y Federico HERNÁN (2019). «¿Crecimiento, desarrollo o “milagro”? Aportes para un análisis histórico-estructural de la realidad peruana». *Economía y Desarrollo*, 162(2). Recuperado de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-85842019000200005
- CASTELLARES, Renzo; Luis E. CASTILLO y Diego CAMACHO (2023). «Pobreza monetaria, crecimiento económico y empleo en el Perú después de la pandemia de COVID-19». *Moneda*, (196). Recuperado de <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Revista-Moneda/moneda-196/moneda-196-06.pdf>
- CHALAPUD, Eduardo (2023). «La innovación tecnológica: una mirada desde la teoría económica». *Tendencias*, 24(2). Recuperado de http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0124-86932023000200170&script=sci_arttext
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (2019). *Perspectivas económicas de América Latina 2019. Desarrollo en transición*. París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Recuperado de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44525-latin-american-economic-outlook-2019-development-transition>

- FAUZER, Victor; Tatyana LYTKINA y Andrey SMIRNOV (2018). «Sustainable Development of the Northern Regions: Population Dimension». *Economy of Region*, 14(4), 1370-1382. Recuperado de <https://doi.org/10.17059/2018-4-24>
- GONZÁLEZ, Manuel; Amelia PÉREZ, Rafael CASTEJÓN, Ester MÉNDEZ, Juan MARTÍNEZ, José GÓMEZ y Asunción MOCHÓN (2019). *Introducción a la economía*. Madrid: Pearson Educación.
- IDROVO, Byron y Víctor SEREY (2018). «Productividad total de factores del sector construcción en Chile (1986-2015)». *Revista de Análisis Económico*, 33(1). Recuperado de https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-88702018000100029
- INSTITUTO INTERAMERICANO DE COOPERACIÓN PARA LA AGRICULTURA (2016). «Estudio revela que la productividad agrícola debe aumentar 1.75 % cada año para alimentar el mundo en el 2050». *Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura*. Recuperado de <https://iica.int/es/press/noticias/estudio-reve-la-que-la-productividad-agricola-debe-aumentar-175-cada-ano-para/>
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA (2022). «Producto Bruto Interno por departamentos». *Instituto Nacional de Estadística e Informática*. Recuperado de <https://m.inei.gob.pe/estadisticas/indice-tematico/producto-bruto-interno-por-departamentos-9089/>
- MORA, Rafael (2021). «Pandemia global, crisis económica y política». *Desde el Sur*, 13(1). Recuperado de http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2415-09592021000100011
- NARREA, Omar (2018). *La minería como motor de desarrollo económico para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 8, 9, 12 y 17*. Lima: Consorcio de Investigación Económica y Social. Recuperado de https://www.up.edu.pe/egp/Documentos/agenda_2030_la_mineria_como_motor_de_desarrollo_economico_para_el_cumplimiento_de_los_ods_89_12_y_17.pdf
- OCAMPO, José (2009). «Impacto de la crisis financiera mundial sobre América Latina». *Cepal*, 97. Recuperado de <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/cd3745a7-88a7-42aa-9edf-3a5728601f87/content>
- RAFFO-LÓPEZ, Leonardo y Edwin HERNÁNDEZ-GARCÍA (2021). «Comercio internacional, prosperidad y desigualdad en la globalización». *Apuntes del Cenes*, 40(71), 133-164. Recuperado de <https://doi.org/10.19053/01203053.v40.n71.2021.11736>
- RODRÍGUEZ-POSE, Andrés y Vinko MUŠTRA (2022). «The Economic Returns of Decentralisation: Government Quality and the Role of Space». *Environment and Planning A: Economy and Space*, 54(8), 1604-1622. Recuperado de <https://doi.org/10.1177/0308518X221118913>

- SÁNCHEZ, Gabriela; Saúl BASURTO y Sandra GALVÁN (2020). «El rol del conocimiento en el crecimiento económico: un análisis espacial para México». *Problemas del Desarrollo*, 51(202). Recuperado de https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362020000300117
- TONCONI, Juan (2015). «Producción agrícola alimentaria y cambio climático: un análisis económico en el departamento de Puno, Perú». *Idesia*, 33(2), 119-136. Recuperado de https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34292015000200014
- TRAVIESO, Cinthia (2021). «La productividad y las teorías de crecimiento económico». *Cofin Habana*, 16(1). Recuperado de <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v16n1/2073-6061-cofin-16-01-e04.pdf>
- VARONA, Luis y Jorge GONZALES (2021). «Crecimiento económico y distribución del Ingreso en Perú. Problemas del Desarrollo». *Problemas del Desarrollo*, 52(205). Recuperado de <https://www.scielo.org.mx/pdf/prode/v52n205/0301-7036-prode-52-205-79.pdf>
- VILLANUEVA, Leslie; Walter ARIAS, Angel UGARTE, Augusto ESQUIVEL y Ayme BARRERA (2022). «Felicidad y variables socioeconómicas en Arequipa (Perú)». *Revista de Análisis Económico*, 37(1). Recuperado de https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-88702022000100127

Contabilidad creativa, aplicación del modelo Beneish M-Score

EDWIN MONCADA OCHOA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Los escándalos financieros, los golpes corporativos y los grandes fraudes corporativos surgen regularmente de los círculos internos del mundo empresarial y atraen la atención de los medios. El blanqueo de capitales, el encubrimiento, la corrupción activa, la evasión de divisas y otras conductas ilícitas que representan grandes sumas de dinero aparecen no solo en las secciones policiales de los medios de comunicación, sino también en las páginas comerciales de la prensa especializada.

A diferencia de lo que se dice sobre delitos comunes, la información divulgada utiliza un vocabulario particular cuando se refiere a instituciones misteriosas (*captive bank*, *licensing companies*, empresas offshore) y a procesos complejos (falsificación contable, sub o sobrefacturación, evasión y elusión de impuestos, *leaseback*, etc.).

El fraude¹ y la mala conducta empresarial sigue siendo una amenaza constante a la confianza pública en el fomento de la confianza de los mercados de capitales. El fraude es un acto intencional, cometido para asegurar un ganancia o ventaja injusta o ilícita por parte del perpetrador (Amiram et al., 2018).

También, según Association of Certified Fraud Examiners (s. f.), se precisa que

en el sentido más amplio, el fraude puede abarcar cualquier delito que para ganar utiliza el engaño como su principal *modus operandi*. Más específicamente, el fraude se define según el Black's Law Dictionary como: «Una declaración falsa a sabiendas de la verdad o la ocultación de un hecho material para inducir a otro a actuar a en su detrimento». En consecuencia, el fraude incluye cualquier acto

1 Existen diferentes tipos de fraude, en este artículo nos referiremos específicamente al fraude por la manipulación de la información contable y financiera.

intencional o deliberado de privar a otro de una propiedad o dinero por la astucia, el engaño, u otros actos desleales.

El fraude es cualquier acto diseñado para engañar a otros, a menudo resulta en que la víctima sufra la pérdida de sus inversiones. Siempre que se manipule el estado financiero, crea un desacuerdo entre las finanzas de una empresa, su desempeño y medidas no financieras relacionadas de la empresa, como número de empleados, número de puntos de venta minoristas y espacio de almacén. Esto crea una inconsistencia que representa una bandera roja para que los analistas sospechen de fraude en el estado financiero (Brazel, Jones y Zimbelman, 2009).

Deloitte Financial Advisory Services LLP (2008) evidenció una relación significativa entre los procesos de quiebra y la ocurrencia de fraude, indicando que las empresas que enfrentan una situación financiera crítica presentan una mayor propensión a incurrir en prácticas fraudulentas o a alterar sus estados financieros. Esto sugiere que, previo al colapso empresarial ocurrido en 2001, existieron presiones sobre la administración para distorsionar los resultados contables con el fin de proyectar una situación económica más favorable ante los inversionistas.

Esto implica que, al borde de la quiebra, los gerentes están motivados para manipular sus declaraciones financieras y así mostrar una mejor imagen financiera a sus partes interesadas. Esto crea un vínculo entre una angustiada empresa y empresa fraudulenta; por lo tanto, urge la necesidad de utilizar modelos predictores que nos permitan evaluar cualquier modificación (manipulación) de la información contable y financiera.

2. El fraude corporativo

El fraude corporativo es un delito basado en la manipulación de los estados financieros para esconder, tergiversar o falsificar la situación económica de la organización, con el único objetivo de engañar a un grupo de personas o usuarios de los estados financieros.

Hay antecedentes de innumerables ejemplos de violaciones de proporciones gigantescas, como Worldcom, Parmalat, Enron, saqueos en Argentina, Monsanto en India, Cattles en Reino Unido, Unocal en Myanmar, Chevron en África, National Bank, Banco Santos, Schincariol y Daslú en Brasil. Estos casos han hecho más visible un proceso ilimitado y han impulsado a otros

segmentos del mundo empresarial a desarrollar programas de buen gobierno corporativo, responsabilidad social y ética empresarial, con el objetivo de preservar la buena imagen de las grandes corporaciones y separar lo que se consideran ellas mismas «parte mala», que pueden contaminar a otros, un par de malas razones como dicen en la jerga comercial.

Los fraudes económicos y financieros no son prácticas a las que se pueda denunciar cualquier «deficiencia» típica del tercer mundo. Más bien, son instrumentos específicos de la dinámica de la acumulación de capital. Las violaciones cometidas por los grandes iconos del sistema financiero global, como J. P. Morgan Chase, Global Crossing, Bankers Trust, Convergence, Halliburton, Citigroup, Bank of America, Arthur Andersen, Merrill Lynch, y las ya mencionadas Enron, WorldCom y Parmalat, son solo algunos ejemplos que se han hecho visibles.

Según el estudio realizado por la firma Estafa Online², entre los casos más representativos en el periodo 1996-2019 tenemos en la Tabla 1.

TABLA 1. Los 10 casos de fraude corporativos más impactantes.

	FRAUDE €	FECHA	REGION	SECTOR
ENRON	55.890.000.000	2001	USA	Energía
Bernard Madoff	44.079.000.000	1960-2009	USA	Inversión
MF Global	36.145.000.000	2011	USA	Inversión
Cendant	16.750.000.000	1997	USA	Inversión
Jérôme Kerviel	6.171.000.000	2007	Francia	Finanzas
Lehman Brothers	5.290.000.000	2008	USA	Finanzas
Bernard Ebbers	3.394.000.000	2002	USA	Telecomunicaciones
Yasuo Hamanaka	2.292.000.000	1996	Japon	Comercio
Flowtex/ Manfred Schmider	1.999.000.000	2003	Alemania	Comercio
Credit Suisse	1.763.000.000	2019	Mozambique	Finanzas

Fuente: Funds Society (2019).

Según se observa en la tabla 1, los fraudes corporativos ascienden a 176 000 millones de euros.

Según Funds Society (2019), el estudio nos presenta una sinopsis de cada caso considerado como fraudes fiscales:

² El Estudio analizó 150 casos de fraude en 5 sectores: negocios, deportes, juegos de azar, política y ONG.

1. Los balances falsificados de la empresa energética Enron, ascendían a casi 56.000 millones de euros. Es considerado como el mayor fraude corporativo en la historia de los Estados Unidos.
2. Uno de los acreedores de Enron en 2001, fue Lehman Brothers. El banco recibió una compensación de 195 millones de euros antes de que quebrara en 2008.
3. Como resultado de la crisis financiera, el FBI descubrió el fraude sistemático de Bernard Madoff, presidente de la bolsa de valores automatizada y electrónica NASDAQ. Durante más de 50 años administró un fondo de inversión basado en un sistema Ponzi ilegal, una forma de fraude que atrae a los inversores a pagar beneficios a los inversores anteriores con fondos de inversiones más recientes. Consiguió malversar más de 44.000 millones de euros. La corte suiza estima que en 2009 alrededor de 3 millones de personas en todo el mundo se vieron directa o indirectamente afectadas por el fraude de Madoff.
4. La empresa financiera MF Global se declaró en quiebra en 2011 tras salir a la luz que habían estado mezclando fondos propios y de sus clientes para realizar transferencias y préstamos ilícitos. El importe defraudado alcanzó los 36.000 millones de euros.
5. El escándalo financiero de la empresa de servicios Cendant, se convirtió en el mayor fraude de los años 90, con casi 17.000 millones de euros.
6. El empleado del banco francés Société Générale, Jérôme Kerviel, causó una pérdida de 6.170 millones de euros en transacciones especulativas. Kerviel había estado negociando de forma ilícita anticipándose a la caída de los precios del mercado.
7. Los cargos contra el ex director general de WorldCom, Bernard Ebbers, fueron un fraude de valores, conspiración y siete informes falsos ante los reguladores. En 2005, fue condenado a 25 años de prisión.
8. En la década de 1990, Yasuo Hamanaka manipuló el mercado del cobre con compras ficticias para ocultar las pérdidas de su departamento en Sumitomo, una empresa de cableado eléctrico y fabricación de fibra óptica. Cuando se descubrió el caso en 1996, las pérdidas ascendían a 2.290 millones de euros.
9. El fundador de la empresa alemana Flowtex, Manfred Schmider, vendió unos 3.000 instrumentos de perforación especiales que sólo existían sobre papel. La pérdida ascendió a 1.990 millones de euros. Fue condenado a 14 meses de prisión en Suiza.
10. El banco Credit Suisse había gestionado préstamos y ventas de bonos para Mozambique que ascendían a 1.760 millones de euros. El 1 de marzo

de 2019, el fiscal general de Mozambique presentó una demanda contra Credit Suisse ante un tribunal de Londres (pp. 72-73).

Como podemos notar, el fraude principalmente se ha dado en el aspecto económico financiero (manipulación de la información), donde haciendo uso del poder de dominio, lograron engatusar a muchos inversionistas directos e institucionales, generando una pérdida grandiosa para los inversionistas directos que buscaban algún nivel de rendimiento a sus recursos.

3. El fraude en el Perú

El Perú no es ajeno a este tipo de delitos, en especial los delitos económicos, financieros y tributarios.

Según PricewaterhouseCoopers (2018) en un estudio realizado por un lapso de 24 meses, se consultó qué tipo de fraude o delito ha sufrido su organización, siendo sus resultados bastante alarmantes. El 60% representa la apropiación ilícita de activos; el 14%, fraude contable; el 24%, información privilegiada, y el 30%, fraude de compras.

El riesgo de fraude siempre estará ahí, pero se dará de manera diferente según el ciclo económico en el cual se dé este. Así, puede ser mayor o menor, e irá evolucionando como cualquier otro riesgo. Puede haber compañías que ahora tengan más riesgo del que tenían en años anteriores. Por tal motivo, siempre se debe monitorear el riesgo de fraude, de modo que no hayan sobrecontroles que sean ineficientes en términos económicos, pero tampoco haya falta de controles; por lo tanto, los controles deben estar alineados con la situación de la empresa.

Para Zaldívar (2015), el fraude que se conoce con mayor frecuencia es de la malversación de activos, ya que no es muy usual la manipulación de la información financiera, en virtud que las empresas son dirigidas por sus propietarios; por lo tanto, no hay razón para mentirse a sí mismo.

Sin embargo, uno de los eventos que ha sacudido los cimientos del sector público y privado es el caso de la empresa Odebrecht, que incluso ha puesto a prueba al sistema jurídico peruano frente a la corrupción transnacional, dado su impacto en muchos países³ donde operaba la empresa.

3 Operaba en Perú, Brasil, Colombia, Uruguay, Guatemala, Argentina, Ecuador, Venezuela, República Dominicana, Suiza y Estados Unidos.

La modalidad que usaba la empresa era el uso de la llamada DOE (Departamento de Operaciones Estructuradas), o también llamada «caja dos», de la cual se pagaban los sobornos y otros pagos ilícitos.

En esa línea, se puede sostener que la DOE administraba la contabilidad paralela de la compañía. Para gestionar sus operaciones financieras ilícitas, la empresa Odebrecht desarrolló un sistema informático interno denominado My Web Day B. Este *software* permitía registrar detalladamente las transferencias de dinero, incluyendo la identidad del funcionario que autorizaba el pago, el beneficiario (identificado con un alias) y el proyecto del cual se extraían los fondos. El acceso a este sistema estaba restringido a un grupo reducido de empleados, con la excepción de Marcelo Odebrecht, quien recibía informes periódicos. Se estima que el Departamento de Operaciones Estructuradas llegó a manejar transacciones de hasta 10 millones de dólares en un solo día. Además, Odebrecht utilizaba otro sistema informático llamado Drousys, una plataforma de correo electrónico que facilitaba la comunicación entre los miembros del DOE, los intermediarios financieros y los operadores de divisas. Las autoridades judiciales brasileñas han establecido que la información contenida en My Web Day B y Drousys solo podrá ser utilizada para investigaciones fiscales, prohibiendo su divulgación con fines políticos. Entre los delitos cometidos en opinión de abogados penalistas, están el lavado de activos, evasión tributaria, corrupción y organización criminal (El Comercio, 2018; Cruz, 2018).

Justamente, el Decreto Legislativo n.º 1385, norma que modifica el Código Penal y que incorpora dos nuevos delitos establecidos en los artículos 241-A y 241-B, tiene por fin sancionar penalmente los actos de corrupción cometidos entre privados, que afectan el normal desarrollo de las relaciones comerciales y la competencia leal entre las empresas (corrupción en el sector privado). Esto definitivamente demuestra que de alguna manera las empresas manipulan los verdaderos resultados financieros.

A la vez, la ley penal tributaria⁴ establece como delitos tributarios no llevar libros o registros contables, no anotar operaciones, actos, ingresos en los libros y registros contables, realizar anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.

La encuesta realizada por PricewaterhouseCoopers (2018) muestra el avance de los delitos económicos a nivel internacional, en Latinoamérica en particular, el número de afectados se duplicó en los últimos 24 meses. La

4 Ver Decreto de Ley n.º 813, art 5.

información global se obtuvo de 7228 encuestados, en 123 países, y en 18 idiomas; un 49% de organizaciones fueron víctimas de fraude contable, y en el 52% de los casos el responsable fue una persona que está dentro de la organización.

4. La contabilidad creativa (manipulación contable)

4.1. ¿Qué es la contabilidad creativa?

La contabilidad creativa, llamada *creative accounting* en el Reino Unido y *earnings management* en Estados Unidos, consiste en manipular la información contable para aprovecharse de los vacíos normativos y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración que estas normas ofrecen.

El *earnings management* (o gestión de beneficios) es una práctica utilizada por la dirección de la empresa para influir en los ingresos declarados en los estados financieros. Se ejecuta para cumplir con las metas establecidas, pero en la práctica es diferente el resultado real obtenido por la empresa. La estrategia de gestión de beneficios utiliza métodos contables para mostrar una visión demasiado positiva de la situación financiera de la empresa, exagerando así los beneficios.

Según Corporate Finance Institute (s. f.), el *earnings management* es una práctica implementada por las organizaciones con el propósito de suavizar las fluctuaciones en sus resultados financieros, buscando así reportar utilidades homogéneas a lo largo de distintos periodos contables, ya sea trimestrales o anuales. Aunque las variaciones en los ingresos son inherentes a la dinámica operativa de empresas de gran escala, dichas oscilaciones pueden generar incertidumbre entre los inversionistas. Esto se debe a que, generalmente, los actores del mercado favorecen aquellas entidades que exhiben un desempeño financiero estable y sostenido, interpretando dicha estabilidad como un indicador de solidez y bajo riesgo.

Los precios de las acciones de una empresa generalmente aumentan o disminuyen una vez que se realiza el anuncio de los resultados obtenidos en el trimestre, y se determinan por si la empresa cumple o no con las previsiones de las ganancias proyectadas.

Para Beneish, M. C. Lee y Nichols (2018), el modelo Beneish M-Score es un modelo de detección de manipulación de las ganancias basado en la contabilidad; la fortaleza del modelo está en predecir rendimientos transversales.

Las empresas con una mayor probabilidad de manipulación obtienen rendimientos más bajos en cada cartera de decil, ordenados por tamaño, valor contable a mercado, devengos e intereses de corto plazo.

En la investigación de Tarjo y Herawati (2015), con respecto a la aplicación del modelo Beneish M-Score sobre la base de datos de la administración de servicios financieros, en el periodo 2001-2014, de Indonesia, los resultados indican que el modelo Beneish M-Score era capaz de detectar el fraude financiero.

El índice de margen bruto, el índice de depreciación, el índice de ventas y la carga de los gastos administrativos, y los gastos totales fueron importantes para detectar el fraude financiero. A la vez, indicaron que el índice de ventas, el índice de calidad de los activos y el índice de apalancamiento no fueron estadísticamente significativos para detectar el fraude financiero.

En el período comprendido entre 2010 y 2014, se investigó el comportamiento de las empresas no financieras registradas ante la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile (SVS) en relación con la manipulación de sus resultados contables. La evidencia empírica indicó una frecuencia inusualmente baja en la presentación de pequeñas pérdidas y disminuciones en los beneficios, junto con una frecuencia anómala elevada de utilidades marginales y aumentos reducidos en las ganancias. Estos hallazgos, estadísticamente significativos, sugieren la posible utilización de mecanismos de gestión de ganancias por parte de dichas compañías con el fin de evitar la comunicación de resultados negativos a los inversionistas y demás usuarios de la información financiera (Cornejo-Saavedra, 2018).

El estudio proporciona indicios sustanciales sobre la existencia de prácticas de *earnings management* orientadas a mantener una imagen financiera positiva, particularmente evitando la divulgación de pérdidas o disminuciones en el resultado neto. Esta evidencia resulta de gran utilidad para la detección temprana de empresas con comportamientos atípicos en sus informes financieros, permitiendo identificar entidades potencialmente comprometidas en la manipulación de sus cifras contables. Asimismo, se incrementa la probabilidad de descubrir casos en los que se haya sobreestimado deliberadamente el beneficio reportado, e incluso, en escenarios más graves, posibles actos de fraude aún no detectados por los entes reguladores o auditores externos (Cornejo-Saavedra, 2018).

Ekerette y Umoren (2018) concluyen que la creatividad contable es un eufemismo y contribuye en un 90% a la información injusta de las operaciones de las empresas. La creatividad en estas prácticas está motivada por la codicia y tiene la intención de engañar al público, a las posibles inversiones y

accionistas, y aumenta la tasa de quiebras empresariales a un ritmo decreciente. Sin embargo, el estudio reveló que las numerosas regulaciones sin controles, castigos y recompensas adecuadas complementan la contabilidad creativa al proporcionar la base para informes ficticios, cosméticos e injustos.

El hallazgo del estudio de Dong (2015), «Rising Labor Costs, Earnings Management, and Financial Performance of Health Care Providers around the World», es que no solo informa a los reguladores que la administración de ganancias es omnipresente en las organizaciones de atención médica de todo el mundo, sino que también contribuye a los estudios de alineación de la presentación de impuestos y libros financieros, dada la evidencia empírica existente que vincula la administración de ganancias con la elusión de impuestos corporativos en este sector.

En concreto, el *earning management* es un método utilizado por la dirección de la empresa para manipular sus finanzas, para mantener las ganancias de manera consistente, aplanar las variaciones y, así, mantener el precio de mercado de las acciones.

El resultado de esta manipulación es lograr resultados artificiales del resultado real obtenido por la empresa, perdiendo objetividad y neutralidad, y maquillar la información presentada en los estados financieros, de tal forma que los usuarios finales no perciban los cambios realizados a dichos estados financieros.

4.2. Razones de la manipulación contable

De acuerdo con el *Report to the Nations. Global Study on Occupational Fraud and Abuse* (2018), el fraude ocupacional puede ser clasificado en tres principales categorías: a) apropiación inadecuada de activos, b) corrupción y fraude y c) la manipulación de estados financieros⁵. De acuerdo con el reporte, entre los esquemas más comunes de fraude en Latinoamérica y el Caribe, está la corrupción con 52%, el fraude no en efectivo con 22%, el fraude de efectivo en mano 17% y el fraude en los estados financieros con 14%.

El caso de la compañía Toshiba es emblemático, en virtud que fue una empresa sumergida en una cultura corporativa donde la presión por alcanzar objetivos de beneficios irreales era constante. Esta presión desembocó en prácticas contables inadecuadas, donde gerentes y ejecutivos incrementaron artificialmente las ganancias para cumplir con dichos propósitos.

5 Ver Yong (2018).

El fraude cometido fue muy sofisticado, ya que este incluye múltiples tácticas de manipulación contable, como la postergación para el reconocimiento de las pérdidas, la sobreestimación de inventarios y el reconocimiento anticipado de ingresos a largo plazo. Al descubrirse todo, el valor de la acción cayó estrepitosamente en el mercado de valores. Esto motivó la renuncia de su CEO y de altos ejecutivos de la empresa.

Un fraude en los estados financieros busca, básicamente, generar una interpretación intencional y errónea sobre la situación financiera de una empresa, con el fin de transmitir mensajes ficticios a los usuarios de dichos estados financieros.

Entre las razones para manipular la información contable están las siguientes:

- a) Incrementar la rentabilidad que no existe, con el fin de incentivar la inversión en dichos activos.
- b) Pagar dividendos inexistentes, con el fin de inducir a la reinversión en la empresa.
- c) El pago de bonos a la alta dirección.
- d) Asegurar la continuidad de la alta dirección en la gestión y control de la empresa.
- e) Dar señales erradas al mercado de valores, logrando incrementar el valor de la acción. Esto induce a que nuevos inversores adquieran acciones sobrevaloradas.
- f) Dar una imagen de estabilidad financiera, logrando levantar fondos con bajos costos financieros, pero su efecto es inverso, ya que hacen más riesgoso el negocio.
- g) Vender la empresa, a efectos de lograr un mayor valor de mercado.

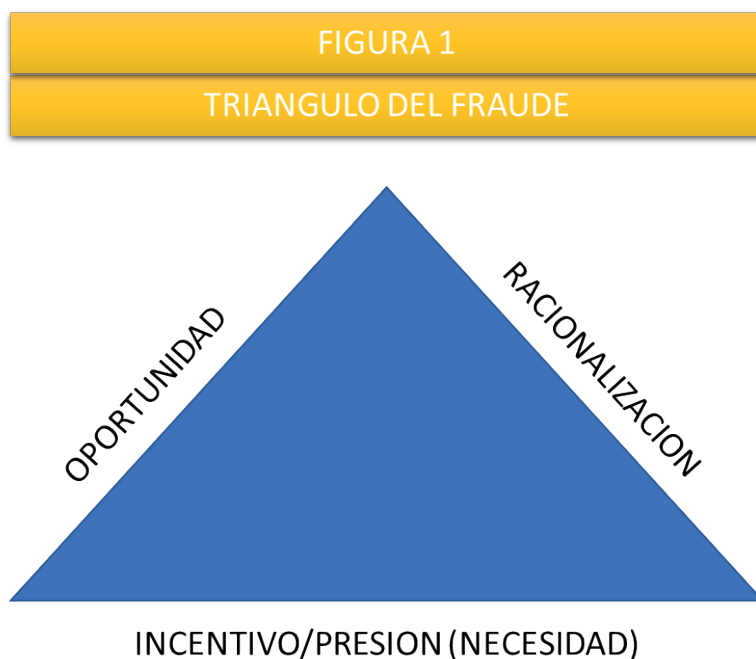
4.3. Qué factores inducen a una persona a cometer fraude

Según un estudio realizado por KPMG, el 63% de un grupo compuesto por los principales hombres y mujeres de negocios reveló que sus empresas habían sido víctimas de fraude (Gestión, 2012). Los responsables en su mayoría eran empleados que tenían una antigüedad de hasta 5 años, graduados universitarios entre 24 y 40 años de edad.

Un dato importante del estudio es que quienes perpetraron el fraude no contaban con antecedentes criminales, tenían un sueldo justo, eran personas inteligentes y en muchos casos con familias constituidas.

Donald Crassey (1953), en su estudio *Other People's Money*, identificó tres factores presentes en la conducta de todo empleado defraudador: a) presión, b) racionalización, y c) oportunidad, a estos tres factores le llamo el «triángulo del fraude».

FIGURA 1. Triángulo del fraude.



Fuente: elaboración propia.

5. Herramientas para medir el grado de manipulación contable

Desde la academia, se han desarrollado investigaciones vinculadas al área de auditoría, contabilidad y finanzas, desde donde se han propuesto diferentes herramientas que permitan detectar prácticas contables no reales o fraudulentas.

Entre las diferentes propuestas desarrolladas, contamos con las de Beneish (1999); Dechow, Sloan y Sweeney (1995); Dechow *et al.* (2011), y Jones (1991), quienes proponen la detección de informes financieros fraudulentos (manipulados), para lo cual aplican análisis estadístico interactivo de discriminación múltiple, utilizando *drivers* financieros como fuente principal para la detección de malas prácticas contables.

Sin embargo, entre los modelos más reconocidos, están el modelo Piotroski Score y el modelo Beneish M-Score, del profesor Messod Daniel Beneish, de la Universidad de Indiana, catedrático de contabilidad de la Kelley School of Business.

En esta oportunidad aplicaremos el modelo Beneish M-Score, el cual tiene por propósito detectar si existe algún grado de manipulación de la información financiera presentada por las empresas. Según estudios realizados por el profesor Beneish, su modelo ha sido capaz de detectar fraudes contables en el 76% de los casos.

El modelo Beneish M-Score es un modelo probabilístico; es decir, no puede detectar compañías que manipulen sus resultados con una precisión del 100%, a la vez que no es aplicable a instituciones financieras, dado las particularidades que estas tienen, y su aplicación podría provocar interpretaciones erróneas.

En sus inicios de aplicación se predecían los beneficios más que detectar fraude o manipulación que podrían contener los estados financieros, con el fin de reflejar resultados contables más favorables.

El modelo hace énfasis en la utilización de *drivers* que impactan directamente en los resultados y que por ende son susceptibles de ser manipulados, pudiendo generar falsos resultados de beneficio de los que controlan la empresa.

Un hito del modelo Beneish M-Score es que fue capaz de detectar el fraude contable de Enron en 1998, antes de que su gran escándalo saliera a la luz. La empresa obtuvo un resultado de -1.89 en la fórmula, superior a la zona de peligro situada en -2.22.

5.1. El modelo Beneish M-Score para detectar fraudes contables

El modelo utiliza *drivers* contables y financieros que permiten comparar la evolución de las variables financieras de un periodo a otro y así detectar en qué periodo se produjo la manipulación de la información.

Si la empresa en estudio obtiene una puntuación menos de -2.22, es improbable que haya manipulado sus resultados.

Si la empresa en estudio obtiene una puntuación mayor de -2.22, probablemente haya manipulado sus resultados.

El modelo Beneish M-Score está compuesto por 5 y 8 variables (*drivers*). El modelo Beneish M-Score de 8 variables es el siguiente:

$$\text{M-Score} = -4.84 + 0.92 \cdot \text{DSRI} + 0.528 \cdot \text{GMI} + 0.404 \cdot \text{AQI} + 0.892 \cdot \text{SGI} + 0.115 \cdot \text{DEPI} - 0.172 \cdot \text{SGAI} + 4.679 \cdot \text{TATA} - 0.327 \cdot \text{LVGI}$$

El primer valor es una constante y los siguientes componentes son *drivers* premultiplicados por una beta, cuyos valores fueron obtenidos mediante una regresión *probit*.

La fórmula del modelo Beneish M-Score de cinco variables es la siguiente:

$$\text{M-Score} = -6.065 + 0.823 \cdot \text{DSRI} + 0.906 \cdot \text{GMI} + 0.593 \cdot \text{AQI} + 0.717 \cdot \text{SGI} + 0.107 \cdot \text{DEPI}$$

De lo anterior, según Panella y Baronio (2021), veamos cada uno de variables:

DSRI= Cuentas a cobrar / Ventas totales

El DSRI (Cuentas a cobrar / Ventas totales) evalúa el equilibrio entre cuentas por cobrar y ventas. Un DSRI alto puede indicar manipulación de ventas al inflar cuentas por cobrar, sugiriendo resultados sobreestimados.

$$\text{DSRI} = \frac{\text{Cuentas por cobrar}_t / \text{Ventas}_t}{\text{Cuentas por cobrar}_{t-1} / \text{Ventas}_{t-1}}$$

GMI= Beneficio bruto / Ventas totales

El GMI (Beneficio bruto / Ventas totales), o Índice de Margen Bruto, mide el margen bruto, que se obtiene restando el costo de los bienes vendidos a los ingresos totales. Según la hipótesis de Beneish, las empresas con márgenes deteriorados son más susceptibles a manipular las cuentas. Por lo tanto, tanto un aumento como una disminución en este índice pueden ser indicadores de manipulación.

$$\text{GMI} = \frac{\text{Ventas}_{t-1} - \text{Costo de ventas}_{t-1} / \text{Ventas}_{t-1}}{\text{Ventas}_t - \text{Costo de ventas}_t / \text{Ventas}_t}$$

AQI= (Activos corrientes + Planta, propiedad y equipo) / Activo Total

El AQI (Activos corrientes + Planta, propiedad y equipo / Activo total), o Índice de Calidad de los Activos, compara los activos no corrientes (excluyendo Bienes de Uso) con el total de activos entre dos años consecutivos (t y t-1). Según Beneish, un AQI creciente sugiere que la empresa tiende a capitalizar gastos, aplazando así su reconocimiento.

$$\text{AQI} = \frac{[1 - (\text{Activos corrientes} + \text{Planta, propiedad y equipo}_t / \text{Activos totales}_t)]}{[1 - (\text{Activos corrientes} + \text{Planta, propiedad y equipo}_{t-1} / \text{Activos totales}_{t-1})]}$$

$$\text{SGI} = \text{Ventas} / \text{Ventas}$$

El SGI (Ventas / Ventas), o Índice de Crecimiento de Ventas, compara las ventas del año actual (t) con las del año anterior (t-1). Aunque el crecimiento en ventas no siempre indica manipulación, las necesidades de capital y financiamiento en empresas en expansión pueden incentivar a los directivos a manipular las cuentas para cumplir con las metas de ganancias.

$$\text{SGI} = \text{Ventas}_t / \text{Ventas}_{t-1}$$

$$\text{DEPI} = \text{Depreciación} / (\text{Depreciación} + \text{Planta, propiedad y equipo neto})$$

El DEPI (Depreciación / (Depreciación + Planta, propiedad y equipo neto)), o Índice de Amortización, señala que si el DEPI es mayor que 1, la tasa de depreciación ha disminuido. Esta disminución podría indicar que, para reducir pérdidas, se ha extendido la vida útil de los activos fijos tangibles.

$$\text{GMI} = \frac{\text{Depreciación}_{t-1} / \text{Depreciación}_{t-1} + \text{Planta, propiedad y equipo neto}_{t-1}}{\text{Depreciación}_t / \text{Depreciación}_t + \text{Planta, propiedad y equipo neto}_t}$$

$$\text{SGAI} = \text{Gastos de administración y ventas} / \text{Ventas}$$

El SGAI (Gastos de administración y ventas / Ventas), o Índice de Gastos de Explotación, compara el ratio de gastos de explotación sobre ventas del año anterior (t-1) con el mismo ratio del año actual (t). Un aumento en los gastos de explotación, que indica una menor eficiencia en la gestión de estos gastos, aumenta la probabilidad de que una empresa manipule sus ganancias. Beneish sugiere que existe una relación positiva entre el SGAI y la probabilidad de manipulación, aunque en su modelo, el coeficiente estimado es negativo, aunque no significativo.

$$\text{SGAI} = \frac{\text{Gastos de administración y ventas}_t / \text{Ventas}_t}{\text{Gastos de administración y ventas}_{t-1} / \text{Ventas}_{t-1}}$$

$$\text{TATA} = \text{Ingreso neto} - \text{Cash Flow de operaciones} / \text{Total Activos}$$

El TATA (Ingreso neto – Flujo de efectivo operativo / Activos totales), o índice de devengo total sobre activos totales, calcula la diferencia entre el ingreso neto y el flujo de efectivo operativo, dividiéndola por los activos totales. Este índice, que se basa en el cálculo del devengo total (variación del capital de trabajo sin efectivo menos depreciación), sirve para revelar discrepancias entre las utilidades contables y el flujo de caja real de una empresa.

$$TATA = \frac{\text{Ingresos netos}_t - \text{Flujo de efectivo de operaciones}_t}{\text{Activos totales}_t}$$

LVGI= Deuda total / Activo total

El LVGI (Deuda total / Activo total), o Índice de Apalancamiento, muestra el nivel de endeudamiento de una empresa. Un valor superior a 1 indica un aumento en el apalancamiento financiero. Un alto y creciente endeudamiento puede ser una señal de dificultades financieras, lo que podría motivar a la administración a manipular los estados financieros.

$$LVGI = \frac{\text{Deuda total}_t / \text{Activo total}_t}{\text{Deuda total}_{t-1} / \text{Activo total}_{t-1}}$$

Las partes subrayadas corresponden a los datos del año anterior, mientras que las del año corriente están sin subrayar. Por ejemplo, el SGI será el resultado de dividir las ventas de este año entre las ventas del año anterior.

Si el resultado de la Beneish M-Score es superior a -2.22, la compañía será sospechosa de manipulación contable de sus beneficios, por lo que debemos activar las señales de alerta.

6. Análisis

Se aplicó el modelo a una cadena de tiendas por departamentos que reporta a la Superintendencia de Mercado de Valores. Se tomó la data de los últimos ocho años.

Se corrieron los datos para el modelo con cinco y ocho variables, siendo que en ambos modelos (cinco y ocho variables), en los ejercicios 2015 y 2017, no cumplen el estándar mínimo (-2.22). Se llegó a la conclusión que en dichos periodos se llevó algún grado de manipulación de la información financiera.

FIGURA 2.

Beneish M-Score

Parameters						
Year	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Net Sales	103.594	128.034	140.167	175.673	194.709	189.735
Cost of Goods	61.320	74.636	82.507	109.035	126.226	140.098
Net Receivables	29.156	34.685	39.168	58.483	65.883	60.650
Current Assets	76.156	100.191	110.803	126.547	119.187	100.568
Property, Plant and Equipment	110.337	119.871	136.522	164.683	195.582	223.765
Depreciation	3.829	4.115	4.296	1.127	23.778	27.886
Total Assets	193.969	222.887	257.735	301.533	325.496	335.687
SGA Expense	27.584	33.137	35.706	38.787	41.883	42.761
Net Income	12.618	13.631	15.471	17.649	15.626	4.108
Cash Flow from Operations	8.416	8.417	8.418	8.419	8.420	8.421
Current Liabilities	26.625	53.611	77.121	121.308	167.416	157.043
Long-term Debt	35.978	34.542	30.336	32.712	25.646	57.347

Derived Variables						
Other L/T Assets [TA-(CA+PPE)]	7.476	2.825	10.410	10.303	10.727	11.354
DSRI	0,963	1,032	1,191	1,016	0,945	
GMI	1,022	0,986	0,922	0,927	0,744	
AQI	0,329	3,187	0,846	0,965	1,026	
SGI	1,236	1,095	1,253	1,108	0,974	
DEPI	0,990	0,919	0,223	15,948	1,022	
SGAI	0,972	0,984	0,867	0,974	1,048	
TATA	0,022	0,023	0,027	0,031	0,022	
LVGI	1,225	1,054	1,225	1,161	1,077	

Fuente: elaboración propia.

FIGURA 3.

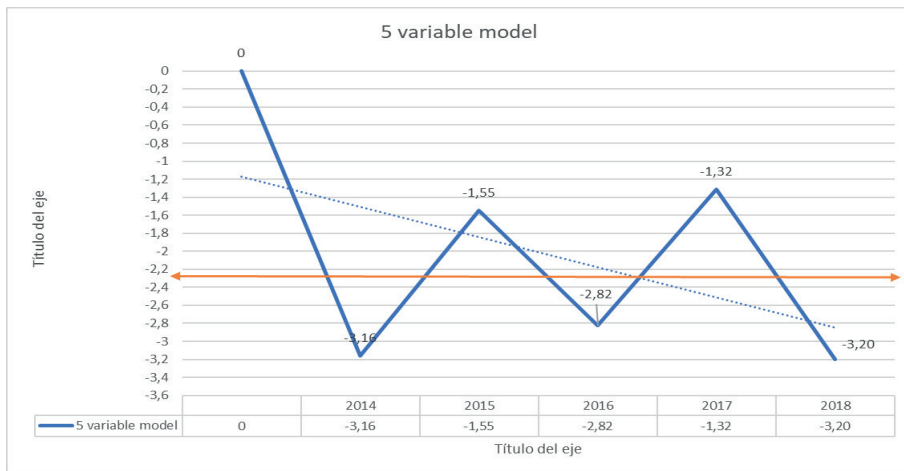
M-score						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
5 variable model	-3,16	-1,55	-2,82	-1,32	-3,20	
8 variable model	-2,53	-1,41	-2,19	-0,61	-2,61	

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con el modelo Beneish M-Score, un factor mayor de -2.22 refleja algún grado de manipulación contable. Los resultados obtenidos para la empresa en estudio, en los periodos 2015 y 2017, de acuerdo al factor M-Score, apuntan que la empresa realizó algún grado de manipulación contable.

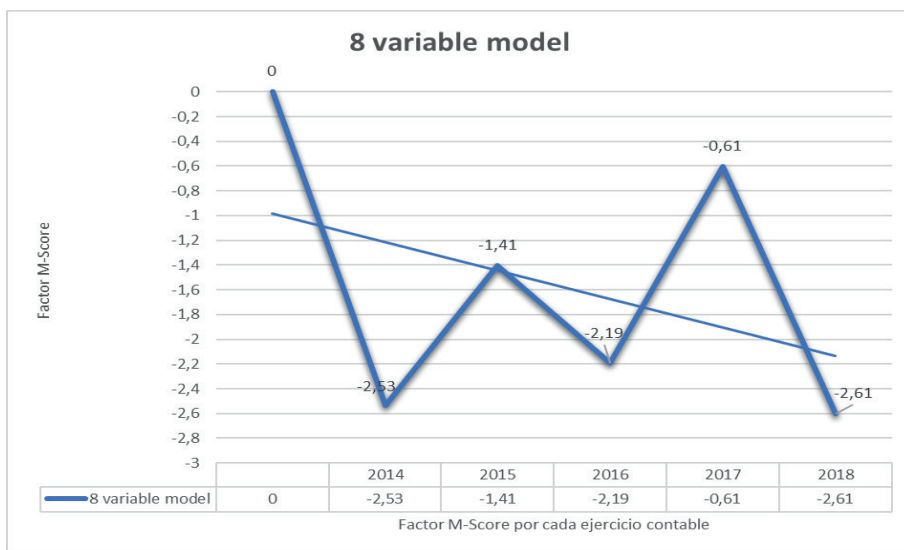
Aplicando el modelo de ocho variables, coincide que también en los periodos 2015 y 2017 tienen factores superiores al máximo establecido, en el cual se corrobora que la empresa ha realizado algún grado de manipulación contable.

FIGURA 4. Modelo con cinco variables.



Fuente: elaboración propia.

FIGURA 5. Modelo con ocho variables.



Fuente: elaboración propia.

7. Conclusiones

El presente trabajo aborda la importancia de detectar y prevenir el fraude financiero en el mundo empresarial, destacando la relevancia de herramientas como el modelo Beneish M-Score en la contabilidad creativa. Se discuten esquemas comunes de fraude en Latinoamérica y el Caribe, como la corrupción, el fraude no en efectivo, el fraude de efectivo en mano y el fraude en los estados financieros.

Se mencionan casos emblemáticos, como el de la empresa Toshiba, sumergida en una cultura corporativa que presionaba por alcanzar objetivos de beneficios irreales, lo que desencadenó prácticas contables inadecuadas. Además, se hace referencia al caso de la empresa Odebrecht, que puso a prueba el sistema jurídico peruano frente a la corrupción transnacional. El documento también explora las razones y factores que inducen a cometer fraude, así como la manipulación contable en el sector de la atención médica a nivel mundial.

Se destaca la sofisticación del fraude en los estados financieros, que incluye tácticas de manipulación contable, como la postergación para el reconocimiento de las pérdidas, sobreestimación de inventarios y el reconocimiento anticipado de ingresos a largo plazo.

Además, se analiza la aplicación del modelo Beneish M-Score en la detección del fraude financiero, con referencias a estudios que respaldan su eficacia. En resumen, el trabajo ofrece una visión integral de la importancia de detectar y prevenir el fraude financiero, así como de las herramientas y técnicas disponibles para abordar este desafío en el mundo empresarial.

Bibliografía

- AMIRAM, Dan; Zahn BOZANIC, James COX, Quentin DUPONT, Jonathan KARPOFF y Richard SLOAN (2018). «Financial Reporting Fraud and Other Forms of Misconduct: A Multidisciplinary Review of the Literature». *Review of Accounting Studies*, 23(2), 732-783. Recuperado de <https://doi.org/10.1007/s11142-017-9435-x>
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (2017). «¿Qué es el fraude?». Recuperado de <https://acfe-spain.com/recursos-contr-fraude/que-es-el-fraude>
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (2018). *Report to the Nations. Global Study on Occupational fraud and Abuse*. Austin: Association of Certified

- Fraud Examiners. Recuperado de <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf>
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (s. f.). «Fraud 101: What is Fraud?». Recuperado de <https://www.acfe.com/fraud-resources/fraud-101-what-is-fraud>
- BENEISH, Messod D. (1999). «The Detection of Earnings Manipulation». *Financial Analysts Journal*, 55(5), 24-36. Recuperado de <https://doi.org/10.2469/faj.v55.n5.2296>
- BENEISH, Messod D.; Charles M.C. LEE y Craig NICHOLS (2013). «Earnings Manipulation and Expected Returns», *Financial Analysts Journal*, 69(2), 57-82.
- BRAZEL, Joseph; Keith JONES y Mark ZIMBELMAN (2009). «Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk». *Journal of Accounting Research*, 47(5), 1135-1166. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2009.00349.x>
- CORNEJO-SAAVEDRA, Edison E. (2018). «Earnings Management para evitar reportar pérdidas: Chile, 2010-2014». *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 23(45), 167-181.
- CORPORATE FINANCE INSTITUTE (s. f.). «Earnings Management - Definition, Examples, and Types». *Corporate Finance Institute Education*. Recuperado de <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/valuation/earnings-management/>
- CRASSEY, Donald (1953). *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe: Free Press.
- CRUZ, Rodrigo (15 de noviembre de 2018). «Así era My Web Day, el software de Odebrecht con información de los sobornos». *El Comercio*. Recuperado de <https://elcomercio.pe/mundo/latinoamerica/my-web-day-software-odebrecht-informacion-sobornos-noticia-571724-noticia/>
- DECHOW, Patricia; Richard SLOAN y Amy SWEENEY (1995). «Detecting Earnings Management». *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- DECHOW, Patricia; Weili GE, Chad LARSON y Richard SLOAN (2011). «Predicting Material Accounting Misstatements». *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 17-82. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01041.x>
- DELOITTE FINANCIAL ADVISORY SERVICES LLP (2008). *Ten things about bankruptcy and fraud*. Recuperado de https://bankruptcyfraud.typepad.com/Deloitte_Report.pdf
- DIARIO GESTIÓN (15 de octubre de 2012). «KPMG: tres factores que empujan a una “buena persona” a cometer fraude». Recuperado de <https://gestion.pe/economia/empresas/kpmg-tres-factores-empujan-buena-persona-cometer-fraude-22237-noticia/?ref=gesr>

- DONG, Gang Nathan (2015). «Rising Labor Costs, Earnings Management, and Financial Performance of Health Care Providers around the World». *International Best Practices in Health Care Management*, 17, 117-135.
- EKERETTE, Essien y Ntiedo UMOREN (2018). «The Influence of Creative Accounting on the Credibility of Accountings Reports». *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 16(2).
- EL COMERCIO (22 de junio de 2018). «Odebrecht: información de My Web Day y Drousys no podrá ser compartida». Recuperado de <https://elcomercio.pe/politica/odebrecht-informacion-my-web-day-drousys-podra-compartida-noticia-529793-noticia/>
- FUNDS SOCIETY (2019). «Los 10 fraudes corporativos que sacudieron el mundo financiero». Recuperado de <https://www.fundssociety.com/es/noticias/mercados/los-10-fraudes-corporativos-que-sacudieron-el-mundo-financiero>
- JONES, Jennifer J. (1991). «Earnings Management During Import Relief Investigations». *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- PANELLA, Susana y Alfredo BARONIO (2021). «La manipulación contable». En Juan Manuel Gallardo y Juan Leandro Munt (comps.), *XXVII Jornadas de Intercambio de Conocimientos Científicos y Técnicos de la Facultad de Ciencias Económicas* (pp. 136-154). Río Cuarto: UniRio. Recuperado de <http://www.unirioeditora.com.ar/wp-content/uploads/2021/03/978-987-688-424-2.pdf>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2018). *Pulling fraud out of the shadows: a spotlight on the Middle East*. Recuperado de <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/economic-crime-fraud-survey-2018.pdf>
- TARJO y Nurul HERAWATI (2015). «Application of Beneish M-Score Models and Financial Fraud». *Procedia, Social and Behavioral Sciences*, 211, 924-930.
- YONG, Nancy (8 de noviembre de 2018). «El fraude y la manipulación de estados financieros». *Diario Gestión*. Recuperado de <https://gestion.pe/blog/bruju-la-de-gestion-empresarial/2018/11/el-fraude-y-la-manipulacion-de-estados-financieros.html/>
- ZALDÍVAR, Marco Antonio (2015). «Fraude corporativo: aspectos generales y panorama en el Perú» / Entrevistado por Ian Chlcmana y Lisett Pilco. *Revista Lidera*, 10, 58-61. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/18226>

El contador público y el desarrollo sostenible

ADOLFO VALENCIA GUTIÉRREZ

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

ADRIÁN ALEJANDRO FLORES KONJA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

La pobreza extrema, la desigualdad y el cambio climático, los cuales conllevan a la escasez de recursos materiales, alimenticios y financieros, demandan que las empresas replanteen sus medidas. Estas deben considerar dentro de sus prospectivas delinear modelos de gestión tanto informativos como educativos para internalizar la imperiosa necesidad de configurar proyectos y lograr el desarrollo sostenible.

Es evidente que, actualmente, el aumento de la pobreza extrema, de la desigualdad, de los claros avances del cambio climático y de la incuestionable escasez de recursos ahora impactan en el desenvolvimiento financiero, para lo cual las empresas están en la obligación no solamente de adoptar, sino también adaptar nuevos modelos de gestión, a fin de que puedan tener un manejo eficiente de la información económica y financiera, y propender el desarrollo sostenible, que debe ser delineado por el contador público.

En concordancia con la realidad, la contabilidad debe estar preparada para tratar los temas del desarrollo sostenible, a fin de crear las cadenas de valores tanto en las empresas como en la sociedad.

2. Análisis

2.1. Antecedentes

Ante la crisis ambiental global actual, que surge debido a la explotación excesiva de los recursos naturales, se ha priorizado por parte de las empresas y organizaciones la generación de ganancias, sin considerar los impactos negativos

en el medio ambiente. Esto ha dado lugar a la producción de productos dañinos, la generación de residuos y emisiones que superan la capacidad de regeneración de la naturaleza.

Esta situación plantea un desafío a los profesionales para repensar la relación entre los seres humanos, la sociedad y la economía con el entorno natural. En este sentido, los contadores públicos y otros expertos en ciencias económicas, administrativas y contables desempeñan un papel crucial en la promoción del desarrollo sostenible.

El Protocolo de Kioto, firmado el 11 de diciembre de 1997, fue un acuerdo auspiciado por la ONU en el que los países se comprometieron a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero. Inicialmente, fue firmado por 84 países, de los cuales 46 lo ratificaron. Con el tiempo, la participación en el Protocolo de Kioto aumentó hasta alcanzar aproximadamente 180 países.

Es entendible que el pensamiento y la teoría económica, configurada desde el siglo XVIII, aún sigue vigente con el pensamiento de que los recursos naturales son abundantes y de propiedad común, y sobre todo gratuito. En concordancia con dicho pensamiento, algunas empresas que no entienden la responsabilidad social con el país explotan los recursos naturales en todos sus componentes, como minerales, agua, madera y otros en beneficios individuales, donde el Estado constituido para salvaguardar el bien común y defender los recursos naturales ha aceptado y promovido que estas empresas puedan incluso tener marcos legales acordes al enriquecimiento, en detrimento de la sociedad, y atentar contra el desarrollo sostenible.

2.2. El rol del contador público

Actualmente, el contador tiene grandes retos frente a las nuevas tecnologías en las finanzas empresariales. Debe mutar en la misma dimensión que lo hace el mercado y el comportamiento de los consumidores. Esto hace que el papel del contador esté en constante actualización y desarrollo. Asimismo, el contador es un profesional que puede estar presente en diversos sectores de la sociedad. Así, «el rol del contador a lo largo del tiempo ha estado influenciado por todos los cambios sociales, económicos y políticos que han sucedido y siguen presentándose en la sociedad» (Lovon, 2021, p. 1).

Tal como apunta Flores (2024), «el contador público es un profesional independiente crítico analítico y proactivo con capacidad de resolver problemas relacionados al entorno empresarial asimismo este profesional se dedica a elaborar

analizar e interpretar la información económico contable y financiera de una empresa con la finalidad de diseñar herramientas e implementarlas para que sirva de soporte a los responsables de la empresa en la toma de decisiones» (p. 11).

En la misma línea, según Pérez y Campo (2023),

el papel del contador en la sociedad es valorado en diversos campos, es un médico que sabe aliviar los dolores financieros y fiscales de las personas y empresas, es un guía para inversionistas y emprendedores, un guardián de la vida financiera (p. 132).

Según Lovon (2021), actualmente, el contador se puede desenvolver en diversos aspectos y posiciones dentro de una empresa:

El rol del contador en los países desarrollados ha evolucionado pasando de emisor de reportes financieros a cumplir otros roles como asesor de negocios, experto en control y procesos, emisor de reportes financieros y no financieros, y de apoyo a la generación de valor y a la sostenibilidad empresarial (p. 2).

En este sentido, «el contador público es valioso; sin él, no hay cuentas justas ni existen registros históricos validables» (Santos, 2018, p. 111). Por otro lado, con respecto al grado de responsabilidad del contador, según Rivadeneira (2015),

el reconocimiento del perfil del profesional contable por parte del Estado y el compromiso que le otorga a la profesión siendo está el gran compañero no solo para las empresas, sino que, sus implicaciones éticas y profesionales, lo ubican en un plano de alta responsabilidad como mediador entre las personas, las empresas y el Estado, dirigido hacia la creación y protección del bienestar de todos los participantes (p. 4).

Por ende, la profesión contable actualmente viene a enfrentar nuevos retos como muchas otras profesiones y asumiendo cambios constantes con las nuevas tecnologías como la inteligencia artificial.

2.3. Impacto en el cambio climático

Los contadores hoy en día son la mano derecha de las gerencias, por este privilegio pueden optar por encabezar la forma en que las compañías llevan el

direccionamiento de sus recursos y presentar informes que reflejen el impacto de las decisiones ambientales (Saa y Villareal, 2018, p. 12).

En esa perspectiva, «para evitar el agotamiento de los recursos naturales renovables y el deterioro del medio ambiente se requiere de inversiones y gastos que deben ser cuantificados y registrados en alguna parte de la contabilidad» (Ortiz, 2016, p. 12).

Los eventos climáticos de magnitud ocurrirán con mayor frecuencia e intensidad, razón por la cual se afirma que, a largo plazo, la economía global se configurara en función del clima. De allí que la contabilidad está llamada a ser un instrumento eficaz, que colabore con la humanidad para de alguna forma contribuir en la generación de información que permita articular estrategias contra la incertidumbre con la que nos enfrentaremos (García, Fronti y Chiquiar, 2018, p. 10).

Por ello, «en un principio el propósito de la información contable ha estado ligada a temas netamente financieros, con el paso del tiempo se ha visto la necesidad de valorar y revelar los impactos en el entorno (medio ambiente y sociedad)» (Maturana y Gómez, 2022, p. 2).

2.4. ¿Qué es el desarrollo sostenible?

Entre muchos conceptos, sobre el desarrollo sostenible se puede indicar que es todo aquello que debe dar solución a las necesidades vigentes sin afectar los recursos y expectativas de las futuras generaciones. Se pueden indicar algunas características de un desarrollo sostenible:

- Promueve la independencia regional.
- Reconoce la importancia de la naturaleza en la vida humana.
- Garantiza que las actividades económicas mejoren la vida de todos, no solo de unos pocos elegidos.
- Usar los recursos de manera efectiva.
- Fomentar encarecidamente la reutilización y el reciclaje.
- Encuentre formas de proteger la economía o mejorar el ecosistema.

Por consiguiente, el desarrollo sostenible debe necesariamente considerar el análisis y el enfoque normativo sobre los recursos naturales en nuestro planeta. Es por ello que la ONU recomienda a los países firmantes aplicar las guías ya propuestas y aprobadas. Lo más importante es que estos países deben aplicar no solamente el aspecto legal, sino también el aspecto

constitucional. Particularizando, en el Perú tenemos el contrato social que taxativamente indica lo que

Los recursos naturales, renovables y no renovables, son patrimonio de la Nación. El Estado es soberano en su aprovechamiento. Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal (Constitución Política del Perú, 1979).

2.5. ¿Qué son los ODS u objetivos de desarrollo sostenible?

Los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) consisten en un conjunto de 17 objetivos destinados a perseguir la igualdad entre las personas, proteger el planeta y asegurar la prosperidad, sin dejar a nadie atrás. Estos objetivos los firmaron un total de 193 países, en 2015, asegurando su cumplimiento para el año 2030. Se reconocen dentro de la Agenda 2030 y los países firmantes se comprometieron a cumplirlos tomando acción con una serie de metas establecidas (Organización de las Naciones Unidas, 2024).

Analizando el contexto actual sobre el desarrollo sostenible, es muy importante que el contador público tenga una participación más efectiva en desarrollar los aspectos que tiendan a configurar técnicas y procedimientos que permitan la aplicación de la información, control y análisis con el principal objetivo de propender el desarrollo sostenible.

En este sentido, Weber y ElAlfy (2024) destacan que los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) han transformado profundamente el rol de las ciencias contables al establecer un marco orientador para integrar criterios sociales y ambientales en los sistemas de información financiera. Según los autores, la contabilidad ya no debe limitarse al registro económico tradicional, sino que debe expandirse hacia una contabilidad de sostenibilidad que permita medir, reportar y evaluar el desempeño social y ambiental de las organizaciones. Esta evolución responde a la necesidad de prácticas empresariales más responsables y transparentes, en las que las decisiones financieras consideren el impacto a largo plazo en el entorno y la sociedad, consolidando así la importancia estratégica de la contabilidad en el cumplimiento de los ODS.

2.6. Código de ética del contador público peruano

Sobre el particular, la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú (2024) ha precisado que

el Contador Público que actúe tanto en función independiente como en relación de dependencia, asumirá responsabilidad profesional con relación a sus informes, dictámenes, declaraciones juradas, y otros documentos que estén refrendados por él (p. 15).

Por ello, a decir de Guibert (2013), se precisa que

la ciencia contable se aplica en el Perú y el mundo, basándose en principios y normas internacionales, que si bien existen algunas diferencias, en esencia, en todos los países se procura alcanzar normas uniformes para el reconocimiento y valuación de activos, pasivos, ingresos y gastos. De igual forma existen códigos de ética que intentan encuadrar el comportamiento y la responsabilidad del Contador, de manera honesta ante sus clientes, empresas donde se desempeña y ante la sociedad (p. 4).

3. Conclusiones y recomendaciones

Es pertinente indicar que en apariencia se puede leer que los recursos naturales son patrimonio de la Nación; sin embargo, la redacción perversa del artículo 66 está orientada a expropiar los recursos naturales en beneficio de las grandes transnacionales, como se apunta a continuación: «Por ley orgánica se fijan las condiciones de su utilización y de su otorgamiento a particulares. La concesión otorga a su titular un derecho real, sujeto a dicha norma legal». Parafraseando la norma constitucional, los recursos naturales de la nación, mientras están en el subsuelo les pertenece, pero si una empresa los explota dicho titular tiene *un derecho real*, sujeto a dicha norma legal. Es por ello, por ejemplo, que el gas de Camisea ahora pertenece al Consorcio Camisea, hoy compuesto por las compañías Sonatrach, Hunt Oil Company, Repsol, Tecpetrol, SK Innovation y Pluspetrol, mediante un contrato vigente hasta el año 2040 (Desde Adentro, 2021).

Es por eso paradójico que en el Cusco no tienen el gas natural en todos los domicilios, ya que dichas empresas «compran» el gas a bajo precio y los

multiplican cuando los ponen a disposición de los consumidores peruanos. Claramente, el Estado y dichas empresas no están cumpliendo con el desarrollo sostenible en Perú.

Al tratar de sostenibilidad, no se refiere solamente a términos ambientales, sino también a los aspectos de sostenibilidad del consumo en el tiempo, es por ello por lo que el contador tiene que aplicar la ética, principios morales e intelectuales como contadores públicos, quienes deben ser formados en todos los aspectos contables, financieros y social para que las empresas propendan a la sostenibilidad.

Bibliografía

- COLEGIO DE CONTADORES DEL PERÚ (2024). *Código de ética del contador público peruano*. Lima: s. e. Recuperado de <https://www.jdccpp.org.pe/detalle-publicacion.php?id=733>
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ (12 de julio de 1979) Art. 66. Recuperado de https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/constituciones_ordenado/CONSTIT_1979/Cons1979_TEXTO_CORREGIDO.pdf
- DESDE ADENTRO (28 de septiembre de 2021). «El gas de Camisea es de los peruanos». Recuperado de <https://www.desdeadentro.pe/2021/09/el-gas-de-camisea-es-de-los-peruanos/#:~:text=Como%20recurso%20natural%20estrat%C3%A9gico%2C%20el,Per%C3%BA%20y%20exclusivamente%20a%20%C3%A9l>
- FLORES, Marlene (2024). *Formación integral del Contador Público como aporte para el desarrollo económico de las MYPES de la provincia de Huaura*. (Tesis de licenciatura). Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión, Huacho.
- GARCÍA, Carlos; Luisa FRONTI y Walter CHIQUIAR (2018). «Los sistemas de información contable y el cambio climático». Recuperado de <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/03/Sistema-de-informacion-contable-y-el-cambio-climatico.pdf>
- GUIBERT, Guillermo (2013). *El rol del contador público y su responsabilidad ética ante la sociedad*. (Tesis de doctorado). Universidad de San Martín de Porres, Lima. Recuperado de <https://hdl.handle.net/20.500.12727/568>
- LOVON ÁLVAREZ, José (2021). *La contabilidad ambiental y el rol del contador en las empresas mineras con operaciones en el Perú*. (Tesis de doctorado). Universidad de San Martín de Porres, Lima. Recuperado de <https://hdl.handle.net/20.500.12727/9420>

- MATURANA MURILLO, Emerson y Daniela GÓMEZ CANO (2022). «Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) e información contable: camino hacia la sostenibilidad». *Adversia*, (27). Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/347786>
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (2024). «¿Qué son los Objetivos de Desarrollo Sostenible?». *Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo*. Recuperado de <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>
- ORTIZ, Gerardo (2016). *La ética del contador público frente a la protección del medio ambiente*. (Trabajo de grado). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá. Recuperado de: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/15153/OrtizSuarezGerardo2017.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- PÉREZ MÓRELO, Yenifer y Jehan CAMPO SARABIA (2023). «El rol del contador público en la sociedad moderna». *Saber, Ciencia y Libertad en Germinación*, 16, 131-135. Recuperado de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/germinacion/article/view/10660>
- RIVADENEIRA, Isabel (2015). «El papel del contador público como eje fundamental para la toma de decisiones financieras en las pymes». Recuperado de <https://ciencia.lasalle.edu.co/items/4ce4b0ed-7c8c-422f-902f-cddadb489d31/full>
- SAA, Karen y José VILLAREAL (2018). *El contador público y su misión en la conservación del medioambiente, en el marco de una organización*. (Trabajo de grado). Universidad Libre, Bogotá. Recuperado de: <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/15464/El%20Contador%20P%C3%ABlico%20en%20la%20Conservaci%C3%B3n%20del%20Medioambiente%2C%20en%20el%20Marco%20de%20una%20Organizaci%C3%B3n.pdf>
- SANTOS GUTIÉRREZ, Edeal (2018). «El contador público como causa primera y última de la confianza pública». *Contabilidad y Negocios*, 25(13), 109-124. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/20170/20146>
- WEBER, Olaf y Amr ELALFY (2024). «The Sustainable Development Goals». En Andrea Venturelli y Chiara Mio (eds.), *The Routledge Handbook of Accounting for the Sustainable Development Goals* (pp. 86-96). Londres: Routledge. Recuperado de <https://doi.org/10.4324/9781003404118-7>

Contabilidad predictiva y la toma de decisiones en la organización

FÉLIX PAJUELO CHAUCA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Desde una perspectiva más simple, es posible que, para aquellos que no están familiarizados con la disciplina, la contabilidad simplemente se vea como un conjunto de números. Sin embargo, en realidad, va mucho más allá de esa percepción. De hecho, la contabilidad está diseñada para ir más allá de ser simplemente una representación numérica y convertirse en algo más amplio y significativo. La contabilidad ha evolucionado desde sus inicios en 1494, cuando Fray Luca Pacciolo presentó por primera vez el sistema de contabilidad por partida doble, detallado en 36 capítulos de su obra *Métodos contables*. A lo largo del tiempo, este sistema contable ha evolucionado notablemente con la incorporación de nuevas teorías. En este sentido, hoy en día podemos afirmar que hay más de 500 años de historia contable que constituyen actualmente la base de la contabilidad financiera.

De acuerdo con esto, actualmente contamos con un sistema de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que representa uno de los avances más significativos en este campo del conocimiento, especialmente en lo que respecta a la internacionalización de la contabilidad. Según Rodríguez, Freitas y Zaá (2012), «el propósito principal de las NIIF es asegurar que las empresas sean competitivas en los mercados financieros globales, proporcionando información de alta calidad que sea fácil de comprender e implementar, y lo más importante, normas uniformes a nivel internacional» (p. 162). A pesar de ello, existen diferentes presunciones acerca de la naturaleza de esta área del conocimiento, siendo concebida por algunos autores como una disciplina científica integrada por más de una teoría, y por otros, como un sistema de información, las primeras con capacidad de generar modelos para la predicción y proyección, y las segundas con capacidad de predicción por la disposición de la información para la toma de decisiones (Rodríguez, Freitas y Zaá, 2012).

Por razones específicas del estudio, se asumirá la segunda modalidad, razón por la cual, a continuación, se presenta una serie de conceptualizaciones en las que sus autores reflejan el carácter predictivo y su utilidad para la toma de decisiones. Son muchos los autores que a nivel conceptual delimitan a la contabilidad como predictiva y como insumo clave para la toma de decisiones gerenciales. En este punto, se describen algunas definiciones seleccionadas entre otras tantas que reflejan esa connotación: Lara (1999) define a la contabilidad como la disciplina que «instruye sobre las normas y procedimientos para analizar, clasificar y registrar las operaciones realizadas por las entidades económicas. Además, sirve como base para generar información financiera que es de utilidad al usuario en general para *la toma de sus decisiones económicas*⁶» (p. 9).

Por otro lado, Ayaviri (1997) definió a la contabilidad como «la ciencia o técnica que enseña sobre la clasificación y registro de todas las transacciones financieras de un negocio o empresa, con el propósito de generar informes que sirvan de base para la toma de decisiones sobre la actividad económica» (s. p.). Por su parte, Aguayo (2015) la conceptualiza como una «disciplina empírica de índole económica, cuyo objetivo consiste en la descripción y predicción, tanto cualitativa como cuantitativa, del estado y desarrollo económico de una entidad específica. Esto con el propósito de comunicar información objetiva, relevante y válida para facilitar la toma de decisiones» (p. 43). Asimismo, Esteban (1988) la caracteriza como «una serie de procedimientos financieros aplicables a entidades económicas de diversa índole, con el fin de registrar las transacciones económicas y generar estados financieros que orienten la toma de decisiones para alcanzar los objetivos de la entidad» (p. 91).

En síntesis, de cada una de las definiciones mencionadas se desprenden diferencias en cuanto al objeto, finalidad y estatus epistemológico; no obstante, en todas las definiciones, sus autores identifican de manera taxativa el propósito predictivo de la contabilidad y su utilidad como base para la toma de decisiones, aspecto que de manera intencional se destaca en cada cita. Además, según lo señalado por Tua Pereda (1983), en diversas investigaciones, la contabilidad es una disciplina en constante cambio y transformación. Su capacidad de adaptación a las diferentes realidades económicas es lo que permite cumplir con el objetivo de informar adecuadamente.

Por lo expuesto en párrafos anteriores y según la definición proporcionada por la Academia de Contabilidad Financiera (2014), la contabilidad se refiere

6 Resaltado nuestro.

a la presentación de información cuantitativa, expresada en términos monetarios y descriptivos, que revela la realidad y el rendimiento financiero de una organización. Su propósito fundamental radica en ser una herramienta útil para la toma de decisiones económicas, manifestada a través de los estados financieros de la entidad.

La contabilidad es fundamental para las organizaciones empresariales, ya que proporciona información precisa y relevante siendo crucial para la toma de decisiones. Facilita la planificación y el control, permite evaluar el rendimiento financiero, y ayuda a identificar oportunidades y riesgos. La contabilidad genera datos esenciales que apoyan decisiones estratégicas, operativas y financieras, contribuyendo a la sostenibilidad y el crecimiento de la empresa.

En virtud de lo señalado anteriormente, toda organización requiere disponer de recursos financieros y otros activos, como mercancías, terrenos, edificios, equipos de oficina, entre otros, para su funcionamiento. El valor de estos recursos se cuantifica en términos monetarios, lo que genera la necesidad de llevar registros y controles precisos de las distintas operaciones realizadas. Esto garantiza un manejo adecuado del dinero y otros recursos, optimizando su uso y previniendo desviaciones, deterioro o desperdicio. Es esencial mantener un control financiero riguroso, asegurando que las transacciones se realicen según las normativas establecidas, que los cálculos sean precisos, que se conserven los documentos pertinentes y que se registren todas las operaciones necesarias para ejercer un control financiero efectivo y obtener información relevante.

De ahí la importancia y necesidad de la contabilidad en toda organización, ya que en todas las empresas es fundamental para controlar los recursos adquiridos, su utilización y las operaciones llevadas a cabo. Esto permite obtener información precisa sobre la situación financiera, los resultados operativos y otros aspectos relevantes relacionados con la obtención y manejo de los fondos. Además, es un requisito legal llevar registros contables, regulados por la Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad y otras normativas legales relacionadas con el comercio y los impuestos, entre otros aspectos.

Además, la contabilidad no solo proporciona datos, sino que también los convierte en indicadores de rendimiento que permiten evaluar el progreso de la organización. Estos indicadores ofrecen una visión general del valor de la empresa en el tiempo en el que se necesita esta información. Se registran las operaciones que ocurren a lo largo de un periodo específico, ya sea diario, semanal, mensual o anual, abarcando transacciones financieras, mercancías y servicios, independientemente de su magnitud. Esto representa el desempeño financiero pasado y presente de la organización. Este último aspecto permite

a la gerencia comprender y evaluar los movimientos de ingresos y egresos, así como los costos y repercusiones de cada uno en relación con los beneficios obtenidos o no de la organización; además, permite visualizar cómo, bajo las mismas condiciones y circunstancias, las transacciones cambian y qué resultados se obtendrían.

2. Metodología

Se realizó una revisión sistemática de bibliografía previa, como parte de la metodología del estudio, y el acopio de publicaciones o antecedentes que se refieran al tema o temas que se analizan con especial cuidado en la selección de los artículos, tesis, trabajos monográficos o fuentes de información con sustento teórico, que resulten útiles como soporte de la revisión. La característica fundamental de la sistematización es su capacidad para generar conocimiento sobre las prácticas de una organización o proyecto de acción. Su particularidad como modalidad de investigación en este estudio radica en su enfoque reflexivo y su conexión con la memoria y la narración de hechos o situaciones que forman los antecedentes explicativos del tema investigado (Torres Carrillo y Cendales González, 2017).

Por otro lado, según González y Expósito (2017), la sistematización se entiende como la reconstrucción y reflexión analítica de una experiencia, a través de la cual se interpreta lo ocurrido para su comprensión; por lo que esta metodología posibilita la obtención de conocimientos sólidos y fundamentados, su comunicación, la confrontación de la experiencia con otras y con el conocimiento teórico existente, contribuyendo así a la acumulación de saberes generados desde y para la práctica.

La revisión sistemática es esencial para asegurar la integridad y relevancia en la investigación académica. Se encarga de realizar de manera original una revisión del estado actual de una investigación o tema específico, siguiendo un rigor científico que permita la objetividad, conocimiento claro y conciso, y la relevancia de la información que aporte al desarrollo del estudio. Al adherirse a este rigor científico, la revisión sistemática ofrece una visión objetiva y detallada del estado actual del tema, lo que facilita decisiones informadas y refuerza la base de conocimientos para estudios futuros. Esto garantiza que las conclusiones obtenidas sean claras, precisas y valiosas para el avance del campo de estudio.

3. Resultados

Como consecuencia de los procesos de globalización y en pro del manejo estandarizado de la información contable a nivel internacional, se generó un marco conceptual de Normas Internacionales de Información Financiera, en las cuales se consideró, desde su primera versión en el año 1989, la capacidad de predicción del sistema contable. En este sentido, Aquistapace (2019) señala que esta normativa se integra completamente en lo que se conoce como el paradigma de utilidad. Es decir, adopta una visión en la que el propósito de la contabilidad es fundamentalmente proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones económicas.

Con relación al marco conceptual de las NIIF, el autor Tua, mencionado por Cañibano y Mora (2006), expone que el argumento sigue una ruta lógica-deductiva en el que cada paso se apoya en los anteriores, considerando primeramente el entorno en el cual se desenvuelve el sistema contable, y las necesidades de los usuarios y de la información financiera. Se hace esto para, posteriormente, proceder a definir los objetivos de la información financiera que permitan a los usuarios valorar el comportamiento económico de la organización, su estabilidad y vulnerabilidad, la eficacia en el cumplimiento de sus funciones, así como su capacidad para mantener y financiar adecuadamente sus activos fijos y circulantes, y para retribuir a los inversores, tanto propios como externos, que han contribuido con el financiamiento. Continúa el paso a paso con una imposición de características cualitativas como requisitos necesarios que garantizan la utilidad y giran alrededor a la relevancia y fiabilidad.

Ahora bien, en la última versión de las NIIF 2018, se generaron cambios sustanciales, pero de acuerdo con el objetivo de este artículo, particularmente se menciona lo relacionado con las características de predicción de la información contable. Al respecto, Aquistapace (2019) señala que el marco general de las Normas Internacionales de Información Financiera 2018 establece claramente que las decisiones de asignación de recursos conllevan decisiones sobre a) comprar, vender o retener instrumentos de capital y deuda; b) otorgar o liquidar préstamos y otras formas de crédito, o c) ejercer derechos de voto o influir en la gestión de acciones que afecten los recursos económicos de la entidad. Los usuarios de los estados financieros deben analizar tanto la cuantía, el momento y la incertidumbre de las futuras entradas netas de efectivo, así como la gestión de la administración sobre los recursos económicos de la entidad, para tomar cualquiera de estas decisiones.

Finalmente, hay que precisar que las NIIF 2018 enfatizan la importancia de la contabilidad predictiva para mejorar la relevancia y utilidad de la información financiera en la toma de decisiones. Asimismo, destaca la necesidad de incluir proyecciones y estimaciones transparentes y claramente divulgadas, que permitan anticipar tendencias futuras y gestionar riesgos. Esto facilita la planificación estratégica, la identificación de problemas potenciales y una valoración más precisa de la empresa, proporcionando una base sólida para la toma de decisiones informadas.

4. Discusión

De acuerdo con lo planteado, se concluye que la capacidad de predicción de los sistemas contables para las NIIF deja de ser una característica y pasa a ser una obligación, lo que ratifica la segunda premisa propuesta en este artículo.

El análisis exhaustivo de cualquier organización es un proceso complejo, en el que la toma de decisiones desempeña un papel sumamente importante. Este proceso se inicia con la creación de una diversidad de alternativas, las que deben ser examinadas y evaluadas con el propósito de seleccionar la opción que aporte o genere mayores beneficios para la organización. Por tal motivo, es de importancia estratégica que la gerencia disponga de datos e información cualitativa y cuantitativa, que faciliten y sustenten la toma de decisiones asertivas y efectivas.

Desde una perspectiva profunda, la contabilidad general o financiera proporciona información valiosa para la toma de decisiones gerenciales basadas en las operaciones realizadas, facilitando así los procesos de planificación y control (Garrison, Noreen y Brewer, 2007; Molina, 2003; Evia, 2005; Hansen y Mowen, 2007).

En este orden de ideas, contar la gerencia con este tipo de información les permite detectar debilidades, amenazas, así como fortalezas y oportunidades; podrá, además, proyectar diferentes escenarios, enfocando la necesidad específica desde diferentes puntos y descartando todo aquello que resulte menos efectivo para la necesidad en cuestión. En consecuencia, la contabilidad se convierte en un instrumento esencial para la planificación y el control, dos pilares fundamentales del proceso administrativo, que proporcionan los fundamentos necesarios para que los líderes empresariales guíen sus decisiones.

Frente a la constante evolución del entorno empresarial, marcado por su alta volatilidad y cambios acelerados, surge un desafío importante: garantizar

que las empresas cuenten con información detallada sobre sus operaciones productivas. Esto se vuelve crucial para optimizar tanto sus procesos operativos como su capacidad para tomar decisiones estratégicas con eficacia.

Es de suma importancia subrayar que la contabilidad general o financiera proporciona directrices que asisten a los profesionales contables para agregar el máximo valor a sus organizaciones. A partir de estas directrices, se toman decisiones siguiendo el método científico, que comprende seis etapas, a saber: definir el problema, identificar opciones, evaluar los costos y beneficios de cada opción viable, considerar factores cualitativos y cuantitativos, elegir la estrategia que maximice los beneficios y monitorear la opción seleccionada. Las decisiones que se toman están alineadas con la estrategia organizacional, lo que facilita la coordinación en diversas áreas y garantiza resultados coherentes. Como señalan Al-Refiay, Abdulhussein y Al-Shaikh (2022), esto implica proyectar nuevas directrices, efectuar cambios y fomentar la reflexión para garantizar la eficacia de los procesos administrativos. En este sentido, Ramírez (2013) señala que la aplicación del método científico permite especificar, en la tercera y cuarta etapa, que la contabilidad administrativa ayuda a que las decisiones sean más acertadas, al proporcionar información más precisa.

5. Conclusiones

La contabilidad, según diversas definiciones, tiene un enfoque predictivo, ya que ciertas teorías y aplicaciones prácticas otorgan a la información producida por los sistemas contables la capacidad de prever eventos futuros.

La predicción contable se concibe como una forma de interpretar la realidad financiera de una entidad. En este sentido, la contabilidad se ocupa de generar información cuantitativa, expresada en términos monetarios y acompañada de descripciones cualitativas, que permiten representar fielmente la situación financiera y el desempeño de una organización. Su finalidad esencial es ofrecer datos relevantes para respaldar la toma de decisiones económicas.

Desde la perspectiva del marco normativo conceptual general, plasmado en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de 2018, se destaca que la capacidad predictiva de la información contable va más allá de ser una cualidad deseable, para convertirse en un requerimiento esencial, conforme a lo establecido en dicho cuerpo normativo.

A la gerencia, a partir de la gestión e interpretación de la información contable-financiera, se le facilita identificar debilidades, amenazas, así como

fortalezas y oportunidades, pudiendo diseñar estrategias y proyectar diferentes escenarios para minimizar impactos negativos y aprovechar las fortalezas y oportunidades como palancas para su crecimiento y competitividad, a través de tomar decisiones acertadas y estratégicas.

Ante la dinámica del entorno, caracterizado por alta volatilidad y cambios constantes, a las organizaciones se les presenta el reto de optimizar sus procesos operativos y de toma de decisiones, para lo cual deberán, por un lado, fortalecer sus áreas contables para que los sistemas contables puedan de manera objetiva y efectiva reflejar la realidad de la organización, y por el otro, incorporar procesos tecnológicos que hagan de esta área de conocimiento un área realmente estratégica.

Bibliografía

- ACADEMIA DE CONTABILIDAD FINANCIERA (2014). «Antología para curso de Fundamentos de Contabilidad». Recuperado de <https://www.uv.mx/personal/alsalas/files/2013/08/INFORMACION-FINANCIERA.pdf>
- AGUAYO, Paulino (2015). *Contabilidad Básica*. Asunción: s. e.
- AQUISTAPACE, Mónica (2019). «Naturaleza predictiva de la contabilidad y sus aplicaciones. Modelos de información contable prospectiva como evidencia». *Ciencias Económicas*, 16(1), 39-59. Recuperado de <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/publicaciones/index.php/CE/article/view/8733/12120>.
- AYAVIRI, Daniel (1997). *Contabilidad básica y documentos mercantiles*. Oruro: N-Dag.
- CAÑIBANO, Leandro y Araceli MORA (2006). *Las Normas Internacionales de Información Financiera: Análisis y Aplicación*. Madrid: Thomson Civitas.
- ESTEBAN, María Luisa (1988). «La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones». *Proyecto Social*, (6), 85-96.
- EVIA, Manuel (2005). «¿Es la contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas?». *Contaduría y Administración*, (219), 146-166.
- EXPÓSITO, Dámari y Jesús GONZÁLEZ (2017). «Sistematización de experiencias como método de investigación». *Gaceta Médica Espirituana*, 19(2). Recuperado de <https://revgm.espirituana.sld.cu/index.php/gme/article/view/1497/pdf>
- GARRISON, Ray; Eric Noreen y Peter Brewer (2007). *Contabilidad Administrativa*. McGraw Hill.
- HANSEN, Don y Maryanne MOWEN (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control*. Ciudad de México: Cengage Learning.

- LARA, Elías (1999). *Primer curso de Contabilidad* (16ª edición). Ciudad de México: Trillas.
- MOLINA, Olga (2003). «Nuevas técnicas de control y gestión de Costos en búsqueda de la competitividad». *Actualidad contable Faces*, 6(6), 25-32.
- RAMÍREZ, David (2013). *Contabilidad Administrativa. Un enfoque estratégico para competir*. Ciudad de México: McGraw Hill Education.
- RODRÍGUEZ, José; Sandra de FREITAS y José ZAÁ (2012). «La contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución teleinformática». *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, 18(1), 161-183. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/364/36424414008.pdf>
- TORRES CARRILLO, Alfonso y Lola CENDALES GONZÁLEZ (2007). «La sistematización como práctica formativa e investigativa». *Pedagogía y saberes*, (26), 41-50.
- TUA PEREDA, Jorge (1983). *Principios y Normas de Contabilidad*. Madrid: Ice.

PARTE II

Auditoría y economía digital

Optimizando la gestión de áreas naturales protegidas: plan de auditoría para valor público

GILMER LAZO CHUCOS

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

LUIS JUAN CASTILLO TORREALVA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

JERI GLORIA RAMÓN RUFFNER DE VEGA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Un plan de acción se define como un conjunto de estrategias y acciones diseñadas para priorizar y alcanzar objetivos y metas específicas. Funciona como una guía que proporciona una estructura clara para llevar a cabo un plan de trabajo y lograr los fundamentos de un proyecto. Además, también puede servir como una ruta que orienta las políticas de diversos planes, como los relacionados con la conservación o la preservación ambiental, entre otros aspectos relevantes.

Este enfoque estratégico es esencial para garantizar que se asignen recursos de manera eficiente, se establezcan responsabilidades claras y se monitoree el progreso hacia los objetivos planteados. Al priorizar los objetivos y las metas, se optimiza el uso de tiempo y recursos, se mejora la coordinación entre equipos y se aumenta la probabilidad de alcanzar resultados exitosos.

En el contexto de la gestión ambiental, un plan de acción puede abarcar medidas para la conservación de ecosistemas, la reducción de la huella ambiental de actividades humanas, la promoción de prácticas sostenibles y la protección de recursos naturales. Estas acciones pueden incluir la implementación de tecnologías más limpias, la creación de áreas protegidas, la promoción de energías renovables y la sensibilización pública sobre la importancia de la conservación ambiental.

Por tanto, un plan de acción es una herramienta fundamental para estructurar y guiar la ejecución de proyectos y políticas, especialmente en el ámbito de la conservación y preservación ambiental, contribuyendo así a la

consecución de objetivos estratégicos y al cuidado responsable de nuestro entorno natural.

En el ámbito de la preservación ambiental, las leyes y normativas desempeñan un papel crucial en la protección y gestión adecuada de las Áreas Naturales Protegidas (ANP). La Ley de ANP, en concordancia con el artículo 68 de la Constitución, establece que estas áreas son patrimonio nacional y deben mantener su condición natural de manera perpetua, permitiendo un uso regulado y responsable de los recursos o imponiendo restricciones directas según corresponda (Ley n.º 26834, 1997).

En este contexto, la Contraloría de la República, como entidad responsable de fiscalizar el cumplimiento de los mandatos constitucionales y legales en el sistema nacional de control, llevó a cabo un total de 21 auditorías de desempeño durante el periodo comprendido entre 2014 y 2021 (Ley n.º 27785, 2002). El propósito de estas auditorías fue evaluar la situación actual de las ANP y determinar si existen planes de acción efectivos que comprometan a los gestores a mejorar las condiciones ambientales y de gestión.

En el siguiente apartado, profundizaremos en la importancia de las auditorías de desempeño en este contexto específico. Estas auditorías no solo sirven para medir el cumplimiento de las normativas ambientales, sino que también son herramientas fundamentales para identificar áreas de mejora, detectar posibles irregularidades y garantizar una gestión eficiente y responsable de las ANP. Además, fomentan la transparencia, la rendición de cuentas y la participación de los actores involucrados en la gestión de estos espacios naturales de importancia estratégica.

Es por ello que las leyes y normativas vigentes, junto con las auditorías de desempeño realizadas por la Contraloría, juegan un papel esencial en la preservación y gestión adecuada de las Áreas Naturales Protegidas, asegurando que se cumplan los objetivos de conservación ambiental y uso sostenible de los recursos naturales.

2. ¿Qué es una auditoría de desempeño?

La auditoría de desempeño tiene como fin evaluar varios aspectos, los cuales van desde la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, en cuanto a la producción, así como la entrega tanto de bienes como de los servicios públicos, todo ello con el objetivo de lograr alcanzar resultados probos en beneficio de los ciudadanos (Contraloría General de la República, 2015).

Los orígenes de las auditorías de desempeño modernas tienen sus inicios en la década de los años setenta. Las mismas están orientadas a medir el desempeño de los organismos o entes, asimismo, se consideran prácticas de una nueva y avizorante gestión pública (Yetano y Castillejos, 2019). Para Valenzuela (2019), estas son de gran relevancia, puesto que permiten, por un lado, verificar el cumplimiento tanto de objetivos como de metas, y por el otro conocer los resultados en la aplicación de recursos públicos. Asimismo, forman parte de una revisión objetiva y confiable sobre las acciones, programas y actividades que llevan a cabo los fiscalizados, de acuerdo con los principios, tales como de economía, eficiencia y eficacia (Contraloría General de Cuentas, 2017).

Por otro lado, la auditoría es un documento técnico cuya misión estriba en hacer cumplir con las tareas que el Estado tiene en materia de fiscalización; por otro lado, es una herramienta metodológica cuyo objetivo consiste en desarrollar y ejecutar las auditorías sobre el desempeño de los entes encargados para tales fines, establecidos cada uno, de acuerdo con sus competencias y funciones.

Los procesos para su elaboración consisten en varias fases, cada una de ellas, con tareas y asignaciones específicas de acuerdo con las necesidades existentes. La auditoría de desempeño forma parte de las áreas más relevantes de la evolución de las entidades fiscalizadoras superiores no solo en América Latina, sino también en el Caribe en las últimas dos décadas.

Las auditorías de desempeño buscan profundizar en la gestión pública «expandiendo el foco de la labor de auditoría a la identificación de oportunidades de mejora en la eficiencia, eficacia y economía» (Jarquin, Molina y Roseth, 2018, p. ix), lo que implica llevar a cabo buenas prácticas que genere excelentes resultados (Valle, Monterde y Polanco, 2022). En ese sentido, el Estado peruano contempla una serie de auditorías de desempeño, las cuales van desde la conservación de áreas naturales protegidas, pasando por programas, como Cuna Más, y la producción y entrega de textos y cuadernos escolares. En el presente estudio, solo abordaremos la conservación de áreas naturales protegidas.

La auditoría de desempeño propone, entre sus aristas, el seguimiento, así como el impacto que puede, de algún modo, identificarse mediante el efecto de las medidas correctivas tomadas por las partes responsables, y a través de la influencia que han tenido los hallazgos y conclusiones de la auditoría sobre la gobernanza, la rendición de cuentas, la comprensión del problema abordado o el propio enfoque.

Otro de los documentos que ilustra acerca de la auditoría de desempeño es el manual de la ISSAI. Dicho documento señala, a través de una interrogante, cómo se determina el impacto de la auditoría. Asimismo, se plantea que una de las razones para el seguimiento es determinar el impacto que ha tenido la auditoría en relación con las mejoras de las políticas públicas, así como la prestación de servicios. Por otro lado, señala dicho manual que existen diferentes formas de medir el impacto de su implementación de sus recomendaciones, las cuales se pueden ver a continuación:

1. Financiero: todos aquellos beneficios que están relacionados con la reducción de gastos y también aumentos en los ingresos.
2. Cualitativo y cuantificable: en él son todos aquellos beneficios que están relacionados con las mejoras en cuanto al desempeño y que pueden ser cuantificables.
3. Cualitativo y no cuantificable: son todos aquellos beneficios relacionados con la mejora en el desempeño que no se pueden cuantificar.

Por otro lado, el manual antes indicado refiere que, durante el proceso de seguimiento, el impacto de la implementación de las recomendaciones por parte de las entidades auditadas se puede evaluar y medir de diferentes maneras. Por lo que es importante separar los efectos provocados por la implementación de la recomendación de los cambios provocados por otros factores.

Por ello, en esta investigación se plantea en qué medida la implementación del plan de acción genera valor público en la gestión de las áreas naturales protegidas de administración nacional, a cargo del ente rector del Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (Sinanpe), entre los años 2015 al 2020. Este interés surge debido a que el ente rector del Sistema Nacional de Control requiere contar con modelos de indicadores que interpreten de manera cualitativa no cuantificable; asimismo, se requiere saber si se generó valor público sobre la implementación de las recomendaciones de auditoría de desempeño, a partir de los aportes desarrollados en el ámbito de generación del valor público de parte de las Entidades Fiscalizadoras Superior (EFS), los que se rigen por los principios propuestos por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Asimismo, en cuanto a las áreas naturales protegidas, en la investigación «La gobernanza ambiental: el estudio del capital social en las Áreas Naturales Protegidas» (2019), se afirma que el Decreto de Áreas Naturales Protegidas

(ANP) en Centroamérica y el Caribe ha surgido como un instrumento de conservación propuesto por el Estado, y limita la participación de actores sociales y el uso sostenible de recursos. En México, estas ANP también están bajo control estatal, regulando el acceso y uso de ecosistemas de interés para múltiples actores. Se proponen herramientas teórico-metodológicas basadas en el capital social-estructural para comprender las relaciones sociales en las ANP mexicanas y desarrollar intervenciones de gobernanza ambiental multiactorales (Cruz, Zizumbo y Chaisatit, 2019).

3. Materiales y métodos

En esta investigación, se utilizó el método cualitativo con un diseño de estudio de casos de carácter documental, con el fin de abordar el estudio del Plan de Acción de Auditoría de Desempeño, como generador de valor en la gestión de áreas naturales protegidas. En ese sentido, se usaron técnicas de revisión documental para conocer la influencia que tiene el sistema de evaluación de la Entidad Fiscalizadora Superior del Perú sobre las auditorías de desempeño, entre los años 2014 y 2021, cuya situación sobre el grado de cumplimiento de implementación del plan de acción permite a los gestores comprometerse en mejorar su gestión.

El diseño fue descriptivo-analítico, ya que comprendió la descripción, análisis e interpretación de las auditorías de desempeño hechas por parte de la Contraloría de la República, que de una u otra forma se relacionan con las áreas naturales protegidas.

Asimismo, con la finalidad de interpretar la generación de valor público de la implementación del plan de acción de la auditoría de desempeño de ANP de administración nacional, a cargo del Sernanp, en el periodo 2015-2020, se consideró aplicar la misma herramienta que se utilizó en la auditoría de desempeño en el año 2015 y que generó el plan de acción al que se le realizó el seguimiento por tres años.

Por ello, con el propósito de obtener el diagnóstico de 66¹ ANP (véase la tabla 2) de administración nacional, la Entidad Fiscalizadora Superior del Perú interpretó los resultados generados por el plan de acción de la «Auditoría de Desempeño a las Áreas Naturales Protegidas» utilizando el «Índice de Implementación y de Gestión de Áreas Protegidas» (Indimapa), instrumento

1 Se empleó una muestra de 66 ANP, de un total de 75 ANP de Administración Nacional, ya que estas 66 cuentan con categoría definitiva.

georeferenciado para evaluar, comunicar y monitorear la administración de las ANP, y creado por la Entidad Fiscalizadora Superior de Brasil (ver la figura 1).

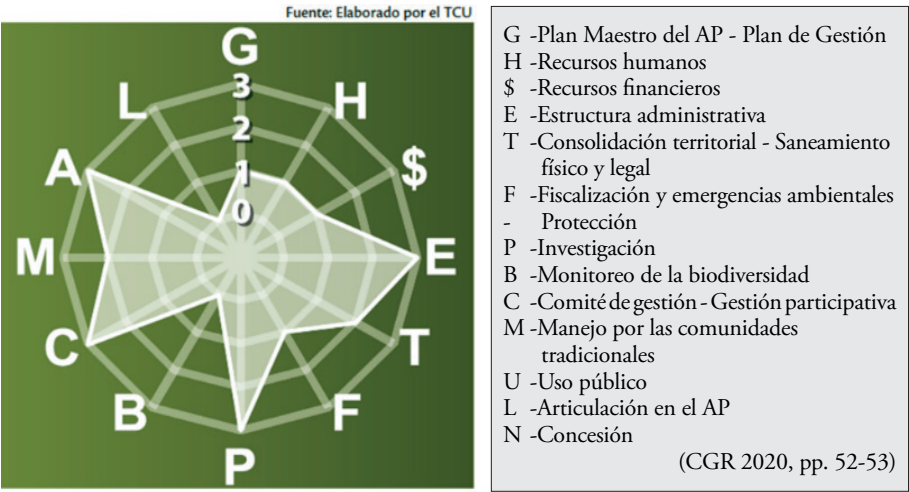
El Indimapa establece un grado de implementación de la gestión de las ANP, que puede ser bajo, medio o alto (rojo, amarillo y verde, respectivamente, como en la tabla 1), según el resultado del cálculo entre la data obtenida a través del «Cuestionario para gestores de Áreas Naturales Protegidas de Administración Nacional» y los valores definidos para cada uno de los aspectos que conforman los 13 indicadores, tal como se muestra en la figura 1 (Contraloría General de la República, 2020).

TABLA 1. Escala de valoración de los resultados del Índice de Implementación y de Gestión de Áreas Protegidas (Indimapa).

Grado de implementación	Rango de resultado	Identificación
Bajo	[0,1]	ROJO
Medio	[1,2]	AMARILLO
Alto	[2,3]	ALTO

Fuente: elaboración propia.

FIGURA 1. Identificación de indicadores del Indimapa.



Fuente: elaboración propia.

TABLA 2. Clasificación de Áreas Naturales Protegidas de administración nacional por tipo.

Tipo	Categoría	Número de ANP
Áreas de Uso Indirecto	Parque Nacional	15
	Santuario Nacional	9
	Santuario Histórico	4
Subtotal Áreas de Uso Indirecto		28
Áreas de Uso Directo	Reserva Nacional	15
	Refugio de Vida Silvestre	3
	Reservas Paisajísticas	2
	Reservas Comunales	10
	Bosques de Protección	6
	Cotos de Caza	2
Subtotal Áreas de Uso Directo		38
Subtotal según Uso		66
Áreas en Estudio	Zonas Reservadas	09
TOTAL SINANPE		75

Fuente: Contraloría General de la República (2020, p. 17).

La evaluación de los 13 indicadores del Indimapa permitió interpretar de manera cualitativa si se ha generado valor público sobre las 66 ANP que cuentan con categorización definitiva. En este sentido, se hizo uso de los «Criterios de consolidación de los datos (indicadores)» que forman parte de la herramienta Indimapa, los cuales permiten evaluar el grado de implementación y gestión de una ANP. Por último, en coordinación con el equipo técnico del Sernanp, se definió la aplicabilidad de los indicadores del Indimapa.

4. Resultados

En Perú, la gestión de las áreas naturales protegidas y su conservación, de conformidad con el artículo 68 de la Carta Magna, se regula mediante la Ley de Áreas Naturales Protegidas, Ley 26834 (1997). La citada ley dispone que «las Áreas Naturales Protegidas constituyen patrimonio de la Nación. Su condición natural debe ser mantenida a perpetuidad pudiendo permitirse el uso regulado del área y el aprovechamiento de recursos, o determinarse la restricción de los usos directos».

En ese contexto, la Entidad Fiscalizadora Superior del Perú, en cumplimiento con el mandato constitucional y la «Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, Ley 27785» (2002), realizó un total de 21 auditorías de desempeño (servicios de control), entre los años 2014 y 2021, cuya situación sobre el grado de cumplimiento de implementación del plan de acción de las entidades auditadas, herramienta que permite a los gestores comprometerse en mejorar su gestión, se muestra en la tabla 3.

TABLA 3. Grado de implementación de plan de acción derivado de las auditorías de desempeño.

Grado de cumplimiento / Entidad	Nº de auditorías	% de implementación
Cumplió	7	33
Ministerio de Agricultura y Riego		100%
Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social		95.00 %
Ministerio de Educación		96.15 %
Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento		100%
Municipalidad Metropolitana de Lima		100%
Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado		100%
Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP – Sede Central		100%
Cumplió parcialmente	2	10
Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social		86.67 %
Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento		87.50 %
No cumplió	7	33
Instituto Nacional Penitenciario – INPE		7.69 %
Ministerio de Agricultura y Riego		0.00 %
Ministerio de Salud		0.00 %
Ministerio de Salud		16.13 %
Ministerio de Salud		28.57 %
Ministerio de Transportes y Comunicaciones		62.07 %
Ministerio del Ambiente		74.07 %

Grado de cumplimiento / Entidad	N° de auditorías	% de implementación
No tiene – En plazo	5	24
Ministerio de Educación		-
Ministerio de la Mujer y Poblaciones Vulnerables		-
Ministerio de Salud		-
Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado – SERNANP		-
Ministerio de Energía y Minas		-
Total	21	

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 3, se presenta un total de veintiún auditorías de desempeño realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior; el grado de cumplimiento de implementación del plan de acción es el siguiente: cumplió siete, que representa el 33% respecto al total de auditorías, encontrándose con grado de cumplimiento mayor al 90%; cumplió parcialmente dos, que representa el 10% en relación al total, encontrándose con grado de cumplimiento mayor a 75% y menor o igual a 90%; no cumplió siete, que representa el 33% respecto al total, encontrándose con grado de implementación menor o igual al 75%, y no tiene grado de cumplimiento cinco que representa el 24% en relación al total, debido a que se encuentran en plazo.

En ese mismo contexto, con respecto al estado «cumplió», se presentan siete auditorías de desempeño con grado de cumplimiento mayor al 90% de implementación del plan acción, como se muestra en la tabla 4.

En la tabla 4 se muestran siete auditorías de desempeño con grado de cumplimiento mayor al 90% de implementación del plan de acción; es así como el Servicio Nacional de Áreas Protegidas por el Estado cumplió con implementar el 100% del plan acción, es decir, 36 planes de acción; mientras que las demás entidades mantienen planes de acción no cumplidas y en plazo.

Por otro lado, con el propósito medir el valor público generado de manera cualitativa, se interpretó la evolución de las ANP de administración nacional del Sistema Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (Sinanpe). Para ello, se utilizó la herramienta «Índice de Implementación y de Gestión de Áreas Protegidas» con lo cual se logró establecer la evolución del sistema entre los años 2014 y 2019, considerando que este proceso está vinculado a la aplicación del plan de acción resultado de la auditoría de desempeño efectuada en el 2014 y el seguimiento a su respectivo plan de acción.

TABLA 4. Grado de cumplimiento mayor al 90% de implementación del plan de acción.

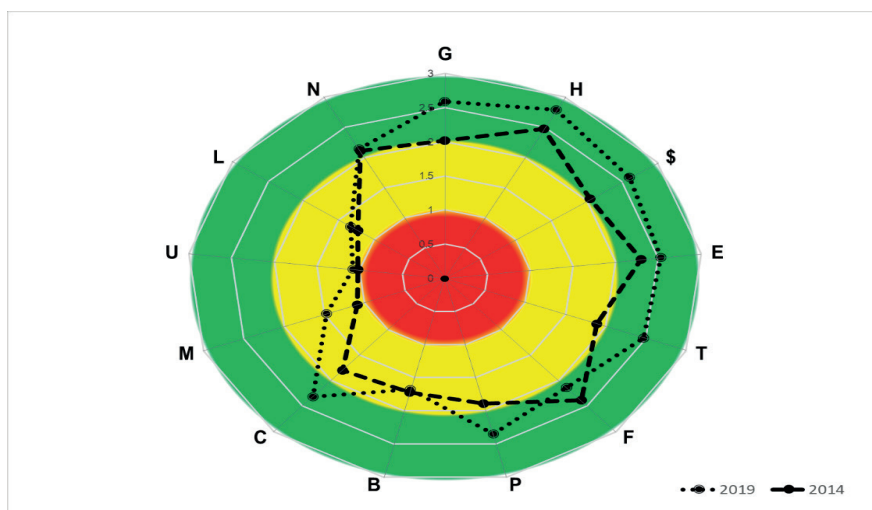
Nombre de entidad	Nombre de la auditoría	Total acciones	Cumplió	Cumplió parcial	No cumplió	En plazo	Cumplimiento a la fecha
Servicio Nacional de Áreas Naturales Protegidas por el Estado (Contraloría General de la República del Perú, 2020)	Auditoría de desempeño a los servicios de gestión participativa, control y vigilancia en Áreas Naturales Protegidas de administración nacional (CGR, 2020)	36	36	0	0	0	100.00 %
Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social	Examen de desempeño al servicio de cuidado diurno Del Programa Nacional Cuna Más	27	19	0	1	7	95.00 %
Ministerio de Educación	Examen de desempeño a la producción, distribución recepción y promoción del uso de materiales educativos	26	25	0	1	0	96.15 %
Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento	Auditoría de Desempeño al Servicio de mantenimiento de vías locales en Lima Metropolitana.	23	5	0	0	18	100.00 %
Municipalidad Metropolitana de Lima	Auditoría de Desempeño al Servicio de Recolección y Transporte de Residuos Sólidos Municipales implementado por los Gobiernos Locales en Lima Metropolitana	35	3	0	0	32	100.00 %

Ministerio de Agricultura y Riego	Auditoría de Desempeño al Servicio de formalización de predios rústicos.	20	1	0	0	19	100.00 %
Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP – Sede Central	Auditoría de Desempeño al Servicio de formalización de predios rústicos.	11	3	0	0	8	100.00 %

Fuente: elaboración propia.

En razón a ello, el «Indimapa alcanzó un incremento de 0.27 puntos, pasando de 1.84 a 2.11, es decir de un grado y medio en el año 2014 a un grado alto en el año 2019» (Contraloría General de la República, 2020, p. 48).

FIGURA 2. Evolución del Indimapa en el periodo 2014 al 2019.



Fuente: Contraloría General de la República (2020, p. 51).

Este aumento se debe a que, al evaluar los indicadores de Indimapa en la revisión de desempeño, se determinó que 7 de los 13 indicadores están por encima del promedio de la diferencia entre los años 2014 y 2019: 1) G (Plan Maestro del AP), 2) H (recursos humanos), 3) \$ (recursos financieros), 4) T (saneamiento físico y legal), 5) P (investigación), 6) C (gestión participativa), y 7) M (manejo por las comunidades tradicionales). Sin embargo, se debe considerar que aún hay aspectos de gestión que necesitan ser abordados por

la administración del Sernanp, tales como: 1) E (estructura administrativa), 2) F (fiscalización y emergencias ambientales – protección), 3) B (monitoreo de la biodiversidad), 4) U (uso público), 5) L (articulación en el AP), y 6) N (concesiones) (CGR 2020), tal como lo refiere la figura 2 y la tabla 5.

TABLA 5. Evolución del Indimapa en el periodo 2014 al 2019.

AÑO	Indicadores													Promedio
	G	H	\$	E	T	F	P	B	C	M	U	L	N	
2014	2.02	2.47	2.05	2.3	1.89	2.39	1.89	1.72	1.8	1.09	1.02	1.23	2.11	1.84
2019	2.59	2.79	2.61	2.53	2.47	2.14	2.35	1.68	2.32	1.47	1.08	1.33	2.14	2.11
Diferencial	0.57	0.32	0.56	0.23	0.58	-0.25	0.46	-0.04	0.52	0.38	0.06	0.1	0.03	0.27

Fuente: Contraloría General de la República (2020, p. 51).

Por otra parte, esta interpretación no solo se vincula al sistema, sino a las ANP. Además, con ello se puede evitar que esta investigación asuma que las mejoras se puedan atribuir al seguimiento e implementación del plan de acción, por lo cual se presenta el análisis de su evolución entre 2014 y 2019, a continuación:

TABLA 6. Resultados de los Indicadores de implementación y de gestión de las Áreas Protegidas (Indimapa), periodo 2014 y 2019.

Nº	Área Natural Protegida	Grado de Implementación		
		2014	2019	Variación entre 2014-2019
Bosque de Protección (BP)				
1	BP 01 Aledaño a la Bocatoma del Canal Nuevo Imperial	0.00	0.62	Mejora
2	BP 02 Puquio Santa Rosa	0.00	0.54	Mejora
3	BP 03 de Pui Pui	1.54	2.23	Mejora
4	BP 04 San Matías – San Carlos	1.15	2.00	Mejora
5	BP 05 Pagaibamba	0.00	1.69	Mejora
6	BP 06 Alto Mayo	1.69	1.85	Mejora
Cotos de Caza (CC)				
7	CC 01 El Angolo	2.46	2.46	Sin cambios

8	CC 02 Sunchubamba	0.00	0.85	Mejora
Parque Nacional (PN)				
9	PN 01 de Cutervo	1.69	1.92	Mejora
10	PN 02 de Tingo María	2.38	2.31	Retrocede
11	PN 03 del Manu	2.62	3.00	Mejora
12	PN 04 Huascarán	1.92	2.54	Mejora
13	PN 05 Cerros de Amotape	1.85	2.31	Mejora
14	PN 06 del Río Abiseo	2.31	2.31	Sin cambios
15	PN 07 Yanachaga – Chemillén	2.00	2.15	Mejora
16	PN 08 Bahuaja – Sonene	1.92	2.31	Mejora
17	PN 09 Cordillera Azul	2.31	2.31	Sin cambios
18	PN 10 Otishi	1.69	2.00	Mejora
19	PN 11 Alto Purús	2.54	2.23	Retrocede
20	PN 12 Ichigkat Muja – Cordillera del Cóndor	1.31	1.54	Mejora
21	PN 13 Güepí-Sekime	2.23	2.00	Retrocede
22	PN 14 Sierra del Divisor	-	2.08	
23	PN 15 Yaguas	-	1.62	
Reserva Comunal (RC)				
24	RC 01 Yanesha	1.85	2.08	Mejora
25	RC 02 El Sira	2.08	2.08	Sin cambios
26	RC 03 Amarakaeri	1.69	2.46	Mejora
27	RC 04 Asháninka	1.69	2.31	Mejora
28	RC 05 Machiguenga	2.31	1.69	Retrocede
29	RC 06 Purús	2.00	2.31	Mejora
30	RC 07 Tuntanain	1.92	2.00	Mejora
31	RC 08 Chayu Nain	1.69	1.92	Mejora
32	RC 09 Airo Pai	1.62	1.62	Sin cambios
33	RC10 Huimeki	1.69	1.77	
Reserva Nacional (RN)				
34	RN 01 Pampa Galeras Bárbara D' Achille	2.00	2.77	Mejora
35	RN 02 de Junín	1.69	1.54	Retrocede
36	RN 03 de Paracas	2.62	2.77	Mejora
37	RN 04 de Lachay	2.54	2.31	Retrocede
38	RN 05 del Titicaca	2.23	2.23	Sin cambios
39	RN 06 de Salinas y Aguada Blanca	2.54	2.62	Mejora

40	RN 07 de Calipuy	1.69	2.46	Mejora
41	RN 08 Pacaya – Samiria	2.23	2.62	Mejora
42	RN 09 Tambopata	2.38	2.92	Mejora
43	RN 10 Allpahuayo Mishana	2.31	2.15	Retrocede
44	RN 11 de Tumbes	1.92	2.15	Mejora
45	RN 12 Matsés	2.38	2.77	Mejora
46	RN 13 Sistema de islas, islotes y puntas guaneras	1.92	2.23	Mejora
47	RN14 Pucacuro	2.46	2.69	Mejora
48	RN15 San Fernando	2.31	2.38	Mejora
Reservas Paisajísticas (RP)				
49	RP 01 Nor Yauyos – Cochabamba	2.69	2.62	Retrocede
50	RP 02 Subcuenca del Cotahuasi	1.38	2.23	Mejora
Reserva de Vida Silvestre (RVS)				
51	RVS 01 Laquipampa	1.69	2.08	Mejora
52	RVS 02 Los Pantanos de Villa	1.69	2.00	Mejora
53	RVS 03 Bosques Nublados de Udimá	1.62	2.08	Mejora
Santuario Histórico (SH)				
54	SH 01 de Chacamarca	1.62	1.54	Retrocede
55	SH 02 de la Pampa de Ayacucho	1.38	1.62	Mejora
56	SH 03 de Machu Picchu	2.08	2.77	Mejora
57	SH 04 Bosque de Pomac	2.31	2.46	Mejora
Santuario Nacional (SN)				
58	SN 01 de Huayllay	1.54	1.92	Mejora
59	SN 02 de Calipuy	1.38	2.00	Mejora
60	SN 03 Lagunas de Mejía	1.85	2.08	Mejora
61	SN 04 de Ampay	2.15	2.54	Mejora
62	SN 05 los Manglares de Tumbes	2.08	2.15	Mejora
63	SN 06 Megantoni	2.00	1.77	Retrocede
64	SN 07 Pampa Hermosa	2.00	2.31	Mejora
65	SN 08 Tabaconas – Namballe	1.85	1.54	Retrocede
66	SN 09 Cordillera de Colán	1.31	2.15	Mejora
	Grado de implementación de SINANPE	1.84	2.11	Mejora

Fuente: elaboración propia.

Como se muestra en la tabla 6, se ha identificado que, en el 2014, 1) 4 ANP se encuentran en riesgo; mientras que 2) 32 ANP presentaban brechas en el desempeño de la gestión y 3) 28 ANP se encontraban implementando acciones para cumplir con sus objetivos y metas establecidas. Por otra parte, el Sinanpe ha mejorado en la implementación y gestión de las ANP. No obstante, se determinó en el estudio que 3 ANP se encuentran en riesgo, es decir, solo 1 de 4 ANP salieron de la zona de riesgo; 20 ANP han mostrado una mejora pasando un nivel medio a alto, y 3 ANP han reducido su nivel de alto a medio.

Tal como proponen los estándares internacionales, a través de la IPPF, se tomó como estudio de caso la auditoría de desempeño a las Áreas Naturales Protegidas de Administración Nacional a cargo del Sernanp efectuada el año 2014, que generó el plan de acción publicado en el «Seguimiento al Plan de Acción de las Auditorías de Desempeño-Sigueplan» de la Entidad Fiscalizadora Superior del Perú, en cuyo aplicativo informático de acceso público cuenta con un avance de implementación del 100% de grado de cumplimiento.

En ese sentido, ante la necesidad de medir el valor agregado de la implementación, la presente investigación buscó medir el valor agregado, pero al ser temas en materia de políticas públicas orientados a la gobernanza en las áreas naturales protegidas se consideró que no se podría medir desde el punto de vista financiero o cuantificar las mejoras.

5. Discusión

Las políticas relacionadas con el cuidado y la preservación ambiental, así como la gestión de recursos naturales, están estipuladas por la Constitución Política en el Perú, conforme al artículo 68. Este artículo establece que las áreas naturales protegidas forman parte del patrimonio nacional y deben ser cuidadas, pero también señala la posibilidad de utilizar sus recursos sujetos a restricciones determinadas por la ley. En este marco legal, entre los años 2014 y 2021, la Entidad Fiscalizadora Superior llevó a cabo una serie de auditorías enfocadas en evaluar el cumplimiento de estas disposiciones, con la participación de diversas entidades estatales, como se detalla en la tabla 3 de la investigación.

Los resultados de estas auditorías reflejaron una realidad en la que muchas instituciones no han cumplido adecuadamente con sus responsabilidades.

Este hallazgo es crucial, ya que las auditorías de desempeño no solo buscan mejorar la efectividad de los programas y políticas, sino también incrementar la eficiencia y la economía en la gestión de recursos (Jarquín *et. al.*, 2018), así como generar resultados positivos (Valle *et. al.*, 2022). Asimismo, se genera el valor de áreas naturales protegidas como capital social en un país (Cruz, Zizumbo y Chaisatit, 2019).

Al analizar las fases iniciales de estas auditorías, se observa una clara diferencia en comparación con años posteriores. En los primeros años, se evaluaron programas gubernamentales y se detectaron deficiencias en el desarrollo de fases fundamentales, incluso algunas entidades ni siquiera habían iniciado ciertos procesos. Sin embargo, en años subsiguientes, se observaron mejoras notables, especialmente tras la implementación del índice de gestión de áreas protegidas, que mostró un incremento significativo (0.27 puntos). Esto concuerda con las conclusiones de Yetano y Castillejos (2019), quienes destacan el potencial positivo de estas prácticas innovadoras para lograr mejoras sustanciales en diversos niveles, principalmente en aquellos relacionados con las competencias específicas de cada entidad.

Entre los factores que contribuyeron al aumento de desempeño, se encuentran diversos recursos implementados entre 2014 y 2019, como el plan maestro y la participación de las comunidades, así como la asignación adecuada de recursos financieros, investigación y personal capacitado. Las auditorías de desempeño, como señalan Yetano y Castillejo (2019), tienen un impacto positivo en la eficiencia, la eficacia y otros aspectos clave de los procesos evaluados.

Comparativamente, el periodo inicial en 2014 reveló la presencia de instituciones en riesgo que no mostraron variaciones significativas, lo que dificulta la comparación con aquellas que sí mejoraron. Sin embargo, es alentador ver que un número significativo de entidades lograron avances y establecieron metas y objetivos claros para optimizar su desempeño en consonancia con las exigencias legales y los estándares de gestión ambiental.

Estos hallazgos subrayan la importancia de las auditorías de desempeño como herramienta clave para garantizar la efectividad, la eficiencia y la transparencia en la gestión de recursos naturales y programas gubernamentales relacionados con el cuidado ambiental en el Perú. Asimismo, resaltan la necesidad de seguir fortaleciendo estas prácticas de evaluación y control para alcanzar estándares óptimos en la administración pública y el uso sostenible de los recursos naturales del país.

6. Conclusiones

La investigación realizada sobre las auditorías de desempeño en el contexto de la administración pública y el uso de recursos provenientes de actividades naturales en el Perú revela una situación que no ha experimentado cambios significativos en los últimos años. Esta constatación refleja un escenario en el que persisten desafíos importantes que afectan la eficiencia, la transparencia y el aprovechamiento óptimo de los recursos.

Una de las conclusiones principales de esta investigación es que las auditorías de desempeño son una herramienta crucial para evaluar los niveles de eficiencia en la gestión de recursos públicos, especialmente aquellos que provienen de actividades naturales como la minería, la pesca o la agricultura. Estas auditorías permiten identificar áreas de mejora, detectar posibles irregularidades y garantizar una administración más transparente y responsable.

Además, se ha evidenciado que aún existen obstáculos y prácticas cuestionables que obstaculizan el avance hacia niveles óptimos de eficiencia y economía en la administración pública. Estos problemas pueden estar relacionados con la falta de capacitación del personal, la ausencia de mecanismos de control adecuados o la resistencia al cambio dentro de las instituciones.

En cuanto a las recomendaciones para mejorar la situación revelada, se proponen los aspectos fundamentales siguientes:

1. Fortalecimiento de las capacidades técnicas y profesionales del personal encargado de las auditorías de desempeño, mediante programas de formación continua y actualización en normativas y mejores prácticas.
2. Implementación de sistemas de control interno más eficientes y transparentes, que permitan identificar y corregir desviaciones o irregularidades de manera oportuna.
3. Promoción de una cultura organizacional orientada a la rendición de cuentas, la transparencia y la ética en la gestión de recursos públicos.
4. Mejora en la coordinación y colaboración entre los diferentes organismos públicos involucrados en la administración de recursos naturales, para garantizar un uso sostenible y responsable de dichos recursos.
5. Impulso de políticas y acciones que fomenten la innovación y la adopción de tecnologías modernas en los procesos de auditoría y gestión pública, con el fin de mejorar la eficiencia y reducir costos.

Es por ello que la investigación realizada subraya la importancia de las auditorías de desempeño como herramienta para evaluar y mejorar la gestión de recursos en la administración pública del Perú. Sin embargo, también señala la necesidad de abordar desafíos estructurales y promover cambios significativos en las prácticas y enfoques actuales para lograr una mayor eficiencia, transparencia y beneficio para la sociedad en general.

Bibliografía

- AL-REFIAY, Hussen; Azher ABDULHUSSEIN y Sinan AL-SHAikh (2022). «The Impact of Financial Accounting in Decision Making Processes in Business». *International Journal of Professional Business Review*, 7(4), e0627. Recuperado de <https://doi.org/10.26668/businessreview/2022.v7i4.e627>
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2015). *Auditoría de desempeño a los servicios de gestión Participativa y de control y vigilancia en áreas naturales protegidas de administración nacional*. Lima: Contraloría General de la República. Recuperado de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1583898/LIBRO_1.pdf.pdf?v=1611672639
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2020). *Las áreas naturales protegidas en el Perú: Fortalecimiento de la gobernanza, en el marco de la Agenda 2030 y los ODS*. Lima: Contraloría General de la República. Recuperado de <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1929120/%C3%81reas%20naturales%20protegidas%20en%20el%20Per%C3%BA.pdf.pdf?v=1630447401>
- CRUZ CORIA, Erika; Lilia ZIZUMBO y Nuchnudee CHAISATIT (2019). «La gobernanza ambiental: el estudio del capital social en las Áreas Naturales Protegidas». *Territorios*, (40), 29.
- JARQUIN, María; Evelyn MOLINA y Benjamin ROSETH (2018). *Auditoría de desempeño para una mejor gestión pública en América Latina y el Caribe*. s. c.: Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado de <https://publications.iadb.org/es/auditoria-de-desempeno-para-una-mejor-gestion-publica-en-america-latina-y-el-caribe>
- LEY DE ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS, LEY N.º 26834 (17 de junio de 1997). Congreso de la República.
- LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL Y DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, LEY N.º 27785 (23 de julio de 2002). Congreso de la República.

- VALENZUELA, Jesús (2019). «Auditoría al desempeño: Evolución y relevancia en el ámbito estatal». *Trascender, contabilidad y gestión*, 11, 89-117. <https://www.redalyc.org/pdf/6679/667971052005.pdf>
- VALLE, Pedro; María MONTERDE y Marco POLANCO (2022). «Resultado de la auditoría de desempeño 2020 en el ayuntamiento de Cajeme: eficacia, eficiencia y transparencias en la gestión pública municipal». *Indiciales*, 1(3), 1-8. Recuperado de <https://indiciales.unison.mx/index.php/Indicial/article/view/30>
- YETANO, Ana y Blanca CASTILLEJOS (2019). «Auditorías de desempeño en América Latina: ¿Mejoran la confianza en los gobiernos?». *Gestión y Política Pública*, 28(2), 407-440.

Análisis de oportunidades y desafíos: la economía digital e impacto de la tecnología en la práctica de la auditoría financiera

SARA EMILIA REMUZGO HUAMÁN

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Las universidades públicas en el Perú cumplen un rol fundamental en la realización de congresos académicos internacionales en las áreas contables, de auditoría y tributación. Estas instituciones son centros de producción de conocimiento que fomentan la investigación y extensión en estas disciplinas (San Miguel, 2016). Por ejemplo, en los últimos años, la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, la Universidad Nacional de Trujillo y la Universidad Nacional del Callao han organizado este tipo de eventos científicos con el fin de difundir conocimientos actualizados y debatir los nuevos retos y realidades de la profesión contable en el país. Es así que, en el año 2023, la UNMSM ha desarrollado su primer congreso internacional en relación con los nuevos retos en contabilidad, auditoría y tributación, motivo del presente artículo.

Los congresos internacionales de contabilidad, auditoría y tributación tienen gran interés e importancia para los profesionales de estas áreas, dado que brindan un espacio para compartir conocimientos, discutir nuevas tendencias y desafíos, y establecer redes de contacto (Schweiger, 2015). Según Hanes y Westermann (2020), este tipo de eventos sirven para «analizar y debatir los cambios constantes en las normas y regulaciones contables, de auditoría y fiscales que ocurren a nivel global» (p. 55). Asimismo, permiten adquirir una visión actualizada sobre la adopción de nuevas tecnologías en la profesión, como la inteligencia artificial, la *big data* y el *blockchain* (Tiron, Dontu y Bresfelean, 2022). Además, contribuyen a informar y formar sobre legislaciones recientes, jurisprudencias relevantes, así como también sobre programas informáticos y desarrollos tecnológicos aplicables al trabajo de contadores, auditores y tributaristas (PricewaterhouseCoopers, 2023).

Uno de los temas analizados fue en relación con la tecnología, la cual ha tenido un impacto significativo en la transformación del trabajo de los auditores internos a nivel global y en el Perú. Según una encuesta de Erazo y De la A (2023), el 60% de las organizaciones aumentarán su inversión en auditorías internas impulsadas por la tecnología. Los principales cambios se reflejan en i) nuevas técnicas de auditoría: se han incorporado metodologías de auditoría asistida por computador (CAATS, por sus siglas en inglés), análisis de macrodatos (*big data analytics*) y técnicas de inteligencia artificial. Según CCOO Industrias (2017), esto permite automatizar muestreos, pruebas y monitorear 100% de las transacciones para detección temprana de fraudes. ii) Asimismo, se reflejan en perfiles más analíticos y especializados: se requieren auditores internos con habilidades en ciencia de datos, estadística, *machine learning* y conocimientos sólidos en ciberseguridad y tecnologías de información (Deloitte, 2018). El enfoque cualitativo adquiere mayor relevancia en la evaluación de riesgos. iii) Por último, nuevos modelos de auditoría en continuo: la tecnología facilita una auditoría continua en tiempo real con un monitoreo permanente y evaluación predictiva de riesgos. Esto se complementa con técnicas de inteligencia artificial (Proaño *et al.*, 2017).

La fiscalidad digital ha tenido un importante impacto tanto a nivel global como en el Perú, por los desafíos que implica para las administraciones tributarias. De acuerdo con el reporte de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2022), la economía digital representó en 2020 cerca del 22% del PIB mundial, lo que ha obligado reformas para evitar la elusión fiscal de multinacionales tecnológicas y comercio electrónico transfronterizo. Los principales cambios en el ámbito internacional incluyen el desarrollo de regímenes especiales de IVA para servicios digitales, establecimiento de impuestos sobre determinados servicios digitales e identificación de nexos significativos para la tributación según base de usuarios. Todo esto para gravar a empresas tecnológicas (Información Comercial Española, 2017).

En tanto, la Sunat en el Perú ha adoptado, desde 2021, nuevas normas para la implementación de comprobantes de pago electrónicos, declaraciones y procedimientos digitales. También ha establecido aplicativos como «Facturador Sunat» y el portal web «Sunat Operaciones en Línea» para facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias (El Peruano, 2019). Pese a estos esfuerzos, los expertos coinciden en la necesidad de una reforma fiscal digital en el país para simplificar el sistema impositivo nacional y potenciar la recaudación en línea con los estándares internacionales (Velloso, 2021). Al respecto, firmas como Deloitte y PwC vienen capacitando en nuevas tecnologías a sus

equipos de auditoría interna (Deloitte, 2018). Las habilidades tecnológicas y pensamiento crítico son esenciales frente al creciente riesgo cibernético en empresas peruanas (Excem, 2021). Son un aspecto que exige atención de los profesionales comprometidos en el área.

2. Análisis

2.1. Análisis de las oportunidades y desafíos de la economía digital en las ciencias contables

2.1.1. Automatización e inteligencia artificial aplicadas a la contabilidad

La automatización contable se refiere al uso de tecnologías de la información para automatizar y digitalizar procesos contables manuales, como registro de transacciones, conciliaciones, reportes financieros, entre otros (The Accounting Journal, 2024). Esto aumenta la eficiencia del trabajo contable al reducir los tiempos y el error humano. Mientras que la inteligencia artificial (IA) aplicada en contabilidad utiliza el aprendizaje automático y análisis de datos para que los sistemas completen por sí solos tareas contables como clasificaciones de cuentas, detección de fraudes o generación de estados financieros (Dávila, Oyón y Nuñez, 2022, p. 412), los *softwares* inteligentes pueden analizar grandes cantidades de información contable y aprender con la experiencia.

Estas tecnologías traen grandes beneficios en productividad y análisis al campo contable, aunque también desafían los procesos y habilidades tradicionales. Es un área de mejora continua e innovación.

2.1.1.1. Oportunidades para aumentar eficiencia y reducir errores

La automatización de procesos contables mediante *softwares* especializados permite minimizar los tiempos y costos al eliminar gran parte del trabajo manual y repetitivo, lo que genera también una mayor productividad y aprovechamiento de los recursos (Johnson, 2023). Por ejemplo, esto se hace con las conciliaciones bancarias automatizadas, la clasificación inteligente de comprobantes o la generación robotizada de reportes financieros. Asimismo, la inteligencia artificial y el aprendizaje automático aplicados a la contabilidad posibilitan detectar errores e inconsistencias de forma rápida y confiable, superando las limitaciones humanas que llevan a problemas contables frecuentes. Los sistemas entrenados pueden analizar 100% de las transacciones e identificar anomalías en segundos (Johnson, 2023).

En síntesis, estas innovaciones tecnológicas permiten acelerar los procesos, reducir costos operativos, minimizar la probabilidad de error y potenciar las capacidades de análisis en el importante trabajo de los profesionales contables.

2.1.1.2. Desafíos para adaptar procesos y empleos contables

Si bien la innovación tecnológica presenta oportunidades, también plantea importantes desafíos de adaptación en los procedimientos y los recursos humanos del área contable. Se requiere reentrenar al personal en el uso de nuevas plataformas, redefinir las responsabilidades ante tareas automatizadas y generar conocimientos para supervisar los sistemas y utilizar óptimamente los análisis provistos por técnicas como *machine learning* (Gómez y Janampa, 2020). Asimismo, se debe trabajar para que la regulación técnica y legal acompañe estos avances, garantizando la seguridad, privacidad y responsabilidad en los procesos contables automatizados o bajo inteligencia artificial. Mantener la ética y supervisión humana sobre potenciales sesgos o errores de los algoritmos es también primordial (Gómez y Janampa, 2020).

En conclusión, la adaptabilidad organizacional, las nuevas habilidades y el marco regulatorio adecuado son claves ante los desafíos de esta Cuarta Revolución Industrial, que transforma la naturaleza del trabajo contable.

TABLA 1. Análisis de las oportunidades y desafíos de la economía digital en las ciencias contables en el Perú, Latinoamérica, Estados Unidos y Europa.

Perú		
Aspecto	Inicios de la década (2013-2017)	Finales de la década (2018-2022)
Automatización e IA aplicada a la contabilidad	Uso limitado Principales herramientas usadas: hoja de cálculo y <i>software</i> contable básico (Colegio de Contadores Públicos de Lima, 2023).	Ha ido en aumento, de forma lenta en otras regiones El 28% de empresas implementaron soluciones de automatización (PWC, 2021).
Oportunidades para aumentar eficiencia y reducir errores	Se centraron en automatización de tareas rutinarias. Estas fueron el registro de transacciones y la conciliación de cuentas, para mejorar la eficiencia y reducir errores manuales (Larios, 2021).	Hay tareas rutinarias Ofrecen oportunidades para mejorar la eficiencia y reducir errores en áreas como análisis de datos financieros, detección de fraudes y cumplimiento normativo (Colegio de Contadores Públicos de Lima, 2023).

Desafíos para adaptar procesos y empleos contables	Hubo escasa inversión en tecnología, resistencia al cambio y necesidad de capacitar a la fuerza laboral en el uso de nuevas herramientas (Linares, Plasencia y Rafael, 2024).	Hay avances, pero persisten desafíos como falta de infraestructura tecnológica en algunas empresas, e incompetencia digital Hay la necesidad de adaptar los principios de regulación para adaptar las nuevas tecnologías (Cámara de Comercio de Lima, 2023).
Latinoamérica		
Aspecto	Inicio de la década (2013-2017)	Finales de la década (2018-2022)
Automatización e IA aplicadas a la contabilidad	De nivel bajo. El 15% de las empresas implementaron soluciones de automatización (Asociación Interamericana de Contabilidad, 2012).	Fue mejorando a un ritmo lento. El 35% de las empresas han adoptado tecnologías de automatización (Baschnonga, 2023).
Oportunidades para aumentar eficiencia y reducir errores	Se centraban en la automatización de tareas contables repetitivas, como el registro de transacciones y la preparación de informes. Tiene como fin mejorar la eficiencia y reducir errores manuales (Asociación Interamericana de Contabilidad, 2024).	Hay tareas repetitivas. Ofrecen oportunidades para mejorar la eficiencia y reducir errores en áreas como gestión de cuentas por cobrar y pagar, la preparación de declaraciones de impuestos y el cumplimiento normativo (Asociación Interamericana de Contabilidad, 2021).
Desafíos para adaptar procesos y empleos contables	Falta de inversión en tecnología. Resistencia al cambio. Necesidad de capacitar a la fuerza laboral en el uso de nuevas herramientas (Asociación Interamericana de Contabilidad, 2017).	Hay avances. Persisten desafíos como falta de infraestructura tecnológica en algunas empresas e incompetencia digital, y la necesidad de adaptar los marcos regulatorios para acomodar las nuevas tecnologías (Asociación Interamericana de Contabilidad, 2022).
Estados Unidos		
Aspecto	Inicio de la década (2013-2017)	Finales de la década (2018-2022)
Automatización e IA aplicadas a la contabilidad	Líder en la adopción de la automatización e IA en contabilidad. El 40% de empresas implementaron formas de automatización en sus procesos contables (León, 2020).	Mantienen su liderazgo en la adopción de la automatización e IA en la contabilidad. El 70% de las empresas implementaron soluciones de automatización en sus procesos contables (Deloitte, 2022).

Oportunidades para aumentar eficiencia y reducir errores	<p>Se centraron en automatización de tareas contables repetitivas, como el registro de transacciones, conciliación de cuentas y preparación de informes</p> <p>Tienen como fin mejorar la eficiencia y reducir errores manuales (Cortés, Macías y Rodríguez, 2016).</p>	<p>Hay tareas repetitivas.</p> <p>Ofrecen oportunidades para mejorar la eficiencia y reducir errores en áreas como el análisis de datos financieros, la detección de fraudes y la auditoría (Saylor, 2022).</p>
Desafíos para adaptar procesos y empleos contables	<p>Hubo necesidad de actualizar los planes de estudio educativos para preparar a los futuros contadores en el uso de nuevas tecnologías de información y comunicación (TIC).</p> <p>Adaptación de roles y responsabilidades de profesionales contables (Deloitte, 2017).</p>	<p>Hay avances,</p> <p>Persisten desafíos como la necesidad de seguir actualizando los planes de estudio educativos para fortalecer las habilidades digitales avanzadas de los contadores y la adaptación de marcos regulatorios (Saylor, 2022).</p>
Europa		
Aspecto	Inicio de la década (2013-2017)	Finales de la década (2018-2022)
Automatización e inteligencia artificial aplicadas a la contabilidad	<p>En estadio inicial.</p> <p>El 25% de la empresas de la región implementaron soluciones de automatización (Marin, 2023).</p>	<p>Adoptaron fácilmente la automatización y la IA en la contabilidad.</p> <p>El 60% de las empresas locales implementaron soluciones de automatización en sus procesos contables (KPMG, 2023).</p>
Oportunidades para aumentar eficiencia y reducir errores	<p>Automatización de tareas contables repetitivas, como registro de transacciones, conciliación de cuentas e informes</p> <p>Tienen como fin mejorar la eficiencia y reducir errores manuales (European Federation of Accountants and Auditors, 2016).</p>	<p>Las tareas repetitivas, la automatización y la IA han sido adoptadas para aumentar la eficiencia y reducir errores en áreas como la gestión de riesgos, el cumplimiento normativo y la auditoría interna (European Federation of Accountants and Auditors, 2022).</p>
Desafíos para adaptar procesos contables y empleos contables	<p>Los desafíos incluyen la escasa inversión en tecnología, resistencia al cambio por parte de los profesionales de Contabilidad y el tema de las regulaciones (Richardt, 2018).</p>	<p>Hay avances.</p> <p>Pero persisten desafíos como la necesidad de seguir armonizando las regulaciones en varios países, la preocupación por la privacidad de los datos y la ética en el uso de la IA y la resistencia al cambio en algunas instituciones (European Federation of Accountants and Auditors, 2022).</p>

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la tabla descrita sobre el análisis de las oportunidades y desafíos de la economía digital en las ciencias contables en Perú, Latinoamérica, Estados Unidos y Europa, se entiende que:

- La digitalización está transformando radicalmente la práctica contable en todo el mundo. Presenta tanto importantes oportunidades como desafíos significativos que deben abordarse.
- Algunas oportunidades clave incluyen una mayor eficiencia a través de la automatización de tareas, un mejor análisis de datos y toma de decisiones impulsada por los datos, así como nuevos modelos de negocio y servicios contables en línea. Sin embargo, también existen desafíos como la necesidad de actualizar las habilidades de la fuerza laboral, abordar los riesgos de ciberseguridad, garantizar el cumplimiento normativo y lidiar con la complejidad de los sistemas heredados.
- En general, para aprovechar las oportunidades y mitigar los desafíos, es crucial que las empresas de contabilidad y los profesionales adopten una mentalidad digital, inviertan en nuevas tecnologías y capacitación, y colaboren con otras partes interesadas para establecer estándares y mejores prácticas. Un enfoque proactivo hacia la transformación digital será esencial para el éxito continuo de la profesión contable en la era digital.

2.1.2. *Macrodatos (big data) y contabilidad*

El análisis de macrodatos, o *big data*, hace referencia al procesamiento estadístico y de aprendizaje automático sobre enormes volúmenes de datos, para encontrar patrones, tendencias e *insights* (Changmarín, 2021). En el área contable, esto permite extraer información valiosa de todos los registros transaccionales, datos financieros e incluso fuentes alternativas como redes sociales o dispositivos móviles. Mediante técnicas analíticas avanzadas, el *big data* contable tiene el potencial de mejorar el reporte de negocios, la evaluación de riesgos, la detección temprana de fraudes, la precisión de pronósticos, la optimización de costos y otras aplicaciones estratégicas para una adecuada toma de decisiones (Changmarín, 2021).

En conclusión, esta nueva era de explotación de datos masivos está revolucionando la profesión contable.

2.1.2.1. Oportunidades para mejorar el análisis financiero y la toma de decisiones

La contabilidad apoyada en técnicas de *big data* tiene un enorme potencial para enriquecer y dar mayor profundidad al análisis financiero que realizan

contadores, auditores y otros especialistas (Ahmad, 2019). Al aplicar algoritmos sobre inmensos volúmenes de datos internos y externos es posible detectar variables críticas no identificadas, comprender a cabalidad las fluctuaciones y efectuar modelaciones previsoras mucho más confiables y detalladas. Asimismo, contar con información amplia, diversa y procesada de forma inteligente sustenta una toma de decisiones gerenciales óptima, ágil y adaptativa según las condiciones cambiantes del negocio y el mercado. El *big data* contable es así una poderosa herramienta para generar ventajas competitivas (Ahmad, 2019).

En tanto, estamos ante una nueva era de oportunidades analíticas y estratégicas basadas en datos para la contabilidad moderna.

2.1.2.2. Desafíos para procesar e interpretar grandes volúmenes de datos
Si bien el *big data* representa numerosas oportunidades para la contabilidad, también plantea importantes retos técnicos, debido a la enormidad, variedad y velocidad de los datos que se requiere procesar e interpretar (Meng y Fuangfa, 2021). Se vuelve clave contar con sólidas capacidades de *hardware* y *software* que permitan el almacenamiento, administración y análisis de esta gran cantidad de información financiera y no financiera relevante para los contables. Asimismo, se necesitan nuevas habilidades para traducir adecuadamente los hallazgos de los modelos computarizados a ideas aplicables en la práctica contable. También es fundamental garantizar la seguridad e integridad de estos datos sensibles durante todo el proceso de explotación de su valor (Kang y Ampornstira, 2021).

En conclusión, la capacidad analítica debe ir de la mano con las soluciones tecnológicas para materializar los beneficios del *big data* en el campo.

2.1.3. Blockchain y registros contables distribuidos

La tecnología *blockchain* consiste en una base de datos descentralizada y compartida a través de múltiples ubicaciones y entre distintos participantes de una red. Se basa en registros de transacciones agrupados en bloques y cadenas criptográficas que garantizan seguridad, trazabilidad e inmutabilidad (Sangster, 2016).

En el área contable representa una evolución de los sistemas tradicionales al permitir registros permanentes, auditables y automatizados de las transacciones financieras entre empresas o al interior de ellas. Mediante contratos inteligentes se pueden también desencadenar acciones contables y procesos de negocio de forma transparente entre las partes (Sangster, 2016).

2.1.3.1 Oportunidades para aumentar transparencia y confianza

La descentralización, la trazabilidad y la inmutabilidad de la información financiera en *blockchain* fomentan la transparencia al interior de las compañías y con sus grupos de interés, evidenciando que no hay manipulación en los registros. Asimismo, estandariza e integra los datos entre sistemas corporativos y extracorporativos, dando consistencia y visibilidad en tiempo real.

Por otro lado, la certificación criptográfica de cada transacción contable genera confianza entre las contrapartes, facilitando la verificación de información financiera, elemento clave en relaciones comerciales o auditorías. Permite también automatizar procesos mediante contratos inteligentes financieros (Al Kemyani *et al.*, 2022).

En síntesis, se establecen nuevos niveles de transparencia, auditabilidad y certeza de la información.

2.1.3.2. Desafíos técnicos y regulatorios para implementación

Los principales desafíos técnicos y regulatorios para la implementación de vehículos autónomos según Bustamante (2022) son los siguientes: (i) desde el punto de vista técnico, los vehículos autónomos deben enfrentar desafíos como la percepción del entorno en tiempo real, la navegación en diversas condiciones ambientales y de tráfico, así como la toma de decisiones seguras y eficientes. La detección de objetos, señales de tránsito, peatones u otros vehículos, y la interpretación de estas señales en entornos dinámicos es un área que requiere seguir perfeccionándose. (ii) Regulatoriamente, la mayoría de los países carecen de una legislación clara y específica sobre vehículos autónomos.

Esto genera incertidumbre sobre temas como la responsabilidad en caso de accidentes, la regulación para pruebas en vías públicas, los permisos para operación comercial, u otros aspectos éticos y de privacidad de datos. La elaboración de marcos regulatorios acordes con la tecnología en evolución es crucial para una adopción segura y escalable de estos vehículos.

2.1.4. Comercio electrónico y tributación digital

El comercio electrónico se refiere a la compra y venta de productos o servicios a través de medios digitales, especialmente Internet (Haslehner *et al.*, 2020). Este nuevo modelo económico ha traído el desafío para los gobiernos de adaptar los sistemas de recaudación de impuestos a las transacciones digitales, dando origen al concepto de tributación digital. La tributación digital en el comercio electrónico busca facilitar y automatizar el pago de tributos a través de plataformas en línea integradas con la facturación, los medios de

pago y el reporte contable de las empresas. Así, se promueve el cumplimiento tributario de una forma más sencilla y eficiente de acuerdo con las operaciones del negocio digital (Haslehner *et al.*, 2019).

En conclusión, las nuevas tecnologías traen oportunidades tanto para los modelos de negocio como para la gestión fiscal moderna.

2.1.4.1 Oportunidades para facilitar el cumplimiento fiscal

La implementación de sistemas tributarios digitales para el comercio electrónico genera importantes oportunidades para agilizar y simplificar el pago de los diferentes impuestos que aplican a estas actividades económicas (Chen, Evans y McKerchar, 2012). Las plataformas automatizadas de declaración y pago de tributos en línea permiten que este proceso sea más rápido, cómodo y eficiente tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Asimismo, la integración de la facturación electrónica o los medios de pago digitales con los aplicativos tributarios favorece la transparencia sobre las transacciones efectuadas y reduce costos de cumplimiento. De esta manera, la innovación tecnológica bien orientada tiene el potencial de incentivar y aumentar el cumplimiento fiscal en el comercio digital (Chen, Evans y McKerchar, 2012).

En síntesis, se abren nuevas e interesantes oportunidades para mejorar la recaudación tributaria.

2.1.4.2 Desafíos para adaptar marcos legales y combatir evasión

Si bien la tecnología ofrece oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario, también se enfrentan importantes retos. Uno de ellos es actualizar los marcos regulatorios fiscales para que se ajusten de mejor manera a los nuevos modelos de negocio digital y se eviten vacíos legales proclives a la evasión (Información Comercial Española, 2020). Asimismo, es complejo combatir prácticas fraudulentas o abusivas que aprovechan la globalización, la movilidad transfronteriza y el dinamismo del comercio digital para ocultar transacciones, eludir controles o deslocalizar artificiosamente beneficios (Información Comercial Española, 2020). Se requiere mayor cooperación internacional y sofisticados sistemas de detección de riesgos.

En conclusión, evitar la elusión fiscal en la economía digital representa todavía un reto importante por abordar.

2.1.5 Educación contable digitalizada

La educación contable digitalizada implica la transformación e incorporación de tecnologías de información y comunicación en los programas de formación

contable y financiera (Herrador y Hernández, 2016). Esto abarca desde la virtualización de contenidos mediante gestores de aprendizaje en línea, hasta el uso de software especializado, simuladores, gamificación y recursos multimedia e interactivos durante el proceso educativo.

El gran beneficio de este enfoque es permitir una experiencia de aprendizaje más personalizada, flexible, colaborativa y adaptada a las demandas del contexto digital. Los estudiantes pueden acceder a los materiales en cualquier momento y lugar, aprender mediante ejercicios prácticos, recibir retroalimentación automatizada y desarrollar competencias tecnológicas claves para la contabilidad moderna (Herrador y Hernández, 2016).

2.1.5.1 Oportunidades de aprendizaje en línea flexible y económico

La virtualización de programas de contabilidad y finanzas permite ampliar su alcance de manera más económica, brindando oportunidades de capacitación profesional a sectores que antes no podían acceder por barreras de localización, tiempo o costos (Sadat *et al.*, 2021). Mediante plataformas digitales, los estudiantes pueden educarse en contabilidad de forma más flexible, conectándose cuando y desde donde les resulte más cómodo para revisar materiales didácticos multimedia, interactuar en foros, realizar ejercicios prácticos online, todo con un ahorro considerable de recursos.

Así, la contabilidad digitalizada democratiza estas especializaciones tan relevantes para los negocios, la industria y el sector público, crucial para avanzar en la economía del conocimiento (Sadat, Mashayekh y Rahmanian, 2021).

2.1.5.2 Desafíos para generar competencias prácticas y humanas

La educación virtual en contabilidad facilita la adquisición de conocimientos y el desarrollo de habilidades duras como el manejo de *software* especializado. No obstante, se enfrenta al reto de desarrollar también destrezas blandas esenciales como el pensamiento crítico, la comunicación, el *networking*, el liderazgo o la inteligencia emocional. Igualmente, la formación práctica mediante resolución de casos, pasantías, interacción con profesionales y entendimiento de las complejidades organizacionales sigue siendo un desafío pedagógico en entornos puramente digitales y automatizados. Se requiere integrar lo mejor de ambos mundos (Aulia, 2020).

2.1.6 Contabilidad e informes financieros en la nube

La contabilidad e informes financieros en la nube, o *cloud accounting*, consiste en que estos procesos se ejecutan y los datos se almacenan de forma

remota mediante *software* contable online en lugar de usar sistemas locales. De este modo, los profesionales pueden ingresar y acceder a la información financiera desde cualquier dispositivo y lugar con conexión a internet. Y entre los beneficios están la facilidad de colaboración para actualizar datos en tiempo real, escalabilidad elástica en almacenamiento y procesamiento, la integración con otras aplicaciones en la nube y el mantenimiento administrado por el proveedor experto en servicios en la nube (Tan, Liu y Sen, 2013). No obstante, también existen desafíos en privacidad, seguridad y cumplimiento normativo.

2.1.6.1 Oportunidades de colaboración y acceso remoto seguro

La computación en nube permite que múltiples actores de un área contable o financiera puedan ingresar a las plataformas desde cualquier lugar para colaborar en tiempo real, ya sea aportando datos, revisando reportes o tomando decisiones sobre bases de información actualizada. Asimismo, al no depender de sistemas locales, el personal de empresas con sucursales dispersas geográficamente puede acceder fácilmente a los consolidados financieros. A su vez, los proveedores en la nube cuentan con altos estándares de seguridad en disponibilidad, resiliencia y protección de datos, pudiendo incluso superar a recursos tecnológicos internos más limitados de las medianas y pequeñas empresas (Ou y Zhang, 2021). Esto da confianza para adoptar estos sistemas.

2.1.6.2 Desafíos de privacidad y regulaciones para la nube

Si bien la nube ofrece importantes ventajas, también plantea riesgos relacionados con la privacidad y seguridad de datos sensibles durante su almacenamiento y transmisión hacia terceros (Tan *et al.*, 2013). Esto ha llevado a desarrollar estrictos marcos regulatorios sobre protección de información financiera y contable en la nube.

Los proveedores en la nube deben responder a complejos requerimientos legales y normativos contables que varían entre países y regiones. El cumplimiento con estándares como GDPR, SEC, Sarbanes Oxley o normas de la IASB representa un reto importante (Tan, Liu y Sun, 2013), ante lo cual las empresas deben ser rigurosas en las evaluaciones antes de migrar a la nube.

TABLA 2. Descripción de la realidad en el Perú sobre cinco aspectos de la era digital.

Aspecto	Realidad en Perú	Recomendaciones
Comercio electrónico y tributación digital	<ul style="list-style-type: none"> – Existen esfuerzos por regular y gravar el comercio electrónico (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2022). – Se implementaron facturas electrónicas y comprobantes de pago virtuales (El Peruano, 2022). 	<p>Continuar fortaleciendo el marco regulatorio y los mecanismos de control para una tributación efectiva del comercio electrónico.</p> <p>Fomentar la adopción de facturas y comprobantes electrónicos en todos los sectores económicos.</p> <p>Brindar capacitación y asistencia técnica a empresas y contribuyentes sobre temas de tributación digital.</p>
<i>Blockchain</i> y registros contables distribuidos	<ul style="list-style-type: none"> – Proyectos piloto de <i>blockchain</i> en instituciones públicas y privadas (Andina, 2024). – Falta regulación y adopción generalizada en contabilidad (Fernández y Wanden-Berghe, 2019). 	<p>Desarrollar un marco legal y normativo que regule el uso de <i>blockchain</i> en el ámbito contable y financiero.</p> <p>Impulsar proyectos piloto y casos de uso en instituciones públicas y privadas para probar la aplicabilidad de <i>blockchain</i> en registros contables.</p> <p>Capacitar a profesionales contables en el uso y potencial de <i>blockchain</i> para registros distribuidos y auditoría.</p>
Macrodatos (<i>big data</i>) y contabilidad	<ul style="list-style-type: none"> – Uso incipiente de big data en empresas grandes (Deloitte, 2021). – Falta capacitación y recursos en pequeñas y medianas empresas (Changmarín, 2021). 	<p>Invertir en el desarrollo de habilidades analíticas de <i>big data</i> para contadores y auditores.</p> <p>Promover la adopción de herramientas y plataformas de <i>big data</i> en empresas de todos los tamaños.</p> <p>Establecer estándares y buenas prácticas para el uso de <i>big data</i> en la contabilidad y la auditoría.</p>
Educación contable digitalizada	<ul style="list-style-type: none"> – Programas de educación virtual y cursos en línea, como algunos brindados en la UNMSM. – Desafíos en acceso a tecnología y brecha digital (Sánchez, Vilela y Chau, 2021). 	<p>Actualizar los planes de estudio de las carreras de contabilidad para incluir competencias digitales.</p> <p>Implementar programas de capacitación continua en línea para profesionales contables.</p> <p>Asegurar el acceso a tecnología y conectividad para reducir la brecha digital en la educación contable.</p>

Contabilidad e informes financieros en la nube	— Adopción creciente de <i>software</i> contable en la nube (Fernández, Cera y Castro, 2020).	Desarrollar regulaciones y estándares de seguridad y privacidad de datos para la contabilidad en la nube. Fomentar la adopción de <i>software</i> contable en la nube, especialmente en pequeñas y medianas empresas. Brindar capacitación a contadores y auditores en el uso de herramientas de contabilidad en la nube.
--	---	---

Fuente: elaboración propia.

De acuerdo con la tabla 2, se observa la problemática y algunas recomendaciones, producto del análisis realizado por los autores. Es por ello que, sugieren tres aspectos generales:

- Fomentar la colaboración entre el Gobierno, la academia, las empresas y los gremios profesionales, para abordar los desafíos y aprovechar las oportunidades de la economía digital en la contabilidad.
- Promover la investigación y el desarrollo de soluciones innovadoras adaptadas al contexto peruano.
- Asegurar la protección de datos y el cumplimiento normativo en todas las iniciativas digitales en el ámbito contable.

En ese sentido, consideramos importante tener en cuenta que estas recomendaciones son generales y pueden requerir ajustes y acciones específicas según el contexto y las necesidades particulares de cada sector o región del Perú.

2.2. Análisis de las oportunidades y desafíos del impacto de la tecnología en la práctica de la auditoría financiera

2.2.1 Definición, opinión y crítica

La auditoría financiera es el examen independiente y objetivo de la información financiera de una entidad, tiene el fin de expresar una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonable y fielmente de conformidad con un marco de referencia de información financiera aplicable. Y la tecnología de auditoría son las herramientas y aplicaciones tecnológicas que permiten al auditor la recolección, análisis y evaluación eficiente de evidencia durante el proceso de auditoría (Erazo y De La A, 2023).

Definitivamente, la tecnología ha traído cambios significativos en la práctica de la auditoría financiera a nivel mundial. Ha permitido procesar grandes volúmenes de datos de manera más rápida y precisa, reduciendo tiempos y costos. Sin embargo, todavía enfrenta desafíos como la capacitación del personal y adaptación de los modelos de negocio. Es por ello que creemos que, en el Perú, la adopción de la tecnología en la auditoría es aún incipiente (Abad, Díaz y Peña, 2021).

La mayoría de las firmas locales no ha realizado las inversiones necesarias. Esto representa una desventaja competitiva frente a las grandes firmas globalizadas y una oportunidad de mejora en la calidad de los servicios. Se requiere un mayor impulse desde los colegios profesionales y el Estado.

2.2.2 Retos y oportunidades

A nivel mundial, los principales retos son la capacitación del personal auditor en el uso de herramientas tecnológicas y la necesidad de actualizar los modelos de negocio (Davies, 2022). Sin embargo, brinda oportunidades como rediseñar procesos, enfocarse en análisis de riesgos complejos, y liberar recursos para tareas de mayor valor agregado (Davies, 2022).

En Perú, los retos residen en la baja inversión tecnológica de las firmas, la falta de estandarización de procesos y la resistencia al cambio. No obstante, podría aprovecharse para mejorar la productividad, acortar plazos y ampliar cobertura; además de fortalecer la capacidad local frente a la competencia externa. Los colegios profesionales deben impulsar la formación y el Estado, crear incentivos para la digitalización de pymes auditoras (Abad, Díaz y Peña, 2021). Esto permitiría mitigar la brecha frente a economías desarrolladas. Finalmente, desde las perspectivas actuales, el análisis abordado se resume así:

TABLA 3. Oportunidades y desafíos.

Oportunidades de la economía digital	<ul style="list-style-type: none"> • Mejora en la eficiencia y productividad de los procesos de auditoría gracias a la automatización y el análisis de grandes cantidades de datos. • Mayor transparencia y trazabilidad de las operaciones financieras a través de tecnologías como <i>blockchain</i> y registros distribuidos. • Acceso remoto a información y documentación, facilitando la colaboración y el trabajo a distancia.
--------------------------------------	--

<p>Desafíos de la economía digital</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Necesidad de actualización constante de conocimientos y habilidades por parte de los auditores para mantenerse al día con las nuevas tecnologías. • Riesgos de ciberseguridad y privacidad de datos, lo que requiere medidas de seguridad robustas. • Complejidad en la auditoría de sistemas y plataformas digitales, como aplicaciones móviles, comercio electrónico y <i>fintech</i>.
<p>Impacto de la tecnología en la práctica de la auditoría financiera</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Uso de herramientas de auditoría asistida por computadora (CAAT) y análisis de datos para mejorar la calidad y eficiencia de las auditorías. • Adopción de técnicas de auditoría continua y monitoreo en tiempo real de transacciones y controles. • Aplicación de inteligencia artificial y aprendizaje automático para identificar patrones y anomalías en los datos financieros. • Cambios en los enfoques y metodologías de auditoría para abordar los riesgos y desafíos emergentes en el entorno digital.

Fuente: elaboración propia.

En resumen, el título abarca las implicaciones de la economía digital y la tecnología en la profesión de la auditoría financiera, destacando las oportunidades de mejora y los desafíos que deben abordarse para mantener la calidad y relevancia de las auditorías en un mundo cada vez más digitalizado.

3. Conclusiones

Por tanto, basado en el análisis de oportunidades y desafíos que presenta la economía digital y el impacto de la tecnología en la práctica de la auditoría financiera, se concluye lo siguiente:

La adopción de tecnologías digitales es inevitable e imprescindible para que las firmas de auditoría puedan mantenerse competitivas y brindar servicios de calidad acordes a las necesidades actuales y futuras.

Es fundamental que los auditores se capaciten y actualicen constantemente sus conocimientos y habilidades para hacer frente a los desafíos tecnológicos y aprovechar al máximo las oportunidades que ofrecen las herramientas digitales.

Las firmas de auditoría deben invertir en la implementación de sistemas y plataformas tecnológicas avanzadas, como herramientas de análisis de datos, inteligencia artificial, *blockchain*, entre otras, para mejorar la eficiencia, calidad y transparencia de sus servicios.

Es necesario desarrollar y adoptar nuevas metodologías y enfoques de auditoría que se adapten a los entornos digitales, con especial énfasis en la gestión de riesgos cibernéticos, privacidad de datos y auditoría de sistemas y plataformas digitales.

La colaboración y el intercambio de conocimientos entre firmas de auditoría, organismos reguladores, instituciones académicas y otros actores clave es esencial para establecer estándares, mejores prácticas y regulaciones que garanticen la integridad y confiabilidad de las auditorías financieras en la era digital.

Los auditores deben adoptar un enfoque proactivo y de mentalidad abierta hacia la innovación y transformación digital, reconociendo que es un proceso continuo y necesario para mantenerse relevantes y adaptados a las demandas cambiantes del mercado.

Las conclusiones giran en torno a la necesidad de capacitación, la inversión en tecnología, la adaptación de metodologías, la colaboración entre actores clave y una mentalidad abierta hacia la transformación digital en la profesión de la auditoría financiera. Es claro que la economía digital genera oportunidades de mejora para la contabilidad, pero también desafíos en términos de actualización tecnológica, normativa y de competencias. Y exige también juicio profesional, normativa y riesgos emergentes; siendo clave su adecuada gestión. Representa un cambio disruptivo para la profesión.

Bibliografía

- ABAD, María; Tania DÍAZ y Marita PEÑA (2021). «Los sistemas digitales de la auditoría: estudio teórico y comparativo». (Trabajo de grado). Universidad Peruana Unión, Lima.
- AHMAD, Fawad (2019). «A Systematic Review of the Role of Big Data Analytics in Reducing the Influence of Cognitive Errors on the Audit Judgment». 22(2). *Revista de contabilidad*, 22(2), 187-202. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6981559>
- AL KEMYANI, Mustafa; Jaifar AL RAISI, Abdul TARIQ, Ibrahim AL MUGHAIRI y Chandar KUMAR (2022). «Blockchain applications in Accounting and Finance: qualitative evidence from the banking sector». *Journal of Research in Business and Management*, 4(22), 28-39. Recuperado de https://www.academia.edu/75900192/Blockchain_Applications_in_Accounting_and_Finance_Qualitative_Evidence_from_the_Banking_Sector

- ANDINA (23 de marzo de 2024). «Tecnología blockchain: ¿de qué manera ha impactado en las finanzas cotidianas?». Recuperado de <https://andina.pe/agencia/noticia-tecnologia-blockchain-de-manera-ha-impactado-las-finanzas-cotidianas-979273.aspx>
- ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD (2017). «Desarrollando el contador 4.0: capabilities esenciales para la transformación digital». *AIC*. Recuperado de <https://contadores-aic.org/desarrollando-el-contador-4-0-capabilities-esenciales-para-la-transformacion-digital/>
- ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD (2021). «Contabilidad triadizada». *Boletín-e AIC*, (124). Recuperado de <https://contadores-aic.org/boletin-marzo-2021/>
- ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD (2022). «Nuevos planes y acciones para fortalecer la contabilidad en América Latina». *Boletín e-AIC*, (133). Recuperado de <https://contadores-aic.org/boletin-enero-2022/>
- AULIA, Sandra (2020). «Vocational Higher Education in the Digital Era: Critical Review Opportunities and Challenges». *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 246. Recuperado de <https://www.atlantis-press.com/article/125938356.pdf>
- BASCHNONGA, Adrián (15 de febrero de 2023). «El imperativo del CIO: cómo la tecnología emergente puede acelerar el camino hacia la sostenibilidad». *Ey*. Recuperado de https://www.ey.com/es_ve/tmt/how-emerging-tech-can-accelerate-a-path-to-sustainability
- BUSTAMANTE, Javier (2022). «Dilemas éticos de los vehículos autónomos: responsabilidad ética, análisis de riesgo y toma de decisiones». *Argumentos de Razón Técnica*, (25), 275-309. Recuperado de <https://idus.us.es/handle/11441/141376>
- CÁMARA DE COMERCIO DE LIMA (2024). «La transformación digital en la Contabilidad: De la nube al futuro empresarial». Recuperado de <https://cclconectados.com/transformacion-digital-en-la-contabilidad-de-la-nube-al-futuro-empresarial/>
- CCOO INDUSTRIA (2017). «La digitalización y la industria 4.0. Impacto industrial y laboral». Recuperado de <https://industria.ccoo.es/4290fc51a3697f785ba-14fce86528e10000060.pdf>
- CEPAL (2022). *Un camino digital para el desarrollo sostenible de América Latina y el Caribe*. Recuperado de <https://www.cepal.org/es/publicaciones/48460-un-camino-digital-desarrollo-sostenible-america-latina-caribe>
- CHANGMARÍN, Carlos (2021). «Big data y su impacto en el ejercicio de la contaduría pública las empresas y los sistemas de información: una mirada a la ética». *Actualidad Contable Faces*, 24(42), 9-35. Recuperado de <http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/actualidadcontable/article/view/17095/21921928250>

- CHEN, Ern; Chris EVANS y Margaret MCKERCHAR (2012). «Challenges in Understanding Compliance Behaviour of Taxpayers in Malaysia». *Asian Journal of Business and Accounting*, 3(2), 101-117. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2128378
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE LIMA (2023). *Mundo Digital Contable* (Cuarta edición). Recuperado de https://www.ccplima.org.pe/wp2/wp-content/uploads/2023/05/REVISTA-MUNDO-DIGITAL-CONTABLE-CUARTA-EDICION_compressed.pdf
- CORTES, Yimabel; Richard MACÍAS y Jaime RODRÍGUEZ (2023). «La automatización y su impacto en el empleo del área contable». *G-ner@ndo*, 4(1). Recuperado de <https://revista.gnerando.org/revista/index.php/RCMG/article/download/103/96>
- DAVIES, Danielle (24 de agosto de 2022). «Transformación digital e innovación al auditar: apreciaciones a una revisión de investigación académica». *International Federation of Accountants*. Recuperado de <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/transformation-digital-e-innovacion-al-auditar-apreciaciones-una-revision-de-investigacion-academica>
- DELOITTE (2017). «SEC Reporting Topics». Recuperado de <https://dart.deloitte.com/USDART/pdf/e3c67552-de0b-11e7-a175-9f536bab0808>
- DELOITTE (2018). «El inexplorado poder de la “Auditoría Interna Digital”». Recuperado de <https://www2.deloitte.com/pa/es/pages/audit/articles/auditoria-interna-digital-panama.html>
- DELOITTE (2021). «Calidad de datos. Automatización y priorización como habilidades clave». Recuperado de <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/strategy/articles/Calidad-de-datos.html>
- DELOITTE (2022). «The Future of Automation in Finance. Balancing Technology and the Human Touch». Recuperado de <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/advisory/articles/future-of-automation-in-finance.html>
- E CEM (2021). «Ciberseguridad en el teletrabajo: la asignatura pendiente de 2021». Recuperado de <https://excemtech.com/ciberseguridad-en-el-teletrabajo/>
- EL PERUANO (4 de agosto de 2022). «Obligados a emitir comprobantes de pago electrónico». Recuperado de <https://www.gob.pe/id/25177-obligados-a-emitar-comprobantes-de-pago-electronico>
- ERAZO, José y Sandy DE LA A (2023). «Auditoría del futuro, la prospectiva y la inteligencia artificial para anticipar riesgos en las organizaciones». *Novasinergia*, 6(1), 105-119.
- EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS (2016). «Oportunidades de la automatización en la contabilidad europea». Recuperado de

- chrome-extension://efaidnbmninnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://www.eeca.europa.eu/Lists/ECADDocuments/annualreports-2016/annual-reports-2016-EN.pdf
- EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS (2022). *Annual Report 2022*. Recuperado de https://efaa.com/wp-content/uploads/2023/05/EFAA_Annual_Report_2022.pdf
- FERNÁNDEZ, Eliseo y José Luis WANDEN-BERGHE (2019). «Contabilidad y Blockchain: una reflexión sobre su convergencia en el futuro». *Actualidad Contable*, 155. Recuperado de <https://aeca.es/publicaciones2/newsletters/actualidad-contable/contabilidad-blockchain/>
- FERNÁNDEZ, Rafael; Gabriela CERA y Kevin CASTRO (2020). «Contabilidad en la nube: una alternativa para el teletrabajo». *Revista Cubana de Finanzas y Precios*, 4(4), 19-31. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/374292317_Contabilidad_en_la_nube_una_alternativa_para_el_teletrabajo
- GÓMEZ, Julio y Nerio JANAMPA (2020). «El contador público frente a la cuarta revolución industrial». *Quipukamayoc*, 28(57), 25-33. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/344764166_El_contador_publico_frente_a_la_cuarta_revolucion_industrial
- HANES, Denise y Kimberly WESTERMANN (2020). «Challenging global group audits: the perspective of us group audit leads». *Contemporary Accounting Research*, 38(2), 1395-1433. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12648>
- HASLEHNER, Werner; Georg KOFLER, Katerina PANTAZATOU y Alexander RUST (eds.) (2019). *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*. Kluwer Law International: Kluwer Law International.
- HERRADOR, Teresa. y Montserrat HERNÁNDEZ (2016). «Educación digital contable mediante redes de innovación: una medición de su impacto». *Digital Education Review*, (29), 247-264. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5580052>
- INFORMACIÓN COMERCIAL ESPAÑOLA (2017). *El cambio digital en la economía: un proceso disruptivo. Información comercial española*. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/emplar/477349>
- INFORMACIÓN COMERCIAL ESPAÑOLA (2020). *La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento*. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/emplar/563982>
- JOHNSON, Jamie (2023). «How AI and Automation Technology Can Help Accountants». *Business*. Recuperado de <https://www.business.com/articles/ai-and-accounting/>

- KANG, Meng y Fuangfa AMPORNSTIRA (2021). «Research on Data Analysis of Chinese Public Accounting Firms in the Big Data Era». *Open Journal of Accounting*, 10(1). Recuperado de <https://www.scirp.org/journal/paperinformation?paperid=106150>
- KPMG (2023). «Digital Transformation». Recuperado de <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/09/digital-transformation.html>
- LARIOS, Omar Alexis (2021). «La automatización robótica de procesos y su relación con la operatividad de los procesos contables en las empresas de telecomunicaciones y banca en los países de argentina, Chile, Colombia y Perú en el año 2021». *Contabilidad y Negocios*, 18(35), 67-95. Recuperado de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/26620>
- LEÓN, Gonzalo (2020). «Ejemplos de tecnologías y sistemas emergentes y disruptivos con relevancia estratégica». *Cuadernos de estrategia*, (207), 77-282. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7724459.pdf>
- LINARES, Melva; Lourdes del Carmen PLASENCIA y Jack Kevin RAFAEL (2024). «La transformación digital y los desafíos del contador, un análisis de los desafíos actuales para los profesionales de contabilidad». Recuperado de <https://research.upn.edu.pe/es/publications/la-transformaci%C3%B3n-digital-y-los-desaf%C3%ADos-del-contador-un-an%C3%A1lisis>
- MARIN, Salvador (2023). «La European Federation of accountants and auditors for SMEs y el PGC español (en su 50 aniversario)». En José Gonzalo (dir.), *El desarrollo de la información financiera en España (1973-2023)*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Recuperado de https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-11/1.13.%20PGC-50-aniversario_Marin.pdf
- OU, Liping y Zhixin ZHANG (2021). «Research and Analysis on Cloud Accounting of Enterprises under the Background of New Economy». *Journal of Physics: Conference Series*, 1852. Recuperado de <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1742-6596/1852/4/042077>
- PROAÑO, Rodrigo; Ciro SAGUAY, Segundo JÁCOME y Fanny SANDOVAL (2017). «Sistemas basados en conocimiento como herramienta de ayuda en la auditoría de sistemas de información». *Enfoque*, 8(1), 148-159. Recuperado de <https://www.redalyc.org/journal/5722/572262176011/html/>
- PwC (2023). «Our Take: The Changing Regulatory Landscape». Recuperado de <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/library/our-take/05-19-23.html>
- PwC PERÚ (2023). «Transformación empresarial: una herramienta para asegurar el éxito a largo plazo». *Advance*, (11), 18-21. Recuperado de https://www.pwc.pe/es/assets/PwC_Advance_agosto_2023.pdf

- RICHARDT, Bodo (2018). «How much roadmap into the (digital) future is there in Europe for SMPs?». *The Chartered Accountant*. Recuperado de https://efaa.com/wp-content/uploads/2021/06/20180713_ICAI_Platinum_SMP-roadmap.pdf
- SADAT, Maryam; Shahmaz MASHAYEKH y Abdolrasoul RAHMANIAN (2021). «Online Accounting Education: Opportunities and Innovations». *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 5(4), 1-20. Recuperado de https://ijaaf.um.ac.ir/article_40774_34b7b7ddc26bd8690eda6c78db0575fe.pdf
- SAN MIGUEL, Enrique (2016). «Estado actual de la investigación contable en el Perú: la investigación contable en las Universidades». *Accounting*, (2), 79-102. Recuperado de https://revistas.upeu.edu.pe/index.php/ri_apfb/article/view/891/859
- SÁNCHEZ, Javier; Patty VILELA y Cecilia CHAU (2021). «Desafíos de la educación superior en el Perú durante la pandemia por la COVID-19». *Desde el Sur*, 13(2). Recuperado de http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2415-09592021000200002
- SANGSTER, Alan (2016). «The Genesis of Double Entry Bookkeeping». Forthcoming in the *Accounting Review*. 91(1). Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/274136703_The_Genesis_of_Double_Entry_Bookkeeping
- SAYLOR, Teri (1 de diciembre de 2022). «The trends that will affect CPAs in 2023». *Journal of Accountancy*. Recuperado de <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2022/dec/trends-that-will-affect-cpas-in-2023.html>
- SCHWEIGER, Franz (16 de noviembre de 2015). «Is an International Accounting Association the Global Advantage your Firm Needs?». *International Federation of Accountants*. Recuperado de <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/international-accounting-association-global-advantage-your-firm-needs>
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2022). «Concepto y características de la Factura Electrónica». Recuperado de <https://orientacion.sunat.gob.pe/01-concepto-y-caracteristicas-de-la-factura-electronica-0>
- TAN, Chekfong; Kecheng LIU y Lily SUN (2013). «A Design of Evaluation Method for SaaS in Cloud Computing». *Econstor*, 6(1), 50-72. Recuperado de <https://www.econstor.eu/handle/10419/188508>
- THE ACCOUNTING JOURNAL (2024). «Inteligencia Artificial en la contabilidad: la Inteligencia Artificial y otras tecnologías emergentes impactan en las finanzas y la contabilidad». Recuperado de <https://theaccountingjournal.com/automatizacion-contable/inteligencia-artificial-en-la-contabilidad/?lang=es>

- TIRON, Adriana; Adelina Nicoleta DONTU y Vasile Paul BRESFELEAN (2022). «Emerging data technologies contribution to the digital transformation in Accountancy firms». *Electronics*, 11(22). Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/365652907_Emerging_Technologies'_Contribution_to_the_Digital_Transformation_in_Accountancy_Firms
- VELLOSO, Francisco (11 de junio de 2021). «Tributos y mundo digital». *El Peruano*. Recuperado de <https://elperuano.pe/noticia/122458-tributos-y-mundo-digital>

Bibliografía consultada

- FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS (12 al 14 de octubre 2023). I Congreso Internacional de Contabilidad, auditoría y tributación.
- KOCSIS, D. (2019). «A conceptual foundation of design and implementation research in accounting information systems». *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 100-105.
- PEÑALOZA, J. y J. RAMOS (2023). «Como la tecnología ha cambiado el trabajo de los auditores internos». I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Tributación. Lima.
- PIEDRA, P. y J. DE VELASCO (2023). «Fiscalidad digital». I Congreso Internacional de Contabilidad, auditoría y tributación. Lima.

La auditoría de desempeño con lineamientos de entidad fiscalizadora superior (EFS) del Perú en la visión de gestión pública universitaria

EDWIN COLLAZOS PAUCAR

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

AUGUSTO LI CHAN

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

La auditoría de desempeño aporta significativamente a la calidad de la educación universitaria en el Perú. Esto lo hace tomando en cuenta los elementos, características y procesos para una gestión eficiente y eficaz, y generando la satisfacción de la comunidad universitaria y de la sociedad en general. Es necesario realizar una revisión de los planes estratégicos institucionales de las universidades peruanas, considerando el objetivo de desarrollo sostenible número 4, que está centrado en la educación de calidad. Esto permitirá una gestión pública más eficiente, eficaz y económica, y contribuirá a la formación de profesionales exitosos en el mercado laboral. Para alcanzar el desempeño esperado de las autoridades universitarias, docentes y personal administrativo, es fundamental que la Contraloría General de la República, en su rol de entidad fiscalizadora superior (EFS), realice auditorías posteriores, denominadas la auditoría de desempeño. Estas auditorías pueden proporcionar recomendaciones de carácter administrativo que ayuden a mejorar el desempeño del personal de las universidades públicas.

En la actualidad, las universidades peruanas enfrentan dificultades en su desempeño, tanto en las autoridades como en los docentes y personal administrativo. La acreditación de calidad educativa es uno de los aspectos que se ven comprometidos. Las universidades deben garantizar la calidad del servicio a través de procesos de evaluación, acreditación y certificación. Es necesario que la Contraloría General de la República implemente un plan estratégico sectorial e institucional multianual en las universidades del Perú, que abarque aspectos administrativos, económicos y financieros.

La Contraloría General de la República del Perú, como EFS, tiene la responsabilidad de supervisar y verificar la correcta aplicación de las políticas públicas y el uso de los recursos y bienes del Estado. A través de sus gerencias regionales de control, los órganos de control institucional (OCI) y las sociedades de auditorías (SOA), la Contraloría cumple con sus atribuciones establecidas en la «Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República».

La Contraloría General de la República del Perú forma parte de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). Participa activamente en comités, comisiones y grupos de trabajo para promover el intercambio de ideas y experiencias en materia de control gubernamental y fiscalización, así como la cooperación entre los países miembros.

2. Análisis

2.1. La Contraloría General de la República del Perú: la entidad fiscalizadora superior

La Contraloría General de la República del Perú tiene la responsabilidad de supervisar y verificar la aplicación adecuada de las políticas públicas y el uso de los recursos del Estado. Esto se realiza a través de las gerencias regionales de control, los OCI y las SOA, que forman parte del Sistema Nacional de Control (SNC). Como apuntamos recientemente, resulta importante destacar que la Contraloría General de la República del Perú, como entidad fiscalizadora superior (EFS Perú), es miembro de la INTOSAI, desde 1968. También forma parte del Comité Directivo de la INTOSAI para el periodo 2022-2028, junto con otras 22 entidades fiscalizadoras superiores de diferentes países.

Asimismo, la Contraloría General de la República del Perú es parte de la OLACEFS. Esta organización tiene como objetivo promover el intercambio de ideas y experiencias en materia de control gubernamental y fiscalización, así como la cooperación entre sus miembros. EFS Perú ha presidido la Comisión de Participación Ciudadana (CPC) en el periodo 2019-2022 y fue reelegida por un periodo adicional de tres años (2022-2025). La CPC está compuesta por 13 EFS de países como Argentina, Bolivia, Colombia, Costa

Rica, Ecuador, El Salvador, México, Panamá, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y Venezuela. Además, la Contraloría General de la República es miembro activo de los comités, comisiones y grupos de trabajo que forman parte de OLACEFS.

2.2. La auditoría de desempeño

La auditoría de desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable que tiene como objetivo evaluar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Su propósito es brindar nueva información, análisis y perspectivas, así como recomendaciones de mejora en caso de ser necesario. La auditoría de desempeño busca proporcionar una visión independiente basada en evidencia de auditoría, con el fin de promover una gobernanza económica, eficaz y eficiente, al igual que contribuir a la rendición de cuentas y la transparencia. Su objetivo es ayudar a los responsables de la gobernanza y las tareas de supervisión a mejorar el desempeño de los funcionarios y servidores públicos. En esta auditoría se evalúa si las decisiones del ejecutivo están siendo preparadas e implementadas de manera eficiente y eficaz, y si los ciudadanos han recibido un valor justo por su dinero. También se examina si existen deficiencias en las leyes y reglamentos, o si su implementación ha impedido alcanzar los objetivos establecidos.

La auditoría de desempeño se dirige en áreas donde puede agregar valor a los ciudadanos y donde tenga el mayor potencial para la mejora. Su objetivo es brindar información útil a los ciudadanos, además de servir como base para el aprendizaje y las mejoras en la gestión pública. Es importante destacar que las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) tienen la libertad de decidir qué, cuándo y cómo auditar, siempre dentro de su mandato. Además, no deben limitarse en la publicación de sus hallazgos. Las comisiones de auditoría de desempeño están integradas por profesionales multidisciplinarios que tienen la responsabilidad de seleccionar los temas y los criterios de evaluación, lo que a su vez influye en la identificación de las partes responsables y los usuarios previstos del informe. Sin embargo, es fundamental que los auditores sean cautelosos y eviten asumir responsabilidades que corresponden a las partes responsables.

TABLA 1. Los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Economía	De acuerdo con la International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 300, los recursos utilizados deben estar disponibles en el momento adecuado, en las cantidades y calidad apropiadas, y al mejor precio. Esto implica una gestión eficiente de los recursos para garantizar que se utilicen de manera óptima, evitando cualquier tipo de desperdicio o mal uso.
Eficiencia	Además, es importante obtener el máximo de los recursos disponibles, lo cual implica lograr la mejor relación entre los recursos utilizados y los productos o resultados entregados. Esto se refiere a maximizar la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos, asegurando que se obtengan los mejores resultados posibles.
Eficacia	Efectivamente, cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos es fundamental en la gestión de los recursos. Según los principios establecidos en la ISSAI 300, es necesario que los recursos utilizados estén alineados con los objetivos estratégicos y las metas establecidas por la organización.

Fuente: INTOSAI (2019).

2.3. Servicios de control posterior

En periodos de enero a junio de 2022, se llevaron a cabo un total de 15 012 servicios de control posterior. Estos servicios se distribuyeron de la siguiente manera:

El 73.3% de control posterior se concentraron en los gobiernos locales. Esto incluye municipalidades y otras instituciones a nivel local.

Un 10.8% de control posterior se realizaron en gobiernos regionales. y otras instituciones a nivel regional.

El 15.9% de control posterior se efectuaron en el Gobierno nacional. Esto comprende ministerios, organismos e instituciones pertenecientes al Gobierno central del país.

Es importante destacar que estos servicios de control posterior tienen como objetivo verificar la aplicación de las políticas y el uso de los recursos en estas entidades gubernamentales. La Contraloría General de la República desempeña un papel crucial en la supervisión y fiscalización de las actividades realizadas por estas entidades, con el fin de asegurar la transparencia y el uso eficiente de los recursos públicos.

FIGURA 1. Servicios de control posterior (enero-diciembre, 2022).

Tipo de servicio	Gobierno Local	Gobierno Regional	Gobierno Nacional	Total	%
Auditoría de cumplimiento	76	61	152	289	1.9%
Auditoría de desempeño	4	20	5	29	0.2%
Auditoría financiera	324	122	598	1044	7.0%
Servicio de control específico a hechos con presunta irregularidad	786	328	523	1637	10.9%
Acción de oficio posterior	9808	1090	1115	12 013	80.0%
Total	10 998	1621	2393	15 012	100.0%
%	73.3%	10.8%	15.9%	100.0%	

Fuente: Contraloría General de la República (2023).

En total, se han ejecutado 289 auditorías de cumplimiento, 29 auditorías de desempeño, 1044 auditorías financieras, 1637 servicios de control específico y 12 013 acciones de oficio posterior. Las 12 013 acciones de oficio posterior fueron efectuadas a través de un esquema de interoperabilidad entre diversos sistemas y bases de datos a las que la Contraloría tiene acceso, lo cual ha permitido utilizar nuevos métodos de procesamiento y análisis de información.

2.4. Plan estratégico Institucional de la Contraloría General de la República

El plan estratégico institucional (PEI) es una herramienta de gestión que permite formular y establecer objetivos prioritarios, definir acciones y asignar recursos para lograr resultados en un entorno de cambios. En el caso de la Contraloría General de la República del Perú, el PEI 2024-2026 se basa en la Ley n.º 27785 (2002), así como en lineamientos y pautas establecidos por el Centro Nacional de Planeamiento Estratégico (Ceplan).

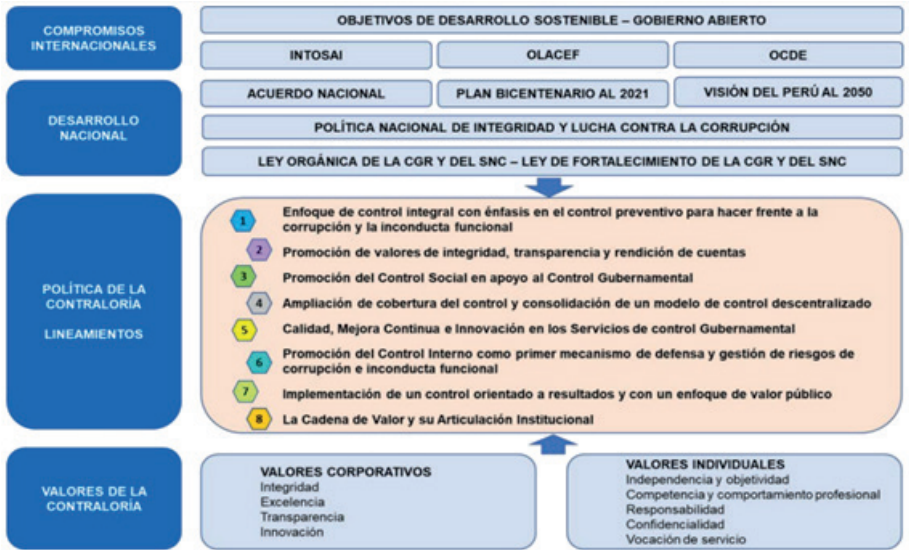
El objetivo principal del *Plan Estratégico Institucional 2024-2026* de la Contraloría General de la República es fortalecer los servicios de control gubernamental, con el propósito de reducir los actos de corrupción, mejorar la eficiencia de la gestión pública y promover la participación ciudadana el control social. Para lograrlo, se establecen mecanismos de prevención, detección, investigación y sanción, así como se promueve la transparencia y la integridad en el sector público.

Las políticas de la Contraloría sirven de guía para la prestación de servicios de control gubernamental y promueven la participación ciudadana. Estas políticas se fundamentan en valores de integridad y transparencia en sector público. Además, se alinean con los lineamientos y recomendaciones de la INTOSAI, la OLACEFS y la Organización para la Cooperación y el

Desarrollo Económicos (OCDE), aunando los compromisos del Gobierno del Perú para cumplir con los ODS.

El PEI 2024-2026 resalta los objetivos y acciones establecidos en el Acuerdo Nacional, el *Plan Estratégico de Desarrollo Nacional*, la *Visión del Perú al 2050* y la *Política Nacional de Integridad y Lucha contra la Corrupción*. Son documentos fundamentales para alinear las funciones y competencias de la Contraloría con las metas y compromisos nacionales en relación al control gubernamental y desarrollo sostenible.

FIGURA 2. Marco General de la Política Institucional de Contraloría General de la República.



Fuente: Contraloría General de la República (2023).

La Contraloría General tiene como objetivo ayudar al uso eficiente, eficaz y transparente de los recursos públicos del Perú. Abordando las problemáticas relacionadas con el inadecuado uso de los recursos, se identifican varias causas directas que afectan el cumplimiento de este objetivo:

- a) Incremento de inconducta funcional y actos de corrupción de los funcionarios y servidores públicos. Esto incluye prácticas como el soborno, el nepotismo, el tráfico de influencias, entre otros, que generan un mal uso de los recursos del Estado.

- b) Carencia de gestión de sistemas funcionales y administrativos, así como de procesos internos y la prestación de servicios por parte de las entidades públicas. Esto implica la falta de eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos, así como el incumplimiento de metas institucionales.
- c) Escasa participación ciudadana en control social. Esto se refiere a la falta de involucramiento de la sociedad civil en la supervisión y fiscalización de la gestión pública, lo cual puede permitir que se produzcan irregularidades y actos de corrupción.
- d) Un Sistema Nacional de Control con instrumentos insuficientes de gestión, capacidades desactualizadas y una infraestructura poco adecuada a nivel nacional. Esto limita la capacidad de la Contraloría para llevar a cabo una supervisión efectiva y oportuna de las entidades del Estado.
- e) Carencia de acción eficiente por parte del Estado en la intervención frente a desastres naturales.
- f) Bajo nivel de confianza de sociedad, en labores de la Contraloría General de la República. Esto se da en un contexto en el que la corrupción ha aumentado y ha generado un mayor interés de la ciudadanía y en las entidades públicas para el control y la supervisión de los recursos públicos.

En resumen, la Contraloría General de la República identifica las causas del inadecuado uso de los recursos públicos y establece objetivos estratégicos para abordar problemas. El trabajo de Contraloría se centra en promover la integridad, mejorar la gestión de entidades públicas, fortalecer la participación ciudadana, modernizar el Sistema Nacional de Control, responder eficientemente a desastres naturales y generar confianza en la sociedad a través de la transparencia y rendición de cuentas.

2.5. Plan Estratégico Sectorial Multianual (PESEM) 2019-2026 del Sector Educación

El Ministerio de Educación, de acuerdo con la Ley General de Educación n.º 28044, es un órgano del Gobierno nacional en Perú responsable de establecer, dirigir y coordinar la política educativa, recreativa y deportiva en concordancia con la política general del Estado. El ministerio ejerce su autoridad a través de la coordinación y colaboración con los Gobiernos Regionales y Locales, fomentando el diálogo y la participación.

El *Plan Estratégico Institucional Multianual 2019-2026* (2022), del Ministerio de Educación, ampliado del Pliego 010, se elaboró siguiendo la *Guía para el Planeamiento Institucional* del Ceplan. Este plan establece los lineamientos y metas a largo plazo para el ministerio, con el objetivo de orientar su trabajo y lograr los objetivos establecidos en el sector educativo.

El PEI del Ministerio de Educación se basa en la planificación estratégica para fortalecer la calidad de la educación en Perú, promoviendo la inclusión, la equidad y el desarrollo integral de los estudiantes. Además, busca coordinar y colaborar con los gobiernos regionales y locales para asegurar el cumplimiento de las políticas educativas en todo el país. El Ministerio de Educación enmarca su política institucional en el *Plan Estratégico Sectorial Multianual*, el cual está alineado con el *Proyecto Educativo Nacional*. El objetivo del ministerio es promover gestión moderna, innovadora, transparente, inclusiva y descentralizada, orientada para la población y enfoque territorial y de resultados.

Se busca fortalecer el sistema educativo y recuperar los aprendizajes, tanto en la educación básica como la educación superior y técnico-productiva, revalorizar la carrera docente y fortalecer la formación inicial como la formación continua. El Ministerio de Educación se enmarca en la política general de gobierno, con enfoque de fortalecer la descentralización, el servicio civil, y los sistemas de administración pública y del servicio civil. Para orientar su gestión institucional, el Ministerio de Educación se basa en los propósitos del *Proyecto Educativo Nacional*. Estos propósitos son promover la vida ciudadana, fomentar la inclusión y equidad, garantizar el bienestar socioemocional y promover la productividad, prosperidad, investigación y sostenibilidad.

El Objetivo Estratégico Institucional (OEI) del Ministerio de Educación se centran en fortalecer y mejorar diferentes aspectos clave de la educación en Perú. Estos objetivos son los siguientes:

- OEI 01: Fortalecer el desarrollo de aprendizajes de calidad en el Currículo Nacional para estudiantes de educación básica. El objetivo es asegurar que los estudiantes de educación básica adquieran aprendizajes de calidad de acuerdo con el currículo nacional establecido.
- OEI 02: Fortalecer el acceso a una formación de calidad con equidad en los estudiantes de educación técnico-productiva y superior (tecnológica, artística y universitaria). Se busca garantizar que los estudiantes de educación técnico-productiva y superior tengan acceso a una formación de calidad de manera equitativa.

- OEI 03: Fortalecer el desarrollo socioafectivo de los estudiantes a través de escuelas seguras y saludables. El objetivo es promover el bienestar socioafectivo de los estudiantes, asegurando que las escuelas proporcionen un entorno seguro y saludable.
- OEI 04: Fortalecer el desarrollo profesional docente, mejorando y fortaleciendo el desarrollo profesional de los docentes, brindándoles las herramientas y oportunidades necesarias para mejorar su práctica pedagógica.
- OEI 05: Mejorar la provisión de calidad de recursos e infraestructura educativa para estudiantes. Este objetivo se enfoca en mejorar la calidad y disponibilidad de los recursos y la infraestructura escolar, proporcionando un entorno propicio para el aprendizaje de los estudiantes.
- OEI 06: Modernizar la gestión y financiamiento institucional y del sistema educativo. Tratando de modernizar la gestión y el financiamiento tanto a nivel institucional, nivel del sistema educativo, para mejorar la eficiencia y efectividad en el uso de los recursos.
- OEI 07: Implementar la gestión de riesgo de desastres en el Ministerio de Educación. El objetivo es asegurar que el Ministerio de Educación cuente con mecanismos y protocolos para gestionar los riesgos de desastres y garantizar la seguridad de los estudiantes y el personal educativo.
- OEI 08: Fortalecer el compromiso de los agentes sociales a favor de la educación de las niñas, niños, adolescentes, jóvenes y adultos. Se busca involucrar y fortalecer el compromiso de todos los actores sociales en la promoción de una educación de calidad y equidad para todos los grupos etarios.

Estos objetivos estratégicos institucionales reflejan las prioridades y metas del Ministerio de Educación para promover una educación de calidad, inclusiva y equitativa en el país.

2.6. El Estado peruano y la normatividad educativa

En Perú, la educación es considerada un servicio público y es gratuita en todos los niveles y modalidades cuando es proporcionada por el Estado, como se establece en la Constitución Política del Perú (1993) y la Ley General de Educación. El Ministerio de Educación es ente rector de la política de aseguramiento de la calidad de educación superior universitaria en el país.

La calidad de educación es de nivel óptimo, para la formación de personas que deben alcanzar y enfrentar los desafíos del desarrollo humano, ejercer su ciudadanía y seguir aprendiendo en la vida cotidiana a lo largo de la vida. Para

lograr esta calidad, se deben considerar varios factores. Los currículos básicos deben ser comunes en todo el país y estar articulados entre los diferentes niveles y modalidades educativas. También se deben diversificar en las instancias regionales, locales y en los propios centros educativos para adaptarse a las particularidades de cada ámbito.

Es fundamental contar con carrera pública docente y administrativa en todos los niveles del sistema educativo que incentive el desarrollo profesional y un buen desempeño laboral. La investigación e innovación educativas también juegan un papel importante en el logro de la calidad educativa.

El Estado promueve la universalización, calidad y equidad de la educación; reconoce e incentiva la innovación e investigación realizada tanto por instituciones públicas como privadas. Además, informa y rinde cuentas a los usuarios y la población en general sobre la situación y el cumplimiento de los objetivos y metas de la educación.

La educación superior, como la segunda etapa del sistema educativo, tiene como objetivo consolidar la formación integral de las personas generando conocimiento, fomentar la investigación y la innovación, y formar profesionales altamente capacitados en diversas áreas de conocimiento para cubrir las demandas de la sociedad y contribuir al desarrollo y la sostenibilidad del país.

La universidad es una institución académica que se dedica a la investigación y la docencia, brindando una formación integral en aspectos humanistas, científicos y tecnológicos. Reconoce a nuestro país como una realidad multicultural y concibe la educación como un derecho fundamental y un servicio público esencial. Comprende a docentes, estudiantes y graduados, y la participación de promotores según lo establecido por la Ley Universitaria (2014). Las universidades pueden ser públicas o privadas, siendo las primeras personas jurídicas de derecho público y las segundas personas jurídicas de derecho privado.

La universidad tiene fines principales, como formar profesionales de alta calidad de manera integral, fomentar la investigación científica, tecnológica y humanística; promover la creación intelectual y artística, así como contribuir al desarrollo humano y sostenible a nivel local, regional, nacional y mundial. El Estado reconoce la autonomía universitaria, la cual se ejerce de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política; la Ley Universitaria, y demás normativas aplicables. La autonomía se manifiesta en los regímenes normativo, de gobierno, académico, administrativo y económico.

Las autoridades de las universidades públicas son responsables del uso de recursos de la institución, y pueden ser sujetas a responsabilidad civil, penal o

administrativa en caso de incumplimiento. Cualquier miembro de la comunidad universitaria tiene la obligación de denunciar ante la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (Sunedu) la comisión de actos que constituyan indicios razonables de infracciones a la Ley Universitaria.

La Sunedu es un organismo público técnico especializado adscrito al Ministerio de Educación. Tiene autonomía técnica, funcional, económica, presupuestal y administrativa para llevar a cabo sus funciones. La principal responsabilidad de la Sunedu es el licenciamiento del servicio educativo superior universitario. Esto implica verificar el cumplimiento de las condiciones básicas de calidad para que las universidades puedan ofrecer el servicio educativo y operar legalmente. La Sunedu también tiene la función de supervisar y fiscalizar la calidad del servicio educativo universitario, asegurando que se cumplan los estándares establecidos. Además, la Sunedu es responsable de fiscalizar el uso de los recursos públicos destinados a la educación y los beneficios otorgados por el marco legal. Esto tiene como objetivo garantizar que los recursos se utilicen de manera adecuada y contribuyan al mejoramiento de la calidad educativa. La Sunedu lleva a cabo sus funciones a nivel nacional, tanto en el ámbito público como privado. Sus actuaciones se basan en las políticas y planes nacionales y sectoriales aplicables, así como en los lineamientos emitidos por el Ministerio de Educación.

2.7. Los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) en las universidades del Perú

El compromiso de las universidades peruanas con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas pone de manifiesto su rol estratégico en la promoción del desarrollo sostenible en el país. Estas instituciones, junto con el sector académico, tienen la capacidad de generar conocimiento, formar ciudadanos responsables y proponer soluciones a los desafíos que los ODS plantean en contextos locales y nacionales. Al respecto, se cuentan con guías orientativas que brindan herramientas prácticas para que las universidades en el Perú puedan iniciar o fortalecer su articulación con los ODS, mediante acciones concretas y ejemplos aplicables (Sustainable Development Solutions Network Australia/Pacific, 2017).

Dado que cada universidad peruana posee particularidades propias - como su ubicación geográfica, recursos, comunidad estudiantil, prioridades institucionales y compromisos sociales -, no existe una única fórmula para abordar estos objetivos. Sin embargo, la guía indicada ofrece principios generales,

pasos sugeridos y experiencias que pueden ser adaptadas, permitiendo que cada institución diseñe su propia estrategia de contribución alineada con su realidad y su impacto en la sociedad.

3. Conclusiones

La Contraloría General de la República llevó a cabo auditorías de desempeño en el año 2022, enfocadas en los gobiernos locales, regionales y nacionales. Sin embargo, no se realizaron auditorías de desempeño en las universidades públicas del Perú.

El Ministerio de Educación, respaldado por la Ley General de Educación n.º 28044 (2002), tiene como objetivo definir, dirigir y articular la política de educación, recreación y deporte en concordancia con la política general del Estado. El ministerio ejerce su rectoría a través de la coordinación y colaboración con los gobiernos regionales y locales, fomentando el diálogo y la participación.

Las universidades son comunidades académicas orientadas a la investigación y la docencia, y tienen como finalidad brindar una formación humanista, científica y tecnológica. Están integradas por docentes, estudiantes y graduados, y tienen la responsabilidad de formar profesionales de alta calidad de manera integral. Además, promueven la investigación científica, tecnológica y humanística, así como el desarrollo humano y sostenible a nivel local, regional, nacional y mundial.

El Ceplan tiene como objetivo orientar la formulación de políticas nacionales a través del *Plan Estratégico de Desarrollo Nacional*. Este plan se traduce en políticas sectoriales, multisectoriales y a nivel regional, local e institucional. Cada una de estas políticas se materializa a través de planes específicos, como el plan estratégico sectorial multianual, el plan especial multisectorial (PEM), el plan de desarrollo regional concertado (PDRC), el plan de desarrollo local concertado (PDLC) y los planes estratégicos y operativos institucionales (PEI y POI). Estos planes establecen objetivos y acciones concretas con indicadores medibles.

4. Recomendaciones

El Ministerio de Educación y las universidades públicas deben elaborar los planes sectoriales e institucionales considerando los indicadores de Fortalezas,

oportunidades, debilidades y amenazas, con acompañamiento del Ceplan para lograr alcanzar las políticas y objetivos, concordantes con el objetivo de desarrollo sostenible 4, Educación de calidad.

La Contraloría General de la República, con denominación internacional, entidad fiscalizadora superior (EFS), entidad que fortalece las políticas de estado y políticas de gobierno del sector de educación, debe ampliar el control posterior de auditoría de desempeño a las universidades públicas, para instruir y mejorar el desempeño de autoridades, docentes, estudiantes y personal administrativo de la comunidad universitaria.

Bibliografía

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ (29 de diciembre de 1993).

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2023). *Informe Ejecutivo de Gestión 2022. Memoria Institucional*. Contraloría General de la República: Lima. Recuperado de https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/4616938/g260523informe_Gesti%C3%B3n2022.pdf

INTOSAI (2019). *ISSAI 3000. Norma para la Auditoría de Desempeño*. Recuperado de <http://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Norma-para-la-Auditoria-de-Desempeno.pdf>

Contraloría General de la República. (2023). *Plan Estratégico Institucional 2022-2024 de La Contraloría General de la República ampliado al año 2026*. Recuperado de <https://www.gob.pe/institucion/contraloria/informes-publicaciones/3243748-plan-estrategico-institucional-2022-2024-de-la-contraloria-general-de-la-republica>

LEY GENERAL DE EDUCACIÓN, LEY N.º 28044 (2002) MINISTERIO DE EDUCACIÓN. Recuperado de https://www.minedu.gob.pe/p/ley_general_de_educacion_28044.pdf

LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL Y DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, LEY N.º 27785 (23 de julio de 2002). Congreso de la República.

LEY UNIVERSITARIA, LEY N.º 30220 (2014). CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Recuperado de https://www.minedu.gob.pe/reforma-universitaria/pdf/ley_universitaria_04_02_2022.pdf

MINISTERIO DE EDUCACIÓN (2022). *Plan Estratégico Institucional 2019-2026 del Sector Educación*. Ministerio de Educación: Lima. Recuperado de https://www.minedu.gob.pe/normatividad/plan_institucional/RM_187-2022-minedu.pdf

SUSTAINABLE DEVELOPMENT SOLUTIONS NETWORK AUSTRALIA/PACIFIC (2017). *Getting started with the SDGs in universities: A guide for universities, higher education institutions, and the academic sector*. Australia / Nueva Zelanda: Sustainable Development Solutions Network Australia/Pacific.

PARTE III

Tributación y normas contables

Diseño de un impuesto ecológico mundial por exceso de gases de efecto invernadero (GEI) frente al cambio climático

DANIEL IRWIN YACOLCA ESTARES

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

JORGE MIGUEL CHÁVEZ DÍAZ

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

El objetivo del presente artículo es plantear la posibilidad de aplicar un impuesto por exceso de gases de efecto invernadero (GEI) a todos los países del planeta, sustentándose en la amenaza del cambio climático a la pervivencia de la humanidad, que cada vez tendrá más efectos duraderos y que influye en su extinción. Es el momento de realizar propuestas más audaces de los que a la fecha se encuentran vigentes. Impuestos ecológicos o bonos de carbono por país que al no ser globales sus efectos son mínimos frente al cambio climático. En ese sentido, se desarrollará un panorama amplio sobre el consumo de energía en el planeta y cómo se debe cambiar hacia una energía renovable, dejando de lado los tipos de energía fósil que producen los GEI y dando un original enfoque sobre su incidencia en la fiscalidad ambiental en el sector energía. De este modo, podremos vincular la forma como las externalidades positivas o negativas permiten premiar el avance en nuevas formas de energía y, por otro lado, determinar límites cuando se incida en la contaminación atmosférica que generan los GEI. Todo ello nos conduce a plantear, como parte de la solución mundial frente al cambio climático, la aplicación de un impuesto ecológico global en los términos que se analiza en el presente estudio.

2. La protección del planeta frente al cambio climático

La humanidad ha sido capaz de superar épocas de guerras y hambrunas a lo largo de su historia. Su organización en sociedades cada vez más avanzadas

en ciencia y tecnología ha creado su propio hábitat. Estos cambios producen efectos positivos en bienes y servicios cada vez con mayor calidad. No obstante, también tiene efectos negativos que surgen con la industrialización que no respeta el medio ambiente al provocar la contaminación ambiental.

El Estado de derecho es un régimen propio que funciona para hacer posible la evolución de las sociedades modernas emitiendo normas, aplicándolas y juzgándolas en casos de controversias. En esa línea, este organismo tiene como parte de sus objetivos proteger el medio ambiente aplicando normas administrativas, penales y tributarias dentro de cada país. Sin embargo, en la actualidad lo más peligroso de la contaminación ambiental es el calentamiento global puesto que afecta a toda la humanidad. Es por ello un reto la realización de acciones para que pueda ser controlado con acuerdos o protocolos internacionales y armonización jurídica mundial.

En ese contexto, los retos frente al calentamiento global tienen como definición al medio ambiente como derecho humano dada la delicada línea en la que se encuentra con la producción industrial que emite gases de efecto invernadero que podría ser el detonante del colapso del planeta por el cambio climático en la temperatura más allá de lo predecible.

Por su parte, los Estados de derecho de los cinco continentes recientemente han realizado acciones a partir de normativas administrativas, penales y tributarias para ser parte de la solución del calentamiento global. En especial, se vienen utilizando impuestos que puedan internalizar las externalidades negativas que provocan los GEI por país. No obstante, estas medidas son paliativos que solo mitiga la contaminación local, pero no la mundial, frente a los efectos del cambio climático originado por el consumo excesivo de la energía fósil y la escasa decisión política para tomar decisiones a nivel mundial. De manera especial países con poca participación, pero con mucha generación de GEI como Estados Unidos y China. También debemos enfatizar que el protocolo de Kioto ha quedado desfasado por el constante incumplimiento de los países firmantes. Actualmente, los tímidos acuerdos de la Conferencia de las Partes (COP-París) o de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2012) no han podido enfrentar políticamente a los países que representan y que son gran parte del problema por su industrialización que generan los GEI.

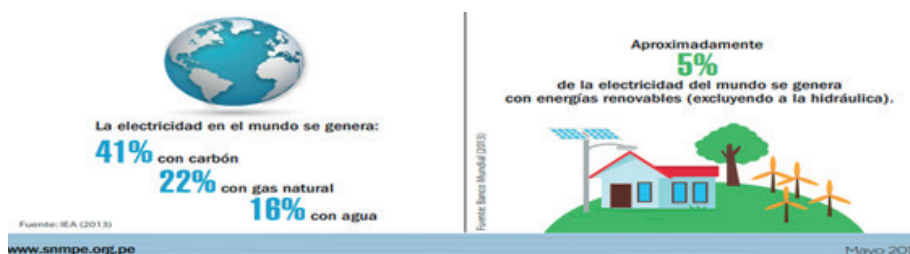
3. Energía en el mundo y su relación con el cambio climático

La energía fósil es la que mueve con mayor intensidad a la población mundial y recientemente se está apostando la utilización de otras formas de energía que

no incidan tanto con provocar el calentamiento global (Ministerio de Energía y Minas, 2021).

En efecto, según la EIA, la población mundial necesita de la energía en todas sus formas para subsistir, por lo mismo, en el mundo se produce 23 millones de gigavatios-hora (GWh) de electricidad. China es el país que más electricidad genera en el mundo, seguido de Estados Unidos, India y Rusia. Hace más de 30 años, China consumía el 4% de la electricidad mundial y en la actualidad consume más del 20% seguido de Estados Unidos y Japón. La industria es el sector que más electricidad utiliza en el mundo, con un 42% del total. La electricidad en el mundo se genera 41% con carbón, 22% con gas natural, 16% con agua. Aproximadamente 5% de la electricidad del mundo se produce con energías renovables, excluyendo a la hidráulica (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía [SNMPE], 2016).

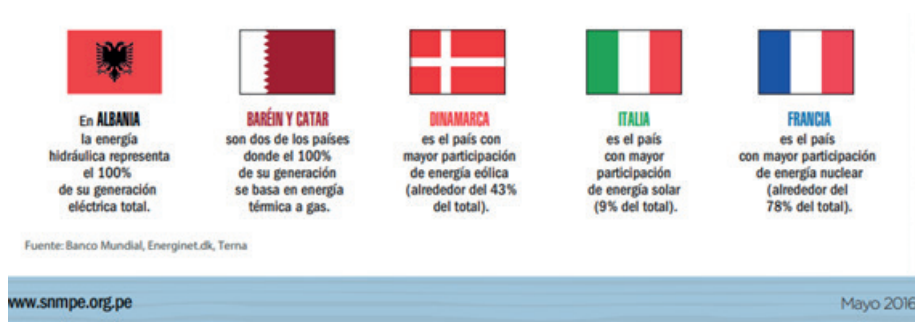
FIGURA 1. Generación eléctrica a nivel mundial.



Fuente: SNMPE (2016).

En el mundo las condiciones geográficas de cada país determinan el tipo de generación eléctrica más competitiva para ellos, aquí algunos ejemplos:

FIGURA 2. Tipos de generación eléctrica a nivel mundial.



Fuente: SNMPE (2016).

Es evidente que en el mundo el uso de la energía eléctrica es fundamental, así como la hidráulica, la térmica a gas, la eólica, la solar o la nuclear. De este modo, es importante lograr la integración energética limpia en el mundo, buscar un alto grado de abastecimiento y una armonización regulatoria adecuada a dicha finalidad. Es decir, reducir barreras administrativas y contractuales, fiscales y técnicas que coadyuven en un mayor crecimiento energético.

Estos avances aún escasos perfilan la necesidad de dar mayor intensidad en el desarrollo de una armonización jurídica y de costos que permitan ofrecer precios bajos a los ciudadanos que sufren alzas constantes en la actualidad, incluso en plena pandemia COVID-19.

Por último, debe mencionarse que el régimen jurídico de la financiación del servicio de energía limpia en muchos países permite notar un avance importante durante los últimos treinta años en los cuales se ha desarrollado sostenidamente. El acceso a la mayoría de la población y los precios cada vez más competitivos permiten tener un mercado más estable a pesar de los problemas de gestión y de lo difícil que es construir y mantener los equipos de ingeniería que sostienen la energía en su conjunto. Por ello, no debemos ser ajenos a dar una mirada a la fiscalidad ambiental sobre la energía fósil para mejorar aún más el cambio energético fósil a una energía renovable con incentivos tributarios, esta vez no solo a nivel de país por país sino de manera global.

4. La fiscalidad ambiental como herramienta económica para proteger el medio ambiente

4.1. El principio quien contamina paga

El Estado moderno tiene por finalidad lograr el bien común entre los ciudadanos, por lo que se han emitido normas legales para ordenar las actuaciones entre ellos. Esto implica que el Estado debe respetar los derechos fundamentales de los ciudadanos y se debe tener el mismo respeto entre los ciudadanos.

En esa perspectiva, los daños colaterales ilícitos se configuran como delitos y los daños leves como infracciones. En cuanto a la contaminación ambiental, el principio *quien contamina paga* guía la proporcionalidad de la contaminación fuera de los límites como delito. Dentro de los límites se pueden aplicar tributos como el que planteamos a nivel mundial, que tenga como base

imponible los GEI para internalizar los costos y reducir la demanda de los bienes producidos contaminando a nivel industrial con los GEI.

De otro lado, así como se aplica este principio para internalizar las externalidades negativas como la contaminación, el Estado también puede aplicar incentivos para provocar externalidades positivas como la reforestación o la sustitución de bienes ecoeficientes a cambio de los que no lo son.

4.2. Función extrafiscal del tributo

La evolución moderna del tributo hace que la mera recaudación para solventar gastos públicos resulte superada a la función del tributo para fines no recaudatorios, como un avance doctrinario y jurisprudencial al principio jurídicamente normativizada.

En tal virtud, el concepto de tributo con la doble función fiscal y extrafiscal es el que actualmente se viene consolidando como un concepto moderno de tributo a nivel mundial, así la dación normativa de tributos ambientales y beneficios tributarios implican la protección ambiental con la justificación del principio de solidaridad que se vincula en la práctica por el principio *quien contamina paga*. De este modo, la internalización de externalidades negativas mediante tributos o positivas mediante beneficios son la base para sostener el derecho tributario ambiental con pilares sólidos para su próxima consolidación como una nueva rama denominada derecho tributario ambiental.

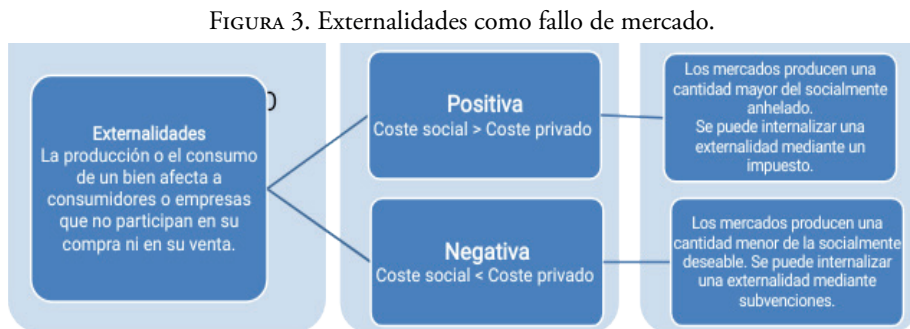
Es pertinente mencionar que el tributo es muy importante para sostener un Estado de derecho constitucional y social, sin embargo, dicha concepción resulta muy limitada hoy en día, toda vez que el tributo no solo tiene fines fiscales o recaudatorios, sino también fines no fiscales, especialmente frente al cambio climático que regule los estándares adecuados de los GEI. Es decir, el tributo puede ser un instrumento que sirva para influir en el comportamiento de los consumidores y empresarios con la finalidad de reducir externalidades negativas e incentivar las positivas. Su aplicación no implica desconocer los principios de la justicia tributaria, dado que se estaría convirtiendo en un tributo arbitrario, transformándose en una intervención proscrita por la Constitución. Claro está que los fines extrafiscales se encuentran en el núcleo del tributo moderno, por lo que no necesita que se exprese literalmente en la norma jurídica, ni menos aún no existe la violación del principio de destino al gasto público. Tampoco se vulnera el principio de igualdad o la capacidad económica de modo instantáneo, salvo en caso de duda, se debe realizar la prueba de proporcionalidad.

En consecuencia, los fines extrafiscales del tributo nos hace repensar el concepto limitado del tributo a la mera recaudación y fundar una nueva concepción de un tributo moderno que incluya ambos fines. De este modo, por ejemplo, la aplicación del impuesto a las bolsas y botellas no retornables es una herramienta muy importante para demostrar si un tributo ambiental funciona.

Por lo tanto, es vital que la función extrafiscal se incorpore en la tributación ambiental sobre los GEI, así también debe ser monitoreada para evitar su distorsión y cumplir eficazmente su objetivo de protección ambiental en la realidad y evitar su inconstitucionalidad. En esa perspectiva se diferencia de los tributos clásicos donde su única vinculación es con el gasto público que incluso es dudoso cuando los gobiernos gastan muy mal o están plagados de corrupción y de una burocracia insostenible.

4.3. *Análisis económico de la tributación ambiental*

En la siguiente figura se destaca la relación de fallos de mercado con las externalidades, sus clases y sus efectos:



Fuente: elaboración propia.

En esta figura, según Yacolca (2016), se resume a la externalidad como un fallo de mercado. Se precisa que:

El estudio de las externalidades positivas y negativas es importante para sustentar la aplicación de la función extrafiscal del tributo, y de este modo, pueda instrumentarse como impuesto, contribución o tasas y, de otro lado, la utilización de beneficios en pro de la protección del medioambiente, internalizando los costos o reconociendo los beneficios a los agentes económicos que generan las externa-

lidades positivas (pro ambiente) o negativas (contaminación ambiental), que son considerados fallos de mercado. De este modo, están diseñados para internalizar los costes sociales que no asumen los agentes contaminadores. En esa perspectiva, la fiscalidad ambiental es parte de la solución como política pública, entendida como tributos ambientales (que gravan las diversas formas de contaminación o los productos que lo generan) y beneficios o elementos ambientales (introducidos dentro de la estructura de los tributos tradicionales: como una alícuota reducida en el IVA, deducciones por adquisición de tecnología limpia en el Impuesto a la Renta o beneficios). Así es posible que la fiscalidad ambiental pueda ser más efectiva. Es importante precisar que los incentivos funcionan cuando se controlan con indicadores caso contrario solo beneficia a las empresas sin un cambio de comportamiento frente a la protección ambiental. Las grandes inversiones en energía necesitan contar con reglas claras para crecer y por otro lado es necesario que dichas reglas deben regular también para internalizar sus costos cuando provocan contaminación ambiental u otros efectos nocivos (Yacolca, 2016).

Por lo dicho, actualmente existe muchos instrumentos económicos que han sido parte de una tributación ambiental para enfrentar la contaminación atmosférica, del agua, del suelo. Es un avance muy interesante que nos sirve de fundamento para plantear una alternativa global.

5. Una reforma fiscal verde como base para un impuesto global

Por la necesidad de enfrentar al cambio climático se han formulado muchas soluciones, entre ellas una reforma fiscal verde global, como hizo referencia Yacolca (2016):

De esta manera, la tributación ambiental desde una Reforma Fiscal Verde global puede enfrentar adecuadamente al contaminador oportunista que no paga por los desechos, CO₂ u otros tóxicos que genera como externalidades negativas, cuyos costos los asume por ahora el Estado afectado. Pero aún no se ha pensado en lograr internalizar la contaminación atmosférica que produce el calentamiento global desde una visión comunitaria y mundial. Buscando que países como USA, China e India asuman los costos más altos que genera el calentamiento global de sus industrias. Los demás países según su emisión de gases de efecto invernadero (GEI). No obstante, una mirada en las legislaciones de América Latina podemos advertir que aún no existen reformas fiscales verdes (Gago *et al.*, 2002),

sólo iniciativas poco audaces, mediante la creación de incentivos tributarios y en algunos países, algunos tributos ambientales. Por tal razón, es indispensable tener una visión más amplia, que tenga como objetivo realizar una armonización fiscal ambiental comunitario a nivel de países latinos, para proteger el medio ambiente a nivel global frente al cambio climático y la contaminación ambiental transfronterizo. El ser humano debe girar el timón a una economía verde con determinación y de pervivencia humana. Es así como en esa línea se encuentra la denominada reforma fiscal verde.

De ahí la propuesta de incidir en un impuesto ecológico como instrumento económico que sirva como herramienta para internalizar las externalidades negativas que también son fenómenos económico-sociales. De este modo, es posible utilizar una herramienta eficaz frente al calentamiento global.

6. La necesidad de un mapa mundial armonizado mediante un barómetro para conocer en tiempo real los GEI por país y su mitigación o imposición ecológica

Es importante precisar que la problemática que representa el cambio climático para la vida humana requiere de un mapa armonizado mediante un barómetro para conocer en tiempo real los GEI por país y su mitigación o imposición ecológica. Si se conocen a todos los ciudadanos que son los que producen más GEI será posible decidir qué eco-productos comprar y qué productos contaminantes no hacerlo. Una forma de comunicación para que la humanidad tome decisiones más precisas y con mayor presión social para realizar verdaderas acciones frente al cambio climático.

En ese sentido se plantea la elaboración de un mapa georreferenciado y con precisión sobre la cantidad de GEI producido por cada país. Esto permitirá contar con la base para aplicar el impuesto ecológico global que se plantea. Porque es la única forma, por ahora, para saber qué países han superado los mínimos permitidos de GEI y quienes respetan e incluso mitigan para que se considere su conducta o huella ecológica favorable.

Los resultados que arroje el mapa servirán de insumo para utilizar un barómetro de tributación ambiental global con la finalidad de monitorear su eficacia y realizar las políticas públicas por país y globalmente.

7. Diseño de un impuesto ecológico global por exceso de GEI en los países del planeta

7.1. ¿Por qué la propuesta debe ser un impuesto ecológico y no una contribución o tasa?

En la actualidad, se ha rediseñado la tributación de ciertos productos como los combustibles (impuesto ambiental impuro, porque se sigue vendiendo y contaminando), las bebidas azucaradas y los licores (impuesto para proteger la salud por el gasto público que implica atender enfermedades por su consumo) que están afectos al Impuesto Selectivo al Consumo y, a modo de ejemplo, un impuesto especial a las bolsas de plástico como el primero en denominarse impuesto ambiental puro u otros similares donde existen bienes sustitutos, para que el consumidor pueda cambiar de bien contaminante a eco-eficiente.

Los primeros, si bien son impuestos clásicos de carácter específico o selectivo, han mutado de un fin netamente fiscal a un fin extrafiscal. Sus alícuotas contienen una variable que incide en el precio de estos productos para modificar su consumo. Los resultados son muy positivos a pesar de que aún contaminan porque solo se gradúa la cantidad de nocividad entre los bienes contaminantes como en el caso de los combustibles en grados de plomo. Sin embargo, al tratarse bienes de demanda inelástica se tiene que medir económicamente sus efectos para que no se convierta en un impuesto regresivo y altere la presión tributaria.

En cuanto al segundo, esto es, el impuesto especial a la venta de bolsas de plástico, en el caso peruano fue creado con fecha 18 de diciembre de 2018, mediante Ley N° 30884, denominada «Ley que regula el plástico de un solo uso y los recipientes o envases descartables». A nivel mundial existen muchos países que han apostado por esta clase de tributación sobre plásticos, lo que es un punto de partida para que se pueda ver las bondades de la tributación ambiental en su lado más positivo y efectivo frente a la reducción de la demanda y, por consiguiente, a la nocividad del residuo.

Por último, con relación a las contribuciones y tasas podemos precisar que pueden ser aplicadas a nivel local o por país, pero para enfrentar el cambio climático a nivel global tiene más impacto el impuesto por su carácter directo e indirecto sobre el consumo de bienes y sobre la contaminación atmosférica como los GEI en la cual se pretende aplicar a nivel global.

7.2. Elementos del impuesto ecológico global por el exceso de GEI de los países del planeta

Los tributos en general tienen los denominados elementos esenciales que constituyen su estructura para ser considerados como tales y deben respetar los principios constitucionales tributarios para que puedan ser considerados justos.

- El primero de ellos es el elemento material que precisa lo que grava el tributo y en el caso del impuesto que estamos proponiendo gravaría las emisiones en exceso de GEI según se establezcan en el acuerdo global suscrito por los países del planeta. Si bien cada país tendría una cuota permitida, solo estaría gravada el exceso.
- El segundo elemento es el subjetivo en el cual el sujeto activo sería una organización mundial que represente a todos los países firmantes del acuerdo. El sujeto pasivo serían los países que actuarían como agentes de retención sobre los excesos de GEI de las empresas estatales o privadas en su territorio.
- El tercer elemento es el temporal que debe ser estudiado cuidadosamente para que se aplique mensual o anualmente, dependerá de los niveles de GEI en el cual actualmente nos encontramos a nivel global y de cómo se determinará los mínimos y máximos permitidos.
- El cuarto elemento es el espacial que será por el territorio de cada país miembro del acuerdo mundial que se suscriba con grado de responsabilidad frente al cambio climático y ratificados a nivel constitucional por los poderes de cada Estado.
- El quinto elemento es el cuantificable que se determinará sobre una base imponible de GEI en exceso y un porcentaje según los parámetros que se apruebe en el acuerdo antes mencionado.

La base normativa sería el acuerdo suscrito por los países del planeta ratificado por cada país para que resulte obligatorio y sobre todo un compromiso serio frente al cambio climático que es el problema para enfrentar ahora que aún existe la oportunidad para la pervivencia humana.

Por ende, resulta necesario que la propuesta del impuesto ecológico global por el exceso de GEI se aplique a todos los países del planeta. Su impacto sería trascendental y evitaría los problemas de deslocalización fiscal de estos tributos. Evitaría la distorsión de precios internacionales en bloque de los Estados. También, unificaría la política tributaria y ambiental, para que no ocurra hoy

lo que pasa con los impuestos ambientales que solo algunos países están aplicando y muchos otros no. Las políticas fiscales y ambientales deben fomentar una protección ambiental a nivel trasfronterizo y global.

8. Conclusiones

Es evidente que estamos acostumbrados a vivir con varios tipos de energía desde que despertamos hasta que nos vamos a dormir. El consumo de agua, gas, electricidad, gasóleos y otros son parte de nuestra subsistencia. Por eso su demanda cada vez más crece y dependemos de grupos de poder económico que invierten millones de dinero obteniendo sin duda grandes ganancias. El problema no está en sus dividendos, sino en la dependencia de la humanidad a combustibles fósiles. En razón a ello, la energía renovable provocará lo mismo en breve revirtiendo la estructura energética de los países. Sin duda los incentivos fiscales ayudan para que se produzcan más rápido. La fiscalidad ambiental es la herramienta más idónea, por la forma como se sujeta al libre mercado, para producir cambios de comportamiento de las personas hacia una economía verde.

Estamos obligados a buscar un cambio del uso de energía fósil hacia la energía renovable que permita un aumento de la inversión privada y mediante incentivos hacer el camino más rápido. Sin descuidar que se debe respetar el medio ambiente y en el caso de producir externalidades negativas deben ser internalizadas para quien contamine pague por ello. De este modo, la fiscalidad ambiental por un lado ayuda y por otro controla e internaliza costos ambientales.

Por último, es pertinente insistir en la aplicación de un impuesto ecológico global por el exceso de GEI de los países del planeta con la finalidad de conocer por medio de un mapa y barómetro a los países responsables para que internalicen sus externalidades negativas. Del mismo modo, conocer a los países que hacen un cambio positivo para que de este modo se reduzca a un nivel óptimo el calentamiento global y a futuro se controle preventivamente.

Bibliografía

- GAGO RODRÍGUEZ, Alberto; Xavier LABANDEIRA VILLOT y Miguel RODRÍGUEZ MÉNDEZ (2002). *Imposición ambiental y reforma fiscal verde: tendencias recientes y análisis de propuestas*. Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Vigo.
- MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINAS (2021). «Principales indicadores del sector eléctrico a nivel nacional a enero 2021». Recuperado de http://www.minem.gob.pe/_detalle.php?idSector=6&idTitular=9926
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (2012). *El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente*. Ciudad de México: Foro Consultivo Científico y Tecnológico. Recuperado de http://www.foroconsultivo.org.mx/libros_editados/sistema_tributario.pdf
- SOCIEDAD NACIONAL DE MINERÍA, PETRÓLEO Y ENERGÍA (2016). «La electricidad en el mundo». Recuperado de <https://www.snmpe.org.pe/energia/publicaciones-del-sector-electrico/la-electricidad-en-el-mundo.html>
- YACOLCA ESTARES, Daniel (2016). *Posibilidad de la tributación ambiental en el Perú*. [Tesis de doctorado]. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de https://pucp.ent.sirsi.net/client/es_ES/campus/search/results?qu=daniel+yacolca

Tratamiento del impuesto a la renta por gastos de operaciones con no domiciliados

EVA CAROLINA AYALA FLORES

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Una de las conferencias presentadas en el I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Tributación fue «Fiscalización de operaciones con sujetos no domiciliados», cuya exposición estuvo a cargo del Dr. Richard Llaque Sánchez (y Vásquez Tarazona, 2023).

Las consideraciones en la mencionada conferencia fueron enfocadas a observaciones que podría realizar la autoridad tributaria peruana (SUNAT-Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria) a las compañías en un proceso de fiscalización; por ello, el presente artículo busca complementar lo mencionado en la conferencia, pero desde el punto de vista de las compañías y el momento previo a una fiscalización, el momento de la determinación de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta.

2. Análisis

La tributación de no domiciliados es materia tanto de normativa interna como internacional; considerando su implicancia en la recaudación de un país como en el sobre costo que podría significar por doble imposición o estrategias para generar doble no imposición o reducción de tributación global por estrategias de planificación fiscal. Es así, que cada país establece pautas generales para su aplicación considerando los principios de tributación internacional para su gravamen, pero su tratamiento se complementa también con acuerdos internacionales que pueden delimitar de forma más específica su alcance (Llaque y Vásquez, 2023).

Los principios de Tributación Internacional aplicables para determinar la forma de gravar las rentas de los no domiciliados son los siguientes:

- Principio de residencia. La entidad debe pagar el Impuesto a la Renta en su país de residencia.
- Principio de fuente. La entidad debe pagar el Impuesto a la Renta en el país donde produce su riqueza.

Rohatgi (2008) menciona que la regla de residencia se basa en la «conexión personal» y que llega a gravar las rentas mundiales; en cambio, la regla de fuente se basa en la «conexión económica». La aplicación de ambas, en una misma transacción, pero por diferentes jurisdicciones, genera conflictos que resultan en la indeseable doble imposición; es así, que el citado autor considera que el conflicto más común en la fiscalidad internacional es el referente a la tributación residencia-fuente.

La doble imposición es indeseable dado que genera para las compañías un sobrecosto fiscal que podría ser superior a la mitad de la renta y esto es contraproducente para la economía porque encarece precios para los consumidores o reduce utilidad para los inversionistas (dependiendo de quién finalmente asuma el sobrecosto); ambos escenarios no son alentadores para los Estados, dado que buscan el bienestar² general de sus ciudadanos, sean consumidores o inversionistas.

Si bien es indeseable, es un resultado natural por la aplicación de la potestad jurídica de cada Estado y, necesario, considerando también que el Estado debe resguardar sus recursos y procurar una adecuada recaudación.

En Perú, se aplica el principio de residencia para los contribuyentes domiciliados y el principio de fuente para los contribuyentes no domiciliados de acuerdo con lo dispuesto literalmente en el artículo 6 de la Ley de Impuesto a la Renta:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7°, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Según Sarduy González y Rosado Haro (2018), la doble imposición internacional es aplicar un gravamen a la capacidad económica en varios Estados, lo

2 El artículo 65 de la Constitución Política del Perú establece que «el Estado defiende el interés de los consumidores y usuarios».

que resulta en un impuesto superior al que se aplicaría a la renta si solo fuera impuesto en un Estado. Esto se debe a que dos Estados gravan un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica y, en ambos casos, el sujeto pasivo es el mismo.

2.1. No domiciliados y rentas gravables

Dado que el concepto es «no domiciliado» es importante saber qué se cataloga como «domiciliado» en la normativa del Impuesto a la Renta peruano.

Al respecto, según el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera que son domiciliados en el Perú a:

- a) Aquellos peruanos que residen en el país.
- b) Aquellas personas extranjeras que hayan vivido o permanecido en Perú durante más de 183 días calendarios en un lapso de 12 meses.
- c) Aquellos que han sido designados por el sector público nacional para desempeñar funciones oficiales o de representación en el extranjero.
- d) Las entidades legales establecidas en el país. Las sucursales, agencias u otros lugares permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades que están establecidas en el exterior y cuyo domicilio alcanza a la sucursal.
- e) Las empresas unipersonales, sociedades y entidades con sede en el exterior que tienen sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú tienen la renta de fuente peruana como domiciliadas.
- f) Las herencias en caso de que el difunto tuviera residencia en el momento de su fallecimiento.
- g) Los bancos internacionales en cuanto a los ingresos que obtienen de sus operaciones en el mercado nacional.
- h) Empresas unipersonales, sociedades de hecho, sociedades irregulares, comunidades de bienes, *joint ventures*, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, constituida o establecida en el país.

Las personas naturales, excepto en el caso c), dejan de ser domiciliadas cuando adquieren la residencia en otro país y hayan salido del Perú. Si no se puede acreditar la residencia, mantendrán la condición de domiciliadas mientras no se ausenten del país por más de 183 días calendario dentro de un periodo de 12 meses. Si pierden su estatus de residentes, lo recuperarán cuando regresen a su país y permanezcan más de 183 días.

La regla de los 183 días no es particular para Perú sino más bien es un indicador objetivo utilizado por muchos países para definir el domicilio y, así sea objetivo, ha sido fuente de controversias fiscales muy mediáticas³ en las que la información pública en redes sociales, inteligencia artificial o contenido de telecomunicaciones ha sido clave para identificar la estancia día por día en el periodo de 12 meses y más.

La Ley del Impuesto a la Renta⁴ menciona las rentas que serán gravables sin importar el domicilio:

TABLA 1. Rentas de fuente peruana.

	Rentas	Cuando
a	Producidas por predios, bienes y/o los derechos relativos a los mismos, incluyendo la enajenación.	Los predios estén situados en Perú.
b	Producidas por bienes o derechos, incluyendo la enajenación.	Los bienes están situados o los derechos son utilizados económicamente en el país.
c	Regalias	Los bienes o derechos por los que se pagan se utilizan económicamente en el país o son pagadas por un domiciliado.
d	Producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por operación financiera.	El capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado.
e	Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.	La entidad que los distribuya pague o acredite se encuentre domiciliada.
f	Rendimientos y la renta por enajenación de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts).	Tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.
g	Por el trabajo personal, en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole.	Se lleven a cabo en territorio nacional.
h	Rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal.	Son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país.
i	Enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones, acciones de inversión u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.	Las entidades que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.
j	Por servicios digitales.	Se utilice económicamente, use o consuma en el país.
k	Por asistencia técnica.	Se utilice económicamente en el país.
l	Intereses de obligaciones.	La entidad emisora esté constituida en el país.
m	Dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración otorgadas por empresas domiciliadas o el Sector Público Nacional.	Paguen a sus directores u órganos administrativos o cargos oficiales que actúen en el exterior.
n	Provenientes de la contratación por un no domiciliado con un domiciliado por Instrumentos Financieros Derivados.	El activo subyacente sea el tipo de cambio de moneda nacional con respecto a otra moneda y su plazo efectivo no exceda de 180 días.
ñ	Enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital.	Las acciones o participaciones de capital sean de personas jurídicas domiciliadas en el país.
o	Por las transferencias de créditos realizadas por <i>factoring</i> u otras operaciones en las que el factor o adquirente del crédito asume el riesgo crediticio.	El cliente o transferente del crédito sea un sujeto domiciliado en el país o cuando el deudor cedido sea domiciliado en el país.

Fuente: extracto de los artículos 9° y 10° de la Ley del Impuesto a la Renta.

3 Ramírez (2022) menciona casos de influencers, futbolistas y también el caso de una cantante de reconocimiento mundial en el que la Agencia Tributaria Española pudo llegar a hacer seguimiento diario de sus movimientos sociales.

4 El Informe Nro. 008-2012-SUNAT/2B0000 ha señalado que «la renta obtenida estará gravada con el Impuesto a la Renta en Perú en la medida que sea considerada de fuente peruana de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9° y 10° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta».

2.2. Retención del Impuesto a la Renta: Nacimiento de la obligación tributaria y tasas impositivas

El nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta en el caso de los no domiciliados se origina en el pago, mientras que la recaudación se realiza mediante la retención sobre el mencionado pago que realiza el contribuyente domiciliado que los contrata.

El artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de fuente peruana a proveedores no domiciliados, deben retener y abonar esta retención a SUNAT con carácter definitivo dentro de los plazos previstos para las obligaciones tributarias de periodicidad mensual.

Si bien la disposición de retener el pago aparentemente es simple, este es el momento clave para el cumplimiento de la obligación tributaria con respecto al no domiciliado y debe asegurarse el debido procedimiento de cuidado para no generar posibles observaciones en una fiscalización tributaria.

TABLA 2. Presunción de renta de no domiciliados.

Tipos de renta		Renta de fuente peruana (% sobre los ingresos)
a	Primas de seguros	7%
b	Alquiler de naves	80%
c	Alquiler de aeronaves	60%
d	Transporte entre la República y el extranjero	1% por transporte aéreo. 2% por transporte marítimo.
e	Servicios de Telecomunicaciones entre la República y el extranjero	5%
f	Suministro del material por agencias internacionales de noticias	10%
G	<ul style="list-style-type: none"> • Distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas. • Cesión de derechos de retransmisión televisiva. 	20%
h	Suministro de contenedores para transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte	15%
i	Sobreestadia de contenedores para transporte	80%
j	Venta de recursos hidrobiológicos altamente migratorios extraídos dentro y fuera del dominio marítimo del Perú a empresas domiciliadas.	9%

Fuente: Artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La normativa peruana admite que existan casos de ingresos de no domiciliados que, si bien de forma general son calificadas como rentas gravadas, se considere como presunción que solo una parte de esos ingresos sean considerados como rentas de fuente peruana. Esto partiendo de un supuesto lógico;

por ejemplo, por el transporte internacional, si una empresa no domiciliada realiza un transporte del país x hasta Perú, no todo ese transporte estará asociado a una prestación en Perú. Así es que en el artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta se establecen las siguientes tasas:

Luego de determinar la renta de fuente peruana, se aplican los siguientes porcentajes de Impuesto a la Renta según el tipo de transacción. Es de notar que, para las empresas no domiciliadas, la mayor tasa aplicable (30%) es superior a la tasa más alta aplicable a las empresas domiciliadas (29.5%):

TABLA 3. Impuesto a la renta de no domiciliados.

Tipo de renta		% Retención
a	<ul style="list-style-type: none"> • Dividendos y otras formas de distribución de utilidades. • Ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles. • Otras rentas provenientes del capital. 	5%
b	Intereses, cuando los pague un generador de rentas de tercera categoría que se encuentre domiciliado en el país. Si son partes vinculadas o si los intereses derivan de operaciones realizadas desde o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o con sujetos de un régimen fiscal preferencial: 30%	4,99%
c	<ul style="list-style-type: none"> • Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios realizada fuera del país. • Rentas del trabajo. • Regalías. • Otras rentas. 	30%
d	Rentas de artistas intérpretes y ejecutantes por espectáculos en vivo	15%

Fuente: Artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. Instrumentos para eliminar la doble imposición

Existen dos tipos de doble imposición: doble imposición económica y doble imposición jurídica; la primera, supone una sobrecarga fiscal por una misma transacción y que recae en distintos individuos; la segunda, es una sobrecarga fiscal también por una misma transacción pero que recae en un mismo individuo. En ambos casos, la imposición se realiza en dos jurisdicciones distintas.

La doble imposición que se busca eliminar con instrumentos jurídicos es la de tipo jurídico. Existen dos métodos para esta eliminación:

— Método de exención: El Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del Estado de la fuente, considerándolas rentas exentas.

- Método de imputación: El Estado de residencia calcula el impuesto sumando todas las rentas del contribuyente, sean rentas de fuente nacional o extranjera, pero se imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero como crédito contra el Impuesto a la Renta.

La normativa peruana tiene mecanismos de exención e imputación⁵; sin embargo, para el caso materia del artículo, solo es aplicable el método de exención.

La exención se aplica mediante la aplicación de convenios para evitar la doble imposición y el criterio de reciprocidad establecido en el artículo 48 de la ley del Impuesto a la Renta.

2.3.1. Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) y Decisión 578 del Pacto Andino

Conforme a lo dispuesto en la Norma II del Título Preliminar del Código tributario, los tratados internacionales (como los convenios señalados) aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República, son fuentes de Derecho Tributario, su rango incluso solo es menor que las disposiciones constitucionales.

TABLA 4. Convenios vigentes⁶.

Países	Aplicable desde
Chile	01/01/2004
Canadá	01/01/2004
Decisión 578 Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador)	01/01/2005
Brasil	01/01/2010
México	01/01/2015
Corea	01/01/2015
Suiza	01/01/2015
Portugal	01/01/2015
Japón	01/01/2022 ⁵

Fuente: elaboración propia.

Los modelos⁷ de convenio que tenemos en Perú son OCDE y Pacto Andino: Modelo de Convenio OCDE

5 Se dispone el mecanismo de imputación para las rentas de fuente extranjera que resulten para contribuyentes domiciliados en el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta.

6 En el caso de Japón, la fecha de vigencia es desde el 01/01/2022, salvo el artículo 26° que aplica desde el 29/01/2021.

7 Para Gildemeister (1998), los modelos más utilizados en el mundo son el Modelo OCDE, Modelo ONU y Modelo Pacto Andino.

- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁸ reconoce la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones en otros países mediante la aplicación de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.
- Tiene como criterio determinante el principio de residencia.

Modelo Pacto Andino

A diferencia del Modelo OCDE, prevalece el principio de fuente. Para Perú, utilizamos este modelo únicamente en la Decisión 578.

Por ejemplo, se establece como criterio determinante de la fuente el país donde se registra el gasto.

Certificado de Residencia Fiscal

El Decreto Supremo N° 090-2008-EF regula la emisión y establece la obligación de presentar el Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición.

Según el mencionado Decreto Supremo, se requieren tres requisitos con respecto al Certificado de Residencia a fin de aplicar un CDI en Perú:

- Que se entregue o cuente con él en el momento de la retención.
- Que el periodo de vigencia por el cual se ha otorgado debe comprender la fecha en la que se efectuó el servicio.
- Que no tenga una antigüedad mayor a cuatro meses desde su fecha de emisión.

El Informe N° 094-2015-SUNAT/5D0000 indica que los Certificados de Residencia del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, otorgados por un año, reconocen la condición de residente siempre y cuando sean presentados para la retención del Impuesto a la Renta dentro del plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de su emisión.

A partir de la normativa mencionada, si bien los CDI no hacían ni hacen referencia a un requisito documentario como es el Certificado de Residencia Fiscal y menos aún a requisitos que este deba contener, se limitaba la aplicación de estos convenios internacionales basándose en la normativa interna.

El 23 de marzo de 2023, se publicó la Casación 8380-2021 que dictamina un precedente vinculante de obligatorio cumplimiento, el cual sostiene que el Decreto Supremo No 090-2008-EF tiene como objetivo reconocer la condición de residentes en países con los que Perú ha suscrito convenios tributarios para evitar la doble imposición para los contribuyentes no domiciliados. Por

⁸ Fundada en 1961, la OCDE agrupa a 38 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

lo tanto, no es correcto entender que la posibilidad de emitir y entregar el certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha especificado esta formalidad.

Es con esta casación, que se «libera» a los contribuyentes de la limitación que significaba la formalidad de los Certificados de Residencia; sin embargo, a la fecha de edición de este libro, el Decreto Supremo 090-2008-EF no ha sido derogado y, aún con la casación mencionada, contar con un Certificado de Residencia es recomendable para un adecuado y sólido sustento tributario.

2.3.2. Reciprocidad en la exención del pago del Impuesto a la Renta

La normativa tributaria peruana ha dispuesto una excepción a la aplicación del Impuesto a la Renta a no domiciliados que no se encuentra amparada en convenios y es específica para un tipo de actividad. Según el artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta:

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país [...] obtienen rentas netas de fuente peruana iguales a los importes que resulten por aplicación de los porcentajes que seguidamente se establecen para cada una de ellas:

[...]

d) Transporte entre la República y el extranjero: 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo y 2% de los ingresos brutos por fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

Es de anotar que no existe un formato preestablecido para la comunicación a SUNAT ni tiempo de vigencia ni requisito de respuesta.

Es recomendable, si se cuenta con proveedores no domiciliados que señalen que cumplen con los requisitos de esta excepción, solicitar la comunicación más sustentos presentados a SUNAT. Adicionalmente, pedir al menos una vez cada año una conformidad escrita de que no hubo cambios en la legislación del país donde tienen su sede o alguna nueva comunicación que se haya presentado a SUNAT sobre el mismo tema.

Con base en todo lo anteriormente explicado, para efectuar la retención a un sujeto no domiciliado, se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

- ¿Es una renta gravable según la Ley del Impuesto a la Renta? Ver tabla 1.
- Identificar si existe presunción de renta de fuente peruana aplicable. Ver tabla 2.
- Identificar la tasa del impuesto de acuerdo con el tipo de actividad. Ver tabla 3.
- Si aplica reciprocidad por transporte internacional, contar (a la fecha de la retención) con documentación sustentatoria que acredite la exoneración.
- De existir convenio para evitar la doble imposición con el país en el que reside el no domiciliado (ver tabla 4), determinar el tratamiento que corresponde según el artículo aplicable al tipo de renta.
- De existir CDI, al momento de la retención, contar con documentación sustentatoria que acredite la residencia fiscal en el país con el que se tiene firmado el CDI.

2.4. Criterios específicos para la deducibilidad de los gastos con no domiciliados

2.4.1. Comprobante de pago

Según el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos cuya facturación no cumpla con los requisitos y características establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago no son deducibles para efectos del impuesto mencionado. Debido a que el Reglamento de Comprobantes de Pago es una legislación nacional, el legislador ha permitido un tratamiento especial para los no domiciliados en el inciso o) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:

- o) Los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados serán deducibles aun cuando no reúnan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero siempre que cumplan por lo menos los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del Artículo 51°-A de la Ley.

Los datos mínimos que deben contener los comprobantes de no domiciliados, según el artículo 51°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, son los siguientes: Nombre, denominación o razón social del no domiciliado, domicilio del no domiciliado, naturaleza u objeto de la operación, fecha y el monto.

Nótese que entre los requisitos establecidos, no se indica el RUC ni la denominación de la empresa peruana. Así, aunque no se cuente con este dato, el comprobante es válido tributariamente; sin embargo, para una adecuada trazabilidad y sustento de la operación, es recomendable que contenga esta información y concuerde con los datos de la entidad peruana que registrará el gasto.

2.4.2. Pago

La legislación peruana ha dispuesto una regla para que haya correlación de tiempo entre dos variables: a) el periodo de pago del impuesto por el ingreso del no domiciliado y b) el periodo en el que se hace deducible el gasto por el servicio de un no domiciliado. De esta forma se reduciría el impacto en temporalidad de la recaudación y desalentar cualquier espacio de planeamiento fiscal agresivo producto de esa temporalidad.

Según el artículo 37°, inciso a.4) de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos realizados con sujetos que no residen en el país pueden ser deducibles si se han pagado antes del vencimiento de la declaración jurada anual. Los egresos por transacciones mencionadas que no se deduzcan en el periodo en el que se pagan causarán una diferencia temporal entre la utilidad contable y la renta neta tributaria, ya que podrán deducirse en el periodo en el que se paguen.

2.4.3. Países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición

Como criterio generalizado en la mayoría de los países, se establece un perjuicio al no considerar como gasto deducible el relacionado a no domiciliados de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición. En el caso de Perú, el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona que no son deducibles:

- m) Los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos:
 Son residentes de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición;
 Son establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios no cooperantes de baja o nula imposición; o,
 Sin quedar comprendidos en los numerales anteriores, obtienen rentas, ingresos o ganancias a través de un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición; o sujetos a un régimen fiscal preferencial por dichas operaciones.

TABLA 5. Países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición.

PAÍSES O TERRITORIOS NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN	
1. Anguila	23. Mancomunidad de Dominica
2. Antigua y Barbuda	24. Mancomunidad de las Bahamas
3. Aruba	25. Niue
4. Bailía de Jersey	26. Principado de Andorra
5. Barbados	27. Principado de Liechtenstein
6. Belice	28. Principado de Mónaco
7. Bermudas	29. Región Administrativa Especial de Hong Kong
8. Curazao	30. Reino de Bahréin
9. Estado Independiente de Samoa	31. Reino de Tonga
10. Federación de San Cristóbal y Nieves	32. República de Chipre
11. Gibraltar	33. República de las Islas Marshall
12. Granada	34. República de Liberia
13. Guam	35. República de Maldivas
14. Guernsey	36. República de Nauru
15. Isla de Man	37. República de Panamá
16. Islas Caimán	38. Republica de Seychelles
17. Islas Cook	39. Republica de Trinidad y Tobago
18. Islas Monserrat	40. República de Vanuatu
19. Islas Turcas y Caicos	41. Sint Maarten
20. Islas Vírgenes Británicas	42. San Vicente y las Granadinas
21. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América	43. Samoa Americana
22. Labuán	44. Santa Lucía

Fuente: Anexo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Son considerados regímenes fiscales preferenciales⁹, los países o territorios que cumplan al menos con dos de los siguientes criterios:

- Si no existe un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o Convenio para Evitar la Doble Imposición que incluya una cláusula de intercambio de información; o existiendo el mencionado Acuerdo o Convenio, no cumpla con el intercambio de información con el Perú o que este sea limitado.
- Ausencia del régimen fiscal de transparencia.
- Si la tasa del impuesto sobre la renta aplicada es inferior al 60% de la que correspondería en Perú para rentas similares a sujetos domiciliados.
- Si el régimen fiscal impide explícita o implícitamente a los residentes del país o territorio, o si los sujetos beneficiados están prohibidos a operar en el mercado nacional.
- Calificados por la OCDE como regímenes perniciosos o potencialmente perniciosos.

⁹ De acuerdo con el artículo 86° del Reglamento del Impuesto a la Renta.

2.4.4. Empresas vinculadas no domiciliados

Las normas de precios de transferencia regulan la determinación de los valores pactados entre partes vinculadas, así como operaciones realizadas desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes, de baja o nula imposición o regímenes fiscales preferenciales; estos precios deben estar a valor de mercado y se amparan en el principio de *Arm's Length*¹⁰.

En Perú, la normativa de precios de transferencia tiene efecto únicamente en el Impuesto a la Renta y está dispuesta en el capítulo XIX del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Si bien el alcance de estas normas no es únicamente para transacciones con no domiciliados, dado que se pueden tener por ejemplo empresas vinculadas en el país, ciertamente es un punto adicional a tener en cuenta para ver un panorama completo cuando se determine el tratamiento y sustento aplicables a un gasto por operaciones con no domiciliados. Así que se debe evaluar el valor de mercado y si no se cumple con el principio de *Arm's Length*, calcular si se genera un perjuicio fiscal¹¹; de ser así, se adicionaría en el cálculo del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, como el gasto revisado en este artículo está vinculado a un no domiciliado, correspondería también evaluar un ajuste a la retención por rentas de fuente peruana del no domiciliado.

— Test de beneficio

Si el valor pactado para la transacción está acorde con las normas de precios de transferencia, se continúa con el siguiente requisito para definir si finalmente el gasto por la operación con el no domiciliado será deducible: Cumplir el test de beneficio¹².

Si las entidades independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por sí mismas o a través de un tercero, se cumple el test de beneficio, según el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando el servicio prestado brinda valor económico o comercial al cliente, mejorando o manteniendo su posición comercial. Es necesario tener documentación que respalde la veracidad del servicio, su esencia y necesidad, los ingresos del prestador del servicio y los criterios adecuados para su asignación.

10 Principio de *Arm's Length* o Plena competencia: Las transacciones que se realicen entre empresas relacionadas deben tener las mismas condiciones existentes en transacciones similares realizadas entre empresas independientes.

11 Se entiende que existe perjuicio fiscal cuando el valor convenido por las partes determina en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

12 Procedimiento recomendado en la Acción 10 del plan BEPS de la OCDE.

Asimismo, en el mencionado artículo también se dispone que cumplir el test de beneficio y contar con la documentación que lo soporte, es condición necesaria para la deducibilidad del costo o gasto.

Al proceder de una Acción del Plan BEPS, se ha implementado la normativa del test de beneficio a nivel global; Aragón e Hinostroza (2019) mencionan que existen legislaciones como la de India que tiene un Tribunal Fiscal con un enfoque particular, la teoría del «empresario prudente», según la cual, no es responsabilidad de la Administración Tributaria hacer juicios de valor sobre las decisiones que tome el empresario con respecto a los objetivos de la empresa; las decisiones del empresario sobre si un servicio recibido genera beneficios deben respetarse.

2.5. Medidas generales antielusivas nacionales e internacionales

Como menciona Valle (2000), al evaluar cada país, los inversionistas revisan factores como la estabilidad política, la fortaleza de las instituciones, la existencia de una política económica coherente; como es lógico, también evalúan la rentabilidad de su inversión y, para ello, se toma como variable básica el costo impositivo de operar en un determinado país.

La carga impositiva es la base de que la decisión de inversión sea a nivel nacional o internacional, desde iniciar un pequeño emprendimiento hasta expandir un negocio multimillonario; incluso enfocándonos no solo en negocios, sino también como punto de análisis en la toma de decisiones personales; por ejemplo, Kleven *et al.* (2020) han estudiado cómo la tributación puede ser un factor para la decisión de migrar a otro país y cómo la facilidad o limitación de esta movilidad puede generar que los Estados puedan acelerar o desacelerar ese proceso.

Por lo mencionado, es natural y necesario que exista planeamiento tributario en todo análisis de decisión económica. Ahora bien, el planeamiento puede ser desde conservador hasta agresivo; cuando es agresivo, puede involucrar conceptos como simulación, elusión o hasta fraude fiscal.

A nivel nacional, la norma base que limita el planeamiento fiscal agresivo es la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la denominada «norma general antielusiva». Adicionalmente, se tienen disposiciones especiales como el EBITDA tributario o reglas de enajenación indirecta de acciones que limitan prácticas de reducción o eliminación de carga fiscal.

A nivel internacional, la OCDE es el principal ente que busca implementar políticas globales en materia fiscal, entre otras, con el objetivo de tener una tributación con lineamientos generales en todo el mundo que permita una

recaudación justa. En ese marco, se inició con el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)¹³ y actualmente se trabaja en el Pilar 1¹⁴, Pilar 2¹⁵ y las Reglas GloBE (Global Anti-Base Erosion)¹⁶.

Para Mason (2020), BEPS ha generado que nos encontremos en un momento crucial para los impuestos internacionales, dado que más de 100 países tienen que realizar un análisis y negociación compleja para decidir cómo los Estados deben dividir el derecho a gravar las rentas internacionales.

En resumen, para un análisis completo del tratamiento tributario de un gasto por operación de no domiciliado, también se debe realizar una revisión general de las cláusulas que limitan o previenen la planificación fiscal agresiva tanto nacional como internacional, principalmente, pero no exclusivamente, si se trata de un no domiciliado que tiene vinculación económica con la entidad peruana.

3. Conclusiones

Contratar a un proveedor no domiciliado conlleva el asumir la obligación tributaria de la retención del Impuesto a la Renta. Esta obligación nace en el momento del pago y debe tenerse en cuenta si la renta es de fuente peruana, si aplica presunción de porcentaje de renta de fuente peruana, la tasa aplicable a la transacción, el criterio de reciprocidad, la aplicación de convenios para evitar la doble imposición y contar con los sustentos suficientes.

Para efectos del Impuesto a la Renta de la empresa domiciliada que contrata al no domiciliado, para la deducibilidad del gasto, se debe tener en cuenta si el comprobante reúne la información mínima requerida, la fecha de pago, el país o territorio desde, hacia o a través del que se realice la transacción, así como el cumplimiento de las normas de precios de transferencia.

13 «El paquete BEPS de la OCDE/G-20 fue publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.» (Centro de Estudios Internacionales Gilberto Bosques, 2025, p. 8).

14 Pillar One: Re-allocation of taxing rights. Alejandro Vadell (2022): «El objetivo es asegurar que las compañías realicen su tributación en el país donde efectúan de manera sostenida y significativa sus negocios, independientemente de tener presencia física en el lugar» (párr. 6).

15 Pillar Two: Global Minimum Tax. El objetivo es proteger la base tributaria, evitando su erosión o su traslado a países de menor o nula carga sobre la renta empresarial estableciendo una tasa de impuesto mínimo global de 15%.

16 De acuerdo con Vadell (2022), «las reglas GloBE definen un sistema de imposición coordinada entre los países para confirmar que los grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo global (15%) por las rentas generadas en cada jurisdicción en la que se desarrollen.» (párr. 4).

Todas las operaciones que tiene una empresa domiciliada, por sus rentas globales según el principio de residencia, y las empresas no domiciliadas, por sus rentas de fuente peruana, según el principio de fuente, deben pasar, como recomendación, por una evaluación interna de si pudieran ser consideradas producto de un planeamiento fiscal agresivo.

La recomendación general con respecto a todas las disposiciones revisadas en este artículo es contar con una debida diligencia siguiendo las pautas normadas y es crucial contar con la documentación que sustente cada decisión del tratamiento tributario.

Bibliografía

- ARAGÓN COLQUE, A. M. y V. M. HINOSTROZA MATOS (2019). *La distorsión del test de beneficio en materia de precios de transferencia*.
- CENTRO DE ESTUDIOS INTERNACIONALES GILBERTO BOSQUES (2015). *Reunión del grupo parlamentario de la OCDE sobre asuntos fiscales*.
- GILDEMEISTER H., A. (1998). «Breve introducción a los convenios para evitar la doble imposición». *Derecho & Sociedad*, (13), 60-66.
- KLEVEN, H.; C. LANDAIS, M. MUNOZ y S. STANTCHEVA (2020). «Taxation and migration: Evidence and Policy Implications». *Journal of Economic Perspectives*, 34(2), 119-142.
- LLAQUE SÁNCHEZ, Richard y Catya VÁSQUEZ TARAZONA (2023). *Fundamentos de la tributación internacional*. Lima: Instituto Aduanero y Tributario.
- MASON, R. (2020). «The transformation of international tax». *American Journal of International Law*, 114(3), 353-402.
- ROHATGI, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Legis.
- SARDUY GONZÁLEZ, M. y A. S. ROSADO HARO (2018). «La doble tributación internacional: características y consecuencias». *Cofin Habana*, 12(2), 295-305.
- VADELL (2022). «Un buen maridaje en la economía digital – Parte II». *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Recuperado de <https://www.ciat.org/un-buen-maridaje-en-la-economia-digital-parte-ii>.
- VALLE, A. (2000). «¿Es la tributación un elemento útil para atraer capitales?». *THE-MIS*, (41), 47-54.

Bitcoin: moneda digital en un mundo globalizado

RAÚL JESÚS VERGARA MONCADA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Actualmente en el mundo globalizado se ha digitalizado la música, los videos, la fotografía, las facturas y, ahora, la digitalización de la moneda en todo el mundo, el bitcoin.

El bitcoin es un activo digital creado para trabajar como un medio de pago que utiliza todo un sistema tecnológico muy revolucionario (Brito y Castillo, 2013, p. 1).

El bitcoin fue concebido con el propósito de hacer compras a través de internet. Se dice que bitcoin ha sido la creación de cuatro empresas tecnológicas; Satoshi Nakamoto, inicialmente considerado como su creador, es solo un seudónimo que se desprende de las primeras letras de las marcas Samsung, Toshiba, Nakamichi y Motorola.

Miguel Ortuño (2016) precisa sobre el bitcoin lo siguiente:

Las inmensas entidades bancarias están empezando a tomar conciencia de esta tecnología. Empiezan a entender que esto puede provocar una revolución en el ámbito global financiero similar al e-mail, el comercio electrónico o el mensaje instantáneo. En el continente europeo se remarca que existe potencial en las monedas de manera virtual esto genera la mejoría y la disminución de las transacciones financieras como también los funcionamientos de pagos, también menciona que existen riesgos que puede provenir de la incertidumbre y por la ausencia de control (p. 2).

El bitcoin es un tema bien especializado, según Deloitte (2022): «En términos técnicos bitcoin es un protocolo (o instrucciones) diseñado para mover dinero en el mundo, usado por programadores para crear aplicaciones que mueven y almacenan valores (dinero) a través de una red llamada red bitcoin».

La hipótesis del trabajo que se analiza es que el bitcoin es una alternativa como medio de pago que se puede masificar en corto tiempo en todos los países del mundo.

El trabajo de investigación se justifica, pues actualmente vivimos en un mundo digital donde nuestra prospectiva alcanza a las monedas digitales como el bitcoin y otras criptomonedas.

Según Juan Merodio (2018):

La disrupción es una de las palabras que cada día está más presente en el mundo de los negocios, y las criptomonedas serán las responsables de la disrupción del sector financiero. Al margen de lo que suceda en el futuro con ellas lo que no hay ninguna duda es que estas criptomonedas están representando un cambio total de paradigma en la manera en la que manejamos y pensamos qué es el dinero... las criptomonedas funcionan gracias a la tecnología *blockchain* que fue inicialmente usada y desarrollada para la criptomoneda bitcoin, pero el potencial de esta tecnología va mucho más allá ya que permite su aplicación a muy diversos campos y es aquí donde realmente hay un gran potencial de desarrollo en los próximos años. La tecnología *blockchain* o como su traducción indica, cadena de bloques, basa su funcionamiento en la resolución de complejos problemas matemáticos que crean un bloque y están basados en la tecnología criptográfica y recibe el nombre de *hash*.

Es decir, son las innovaciones digitales que se están dando en la actualidad con la tecnología.

Champagne (2014) afirma sobre la regulación de transferencia de moneda, que «Satoshi sugiere un servicio donde los compradores y vendedores de bitcoins pueden reunirse en persona para completar la compra/venta de bitcoins y así evitar cualquier tipo de regulación».

Según Cripto Noticias (2020): «El secretario del Tesoro de Estados Unidos, Steven Mnuchin, dijo que Estados Unidos anunciará pronto nuevas regulaciones relacionadas con las criptomonedas y los sistemas de pagos digitales».

Cripto Noticias (2023) señala que la Oficina del Tesoro de Estados Unidos planea leyes sobre transparencia en manejo de criptomonedas, se ha encontrado limitaciones al presente trabajo porque todavía en la mayoría de los países no está regulado y algunos están a favor y otros en contra porque las criptomonedas tienen mucha volatilidad generando riesgo y desconfianza.

2. Situación problemática

En la actualidad nuestra sociedad vive un cambio revolucionario tecnológico digital en el quehacer diario, desde que nos despertamos vemos nuestro celular para saber qué hora es, queremos ver si alguien nos ha escrito a nuestro WhatsApp o a nuestro correo electrónico, enviamos mensajes a nuestros receptores, utilizamos nuestro celular para cambiar de canal de televisión; el internet también ha evolucionado, ya no es necesario escribir lo que estamos buscando, ahora hablamos y la búsqueda es por la voz. Los servicios de taxis también han virado al aspecto tecnológico utilizando un aplicativo; para el tema de vender nuestros productos o servicios se usa el Marketing Digital, anuncios publicitarios en Facebook e Instagram, Chat Bot, deseando incrementar las ventas y superar a la competencia usando WhatsApp Business; es decir, un mundo de redes sociales emergentes, si queremos enviar dinero a un familiar que está en el interior del país se puede realizar una transferencia vía celular, se puede pagar recibos de servicio público como luz, agua, gas sin necesidad de trasladarme hasta las oficinas de los proveedores de servicios, en consecuencia me genera ahorro en términos económicos y también me ayuda a optimizar tiempos para otras actividades sustanciales.

También se han digitalizado los pagos de los servicios de administración tributaria de las municipalidades como predios y arbitrios; asimismo, ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria se puede realizar tanto los pagos de los tributos online como el pago del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta; se puede hacer consultas sobre los contribuyentes, y en el comercio electrónico se puede emitir boletas de ventas y facturas electrónicas desde las sistemas de los propios contribuyentes o a través de la administración tributaria. También se ha dado un paso trascendental en el uso de los medios de pago donde primigeniamente el comercio en la humanidad fue a través del trueque, luego de la moneda y el papel moneda en la línea de tiempo se pasó a pagar a través de las tarjetas de crédito y de débito, pero en la actualidad la tendencia es utilizar un medio de pago usando el sistema del *blockchain* a través de internet; y esto es lo nuevo, el sistema de pago digital a través de la nueva tecnología llamada bitcoin, evidentemente estamos en el contexto del dinero digital aunque buen porcentaje de habitantes a nivel mundial aún no conoce este nuevo sistema.

3. Teoría general de sistemas

El presente trabajo de investigación se fundamenta en la Teoría general de sistemas de Bertalanffy (1950), que «no busca solucionar problemas o intentar soluciones prácticas, pero sí producir teorías y formulaciones conceptuales que pueden crear condiciones de aplicación en la realidad social determinada». Es decir, puede gestionarse el conocimiento para ser aplicado en torno a nuestra sociedad de distintas formas: en el hogar, el trabajo y la academia.

4. Teoría general de la administración

Taylor (1903) publicó su primera obra científica, *Shop Management (Administración del taller)*, en la cual manifestaba «un gran interés para el estudio de la racionalización del trabajo mediante un análisis cronométrico de los tiempos y movimientos de un obrero en sus actividades (*Motion-Time-Study*), así como la necesidad de utilizar un método científico en el desarrollo de estas». Taylor pretendió, con esta obra, dictar un proceso científico de selección, adiestramiento e inducción del trabajador a sus funciones. Es necesario para poder controlar el recurso humano y mejorar la producción dando las pautas necesarias al trabajador para orientarlo en lo que debe realizar dentro de la organización empresarial.

5. Teoría general de Keynes

La *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, de John Maynard Keynes (1936), supuso un ataque frontal a la clásica Ley de Say, aceptada mayoritariamente por sus antecesores estudiosos de la economía, que consideraban que la reversión de las crisis de los ciclos económicos, en un mercado libre totalmente flexible, era automática porque los subsiguientes ajustes en las tasas del interés y en los salarios eran suficientes para lograr el equilibrio del ahorro e inversión y la plena ocupación (Bofias, 2014). Todo pasa por un tema presupuestal, es decir, todos los sistemas de alguna manera tienen un costo, sin presupuesto o sin dinero no se puede adquirir bienes o servicios.

6. Bitcoin: moneda digital en un mundo globalizado

El bitcoin es una moneda digital. Es un medio de pago que se regula por sí misma, no tiene respaldo de que preserve el anonimato de sus propietarios y las transacciones comerciales se realizan a través de plataformas de internet mediante códigos que están encriptados de manera múltiple por los propios integrantes de la red (por intermedio de la denominada tecnología *blockchain*, es decir un registro compartido de la actividad) (López, 2017, p. 1).

Los bitcoin son criptomonedas, anotaciones contables que se van alojando en una amplia base de datos y que de allí van a ser replicadas en una gran base de datos para millones de computadoras en todo el mundo a través de la gran red de redes por medio de internet.

Según Miguel Ortuño (2016), tradicionalmente las formas de pago poseen costos mínimos que los hacen inviables para cantidades inferiores a 5 o 10 euros. En el bitcoin, este gasto mínimo prácticamente no existe, lo que lo hace muy conveniente para pequeñas transacciones. A la vez también menciona que, para transferir dinero convencional, se requiere la introducción de numerosos datos tales como nombre, domicilio, números de cuenta, número de tarjeta, fechas de vencimiento, entre otros. Con bitcoin solo necesitas realizar un scanner del código QR. Es simple como enviar un email. En los años de 1958, las tarjetas de crédito representaron un avance tecnológico, pero el mundo ha experimentado grandes transformaciones en esos 58 años. Dee Hock, cofundador de Visa, menciona que el bitcoin simboliza el futuro de las transacciones. (...) Los desembolsos de dinero constante representan un desafío con las herramientas de tecnologías más reconocidas. Imaginemos un usuario registrado en un centro comercial: se le cargará un pago cada mes a través de una tarjeta de crédito (pp. 5-6).

7. Controversia

Dejando de lado los aspectos técnicos, el hecho de ser la primera moneda que no está controlada por ningún Estado hace que bitcoin sea objetivo de mucha controversia. Por un lado, hay quienes lo consideran un gran mecanismo para limitar el control de los gobiernos sobre la economía del pueblo. Por otro, es considerada como una fuente de actividades ilegítimas.

El incremento del valor del bitcoin se ha elevado exponencialmente de tal manera que a febrero de 2020, según NYSE Bitcoin Index, cada bitcoin equivale a 10 296 dólares estadounidenses.

8. Desventajas del bitcoin

Asimismo, Miguel Ortuño (2016) señala que en toda conducta humana permanentemente existe la probabilidad de que se desencadenen acciones ilícitas:

- La moneda del bitcoin podría resultar beneficioso para aquellos que evaden impuestos, ya que las autoridades tributarias no verían dichas actividades utilizando el dinero en efectivo.
- Podría resultar útil para ciertos criminales, ya que facilitan el movimiento de dinero de manera cómoda en calidad de testafarro como si utilizara el dinero en efectivo.
- Se ha empleado en numerosos hurtos y fraudes como si se utilizara el dinero en efectivo, el metal precioso, las riquezas o cualquier otro bien de valorado.
- Aunque el sistema de bitcoin es mucho más actualizado y seguro que los sistemas bancarios convencionales, no puede prevenir la presencia de conductas delictivas (p. 3).

Gutiérrez y Moreno (2017) señalan que bitcoin es un programa (*software*) libre. Pone a disposición de sus usuarios su código fuente con el fin de que estos puedan usarlo, copiarlo, modificarlo y redistribuirlo de modo que se pueden crear nuevos proyectos de software libre a partir de él.

9. Blockchain

Lo más importante de bitcoin es *blockchain*, una cadena de bloques donde se realizan transacciones de manera electrónica se puede compartir, copiar, distribuir a todos.

Ha sido elaborado con base en una serie de tecnologías actuales como internet, protocolos de código abierto par-a-par (BitTorrent), enlaces digitales veloz, criptografía moderna y un enorme poder de computación.

Las características del Blockchain son los siguientes:

- Como parte de bitcoin no pertenece a nadie y, en principio, no es controlado por nadie, dado que la reproducen varios servidores.
- Las transacciones que utilizan *blockchain* como media también se reproducen de manera completa y continua en varios servidores diferentes.
- Bitcoin resuelve el problema del doble gasto (esto es, cualquier intento de un participante de la red de usar el mismo valor, o doble empleo de fondos) no solo porque cuenta con una base de datos.

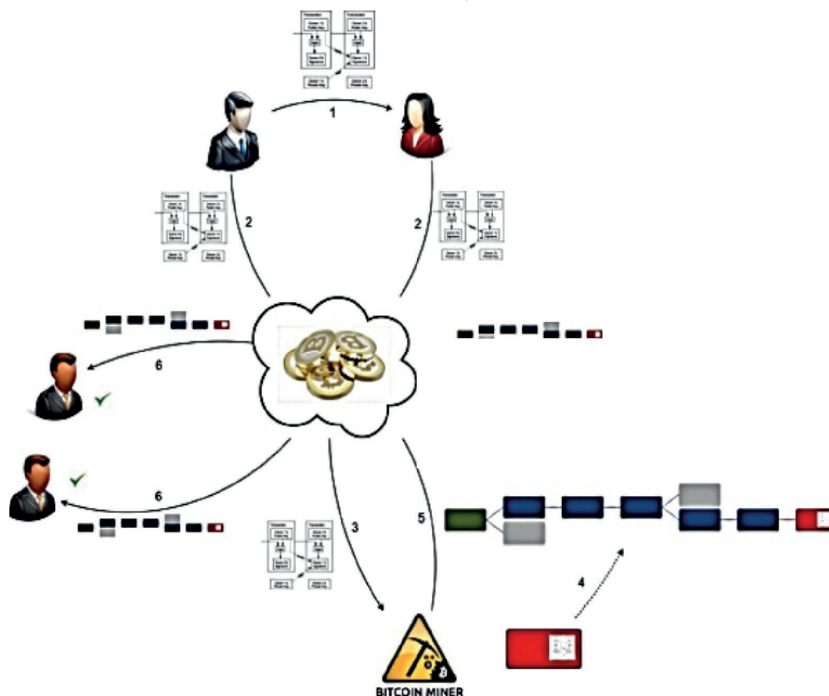
10. Funcionamiento del bitcoin

Para iniciar con un concepto de cómo funciona el sistema, se describen a continuación los conceptos elementales en los que se basa el sistema. Después, se muestra un sencillo esquema de cómo se efectúa una transacción en bitcoin.

Algunos conceptos son muy importantes en el contexto del bitcoin, Inteco (2012) especifica algunos conceptos como los siguientes:

- Monederos: «Espacio virtual, similar a un monedero físico, donde se guardan y gestionan direcciones bitcoin de un beneficiario y los pagos que se realizan con ellas» (Inteco, 2012, p. 17).
- Transacciones: «Una transacción es un traspaso de dinero de una dirección bitcoin *A* hacia otra dirección *B*; para componer una transacción, el propietario de la dirección *A* firma una transcripción de la dirección *B* (entre otros datos) con la clave privada asociada a la dirección *A*, de forma que la red sabrá que el nuevo propietario legítimo es el dueño de la dirección *B*» (Inteco, 2012, p. 17).
- Bloques: «Es una estructura que agrupa transacciones. Las transacciones pendientes de confirmar se agrupan en un bloque sobre el que se realiza el denominado proceso de minería» (Inteco, 2012, p. 17).

FIGURA 1. Funcionamiento genérico del bitcoin.



Fuente: Inteco (2012).

Leyendas: 1) Bob hace un pago en bitcoins a Alice. 2) Alice y Bob envían la transacción a la red P2P de bitcoin. 3) Un minero recibe la nueva transacción y la verifica. 4) El minero crea un conjunto de transacciones nuevas, incluyendo la transacción del paso 1, y trabaja para confirmarla. 5) El minero envía el nuevo bloque de transacciones confirmadas a la red P2P de bitcoin. 6) El resto de los usuarios de bitcoin actualizan su estado incluyendo el nuevo bloque de transacciones, verificando que dicho bloque es válido.

11. Regulaciones del bitcoin en el mundo

En Estados Unidos existe una desconfianza por el tema del bitcoin no solo por su anonimato, sino por el escándalo en el año 2013 en el cual se vinculó al bitcoin con «Silk Road», un mercado negro en línea desde un sitio de internet operado como uno de los servicios ocultos de la red Tor. Este sitio virtual estaba relacionado al narcotráfico y se convirtió en una herramienta de la ilegalidad, pues carecía de cualquier regulación (Leal, 2017, p. 1).

En México, la moneda digital aún no está regulada, por lo que las personas que utilicen esta moneda virtual corren un alto riesgo de perder sus criptomonedas, ya que no hay quien ampare a los usuarios; existe un borrador de Ley de Tecnología Financiera para que puedan ser reguladas todas las operaciones de este revolucionario sistema como medio de pago (Riquelme, 2017, p. 1).

Argentina considera a los bitcoins como bienes o cosas que están reguladas por el Código Civil argentino bajo las mismas normas que rigen las operaciones con cualquier tipo de mercancía. Existe una base legal que regula a las monedas virtuales y es la Resolución N° 300/2014 de la UIF que es el ente administrativo responsable de prevenir e impedir delitos como el lavado de activos y la financiación del terrorismo (Oro y Finanzas, 2015, p. 1).

El Banco Popular de China, ubicado en Shanghai, mencionó que tocaría los crecientes casos de ilegalidad que involucran a las monedas digitales señalando los altos riesgos que hay de emitir las o trabajar con ellas (IProUp, 2019, p. 1).

Japón es el primer país en permitir las transacciones del bitcoin legalmente autorizadas por la Agencia de Servicios Financieros, protegiendo a los usuarios (Allan y Hagiwara, 2017).

En el Reino Unido aún no hay una ley regulatoria en materia del bitcoin, sin embargo, las personas que se dedican al comercio de estos activos digitales están afectos al impuesto a las ganancias de capital y al impuesto sobre la renta; existe la Autoridad de Conducta Financiera (FCA), que propuso la prohibición de las criptomonedas, aun así, el 20% de los millonarios invirtió en los bitcoins (Sinha, 2023, p. 1).

El Banco Central de Holanda —De Nederlandsche Bank (DNB)— regulará y controlará a las empresas que ofrecen los servicios de las criptomonedas que deberán estar obligadamente inscritas en dicha entidad financiera. Por otro lado, la Autoridad de los Mercados Financieros de los Países Bajos y el DNB exhortaron al ministro de Finanzas a implementar un sistema de licencias para las empresas que ofrecen el servicio de moneda digital (2019, p. 1).

En Colombia se inicia una propuesta de ley para que las instituciones que usan criptoactivos lo hagan de manera regulada; hay iniciativa de crear un Registro Único de Plataformas de Intercambio de Criptoactivos (RUPIC) (Bitcoin, 2019, p. 1).

En el Perú el tema del bitcoin aún no está regulado, principalmente por desconocimiento y falta de sensibilización de nuestras autoridades competentes en el tema, como la SBS, el BCR y el Indecopi. (Gutiérrez y Moreno, 2017, p. 61). En realidad, se presentó un proyecto de ley al Congreso de la

República del Perú, pero entidades como la SBS y el BCRP dieron opiniones nada favorables, pues habría riesgos en las operaciones con criptoactivos.

12. El Fondo Monetario Internacional (FMI) y la regulación del bitcoin

El Fondo Monetario Internacional (FMI), a través de su presidenta, se manifestó abiertamente sobre las criptomonedas con una posición favorable a dicho sistema: «La posibilidad de que los bancos centrales emitan sus propias criptomonedas puede ser una opción a tener en cuenta, que debería analizarse con mayor profundidad» (2019, p. 1)

13. Bancos con tecnología bitcoin

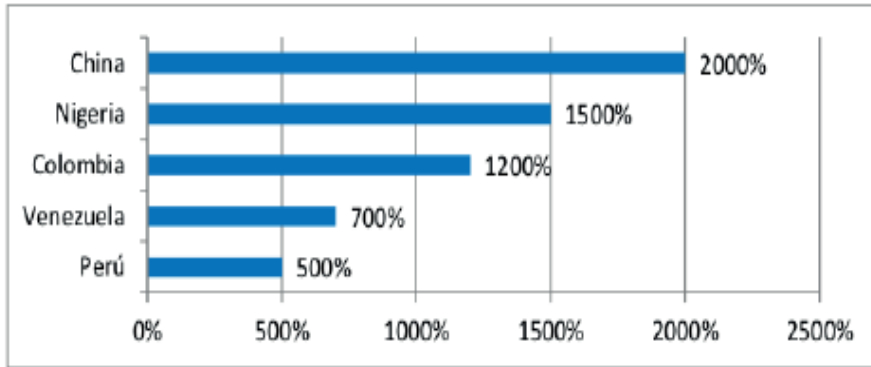
Banco Santander se ha integrado a cuatro firmas de las finanzas: UBS, BNY Mellon, Deutsche Bank y el broker ICAP, para crear una moneda virtual destinada a liquidar pagos usando la tecnología *blockchain*, en la que se basa la moneda virtual bitcoin. La moneda virtual planteada por estos bancos se denominaría USC (Utility Settlement Coin), y se ha desarrollado de la mano de la *startup* Clearmatics.

14. Intercambio de moneda local por bitcoin

Hay países en los que el intercambio de su moneda local se ha visto incrementado. Miranda (2018) señala que

estadísticamente, el país colombiano se sitúa en la tercera posición de los países con mayor crecimiento en términos porcentuales, siendo China y Nigeria los países que más incrementaron las transferencias de moneda de origen por bitcoins, superando el 2000% y el 1400%, respectivamente. Asimismo, LocalBitcoins aseguró a BBC Mundo que estos datos se fundamentan en la moneda utilizada para la transacción, no estrictamente en el país en el que se lleva a cabo el intercambio. Por fin se podría estar utilizando pesos colombianos para realizar transacciones de gran envergadura en otras regiones del territorio mundial (pp. 3-4).

FIGURA 2. Países en los que más creció el intercambio de moneda local por bitcoins en 2017.



Fuente: elaboración propia a partir de Miranda (6 de marzo de 2018, en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-43219365>).

14. Conclusiones

El bitcoin es un medio de pago digital útil para diversas transacciones en el comercio electrónico. El bitcoin es una moneda virtual de gran volatilidad en el mundo que, al no estar bien respaldada por entidades gubernamentales y el sistema financiero, genera mucha desconfianza en los inversionistas, ya que los puede llevar a enormes pérdidas millonarias sin saber a quién reclamar.

Es necesario conocer los fundamentos del bitcoin para comprender los protocolos que se utilizan y tomar la *mejor* decisión ante una posible inversión y poder generar mejores ganancias en el mercado de activos digitales.

El término bitcoin aún no está muy difundido en nuestra población por lo que al escuchar de esta revolución tecnológica no la comprenden y se preguntan: ¿Qué es? ¿Cómo funciona? Es decir, estamos ante una brecha digital que hay que superarlo afrontando esta nueva tecnología.

Falta mayor regulación de parte de las entidades pertinentes en los diversos países; por lo mismo, los expertos en derecho financiero tienen un reto muy importante para buscar la inserción de estos nuevos conceptos y darles formalidad; además, los legisladores de cada país aún no están compenetrados, por eso la regulación sigue siendo incipiente en varios países del mundo globalizado.

Bibliografía

- ALLAN, Gareth y Yuki HAGIWARA (29 de septiembre de 2017). «Japón, el primer país en permitir operaciones con criptomonedas». Recuperado de <https://www.revistaeyn.com/lasclavesdeldia/japon-el-primer-pais-en-permitir-operaciones-con-criptomonedas-BCEN1112650>
- BITCOIN (2019). «Colombia da el primer paso para regular bitcoin». Recuperado de <https://www.bitcoin.com.mx/colombia-da-el-primer-paso-para-regular-bitcoin/>
- BOFIAS, P. (2014). *Síntesis de teorías de Keynes* <https://www.agronoms.cat/general/sintesis-de-teorias-de-keynes-pel-company-pere-bofias/>
- BRITO, Jerry y Andrea CASTILLO (2013). *Bitcoin: A Primer for Policymakers*. Mercatus Center. George Mason University, Arlington.
- CHAMPAGNE (2014). *El libro de SATOSHI*. Recuperado de <https://libroblockchain.com/satoshi/>
- CRIPTO NOTICIAS (2023). «Oficina de Tesoro de EE. UU. planea leyes sobre transparencia en manejo de criptomonedas». Recuperado de <https://www.criptotonoticias.com/gobierno/regulacion/tesoro-eeuu-planea-leyes-transparencia-en-manejo-criptomonedas/>
- CRYPTO ECONOMY (2020). *Estados Unidos implementará nuevas regulaciones para las criptomonedas y el sistema de pago digital*. Recuperado de <https://crypto-economy.com/es/estados-unidos-implementara-nuevas-regulaciones-para-las-criptomonedas-y-el-sistema-de-pago-digital-dice-el-secretario-del-tesoro-steven-mnuchin/>
- DELOITTE (2022). *Invertir en bitcoin: ¿una apuesta segura?* Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/DNoticias/2017/Invertir-en-Bitcoin.pdf>
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI) (2019). «Holanda regulará el uso de las criptomonedas». Recuperado de <https://www.morocotacoin.com/2019/09/holanda-regulara-el-uso-de-las-criptomonedas-a-partir-del-2020/>
- GUTIÉRREZ, Omar y Abraham MORENO (2018). *El bitcoin: consideraciones financieras y legales sobre su naturaleza y propuesta para su regulación*. Lima: Esan. Recuperado de <https://repositorio.esan.edu.pe/items/f9dc72b0-b24f-4403-894e-4aad130723e1>
- INTECO (2014). *Bitcoin una moneda criptográfica*. Recuperado de https://www.inci-beert.es/sites/default/files/contenidos/estudios/doc/int_bitcoin.pdf
- IPROUP (2019). «China empuja a la baja al bitcoin: pierde 10% tras anuncio de mayor regulación del banco central». Recuperado de <https://www.iproup.com/>

- economia-digital/9283-blockchain-plataforma-medios-de-pago-Bitcoin-pierde-10-tras-mayores-regulaciones-de-China
- LEAL, Andrea (21 de mayo de 2017). «La travesía legal de Bitcoin en Estados Unidos». *Criptonoticias*. Recuperado de <https://www.criptonoticias.com/regulacion/la-travesia-legal-bitcoin-estados-unidos/>
- LÓPEZ, E. (2017). ¿Qué es el bitcoin? ¿Es seguro invertir en bitcoins? 10 claves. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/economia/20171203/bitcoin-que-es-6467132>
- MERODIO, J. (2018). «Modelos de negocios disruptivos». Recuperado de www.juanmerodio.com/negocios-disruptivos/
- MIRANDA, Boris (6 de marzo de 2018). «Cómo Colombia se convirtió en el país de América Latina en el que más crece la compra y venta de bitcoins». Recuperado de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-43219365>
- ORO Y FINANZAS (22 de febrero de 2015) «Regulación de bitcoin en Argentina». Recuperado de <https://www.oroymasfinanzas.com/2015/02/regulacion-bitcoin-argentina/>
- ORTUÑO, M. (2016). *Bitcoin, el internet del dinero*. Universidad Rey de Juan Carlos. Recuperado de https://gysc.urjc.es/~mortuno/internet_del_dinero.pdf
- RIQUELME, Rodrigo (4 de octubre de 2017). «¿Cuáles son las regulaciones del bitcoin en el mundo?». *El Economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/Cuales-son-las-regulaciones-del-bitcoin-en-el-mundo-t201710040003.html>
- SINHA (2023). «El futuro de las criptomonedas en el Reino Unido depende de la decisión de la FCA». Recuperado de <https://es.cointelegraph.com/news/the-future-of-cryptocurrencies-in-the-uk-hangs-on-fcas-decision>
- TAYLOR, F. W. (1903) *Enfoque clásico de la administración (escuela científica de Frederick W. Taylor)*. Recuperado de <http://fcaenlinea.unam.mx/200-ó/1130/docs/unidad3.pdf>

Desafíos en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: un análisis de la tributación internacional en la era digital

JORGE LUIS DE VELAZCO BORDA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

CARLOS ROBERTO MENDOZA TORRES

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Una de las ponencias destacadas en el marco del I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Tributación fue titulada «Pilares I y II de la OCDE», y estuvo a cargo de la Dra. Priscilla Piedra. Cabe señalar que la implementación de dichos Pilares en los países, que pertenecen o no a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), implica actualizar las normativas fiscales internacionales para adaptarlas a la economía digital y están enmarcadas dentro del denominado Plan de Acción BEPS (por sus siglas en inglés de Base Erosion and Profit Shifting).

El mencionado Plan de Acción BEPS (OCDE, 2013) fue oficialmente aprobado en el año 2013, durante la reunión en San Petersburgo, Rusia, por los países del G20 que es un foro que reúne a los países con las economías más desarrolladas y emergentes que representan el 80% del PIB mundial.

El objetivo fundamental del plan es abordar la erosión de la base imponible y el traslado artificial de beneficios, así como contrarrestar las estrategias de planificación fiscal agresiva que aprovechan vacíos en las legislaciones para desplazar beneficios hacia jurisdicciones con bajos o nulos impuestos y mínima actividad económica. Como resultado, se ven afectadas las recaudaciones fiscales, estimadas entre 100 y 240 mil millones de dólares (OECD, 2019), lo cual representa entre 4 y 10% de los ingresos mundiales por impuestos corporativos.

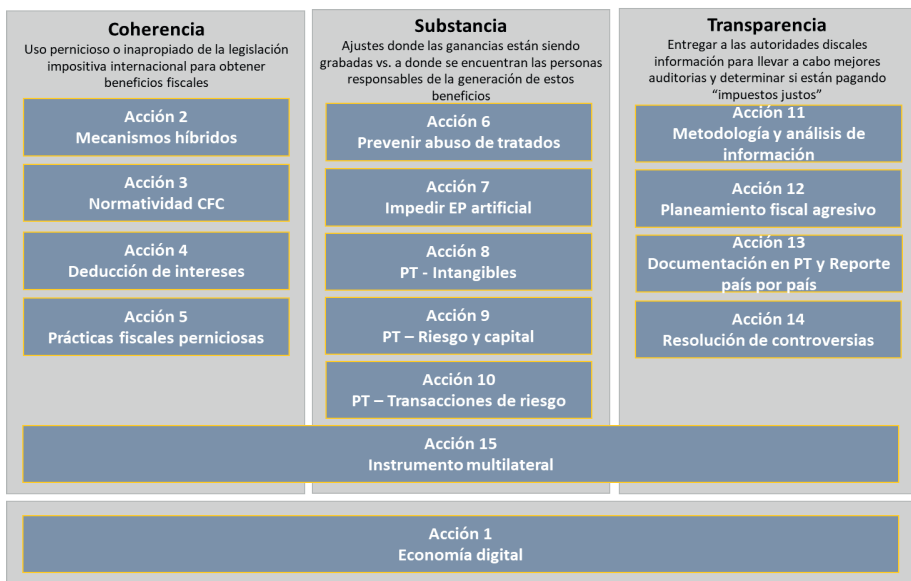
Con el mencionado Plan BEPS se busca asegurar que los beneficios sean gravados donde se llevan a cabo las actividades económicas generadoras de ganancias, proporcionando así mayor claridad y seguridad empresarial. Para

lograrlo, se han propuesto 15 acciones destinadas a dotar a los gobiernos de herramientas tanto a nivel nacional como internacional, abordando desafíos en un mundo cada vez más interconectado.

Dichas acciones tienen tres pilares fundamentales: coherencia, substancia y transparencia. La coherencia busca identificar el uso pernicioso o inapropiado de la normativa fiscal internacional, la substancia busca priorizar la tributación donde las personas responsables generan las ganancias y la transparencia busca que las autoridades fiscales cuenten con información de calidad para que realicen el control fiscal oportunamente.

A continuación, se presentan las 15 acciones del Plan BEPS alineadas a los tres pilares señalados:

FIGURA 1. Plan de Acción BEPS.



Fuente: OCDE (2013).

Las 15 acciones se han desarrollado y aplicado progresivamente desde el año 2015. Cabe resaltar que estas se aplican obligatoriamente por los países miembros de la OCDE y de manera voluntaria en los países no miembros de la OCDE.

Respecto al gran avance de la economía digital, esta ha presentado una serie de desafíos en el ámbito de la tributación internacional debido a la naturaleza de los negocios digitales transfronterizos y la dificultad de asignar equitativamente los beneficios generados a las jurisdicciones específicas.

Tradicionalmente, los sistemas fiscales se basan en la presencia física de las empresas para determinar su obligación tributaria, lo cual no se aplica de manera efectiva a las empresas digitales pues estas operan en múltiples países sin tener una presencia física significativa.

La economía digital ha propiciado la aparición de nuevos modelos de negocio y la pandemia del COVID-19 aceleró el proceso.

Los negocios totalmente digitalizados tienen una ventaja competitiva sobre aquellos que operan de manera tradicional. Asimismo, el uso de plataformas digitales ha ampliado los mercados, pero ha reducido la identificación de las autoridades fiscales de las transacciones realizadas. Un aspecto a resaltar es que, los negocios que no son digitales han tenido también que digitalizar parte de sus procesos de producción y/o venta, con lo cual estamos ante un cambio de enfoque a nivel global; es decir, la economía digital no solo significa la aparición de negocios totalmente digitales, sino que se han digitalizado los modelos de negocio tradicionales.

La mayoría de los contribuyentes están sujetos a regímenes de autodeterminación, lo que dificulta la fiscalización debido a la escasez de transacciones sujetas a retenciones o cruces de información, pues la gran mayoría de los usuarios de los servicios digitales son las personas, quienes no son agentes de retención ni tienen obligaciones formales de informar.

Además, existe una falta de definición adecuada y consensuada del concepto de «nexo» por lo cual se enfrentan dificultades para clasificar los diferentes tipos de ingresos generados por los nuevos modelos de negocios digitales.

En ese contexto, las normativas fiscales ya no son idóneas para garantizar una distribución equitativa del poder impositivo ya que, en la era digital, las empresas pueden tener una presencia económica significativa en otras jurisdicciones sin estar sujetas a impuestos.

Este fenómeno ha ocasionado que, al tener una gran base de clientes y generar ganancias sustanciales en un país, sin pagar impuestos o pagar montos no significativos en ese lugar, a las empresas digitales no se les apliquen las reglas actuales de nexo de la tributación internacional (residencia y fuente) a la digitalización de los negocios. Por ejemplo, en el caso que el Estado de la fuente grave las rentas que origina en su territorio el denominado «Establecimiento permanente» no se aplicaría, en la medida que se cuente con una nula o mínima presencia física.

Esta situación ha generado cuestionamientos sobre la equidad y la eficiencia de los sistemas tributarios, así como sobre la falta de recaudación tributaria y, por tanto, menor capacidad de los gobiernos para financiar los servicios públicos y mantener el equilibrio fiscal.

Así tenemos que, respecto a la efectividad del Plan de Acción BEPS, se podrían resaltar las siguientes situaciones:

- Se inició una tendencia mundial por introducir impuestos digitales o DST (por sus siglas en inglés) aplicables a los negocios digitales, sin embargo, su definición no era uniforme, y generalmente se aplicaba a los ingresos brutos generados por las actividades digitales y no permitía deducir costos y gastos asociados.
- El Plan BEPS no logró cubrir todas las brechas esperadas, en especial el referido al de los negocios digitales y al uso de territorios de baja o nula imposición.
- Los problemas relacionados a la potestad de derechos de imposición (jurisdiction to tax) continuaron porque las reglas de residencia y fuente no se lograron ajustar a la digitalización de los negocios.
- Hubo un sesgo a favor de los países exportadores de capital, de tecnología, así como de bienes y servicios (incluido los digitales).
- Los precios de transferencia no pudieron resolver todos los problemas.
- Había una falta de consenso para lograr una adecuada imposición de ingresos derivados de la economía digital.

En este contexto, la OCDE propuso una solución que se enmarca en la Acción 1 «Economía Digital» del Plan de Acción BEPS para abordar el tema de la digitalización de la economía (OCDE, 2021). Dicha Acción 1 todavía se encuentra en proceso de implementación y se enfoca en los siguientes aspectos:

- La redistribución de los tributos sobre las ganancias de corporaciones multinacionales, teniendo en cuenta la proporción de su actividad económica y de la presencia digital en los países en los que operan, mediante el Pilar Uno.
- El establecimiento de un sistema global de impuestos mínimos para evitar la erosión de la base imponible y la transferencia artificial de beneficios, mediante el Pilar Dos.

Esto ha implicado discusiones entre los países miembros y no miembros de la OCDE sobre cómo definir y gravar los ingresos generados en línea, así como sobre la distribución equitativa de los ingresos fiscales entre los países donde operan las empresas digitales. Sin embargo, a la fecha todavía no se

alcanza un consenso global en este tema debido a las diferencias en las prioridades y enfoques de los diferentes países.

Para tal efecto, la OCDE creó el foro denominado «Marco Inclusivo» (OCDE, 2017), con la participación de más de 140 países, para abordar los desafíos fiscales relacionados con la economía digital.

2. Análisis

2.1. *Pilar uno*

Como se sabe, las reglas de nexo establecen la base jurisdiccional de la tributación, es decir, el vínculo o conexión jurídica entre las entidades (personas naturales o personas jurídicas) y el Estado que le permite ejercer su potestad tributaria.

Tradicionalmente las reglas de nexo, aplicables a la tributación internacional, son las siguientes:

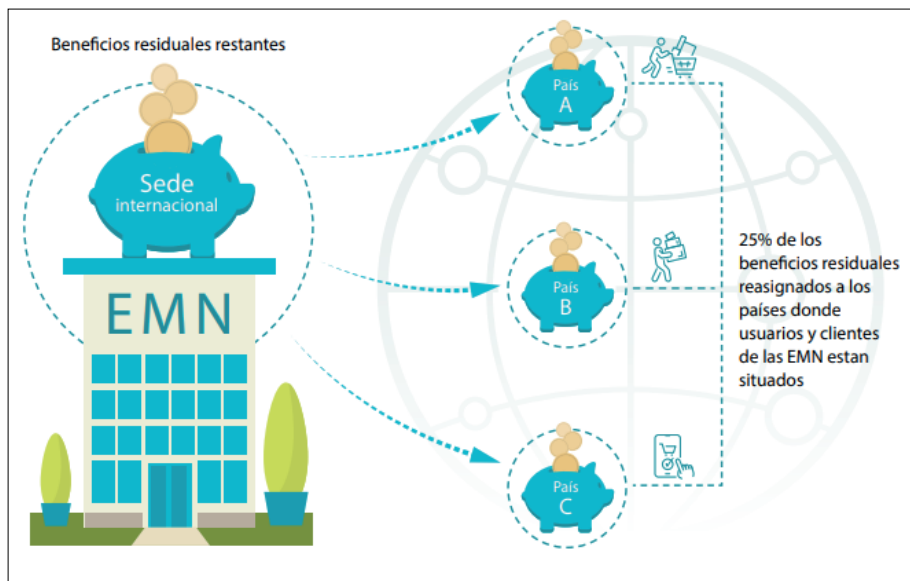
- Residencia: el impuesto a la renta se grava en el país en el que la entidad reside o es domiciliada por sus rentas de fuente mundial.
- Nacionalidad: el impuesto a la renta se grava en el país en el que la entidad es nacional por sus rentas de fuente mundial.
- Fuente: el impuesto a la renta se grava en el país en el que la entidad genera la riqueza por sus rentas de fuente nacional.

Este pilar establece una nueva regla de nexo, la cual se asignará a partir de un nuevo criterio de vinculación denominado «jurisdicción de mercado» que busca atribuir derechos de imposición a los países donde se generan las ventas o donde residen los usuarios finales de bienes o servicios, independientemente de la presencia física de la empresa en ese territorio.

En el siguiente esquema, se observa que la empresa multinacional (conocida como Multinational Enterprise o MNE, por sus siglas en inglés) es residente en el país donde tiene su sede internacional y, de acuerdo con las reglas fiscales actuales, se gravan las rentas de fuente mundial. La solución propuesta por el Primer Pilar consiste en modificar la normatividad fiscal internacional, otorgando a las jurisdicciones de mercado (países A, B y C) la capacidad de gravar a las Empresas multinacionales, independientemente de si tienen o no presencia física en su territorio. En tal sentido, el 25% de los «beneficios

residuales», es decir del margen de ganancias que exceda del 10%, se redistribuirá a las jurisdicciones de mercado donde se ubiquen los usuarios y clientes de dichas MNE.

FIGURA 2. Esquema del Pilar Uno.



Fuente: OCDE (2021).

2.1.1. *Ámbito de aplicación*

Las empresas consideradas dentro del alcance del Primer Pilar son aquellas que forman parte de un grupo económico multinacional (conocido como Multinational Enterprise o MNE, por sus siglas en inglés) con un ingreso global mayor a los 20 000 millones de euros y con una rentabilidad superior al 10%, calculada como beneficios antes de impuestos en relación con los ingresos, según sus estados financieros consolidados preparados conforme a los estándares internacionales de contabilidad.

Asimismo, se establece que se debe incluir dentro del ámbito de aplicación, cuando se obtenga al menos un millón de euros de ingresos en la «jurisdicción de mercado» y 250 000 euros para jurisdicciones con un PIB inferior a 40 000 millones de euros.

Se excluyen del ámbito de aplicación los ingresos generados por actividades en las industrias extractivas y los servicios financieros regulados.

Los ingresos deben ser considerados como obtenidos en las jurisdicciones donde los bienes y servicios finales se utilizan o consumen. Se establecen reglas

detalladas sobre la fuente de ingresos para diferentes tipos de transacciones específicas. Las empresas multinacionales deben emplear un método confiable basado en sus circunstancias y hechos particulares.

Al respecto, el Primer Pilar plantea la redistribución del 25% de los beneficios de las multinacionales consideradas dentro de su alcance, que superen un determinado margen de ganancia (conocido como beneficios residuales), hacia las jurisdicciones donde se ubican sus usuarios y clientes, identificados como «Importe A». Asimismo, se ha establecido el «Importe B», el cual permite la aplicación del principio de plena competencia, de una manera rápida y simplificada, a las actividades de comercialización y distribución local. Este Pilar permite la prevención y resolución de disputas, evitando así la doble tributación. Inclusive, cuenta con un mecanismo opcional dirigido a países con menor capacidad. Por último, sería necesario que se eliminen o suspendan la aplicación de impuestos sobre servicios digitales (ISD) y otras medidas similares, a efectos de evitar la doble imposición y conflictos comerciales que podrían perjudicar a todas las partes involucradas (OCDE, 2022, p. 14).

2.1.2. Estructura del Pilar Uno

El Primer Pilar busca equilibrar los diversos objetivos de los países miembros adscritos al marco inclusivo, razón por la cual propone la eliminación de medidas unilaterales.

Para tal efecto, los elementos clave del Primer Pilar se dividen en tres componentes:

- **Importe A:** Se establece un nuevo derecho impositivo para las «jurisdicciones de mercado» sobre una parte de los beneficios residuales calculados dentro de un grupo (o segmento) de empresas multinacionales.
- **Importe B:** Se asigna un rendimiento fijo para ciertas actividades de distribución y comercialización que se llevan a cabo físicamente en una jurisdicción de mercado, en concordancia con el principio de «plena competencia».
- **Seguridad jurídica en materia fiscal:** Se implementan procesos destinados a mejorar la seguridad jurídica en asuntos fiscales mediante mecanismos efectivos de prevención y resolución de disputas.

A continuación, se muestra un gráfico de los componentes señalados:

FIGURA 3. Componentes del Pilar uno.



Fuente: ocde (oecd, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on beps).

Importe A

Respecto al «Importe A», este se aplicará a una parte de las «utilidades residuales» calculadas de acuerdo con el resultado de los estados financieros consolidados de la empresa multinacional.

Con base en el nuevo nexo de «jurisdicciones de mercado» se establecerá, a quienes se encuentren dentro del alcance, una parte de los ingresos que superen el porcentaje establecido de rentabilidad mediante una fórmula basada en las cuentas financieras consolidadas de la multinacional.

El «Importe A» será implementado mediante un convenio multilateral (CML) y, cuando sea necesario, mediante cambios en la legislación nacional, con el objetivo de que pueda entrar en vigor en la fecha que establezca el marco inclusivo.

A continuación, se presentan de manera resumida las diez etapas consideradas en el Pilar Uno para determinar el «Importe A», basado en el nuevo nexo «jurisdicción de mercado».

TABLA 1. Etapas para determinar el «Importe A».

Etapas	Proceso
1	Aplicación del umbral de ingresos globales a las cuentas financieras consolidadas de una empresa multinacional (MNE): <ul style="list-style-type: none">- 20 000 millones de euros, o- 250 000 euros para jurisdicciones con un PIB inferior a 40 000 millones de euros
2	Aplicación del umbral cuantitativo al mínimo de los ingresos de origen extranjero: <ul style="list-style-type: none">- un millón de euros de ingresos en la «jurisdicción de mercado»
3	Uso de los estados financieros consolidados para determinar la «utilidad antes de impuestos» de la MNE
4	Determinación de la segmentación de la «utilidad antes de impuestos» de la MNE
5	Contabilización de pérdidas

6	Aplicación del nuevo nexo «jurisdicción de mercado» para identificar las jurisdicciones de mercado aplicables
7	Asignación del «Importe A» a las jurisdicciones de mercado aplicando la siguiente fórmula: - Se calcula la «utilidad residual»: aquella superior al 10% de la utilidad sobre los ingresos, - Se aplica sobre el 25% de la «utilidad residual»
8	Aplicación del régimen de protección o salvaguardas (<i>safe harbor</i>) para las utilidades de actividades de comercialización y distribución de las MNE que cuenten con presencia imponible en las jurisdicciones de mercado
9	Eliminación de la doble imposición por causa del «Importe A»
10	Declaración mediante una plataforma común y activación de un proceso temprano de seguridad jurídica

Fuente: OCDE (2013).

Caso ilustrativo

De acuerdo con dichas etapas del primer pilar, se presenta un caso para ilustrar su aplicación.

El punto de partida es la identificación de una MNE con las siguientes características:

- El giro del negocio es proporcionar a las empresas a nivel global un software en línea de planificación de recursos empresariales (ERP).
- La empresa matriz es residente en el país A y tiene subsidiarias en los países B, C y D.
- Los países donde se encuentran los clientes y la participación en las ventas son los siguientes: país A (60%), país B (20%), país C (15%) y país D (5%).
- Cifra de negocios, de acuerdo con sus estados financieros consolidados: 100 000 millones de euros.
- Utilidades antes de impuestos, de acuerdo con sus estados financieros consolidados: 30 000 millones de euros.
- No tiene pérdidas en los periodos anteriores que se puedan compensar en el periodo actual.

De acuerdo con la información, la MNE se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Pilar Uno porque se cumplen con las dos condiciones, es decir, supera los 20 000 millones de euros y además su tasa efectiva es del 30% de sus ingresos, superior al 10% determinado como umbral.

Para determinar el Importe A se debe primero calcular la «utilidad residual», que en este caso es del 20%, la cual se obtiene de restar la tasa del 10% de la tasa calculada a partir de los estados financieros consolidados del 30%.

En tal sentido, al calcular el 20% de 100 000 millones de euros resulta en la cifra de 20 000 millones de euros. A esta cifra se le aplica el 25% obteniéndose la cifra de 5 000 millones de euros.

Asimismo, este importe obtenido será distribuido a las jurisdicciones de mercado, con base en los porcentajes de participación de los ingresos. En tal sentido, se presenta a continuación la asignación de las utilidades a las jurisdicciones de mercado:

TABLA 2. Cálculo del importe A.

Jurisdicción de mercado	Ingreso local (millones de euros)	Porcentaje de asignación	Monto A 25% de la utilidad residual (millones de euros)
País A	60 000	60%	3 000
País B	20 000	20%	1 000
País C	15 000	15%	750
País D	5 000	5%	250
Total	100 000	100%	5 000

Fuente: elaboración propia.

Como se puede apreciar, todos los países tendrán una participación de la renta de la utilidad residual en proporción a los ingresos; sin embargo, el país de la residencia tendrá una mayor participación en la utilidad, pues deberá sumarse los 3 000 millones de euros (por el nexo de «jurisdicción de mercado») a los 25 000 millones de euros por el nexo de «residencia», resultando un total de 28 000 millones de euros.

Importe B

El objetivo principal del Importe B es simplificar la gestión de las normativas sobre precios de transferencia para las autoridades fiscales y reducir los costos de cumplimiento para los contribuyentes. Asimismo, se propone mejorar la seguridad jurídica en asuntos fiscales y reducir las disputas entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

El Importe B busca estandarizar el reconocimiento del gasto deducible de aquellas partes relacionadas que realizan «actividades de comercialización y distribución de referencia» en las jurisdicciones de mercado.

La definición de las «actividades de comercialización y distribución de referencia» incluye aquellos distribuidores que adquieren productos de partes relacionadas con el propósito de revenderlos a partes no relacionadas y además tienen un perfil funcional básico.

Seguridad jurídica en materia fiscal

La seguridad jurídica en materia fiscal propone la prevención y resolución de controversias respecto de:

- El Importe A y
- Otros aspectos diferentes al Importe A.

En relación con el Importe A, se plantea desarrollar un mecanismo para asegurar que la implementación del nuevo impuesto aplicable a las MNE sea objeto de consenso entre todas las jurisdicciones involucradas. Para tal efecto, las autoridades fiscales, en colaboración con las MNE involucradas, pondrían en marcha dicho mecanismo que permita acordar la determinación de lo siguiente:

- La base imponible, cuando haya segmentación por líneas de negocio.
- El resultado obtenido mediante la aplicación de la fórmula señalada.
- Cualquier otra característica del nuevo impuesto residual, como las entidades responsables de la declaración y pago, así como de la eliminación de la doble imposición.

Además, los integrantes del marco inclusivo acordaron que si una disputa relacionada con el Importe A no se resuelve a través del proceso de prevención descrito, se establecerán otros mecanismos vinculantes y obligatorios para resolver las discrepancias.

2.2. Pilar dos

El Segundo Pilar busca la implementación de un impuesto mínimo global, dado que el Plan BEPS no ha podido resolver completamente el desafío de evitar la erosión de las bases imponibles mediante el aprovechamiento de tasas corporativas de impuestos ofrecidas por jurisdicciones de baja o nula imposición (conocidas como paraísos fiscales) y el abuso de los Convenios para evitar la doble imposición (conocido como *treaty shopping*).

Por tal razón, el objetivo del Pilar Dos es poner fin a la competencia nociva entre jurisdicciones para reducir las tasas corporativas de impuestos,

desalentando la transferencia artificial de beneficios hacia aquellos territorios de baja o nula imposición, y protegiendo las bases imponibles de los Estados donde residen las MNE. El mecanismo propuesto implica establecer un impuesto mínimo efectivo sobre los ingresos provenientes de actividades extranjeras, independientemente del lugar donde se realicen estas actividades.

Para lograr dicho objetivo, el Pilar Dos consiste en dos reglas fundamentales diseñadas para asegurar que las empresas pertenecientes a grupos multinacionales paguen un monto mínimo de impuestos sobre sus ganancias, las cuales son las siguientes:

- 1) Las Reglas Globales contra la Erosión de la Base (Reglas Globe, por sus siglas en inglés), las cuales incluyen las siguientes reglas:
 - La Regla de Inclusión de Ingresos (*Income Inclusion Rule* o IIR, por sus siglas en inglés).
 - La Regla de Pagos Insuficientemente Gravados (*Undertaxed Payment Rule* o UTPR, por sus siglas en inglés).

Cabe resaltar que dichas reglas se aplican con un orden jerárquico, es decir, si no se aplica la primera regla, recién se podrá aplicar la segunda regla.
- 2) La Regla Sujeta a Impuestos (*Subject to Tax Rule* o STTR, por sus siglas en inglés).

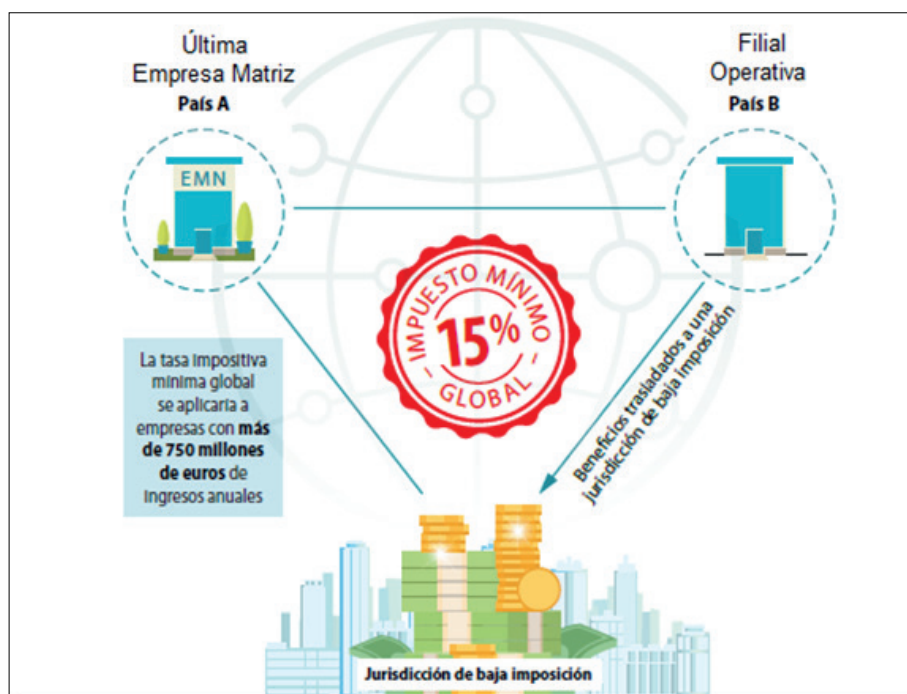
Las reglas Globe son la base del Segundo Pilar (OCDE, 2021), estableciendo una Tasa Efectiva de Impuestos (*Effective Tax Rate* o ETR, por sus siglas en inglés) mínima del 15% sobre las ganancias en el extranjero de las MNE incluidas en su alcance.

El objetivo primordial es garantizar que las MNE apliquen una ETR sobre sus utilidades no inferior al 15%, mediante un «Impuesto complementario» (*Top-up Tax*), el cual se aplicará con el criterio «de arriba hacia abajo», es decir si la Última Entidad Matriz (*Ultimate Parent Entity* o UPE, por sus siglas en inglés) en el país de la residencia no grava, las subsidiarias que se encuentran en otras jurisdicciones deberán aplicarlo, con lo cual se deja sin margen de maniobra al planeamiento tributario agresivo.

El Segundo Pilar adopta un enfoque de combinación jurisdiccional, lo que implica que la presencia de una MNE con tasas impositivas bajas en una jurisdicción no garantiza automáticamente una ETR inferior al 15% en esa jurisdicción. En este contexto, se consolidan los resultados de todas las empresas que operan en una misma jurisdicción y se evalúa la ETR combinada para determinar si es menor al 15%.

En el siguiente esquema, se observa que la UPE, residente en el país A, tiene una filial operativa en el país B, que a su vez transfiere beneficios a una jurisdicción con baja o nula tributación (por ejemplo, un paraíso fiscal), reduciendo así su ETR por debajo del 15%. La solución propuesta por el Segundo Pilar es que el país donde es residente la UPE aplique la regla de IIR mediante el Impuesto complementario (*Top-up Tax*) para alcanzar ese nivel mínimo de tributación global del 15%.

FIGURA 4. Esquema del Pilar Dos.



Fuente: OCDE (2021).

De no hacerlo, la Filial Operativa domiciliada en el país B aplicará la UTPR con la cual se logra aplicar el impuesto mínimo.

En el caso de que la Última Entidad Matriz (UPE) —residente en el país A— no lo haga, la Filial Operativa —residente en el país B— en su defecto aplicará la UTPR mediante el Impuesto complementario (*Top-up Tax*) para alcanzar el nivel mínimo de tributación global deseado del 15%. Para ello, se requiere la aplicación de la segunda STTR mediante una cláusula que anule, si fuese el caso, lo establecido en el Convenio de Doble Imposición entre el país A y el país B.

Para el caso de las rentas pasivas, se propone el mismo mecanismo, es decir que se grave la totalidad de los intereses, regalías y otros pagos recibidos por la empresa vinculada, incluso si el país de la fuente ha realizado una retención con una tasa inferior al 9% o ha otorgado derechos de imposición exclusivamente al país de residencia. Cuando un Estado aplica una tasa impositiva a los pagos que es menor que la tasa mínima globalmente acordada del 9%, la jurisdicción pagadora tiene el derecho de «complementar» el impuesto adeudado mediante una retención en la fuente. Por ejemplo, si un país aplica una tasa del impuesto a la renta del 4% a los pagos por regalías, la jurisdicción pagadora podría retener un impuesto adicional del 5% sobre dichos pagos.

Cabe resaltar que la STTR, al ser una disposición basada en tratados internacionales, solo puede ser implementada a través de negociaciones bilaterales y modificaciones de acuerdos tributarios individuales o como parte de un tratado multilateral. Esta STTR ha sido diseñada para aquel periodo en que los países no han podido implementar las reglas Globe en su legislación doméstica. En tal sentido, los países miembros de la OCDE indicaron en las Declaraciones del 2021 que implementarán la STTR en sus tratados bilaterales con los países en desarrollo que también son miembros del marco inclusivo, cuando así lo soliciten.

Ámbito de aplicación

Las empresas consideradas dentro del alcance del Segundo Pilar son aquellas que forman parte de una MNE que registra ingresos consolidados de al menos 750 millones de euros en por lo menos dos de los cuatro años previos al ejercicio fiscal declarado, según sus estados financieros consolidados preparados conforme a los estándares internacionales de contabilidad.

Cuando un grupo se encuentra dentro del alcance de estas reglas, también debe identificar dónde están ubicadas sus subsidiarias para cumplir con los requisitos de las Reglas GLOBE.

Sin embargo, las Reglas GLOBE no se aplican a todas las entidades del grupo. Las entidades excluidas quedan exentas del cálculo de la ETR ni están sujetas a las responsabilidades fiscales adicionales.

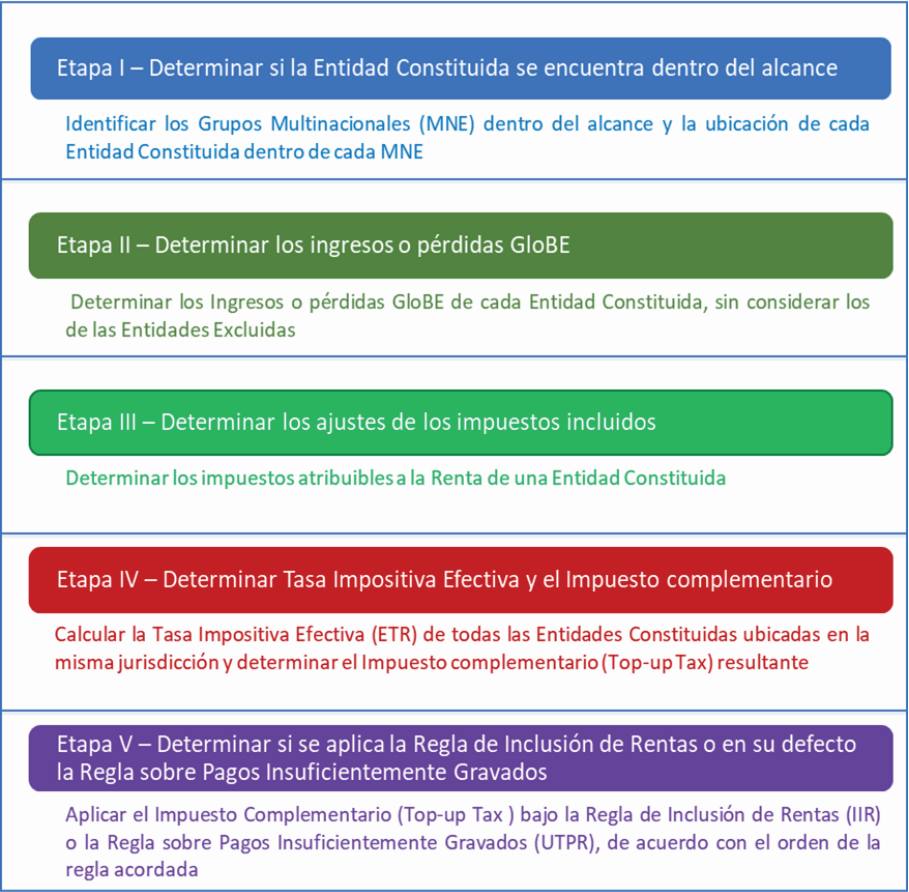
Estructura del Pilar Dos

Las reglas GLOBE emplean una base estandarizada y una definición de «impuestos cubiertos» para determinar las jurisdicciones en las que una MNE está sujeta a una ETR inferior al 15%.

Luego se impone una tasa fiscal coordinada que eleva la ETR de la MNE sobre esos ingresos hasta alcanzar la Tasa Mínima Global, luego de considerar la regla de la «Exclusión basada en la Substancia».

A tal efecto, se presentan a continuación las etapas para determinar la aplicación del Impuesto Mínimo Global del 15% según el Segundo Pilar:

FIGURA 5. Etapas para aplicar el Impuesto Mínimo Global.



Fuente: OECD y BID (2024).

A continuación, se detallan los pasos que comprenden cada etapa:

En la Etapa I, MNE debe determinar si está sujeto a las reglas GloBE e identificar las entidades constituidas dentro del grupo y su ubicación, para lo cual se presenta la siguiente tabla:

TABLA 3. Etapa I: Pasos para determinar si le entidad se encuentra dentro del alcance.

Paso	Actividad	Detalle
1	Identificar los grupos multinacionales (MNE) dentro del alcance	<p>Se aplica la prueba de ingresos consolidados, es decir, verificar si los ingresos reportados en los estados financieros consolidados de la MNE superan los 750 millones de euros (es la misma información presentada en los Reportes país por país -<i>Country by Country Report</i>-).</p> <p>Esta condición debe cumplirse en al menos dos (2) de los cuatro (4) años fiscales inmediatamente anteriores al año fiscal evaluado (artículo 1.1.1).</p> <p>Se aplican normas especiales para el caso fusiones o escisiones con respecto a la prueba de ingresos consolidados (artículo 6.1).</p>
2	Identificar las entidades constituidas	<p>Las entidades constituidas son aquellas de la MNE, incluidos los establecimientos permanentes (EP), que están sujetos a las disposiciones operativas de las reglas GloBE (artículo 1.3.1).</p> <p>Cualquier EP que sea una entidad constituida se trata como una entidad separada de la entidad principal y de cualquier otro EP de la entidad principal (artículo 1.3.2).</p>
3	Eliminar cualquier entidad excluida	<p>Las entidades excluidas son aquellas que no están sujetas a las disposiciones operativas de las reglas GloBE, sin embargo, sus ingresos se tienen en cuenta a efectos de la prueba de ingresos consolidados.</p> <p>También se consideran entidades excluidas las entidades gubernamentales, los organismos internacionales, las organizaciones sin fines de lucro y los fondos de pensiones, así como cualquier fondo de inversión o vehículo de inversión inmobiliaria que sea la última entidad controladora (UPE) del grupo MNE (artículo 1.5.1).</p> <p>Asimismo, se consideran excluidas aquellas entidades propiedad de entidades excluidas y que poseen activos o invierten fondos y solo realizan actividades auxiliares, o que en su mayoría obtienen ingresos que están excluidos de la base imponible de GloBE (artículo 1.5.2).</p>
4	Identificar la ubicación de cada entidad constituida	<p>Se identifica la ubicación de cada entidad constituida basada en la residencia fiscal de una jurisdicción en función de su lugar de ubicación, administración, lugar de creación o criterios similares (artículo 10.3.1).</p> <p>Los establecimientos permanentes (EP) se consideran ubicados donde estén situados. Un EP está ubicado en la jurisdicción de origen donde se trata como un EP y está sujeto a impuestos (artículo 10.3.3). Se aplican reglas especiales para los EP que están exentos de impuestos.</p>

Fuente: OECD y BID (2024).

En la Etapa II se debe determinar los ingresos o pérdidas GLOBE, para lo cual se presenta la siguiente tabla:

TABLA 4. Etapa II: Pasos para determinar los Ingresos GLOBE.

Paso	Actividad	Detalle
1	Determinar la renta neta contable financiera	Se determina la utilidad o pérdida neta de la entidad constituida alcanzada mediante el uso de la información de los estados financieros consolidados de la última entidad matriz (UPE) antes de la eliminación de los elementos intragrupo (artículo 3.1).
2	Ajustar la utilidad o pérdida neta de la contabilidad financiera a la base GLOBE	Cualquier EP que sea una entidad constituida se trata como una entidad constituida separada de la entidad principal y de cualquier otro EP de la entidad principal (artículo 1.3.2).
3	Asignar ingresos o pérdidas GLOBE a los establecimientos permanentes o entidades de flujo, si es necesario	Las entidades excluidas son aquellas que no están sujetas a las disposiciones operativas de las reglas GLOBE, sin embargo, sus ingresos se tienen en cuenta a efectos de la prueba de ingresos consolidados.

Fuente: OECD y BID (2024).

En la Etapa III, se debe determinar los ajustes de los impuestos incluidos, para lo cual se presenta la siguiente tabla:

TABLA 5. Etapa III: Pasos para determinar los ajustes de los impuestos incluidos.

Paso	Actividad	Detalle
1	Identificar los impuestos incluidos	<p>Se determinan los impuestos incluidos basados en el gasto por el impuesto corriente de la utilidad o pérdida neta de la contabilidad financiera (artículos 4.1 y 4.2).</p> <p>Los créditos fiscales que son aplicables después de cuatro o más años se deducen de los impuestos cubiertos en el año en que se otorgan dichos créditos.</p> <p>Los créditos tributarios reembolsables calificados, que deben pagarse dentro de los cuatro años, se agregan a los impuestos cubiertos.</p>

2	Ajustar los impuestos incluidos por diferencias temporarias y pérdidas de años anteriores	<p>Luego se ajustan los impuestos incluidos por medio del monto de ajuste del impuesto diferido total para tener en cuenta las diferencias temporarias y las pérdidas del año anterior a efectos de las reglas GLOBE (artículo 4.4).</p> <p>Se incluyen varias salvaguardas diseñadas para proteger la integridad del cálculo de la ETR bajo las reglas GLOBE.</p> <p>Estas salvaguardas incluyen limitar el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos a la tasa mínima y una regla de recuperación para garantizar que los montos reclamados como impuestos incluidos se paguen realmente dentro de un periodo de tiempo establecido.</p> <p>Se puede elegir un procedimiento simplificado de arrastre de pérdidas que proporciona un reconocimiento de las pérdidas que surgen en jurisdicciones de impuestos de baja o nula tributación (artículo 4.5).</p>
3	Asignar impuestos incluidos según sea necesario	<p>Los impuestos incluidos son asignados a otras entidades constituidas cuando es necesario (artículo 4.3).</p> <p>Los impuestos que pueden requerir asignación incluyen impuestos a una sociedad extranjera controlada (<i>Controlled Foreign Company</i> o CFC, por sus siglas en inglés), impuestos de distribución (impuestos retenidos) e impuestos con respecto a un EP, a una entidad de flujo o a una entidad híbrida.</p>
4	Considerar los ajustes posteriores a la presentación	<p>Se aplican reglas especiales cuando hay un ajuste a la obligación tributaria de un año anterior (por ejemplo, como resultado de una auditoría fiscal o la presentación de una declaración rectificatoria para corregir un error).</p> <p>Estas reglas especiales requieren que se recalcule la ETR para un año anterior cuando haya una reducción importante en la obligación tributaria para ese año.</p> <p>En la medida en que resulte del ajuste una obligación adicional del Impuesto complementario (<i>Top-up Tax</i>), dicha cantidad del impuesto adicional se paga en el año fiscal en curso (es decir, no se requiere una declaración rectificatoria para el año anterior).</p> <p>Los aumentos en los montos de impuestos de los años anteriores se agregan a los impuestos cubiertos en el año fiscal en curso. (artículo 4.6).</p>

Fuente: OECD y BID (2024).

En la Etapa IV, se debe determinar la ETR y el Impuesto complementario (*Top-up Tax*), para lo cual se presenta la siguiente tabla:

TABLA 6. Etapa IV: Pasos para determinar la Tasa Impositiva Efectiva y el Impuesto complementario.

Paso	Actividad	Detalle
1	Calcular el Impuesto complementario (<i>Top-up Tax</i>) para jurisdicciones de baja o nula tributación (<i>Low-Taxed Constituent Entity</i> o LTCE, por sus siglas en inglés).	<p>La cantidad de impuestos incluidos con respecto a una jurisdicción se divide por los Ingresos GLOBE en dicha jurisdicción, para determinar la ETR para dicha jurisdicción (artículo 5.1).</p> <p>Cuando la ETR esté por debajo de la tasa mínima del 15%, se deberá calcular el porcentaje de Impuesto complementario para la jurisdicción. Esto se calcula restando la ETR de la Tasa mínima.</p> <p>Luego, el porcentaje del Impuesto complementario se multiplica por el exceso de utilidad en la jurisdicción para determinar el monto del Impuesto complementario (artículo 5.2.2).</p> <p>El exceso de utilidad para la jurisdicción es igual a los ingresos GLOBE menos la exclusión de ingresos basado en sustancia, es decir, un rendimiento rutinario que excluye activos tangibles y nómina (artículo 5.3).</p> <p>Finalmente, el Impuesto complementario para la jurisdicción se reduce por cualquier impuesto complementario mínimo nacional calificado aplicable (artículo 5.2.3).</p>
2	Asignar el Impuesto complementario entre la entidad constituida de baja tributación (LTCE).	<p>Luego se procede a identificar las entidades constituidas con ingresos GLOBE.</p> <p>El Impuesto complementario se asigna a las entidades constituidas en jurisdicciones de baja tributación (LTCE) que tienen ingresos GLOBE para el año fiscal (y en proporción a dichos ingresos) para determinar qué entidades generan un cargo al Impuesto complementario (artículo 5.2.4).</p>
3	Excepciones	<p>Se permite la exclusión de mínimos (artículo 5.5), para las jurisdicciones en las que la MNE tiene:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Un ingreso promedio GLOBE menor a 10 millones de euros, y -Un ingreso o pérdida promedio GLOBE que resulta en una pérdida o es menor de 1 millón de euros, calculados sobre una base promedio de tres años. <p>Asimismo, se pueden acoger a la cláusula de salvaguarda GLOBE siguiente (artículo 8.2):</p> <ul style="list-style-type: none"> -Se limita la carga de cumplimiento y administración para aquellos aspectos de las operaciones de una MNE que estén sujetas a impuestos al 15% o más en una base jurisdiccional.

Fuente: OECD y BID (2024).

En resumen, el Impuesto complementario (*Top-up Tax*) de cada LTCE se calcula de la siguiente manera:

- a) Calcular el porcentaje del Impuesto complementario para cada jurisdicción de baja tributación;
- b) Aplicar el porcentaje del Impuesto complementario a los excesos de utilidades de la jurisdicción;
- c) Deducir el monto del Impuesto complementario establecido en virtud de un «impuesto mínimo nacional calificado»; y
- d) Asignar el Impuesto complementario jurisdiccional a las entidades constituidas en la jurisdicción en proporción a sus ingresos GloBE.

Respecto al «impuesto mínimo complementario nacional calificado», este es considerado solo si se ha implementado en la legislación de la jurisdicción bajo las mismas características del impuesto mínimo según las reglas GloBE.

Lo señalado se muestra en la siguiente gráfica:

FIGURA 6. Cálculo de la Tasa Efectiva del Impuesto (ETR) de la jurisdicción de baja o nula tributación (LTCE).

$$\text{Tasa efectiva del impuesto (ETR)} = \frac{\sum \text{Impuestos incluidos}}{\sum \text{Ingresos GloBE}}$$

Fuente: OECD y BID (2024).

FIGURA 7. Determinación del Impuesto complementario (*Top-up Tax*).

$$\text{Renta GloBE (ajustada por sustancia)} \times (15\% - \text{ETR (si ETR} < 15\%)) - \text{Impuesto Mínimo Complementario Nacional calificado} = \text{Impuesto Mínimo Complementario}$$

Fuente: OECD y BID (2024).

Por último, en la Etapa V, se debe determinar si se aplica la Regla de Inclusión de Rentas (IIR) o en su defecto la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (UTPR), para lo cual se presenta la siguiente tabla:

TABLA 7. Etapa V: Pasos para determinar si se aplica la IIR o en su defecto la UTPR.

Paso	Actividad	Detalle
1	Identificar la Última Entidad Matriz (UPE) sujeta al Impuesto complementario de la Regla de Inclusión de Rentas (IIR).	<p>La Última Entidad Matriz (UPE) del Empresa Multinacional (MNE) es la principal responsable del Impuesto Complementario de todas las Entidades Constituidas de Baja Tributación (LCTE) (artículo 2.1.1).</p> <p>Aquí se debe tener en cuenta el enfoque de arriba hacia abajo, es decir que si la UPE no está obligada a aplicar la Regla de Inclusión de Rentas (IIR), el Impuesto Complementario aplica sobre la próxima Entidad Matriz Intermedia en la cadena de propiedad sujeta a la Regla IIR (artículos 2.1.2 y 2.1.3).</p> <p>De igual manera se aplica el Impuesto Complementario a las Entidades Matriz de Propiedad Parcial (Partially-Owned Parent Entity o POPE, por sus siglas en inglés) que están sujetas a la Regla IIR aplicando la prioridad del enfoque de arriba hacia abajo (artículos 2.1.4 y 2.1.5). Una POPE es una Entidad Constituida que tiene más del 20% de la Propiedad en manos de miembros que no pertenecen al Grupo.</p>
2	Determinar el monto del Impuesto complementario pagado por la Entidad Matriz bajo la Regla de Inclusión de Rentas (IIR).	<p>El Impuesto Complementario (Top-up Tax) se atribuye a las Entidades Matrices en proporción a su participación asignable.</p> <p>La participación asignable del Impuesto Complementario se determina sobre la base del Ratio de Inclusión de una Entidad Matriz (UPE).</p> <p>Existe un mecanismo de compensación, el cual consiste en que si varias Entidades Matrices (UPE) están sujetas al Impuesto Complementario bajo la Regla de Inclusión de Rentas (IIR) con respecto a la misma Entidad Constituida de Baja Tributación (LCTE), la Entidad Matriz que se encuentra más arriba en la cadena de propiedad reducirá su Impuesto complementario por el monto que paga una Entidad Matriz Intermedia de nivel inferior o Entidad Matriz de Propiedad Parcial - POPE (artículo 2.3).</p>
3	Identificar el monto restante, si lo hubiere, que es asignable bajo la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (UTPR).	<p>Se debe aplicar el mecanismo de respaldo, el cual señala que si hay bajos impuestos que gravan los ingresos de una UPE a quien no se aplicó la Regla IIR entonces el de impuestos bajos está sujeto al mecanismo de respaldo de la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados - UTPR (artículo 2.5).</p> <p>La regla UTPR también puede aplicarse respecto del Impuesto Complementario que surge en relación con los resultados de baja tributación en la jurisdicción UPE.</p> <p>Existe una limitación de la aplicación de la Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (UTPR) cuando una MNE se encuentra en su fase inicial de expansión al exterior (artículo 9.3).</p>

4	Calcular el Pasivo por el Impuesto Complementario residual en las Jurisdicciones a través del ajuste por la aplicación de la Regla UTPR.	<p>El criterio de asignación se realiza con el monto del Impuesto Complementario aplicando la Regla UTPR, identificado en el Paso 3, se asigna entre las jurisdicciones donde se aplicó la Regla UTPR aplicando un criterio de asignación de dos factores basados en:</p> <p>el valor contable neto de los activos tangibles poseídos, y el número de empleados utilizados por todas las Entidades Integrantes que se encuentran ubicadas en dichas Jurisdicciones donde se aplicó la Regla UTPR (artículo 2.6).</p> <p>Finalmente, se procede a realizar el ajuste de la Regla UTPR identificando el monto del Impuesto de Complementario asignado a una jurisdicción donde se aplicó la Regla UTPR, el cual se grava a través de la denegación de la deducción de cualquier gasto deducible o un ajuste equivalente según la legislación nacional (artículo 2.4).</p>
---	--	---

Fuente: OECD y BID (2024).

Caso ilustrativo

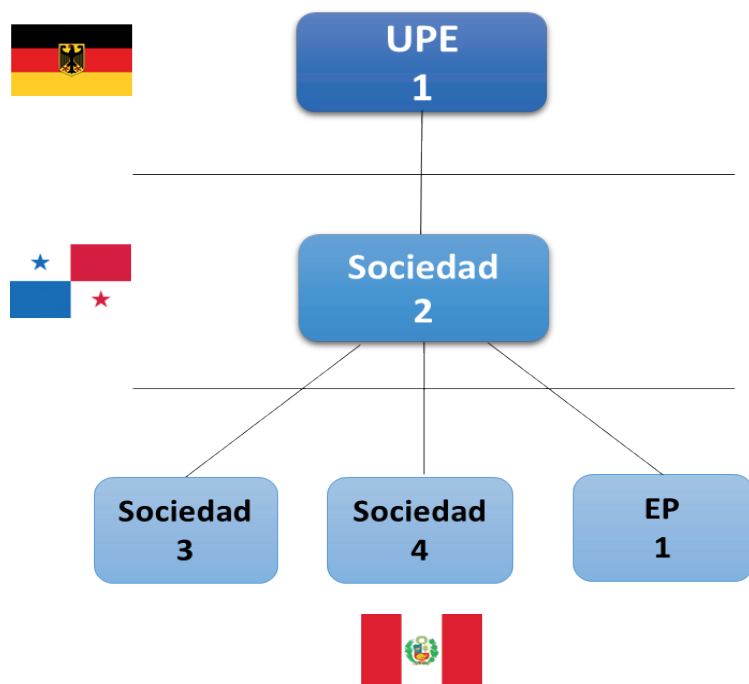
De acuerdo con dichas etapas del Segundo Pilar, se presenta un caso para ilustrar su aplicación.

El punto de partida es la identificación de una Empresa Multinacional (MNE) que con las siguientes características:

- La Sociedad 1 es residente en Alemania y es la Última Entidad Matriz (UPE).
- La Sociedad 2 es residente en Panamá es una Entidad Matriz intermedia.
- La Sociedad 3 es residente en Perú y es una Filial.
- La Sociedad 4 es residente en Perú y es una Filial.
- El EP1 es residente en Perú y es un Establecimiento Permanente (EP).

A continuación, se grafica la Empresa Multinacional:

FIGURA 8. Estructura de la Empresa Multinacional (MNE).



Fuente: elaboración propia.

Asimismo, las cifras de negocio de la Empresa Multinacional (MNE) son las siguientes:

- Ingresos consolidados de la MNE del año previo al anterior: 1.130 millones de euros
- Ingresos consolidados de la MNE del año anterior: 1.180 millones de euros
- Ingresos consolidados de la MNE del año corriente declarado: 1.200 millones de euros
- Los países de Alemania y Perú han implementado las reglas GLOBE.
- Cifras de la Sociedad 3:
 - Renta GLOBE: 1,000 millones de euros
 - Impuesto a la Renta de Fuente Peruana: 0 (Rentas de Fuente Extranjera)
 - Impuesto pagado: 80 millones de euros
 - Retención por servicios prestados en el exterior: 20 millones de euros
- Cifras de la Sociedad 4:
 - Renta GLOBE: 2,000 millones de euros

- Impuesto a la Renta de Fuente Peruana: 0 (Zona Franca)
- Impuesto pagado: 0 (Zona Franca)
- Cifras del EP 1:
 - Renta GloBE = 1,000 millones de euros
 - Impuesto a la Renta de Fuente Peruana: 250 millones de euros
 - Impuesto Pagado: 50 millones de euros

Para determinar el Impuesto Mínimo, primero se debe determinar si la MNE se encuentra dentro del ámbito de aplicación evaluando el nivel de los ingresos consolidados. En el caso planteado, la MNE tiene ingresos consolidados en los dos años previos al ejercicio fiscal declarado, pues en ambos años se superó el umbral cuantitativo de los 750 millones de euros, por tanto, si es encuentra dentro del alcance del impuesto mínimo global. En tal sentido, y de acuerdo a los datos, tenemos la siguiente tabla:

TABLA 7. Ingresos e impuestos pagados de la empresa multinacional.

Entidad	Ingresos millones de euros	Impuesto pagado millones de euros
Sociedad 3	1,000	100
Sociedad 4	2,000	0
EP 1	1,000	300
Renta de fuente peruana	4,000	400

Fuente: elaboración propia.

Basado en ello, se calcula el ETR de acuerdo con lo siguiente:

$$ETR = \frac{\sum \text{impuestos cubiertos}}{\sum \text{renta GloBE}}$$

Reemplazando los datos tenemos un ETR del 10%, lo cual es menor al 15%:

$$ETR = \frac{400}{4,000} = 10\% < 15\%$$

En tal sentido, se debe aplicar el Impuesto complementario (*top-up tax*), es decir, la MNE deberá pagar el diferencial del 5%.

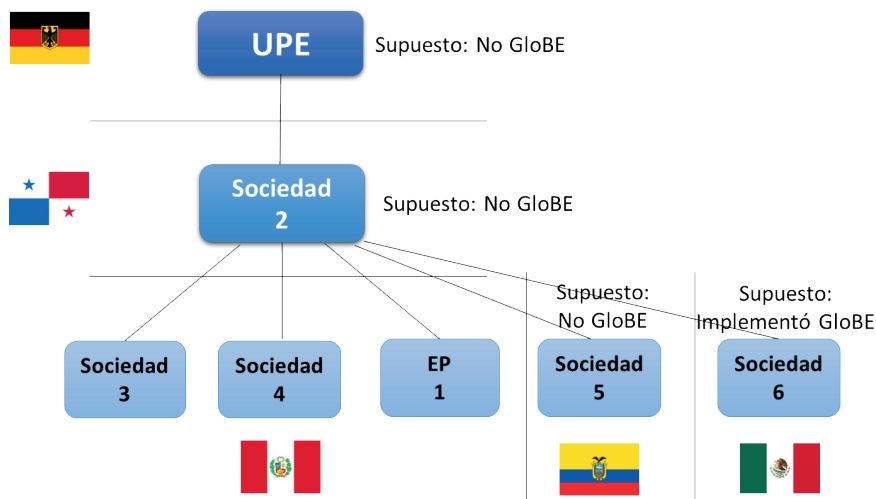
$$\text{Impuesto} = 4,000 * 5\% = 200$$

Luego se deberá identificar en que jurisdicción se deberá aplica la regla GloBE y, si ningún país la aplicase, se aplica la regla UTPR con el enfoque «de arriba hacia abajo». Así tenemos lo siguiente:

- Si Alemania hubiera implementado la regla GloBE mediante la regla de inclusión de ingresos (IIR), el impuesto de 200 se pagaría en dicho país.
- Si Alemania no lo hubiera implementado, Panamá podría cobrarlo si lo hubiese implementado.
- Si ni Alemania ni Panamá lo implementaron, podría ser aplicable la regla sobre pagos insuficientemente gravados (UTPR).
- Ahora, se incluyen los siguientes supuestos adicionales relacionados con la MNE:
- La Sociedad 5 es residente en Ecuador y es una filial.
- La Sociedad 6 es residente en México y es una filial.
- Los países de Alemania, Panamá, Perú y Ecuador no han implementado las reglas GloBE .
- México ha implementado las reglas GloBE .

En tal sentido, tenemos la siguiente figura:

FIGURA 9. Nueva estructura de empresa multinacional (MNE).



Fuente: elaboración propia.

Con los últimos supuestos señalados, se deberá aplicar el enfoque de «arriba hacia abajo», y por tanto, el único país que podría recaudar el Impuesto complementario sería México, pues al haber implementado las reglas GLOBE, podría aplicar la regla sobre pagos insuficientemente gravados (UTPR).

3. Conclusiones

3.1. Conclusiones respecto al primer pilar

Sin duda, este enfoque marca un hito significativo en la lucha contra la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios al introducir un nuevo vínculo de conexión basado en la creación de valor en las «jurisdicciones de mercado» aplicables a los modernos modelos de negocios de los grupos multinacionales. Además, su aplicación enfrenta desafíos considerables, como la aplicación a determinadas actividades económicas y la justa redistribución de los beneficios condicionados a su aplicación global.

Sin embargo, el primer pilar busca mitigar la planificación fiscal agresiva y la erosión de la base imponible al incluir a las mencionadas actividades económicas, lo que podría generar una mayor estabilidad en la recaudación de impuestos a nivel global y disminuir la competencia fiscal perjudicial. No podemos pasar por alto las implicaciones sobre los precios de transferencia, dado que los grupos multinacionales tendrán que ajustar sus políticas para cumplir con las nuevas regulaciones.

La cooperación internacional y la voluntad de los países son elementos esenciales para el éxito de la implementación de este pilar, ya que requiere la participación activa y coordinada de múltiples jurisdicciones para prevenir la doble imposición y las disputas entre naciones.

3.2. Conclusiones respecto al segundo pilar

Este pilar tiene como objetivo instaurar una tasa mínima global de impuestos sobre las ganancias de los grupos multinacionales, lo que podría frenar la competencia fiscal dañina y promover una tributación más equitativa a nivel mundial. Esto se lograría evitando la erosión de la base imponible mediante la imposición de impuestos en jurisdicciones con bajos o nulos niveles tributarios. Sin embargo, la implementación de este impuesto mínimo global indudablemente requerirá ajustes en los sistemas fiscales nacionales, así como

una fase de transición que podría ser desafiante tanto para las empresas como para las autoridades fiscales.

Es esencial que los países acuerden las reglas de aplicación en tratados bilaterales y acuerdos multilaterales para asegurar una tributación efectiva y justa. Al establecer un impuesto mínimo global, se podría alcanzar una mayor estabilidad en la recaudación de impuestos para los países, lo cual es especialmente crucial en un entorno económico global marcado por la movilidad de las empresas y la evasión fiscal.

Es posible que este pilar haga que algunos países sean menos atractivos desde el punto de vista fiscal. No obstante, esto podría compensarse con la estabilidad y la reducción de la planificación fiscal agresiva, lo que podría estimular la inversión extranjera.

Bibliografía consultada

- ACADEMIA DE CONTABILIDAD FINANCIERA (2014). *Antología para curso de fundamentos de Contabilidad*. Recuperado de <https://www.uv.mx/personal/alsalas/files/2013/08/INFORMACION-FINANCIERA.pdf>
- AGUAYO, P. (2015). *Contabilidad básica*. Paraguay: Paulino Aguayo Caballero.
- AQUISTAPACE, M. (2019). «Naturaleza predictiva de la Contabilidad y sus aplicaciones. Modelos de información contable prospectiva como evidencia». *Ciencias Económicas*, 16, 39-59. Recuperado de <https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/publicaciones/index.php/CE/article/view/8733/12120>
- AYAVIRI, D. (1997). *Contabilidad básica y documentos mercantiles*. Recuperado de https://biblioteca.uaajms.edu.bo/opac_css/index.php?lvl=author_see&id=5044.
- CALDERÓN, M. (2022). «La carga tributaria de menstruar». Recuperado de <https://www.impositus.com/wp-content/uploads/2022/06/ARTICULO-LEADS.pdf>
- CAÑIBANO, L. y A. Mora (2006). *Las normas internacionales de información financiera: Análisis y aplicación*. España: Civiya-Aranzadi SA.
- CUTILLAS, S. (26 de enero de 2018). «El sistema fiscal penaliza a las mujeres». Recuperado de <https://www.publico.es/economia/discriminacion-genero-sistema-fiscal-penaliza-mujeres.html>
- ESTEBAN, L. (s. f.). «Contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones». 85-96.

- EVIA, M. (2005). «¿Es la contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas?». *Contaduría y Administración*, (219), 146-166.
- GARCÍA, C. (1997). *Enfoque multiparadigmático de la Contabilidad*.
- GARCÍA, K. (27 de octubre de 2021). «¿Qué implica la eliminación del IVA en productos de gestión menstrual en México?». *El Economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Que-implica-la-eliminacion-del-IVA-en-productos-de-gestion-menstrual-en-Mexico-20211027-0056.html>
- GARRISON, R.; E. NOREEN y P. BREWER (2007). *Contabilidad Administrativa*. México: McGraw Hill.
- HANSEN, D. y M. Mowen (2007). *Administración de costos. Contabilidad y control*. México: Thompson Learning.
- LARA, E. (1999). *Primer curso de Contabilidad* (16ª ed.). México: Editorial Trillas.
- LEÓN, K.; G. MURILLO, L. ARIAS y J. CASTRO (2021). *Estudio de brechas de género en el Ministerio de Seguridad*. Costa Rica. Recuperado de <https://www.seguridadpublica.go.cr/oieg/noticias/estudio%20brechas%20de%20genero/Diagnostico%20de%20brechas%20de%20genero%20OIEG%20dic%202021%20ultimo.pdf>
- MOLINA, O. (2003). «Nuevas técnicas de control y gestión de costos en búsqueda de la competitividad». *Actualidad contable FACES*, 25-32.
- OCDE (2013). *Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, *Publicaciones de la OCDE*. París: OCDE. Recuperado de https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html
- OCDE (2017). *OECD Secretary-General Report to G20 Leaders*. Recuperado de <https://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>
- OCDE (2021). *Desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Reglas del modelo global contra la erosión de la base imponible (Pilar dos): Marco inclusivo sobre BEPS , Proyecto OCDE/G20 sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios*. Recuperado de https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html
- OCDE (Octubre de 2021). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía de OCDE*. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

- OECD (2019). *OECD*. Retrieved from OECD Work on Tax and Development. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/brochure-oecd-work-on-tax-and-development.pdf>
- OECD y BID. (2024). *Manual de Implementación del Impuesto Mínimo (Segundo Pilar): Marco Inclusivo sobre BEPS*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. París: OECD. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/manual-de-implementacion-del-impuesto-minimo-segundo-pilar.pdf>
- OECD. (s. f.). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Obtenido de OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- OXFAM (2019). *Guía rápida sobre la fiscalidad para la igualdad de género*. España. Recuperado de <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620629/gd-short-guide-taxation-gender-equality-070319-es.pdf;jsessionid=7E077B2E957DA612E133E247E1A1B00A?sequence=17>
- POMAREDA, Fabiola (3 de enero de 2023). «Piden retomar proyecto de ley para que productos de higiene menstrual sólo paguen 1% del IVA». *Semanario Universidad*. Recuperado de <https://semanariouniversidad.com/pais/piden-retomar-proyecto-de-ley-para-que-productos-de-higiene-menstrual-solo-paguen-1-del-iva/>
- RAMÍREZ, D. (2013). *Contabilidad Administrativa. Un enfoque estratégico para competir*. México: Mc Graw Hill Education.
- RODRÍGUEZ, J.; S. DE FREITAS y J. ZAÁ (2012). «La Contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución informática». *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, XVIII(1), 161-183. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/364/36424414008.pdf>.
- SENADO DE LA REPÚBLICA DE MÉXICO (8 de mayo de 2021). *Eliminar IVA en productos de gestión menstrual: Un avance en la igualdad de género en el sistema fiscal, destaca estudio del IBD*. México. Recuperado de <http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php/informacion/boletines/50965-eliminar-iva-en-productos-de-gestion-menstrual-un-avance-en-la-igualdad-de-genero-en-el-sistema-fiscal-destaca-estudio-del-ibd.html>
- TUA, J. (1983). *Principios y Normas de Contabilidad*. Madrid: Ice.

Eliminación de las brechas de género a través de la universalización de la inafectación del IVA a los productos de gestión menstrual con enfoque peruano

SONIA JACKELINE MIRANDA ÁVALOS

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

Nuestra investigación se enmarca dentro de los principios de derechos humanos en la política fiscal bajo la denominación: evaluaciones de impacto de la política fiscal en los derechos humanos, en relación con la eliminación de brechas de género femenino que por naturaleza tiene el ciclo de menstruación que comienza en la adolescencia, aproximadamente de los 12 a 14 años, denominada la primera menstruación o menarca, hasta la menopausia que podría abarcar desde los 45 y 50 años de edad; es decir, el periodo menstrual de una mujer dura en promedio 38 años, ello implica que por 38 años debemos de hacer uso de productos de gestión menstrual que es equivalente a un promedio mensual de 15 a 30 soles peruanos. 38 años es igual a 456 meses, lo que equivale aproximadamente a 15 000 nuevos soles peruanos sujetos a impuesto al valor agregado (IVA), lo cual implica que el producto se encarezca. Así, por el solo hecho de ser mujer se puede estar expuesta por propia naturaleza al consumo de productos de gestión menstrual. A nuestra consideración corresponde una brecha de género que fiscalmente no debería estar sujeto al IVA, por esta razón se busca la universalización de la inafectación del IVA a los productos de gestión menstrual, ya que el ahorro en el impuesto indirecto durante 38 años implicaría llevar a cabo un estudio de posgrado y con ello el desarrollo como profesional de una mujer que por el solo hecho de su condición están sujetas mes a mes a consumir productos de gestión menstrual, generándose brechas de género a través de la fiscalidad del IVA que proponemos eliminar como imposición indirecta.

2. Bases teóricas

2.1. Brechas de género

León *et al.* (2021) señala como brechas de género las disparidades que se refieren a las diferencias y desigualdades que prevalecen entre mujeres y hombres en lo que respecta al reconocimiento de sus derechos, la disponibilidad de oportunidades, así como la capacidad de acceder y controlar los recursos económicos, sociales, culturales, laborales y políticos, y en la toma de decisiones. En resumen, la brecha de género constituye una manera de visualizar las desigualdades que todavía existen en pleno siglo XXI entre los géneros, especialmente en lo que concierne al acceso de las mujeres a sus derechos, recursos y oportunidades.

En nuestro estudio enfocaremos las brechas de género bajo la fiscalidad del IVA; es decir, las desigualdades que prevalecen incluso en materia tributaria entre los hombres y las mujeres, en lo que respecta a la capacidad de acceder y controlar los recursos económicos; asimismo, el sistema impositivo puede privar de acceder a otras formas de desarrollo profesional muy probablemente si dejáramos de tributar por un producto propio de nuestra naturaleza como género.

Hennegan y Montgomery (2016) evidencian que la pobreza menstrual —la falta de acceso a productos sanitarios adecuados, educación sobre el ciclo menstrual y condiciones higiénicas apropiadas— limita significativamente la participación escolar de las niñas. Muchas de ellas se ven obligadas a ausentarse de la escuela durante sus periodos debido a la vergüenza, el miedo a las filtraciones y la ausencia de baños seguros, lo que agrava la desigualdad educativa y vulnera su derecho a la salud. El artículo subraya la urgencia de políticas públicas que incorporen soluciones sostenibles a esta problemática, reconociendo la menstruación como un asunto de justicia social y equidad de género.

De lo señalado, nuestra investigación propone eliminar el IVA a la compra de productos de gestión menstrual con énfasis en Perú, principalmente, y, como segunda alternativa, que el Estado proporcione estos productos de manera gratuita a las mujeres de menores recursos económicos.

2.2. Fiscalidad de género

Los derechos fundamentales y universales de cualquier persona es la salud, ello conlleva mantener un nivel de vida adecuado y en bienestar; en consecuencia,

para las mujeres los productos de gestión menstrual representan el medio para poder garantizar un cuidado de su salud y bienestar (Senado de la República de México, 2021). Es importante resaltar lo señalado por Cutillas (2018), la «tasa rosa» corresponde a los precios elevados de productos dirigidos a las mujeres tales como ropa, en especial para bebés y niñas, colonias, etc, generando desigualdades en la carga tributaria.

En los últimos años, ha surgido el término «pobreza menstrual», que se refiere a la carencia de acceso a productos de higiene menstrual debido a dificultades económicas. Esta situación conlleva graves implicaciones, ya que afecta la vida cotidiana y los derechos fundamentales. Casi una de cada 10 niñas en América Latina no puede asistir a la escuela adecuadamente debido a su incapacidad para gestionar su ciclo menstrual de manera digna y saludable. En un periodo de seis años, estas niñas pueden perder aproximadamente 360 días de educación escolar (Calderón, 2022). Es tan importante la relación entre los derechos humanos y la fiscalidad de género que su nivel de investigación está saliendo a flote en pleno siglo XXI, pues es una gran debilidad entre los Estados la toma de conciencia de los mismos que en la Unión Europea ningún Estado ha impulsado estudios de fiscalidad de género excepto Austria e Irlanda.

2.3. Eliminación del IVA a los productos de gestión menstrual

El impuesto al valor agregado es considerado un impuesto rosa o sexista que se aplica sobre productos de gestión mensual generando brechas de género en detrimento de la economía de las mujeres menstruantes (Senado de la República de México, 2021); además, Cutillas (2018) señala que en la políticas fiscales con incidencia en cambios en el IVA no han tenido en cuenta la fiscalidad de género olvidándose de la higiene femenina y los productos que se requiere de obligatorio uso tales como los de gestión menstrual.

Los productos menstruales son irremplazables. Afrontar la menstruación sin los productos adecuados resultaría en graves problemas de salud. Es tan imposible sustituir un tampón o una toalla como lo es reemplazar elementos esenciales como papel higiénico, pasta dental, cepillo de dientes o pañales desechables, todos los cuales forman parte de la canasta básica. Lamentablemente, cuando no se dispone de toallas, tampones u opciones ecológicas, las personas se ven obligadas a recurrir a productos que no son apropiados para una recolección higiénica del flujo menstrual. Miles de mujeres y niñas que actualmente están menstruando carecen de productos de higiene y se ven obligadas a reutilizar artículos viejos o utilizar sustitutos inadecuados como

periódicos, papel higiénico, calcetines, trapos, hojas, barro y otros materiales (Calderón, 2022).

¿Y qué implica que se elimine el IVA a los productos de gestión menstrual?

Pagar impuestos solo por ser mujer es una de las formas más invisibilizadas pero más persistentes de violencia por género; hasta ahora los sistemas tributarios en su mayoría de Estados omiten que menstruar dignamente es un derecho básico que todas las niñas, adolescentes y mujeres deberían ejercer efectivamente (García, 2021).

Ejemplo de ahorro del IVA a los productos de gestión menstrual, caso Costa Rica:

TABLA 1. Gastos mensuales del hogar en productos menstruales.

Quinti I	Ingreso mensual	Gasto promedio en productos menstruales	% de ingreso dedicado productos menstruales	13% del gasto promedio	Ahorro al eliminar el IVA
I	₡261 427	₡ 19 919	8%	₡ 2589	1,0%
II	₡449 964	₡ 19 798	4%	₡ 2574	0,6%
III	₡657 242	₡12 506	2%	₡ 1626	0,2%
IV	₡995856	₡ 26011	3%	₡ 3381	0,3%
V	₡2 395 231	₡35 429	1%	₡ 4606	0,2%

Fuente: Tomado de Calderón (2022).

De la tabla 1 se puede validar el gasto promedio del IVA aplicado en Costa Rica a los productos de gestión menstrual, es decir de acuerdo con el nivel de ingreso mensual una mujer con ingresos de 261 427 colones destina 2589 de colones para sus gastos por gestión menstrual, es decir el 8% de sus ingresos.

A continuación, mostramos la literatura comparada que soporta la necesidad de eliminar el IVA a los productos de gestión menstrual.

2.3.1. *Literatura comparada*

Países que no gravan con IVA:

- Canadá
- India
- Reino Unido
- Nicaragua
- Australia
- Kenia
- Malasia
- Jamaica
- Nigeria
- Uganda
- Líbano
- Trinidad y Tobago

- México

Países que entregan de forma gratuita los productos de gestión menstrual:

- Francia
- Escocia

Entre los países que han logrado aminorar la tasa del IVA están:

- Bélgica, Alemania e Italia,
- En España se le denomina «tasa del tampón» y se les grava con una tasa del IVA del 10%, ni siquiera gozan de la tasa del IVA super reducido del 4% (Cutillas, 2018).
- En Colombia se dio la iniciativa «menstruación libre de impuestos», bajo el marco de la justicia tributaria logró reducir su IVA del 16% al 5% (OXFAM, 2019)
- En Costa Rica se publicó el proyecto de Ley «Menstruación y justicia» propuesto el 8 de marzo del 2021, propone bajar la tasa del IVA del 13% al 1% a los productos de gestión menstrual. Es importante señalar que dicho proyecto tiene como lema: «Los impuestos sobre los productos menstruales como protectores diarios, toallas sanitarias, tampones y copas menstruales establecen un cobro a un hecho biológico, lo cual es claramente discriminatorio» (Pomareda, 2023).
- Argentina tiene proyectos de Ley

FIGURA 1. Menstruar cuesta dinero y el gobierno además le impone IVA (enfoque mexicano).



Fuente: García (2021).

Nota: La figura muestra los gastos que enfrenta una mujer en todo el ciclo menstrual.

2.4. Jurisprudencia latinoamericana

La Corte Constitucional de Colombia determinó la inconstitucionalidad del IVA: Sentencia N° C-383/19, a los productos de gestión menstrual alegando como protección del derecho a la salud.

El tribunal de Colombia sostiene que las toallas higiénicas y tampones son productos insustituibles para las mujeres y gravarlos con el IVA viola el derecho a la salud y a una vida digna, igualdad e incluso el derecho participar de la vida pública al ejercer sus actividades tales como trabajo, educación constituyendo que el impuesto a estos productos es totalmente discriminatorio. En el mundo países como Francia, Canadá o lugares como California, Nueva York y Florida han reducido o eliminado el IVA a los productos de gestión menstrual y en Latinoamérica, Argentina tiene proyectos de Ley sobre el particular (Calderón, 2022).

3. Conclusiones y recomendaciones

La inafectación del IVA a los productos de gestión menstrual se fundamenta en la protección del derecho a la igualdad, salud y eliminación de la discriminación económica. Es urgente que cada vez seamos más conscientes del impacto de la fiscalidad de género sobre el desarrollo de los seres humanos, ya sea sobre el género masculino o el femenino, en el presente artículo mostramos la necesidad de inafectar con el IVA a los productos de gestión menstrual en todos los Estados, en especial en el Estado peruano, como lo han venido haciendo las distintas legislaciones tales como Canadá, India, Reino Unido, Nicaragua, Australia, Kenia, Malasia, Jamaica, Nigeria, Uganda, Líbano, Trinidad y Tobago y recientemente México. En particular considerar la inafectación del IVA o de su equivalente el IGV sobre Perú, sustentando nuestro estudio en la literatura comparada y siendo imprescindible poner estos temas a debate sobre la imposición sobre productos propios del género femenino que generan desigualdades económicas en relación al gasto que conllevar mermando la justicia fiscal sobre las mujeres, es decir es momento que la política fiscal peruana tome las riendas de la importancia de la aplicación de los derechos humanos sobre la tributación en especial en este caso en particular los productos de higiene menstrual.

Pretendemos con el presente estudio tomar conciencia y ser pioneros en Perú de considerar una agenda tributaria tomando como pilar los derechos humanos sobre la fiscalidad, en particular proponemos la eliminación del IGV sobre la compra de productos de gestión menstrual.

Bibliografía

- CALDERÓN, M. (2022). «La carga tributaria de menstruar». Recuperado de <https://www.impositus.com/wp-content/uploads/2022/06/ARTICULO-LEADS.pdf>
- CUTILLAS, S. (26 de enero de 2018). «El sistema fiscal penaliza a las mujeres». Recuperado de <https://www.publico.es/economia/discriminacion-genero-sistema-fiscal-penaliza-mujeres.html>
- GARCÍA, K. (27 de octubre de 2021). «¿Qué implica la eliminación del IGV en productos de gestión menstrual en México?». *El Economista*. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Que-implica-la-eliminacion-del-IVA-en-productos-de-gestion-menstrual-en-Mexico-20211027-0056.html>
- HENNEGAN, Julie y Paul MONTGOMERY (2016). «Do Menstrual Hygiene Management Interventions Improve Education and Psychosocial Outcomes for Women and Girls in Low and Middle Income Countries? A Systematic Review». *PLoS ONE*, 11(2), e0146985. Recuperado de <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0146985>
- LEÓN, K.; G. MURILLO, L. ARIAS y J. CASTRO (2021). *Estudio de brechas de género en el Ministerio de Seguridad*. Costa Rica. Recuperado de <https://www.seguridadpublica.go.cr/oieg/noticias/estudio%20brechas%20de%20genero/Diagnostico%20de%20brechas%20de%20genero%20OIEG%20dic%202021%20ultimo.pdf>
- OXFAM (marzo de 2019). *Guía rápida sobre la fiscalidad para la igualdad de género*. España. Recuperado el 10 de octubre de 2023, de <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620629/gd-short-guide-taxation-gender-equality-070319-es.pdf;jsessionid=7E077B2E957DA612E133E247E1A-1B00A?sequence=17>
- POMAREDA, Fabiola (3 de enero de 2023). «Piden retomar proyecto de ley para que productos de higiene menstrual solo paguen 1% del IVA». *Semanario Universidad*. Recuperado de <https://semanariouniversidad.com/pais/piden-retomar-proyecto-de-ley-para-que-productos-de-higiene-menstrual-solo-paguen-1-del-iva/>
- SENADO DE LA REPÚBLICA DE MÉXICO (8 de mayo de 2021). *Eliminar IGV en productos de gestión menstrual: Un avance en la igualdad de género en el sistema fiscal, destaca estudio del IBD*. México. Recuperado de <http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php/informacion/boletines/50965-eliminar-iva-en-productos-de-gestion-menstrual-un-avance-en-la-igualdad-de-genero-en-el-sistema-fiscal-destaca-estudio-del-ibd.html>

Crédito fiscal sin bancarizar: ¿rectificatoria de la declaración jurada y multa por datos falsos o reintegro del crédito fiscal?

FREDDY ALARCÓN VARGAS

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

El objetivo primordial de los impuestos es crear deberes en los ciudadanos para que contribuyan con la financiación de los gastos públicos ocasionados por el Estado.

Así que, para Valdez (2013), la actividad financiera es «la actividad del Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas» (p. 14).

En nuestro país la principal fuente de ingresos públicos está formado por los ingresos tributarios, estos a su vez comprenden, entre otros, a los tributos y las multas.

Ataliba (1987) define al tributo «como una obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley» (p. 37).

El artículo 164° del Código Tributario (2013) conceptualiza a la infracción tributaria como «toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal o en otras leyes o decretos legislativos».

Según lo señalado por Baldeón y Montenegro (2008, p. 20), el acto de infringir las normas fiscales que imponen deberes o responsabilidades formales o significativas está implícito en una infracción. Una infracción da lugar a la imposición de una sanción una vez tipificada. Una vez tipificada una infracción, trae como consecuencia la aplicación de una sanción.

Al respecto, Mateo (2015) menciona que «esta transgresión no es un elemento único, para indicar que existe una violación a la norma tributaria se requiere además que se señale que determinada acción u omisión ocasiona la vulneración del bien jurídicamente protegido (tipicidad) y que como resultado se prevé la imposición de una sanción» (p. 9).

Un país debe presupuestar su ingreso público considerando los tributos que va a recaudar, las multas y otras sanciones deben ser de carácter marginal, puesto que en teoría estas no se deben de dar, el objetivo en principio es que las obligaciones fiscales sean cumplidas correctamente por todos los contribuyentes.

Villegas (2013) señala: «De ahí que la actividad financiera, como cualquiera que ponga en contacto conductas humanas, debe manifestarse en normas jurídicas» (p. 81).

El presente trabajo es novedoso y de importancia porque actualmente se afecta la liquidez de las empresas al sancionarse con multas el hecho de usar un crédito fiscal en cuya cancelación de la factura que lo contiene se omitió utilizar los medios de pago establecidos por la ley de bancarización. Al final del trabajo se propone un cambio normativo que solucionaría esta problemática sin perjudicar la recaudación fiscal.

Cuando una empresa presenta la declaración mensual del Impuesto General a las Ventas (IGV) y declara alguna información que no corresponde con la realidad, incurre en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que castiga el hecho de declarar cifras o datos falsos.

Sin embargo, si en el mes 1 el contribuyente declaró un crédito fiscal que en ese momento cumplía con todos los requisitos de forma y sustancia para ser utilizado y, posteriormente, en el mes 3, al pagar una factura que forma parte del crédito fiscal del mes 1, lo hace sin utilizar los medios de pago señalados en la Ley N° 28194 —Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía— (en adelante Ley de Bancarización, 2004), la norma actual indica que se debe rectificar la declaración jurada del mes 1 reduciendo el crédito fiscal y en consecuencia comete la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo tanto debe pagar el IGV omitido y también una multa por declarar cifras o datos falsos.

En este escenario surge la pregunta: ¿Cómo podía el contribuyente saber en el mes 1 que su declaración contenía «datos falsos» si ese hecho recién acontece en el mes 3 cuando cancela una factura sin usar los medios de pago? En el presente artículo se realiza un análisis de este hecho y se propone que, en estos casos, es mejor y más justo utilizar el mecanismo del reintegro del crédito fiscal.

2. Desarrollo del tema

De conformidad con lo establecido en el artículo 164° del Código Tributario, «la infracción tributaria es toda acción u omisión que genere la violación de

alguna norma tributaria, siempre que se encuentre tipificada como tal en el mismo Código Tributario, en leyes o decretos legislativos». De esta forma, si alguna persona natural o jurídica que incumple alguna obligación tributaria es factible de ser sancionada al detectarse que cometió una infracción.

Una diferencia importante entre la infracción tributaria respecto del delito tributario es que la infracción se verifica de manera objetiva; es decir, no requiere que se compruebe la existencia de una voluntad o intencionalidad de cometerla, en esa misma línea se ubica Moreano (2015).

Es así como el párrafo inicial del artículo 165° del Código Tributario indica que la infracción se evaluará de forma objetiva.

Sin embargo, existe un criterio que por ciertas infracciones señaladas en el Código Tributario debería ser probado el dolo (por ejemplo, el anterior numeral 2 del artículo 178°), en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00088-1-2021, el recurrente como uno de sus argumentos de defensa cita a la Casación N° 1731-2007-Lima que advierte: «A fin de señalar que para la aplicación de las sanciones por declarar cifras o datos falsos, no solo es necesario que se haya incurrido en el hecho infractor, sino que es necesario además que la autoridad tributaria acredite que el deudor tributario ha tenido una intención de obtener una ventaja con dicha declaración» (p. 10).

No se comparte el criterio antes referido, más bien se opina que las infracciones tributarias se deben sancionar de manera objetiva, coincidiendo con el mismo análisis realizado por el Tribunal Fiscal en su resolución N° 11209-4-2012 cuando indica: «Que en lo que se refiere a la nulidad de las resoluciones de multas impugnadas, dado que según la recurrente vulneran el principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador, siendo que la Administración Tributaria ha debido comprobar el dolo o la culpa a fin de determinar si se incurrió o no en la infracción, dado que no es admisible una responsabilidad objetiva, e invoca la Sentencia de Casación N° 1731-2007-Lima, cabe indicar que de conformidad al artículo 165° del Código Tributario la comisión de la infracción se determina en forma objetiva, por lo que, de acuerdo al criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12434-4-2007, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción» (p. 5).

De conformidad con el artículo 252.2° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG, 2001), las infracciones se pueden clasificar en instantáneas (aquellas que al momento que se consumen producen la consecuencia) o continuadas, también llamadas permanentes (las que consienten que se retrase en el tiempo el acto consumatorio). La infracción

establecida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario es del tipo instantánea.

Una vez cometida una infracción, como consecuencia se debería aplicar una sanción, la cual puede ser una multa, cierre temporal de local, decomiso de mercancías, internamiento de vehículo, entre otras, así también lo indica Basallo (2012, p. 667).

Uno de los objetivos de la multa (sanción económica) es conseguir que el infractor modifique sus conductas ilícitas y cumpla sus obligaciones fiscales en adelante.

Por otro lado, el numeral 3 del artículo 230° de la Ley N° 27444 (LPAG, 2001), indica ciertos criterios que deben ser tomados en cuenta para determinar la sanción, entre estos se menciona: el alcance del daño y/o de los bienes jurídicamente protegidos, la pérdida financiera sufrida o la ventaja obtenida ilícitamente.

El párrafo inicial del artículo 166° del Código Tributario señala que «La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias».

Esto da a la Administración cierto margen para considerar todos los factores que le permitan establecer la infracción cometida y, en consecuencia, determinar más adecuadamente la gravedad de la pena.

De manera general, en el sistema normativo peruano se aprecia que, tratándose del incumplimiento de obligaciones de pago de tributos por cuenta propia, lo normal es que no existen infracciones (salvo el caso de no pagar los tributos retenidos y/o percibidos tipificados en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario. Además, la mayoría de las infracciones fiscales en nuestro país implican el no cumplimiento de obligaciones tributarias de tipo formal.

El 26 de marzo de 2004 fue publicada la Ley N° 28194 (Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, conocida como Ley de bancarización), en su artículo 4° señala que toda obligación que supere los dos mil soles (S/ 2000) o quinientos dólares americanos (US \$ 500) debe ser cancelada utilizando los medios de pago mencionados en el artículo 5°.

El artículo 5° de la norma sobre bancarización, señala como autorizados los siguientes medios de pago: «i) Depósitos en cuentas, ii) Giros, iii) Transferencias de fondos, iv) Órdenes de pago, v) Tarjetas de débito, vi) Tarjetas de crédito, vii) Cheques, viii) Remesas, ix) Cartas de crédito».

Asimismo, el artículo 8° de la referida ley sobre los efectos tributarios indica lo siguiente:

Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

[...]

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente:

- a. En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.
- b. En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Si bien el texto normativo en el primer párrafo del artículo 8° no utiliza textualmente la expresión «crédito fiscal» (ya que solo menciona «créditos»), tanto la Administración Tributaria en sus informes como el Tribunal Fiscal en sus resoluciones consideran que dicha expresión «créditos» está referida al «crédito fiscal» del IGV.

En referencia con lo señalado por las normas de bancarización la Administración Tributaria efectúa las fiscalizaciones considerando estas disposiciones y el Tribunal Fiscal también las aplica en su análisis en los casos que hayan sido apelados.

Por ejemplo, se cita la RTF N° 11570-1-2014 en donde el Tribunal Fiscal (2014) menciona lo siguiente:

(...) Que de autos se advierte que la materia de controversia consiste en determinar la procedencia del reparo del crédito fiscal por la no utilización de medios de pago, así como verificar si la resolución de multa impugnada ha sido emitida conforme a ley. (p. 1)

(...) Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta, ni a aplicar el crédito fiscal respecto del IGV. (p. 2)

(...) Que en ese sentido, el recurrente no ha acreditado haber utilizado medios de pago para cancelar la factura materia de reparo y por ende, no se encontraba facultado a utilizar el crédito fiscal de la factura reparada, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado al IGV de noviembre 2012 y confirmar la apelada en este extremo. (p. 2)

(...) Que la Resolución de Multa N° 024-002-0198926, de foja 117, ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del art. 178 del Código Tributario, sustentándose en el reparo al crédito fiscal de noviembre 2012, el que ha sido confirmado en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto del referido valor. (p. 3)

El análisis para realizar se centrará en algunos principios que deben ser considerados al momento de aplicar una infracción y/o sanción, según lo señalado por el artículo 248° de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG, 2001), entre ellos:

- **Principio de legalidad** (*nulla poena sine lege praevia*) establece que la infracción debe estar normada por una ley o norma de similar jerarquía; así el Tribunal Constitucional respecto de este principio señala tres condiciones: «La existencia de una ley (*lex scripta*), que la ley sea anterior al hecho sancionado (*lex praevia*) y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*)», (STC Exp. 00197-2010- PA/TC) de fecha 24 de agosto de 2010.
- **Principio de tipicidad** que exige una definición precisa de cada una de las infracciones tributarias, de esta forma se prohíba las sanciones aplicando la analogía, para otorgar una mayor seguridad jurídica a los sujetos.
- **Principio de razonabilidad** por el cual se trata de garantizar una correlación razonable entre la severidad de la infracción incurrida y el castigo que se impone.

El artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (1999) señala dos requisitos de carácter sustancial para acceder al derecho del crédito fiscal: i) «que sean permitidos como costo o gasto de la empresa de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta aun cuando no encuentre afecto a dicho impuesto» y ii) «que el costo o gasto este destinado a operaciones por las que se pague el impuesto».

A su vez el artículo 19° de la citada ley (Ley del IGV, 1999) establece cuales son los requisitos de carácter formal para ejercer el derecho al crédito fiscal, estos son: i) «que el impuesto figure de manera separada en el comprobante de pago», ii) «que los comprobantes de pago se hayan emitido conforme con las reglas sobre la materia» y iii) «que los comprobantes de pago se hayan consignado por el sujeto del impuesto dentro del plazo que señale el Reglamento en su Registro de Compras».

Similar posición lo comparte Villanueva (2014) cuando menciona:

El derecho del crédito fiscal nace por mandato legal. Su fase constitutiva o de generación requiere el cumplimiento de dos condiciones señaladas en la Ley, una de las cuales podríamos calificar de intrínseca y otra de extrínseca en relación con la lógica del impuesto. En este punto analizaremos la razón de ser de los requisitos que dan lugar a la constitución del derecho. Luego abordaremos el ejercicio de ese derecho (p. 297).

3. Problema que se presenta actualmente con las normas vigentes

Se pone como ejemplo el caso de una empresa ABC S.A. que solo realiza operaciones afectas con el IGV, además no está comprendido dentro de los regímenes de Retenciones y Percepciones, tampoco realiza operaciones comprendidas en las Detracciones. Durante el mes de agosto de 2023, su declaración mensual del IGV es de la siguiente manera:

TABLA 1. DJ original, agosto de 2023.

		Base imponible	Impuesto
Ventas		120 000	21 600
Compras		100 000	18 000
Impuesto por pagar			3 600

Fuente: elaboración propia con datos supuestos.

Se asume que todas sus compras cumplen con los requisitos de carácter formal y sustancial señalados en la Ley del IGV para usar el crédito fiscal, con lo cual dicha empresa utilizó todo el crédito fiscal consignado en su Registro de Compras (para el caso S/ 18 000). Dentro de dichas compras se ubica una factura por S/ 5000 (más IGV de S/ 900), esta operación fue a 60 días crédito (tabla 1). Llegado el mes de octubre de 2023 se cancela al proveedor en efectivo.

Al aplicar las normas sobre la bancarización y el Impuesto General a las Ventas ya señaladas, se puede concluir que esta empresa no tiene derecho a usar el crédito fiscal, en consecuencia, tendría que presentar la declaración jurada rectificatoria por el mes de agosto 2023 determinando un mayor impuesto a pagar y una multa (tabla 2) de la forma siguiente:

TABLA 2. DJ rectificatoria agosto 2023.

	Base imponible	Impuesto
Ventas	120 000	21 600
Compras	95 000	17 100
Impuesto por pagar		4 500

Impuesto DJ original	3600
Impuesto rectificatoria	4500
Tributo omitido	900
Multa art. 178° num. 1 del Código Tributario (50% del tributo omitido)	450

Fuente: elaboración propia con datos supuestos.

Como se puede observar, la empresa tendría que pagar los S/ 900 del igv omitido (al desconocerse la compra que no fue cancelada con medios de pago), pero también debe asumir una multa de S/ 450 por haber declarado cifras o datos falsos (artículo 178° numeral 1° del Código Tributario) (ver tabla 2).

4. Propuesta de cambio normativo: que se aplique el reintegro del crédito fiscal

Conforme al *Diccionario de la lengua española* (2014), «falso» es algo incierto, contrario a la verdad.

Siguiendo con el análisis del ejemplo precedente, la pregunta a formular es: en la fecha que se presentó la declaración jurada, por el mes de agosto de 2023 (tabla 1), de conformidad con el cronograma establecido por la SUNAT, ¿qué dato falso ha declarado la empresa ABC S. A.? La respuesta es una sola: Ninguno.

Lo que ha ocurrido es que producto de un hecho posterior (el pago de la factura sin usar los medios de pago) el contribuyente pierde el uso del crédito fiscal. Por ese motivo, se considera que lo correcto es aplicar el Reintegro del

Crédito fiscal, de acuerdo con lo establecido por el artículo 22° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (1999) y su Reglamento.

A continuación, se presenta la liquidación del IGV por tres meses, considerando el uso de las normas actuales y la propuesta normativa planteada (es decir que se reintegre el crédito fiscal en el mes que ocurra la cancelación sin la utilización de los medios de pago). Así se tiene como conclusión que el fisco no se perjudica con la recaudación total (ya que en ambas situaciones percibe como tributo lo mismo); sin embargo, los contribuyentes sí se perjudican por la aplicación de la multa por declarar cifras o datos falsos en el mes de agosto 2023 (tabla 2), como se puede ver a continuación:

TABLA 3. Comparativo de la aplicación de ambas situaciones.

Aplicando la normativa vigente			Aplicando la norma propuesta		
Mes de agosto 2023 (DJ REC)			Mes de agosto 2023 (DJ REC)		
	Base imponible	Impuesto		Base imponible	Impuesto
Ventas	120 000	21 600	Ventas	120 000	21 600
Compras	95 000	17 100	Compras	100 000	18 100
Impuesto por pagar		4 500	Impuesto por pagar		3 600

Mes de setiembre 2023 (DJ rectificatoria)			Mes de setiembre 2023 (DJ rectificatoria)		
	Base imponible	Impuesto		Base imponible	Impuesto
Ventas	100 000	18 000	Ventas	100 000	18 000
Compras	90 000	16 200	Compras	90 000	16 200
Impuesto por pagar		1 800	Impuesto por pagar		1 800

Mes de octubre 2023 (DJ rectificatoria)			Mes de octubre 2023 (DJ rectificatoria)		
	Base imponible	Impuesto		Base imponible	Impuesto
Ventas	80 000	14 400	Ventas	80 000	14 400
Compras	60 000	10 800	Compras	55 000	9 900
Impuesto por pagar		3 600	Impuesto por pagar		4 500

RESUMEN			Crédito fiscal de octubre	
Actual		Propuesto	Según Reg. Compras	10 800
Impuesto agosto	4500	3600	Reintegro factura sin bancarizar	-900
Impuesto setiembre	1800	1800	<i>Crédito a utilizar</i>	<i>9 900</i>
Impuesto octubre	3600	4500		
Total	9900	9900		

Fuente: elaboración propia con datos supuestos.

Se debe recordar lo que significa el reintegro del crédito fiscal establecido en el artículo 22° de la Ley del IGV (1999).

En primer lugar, el término «reintegro» según el Diccionario de la RAE (2014) menciona a «la acción y efecto de reintegrar», ahora el verbo «reintegrar» significa «restituir o satisfacer íntegramente algo». Así se puede concluir que el reintegro tiene como objetivo la restitución de un crédito que se usó en un momento, el cual es posteriormente devuelto al fisco por alguna situación ocurrida.

Se coincide plenamente con Alva (2013) cuando señala:

En este orden de ideas, convenimos en determinar que la figura del reintegro del IGV por las adquisiciones realizadas implica necesariamente que el crédito fiscal en un inicio cumplió con los parámetros legales exigidos por la norma tributaria del IGV y ello permitió utilizarlo sin dificultad en su oportunidad. Sin embargo, por la presencia de una causal sobreviniente el mismo se pierde y existe mandato del fisco para exigir su restitución, lo cual determina entonces el reintegro del crédito fiscal.

El artículo 6° numeral 3 del Reglamento del IGV (1994) señala que «en todos los casos la oportunidad para efectuar el reintegro del crédito fiscal deberá realizarse en la fecha que corresponda declarar las operaciones del periodo tributario en que ocurrieron los hechos que originan dicho reintegro».

Un similar análisis al que se plantea en este artículo, pero vinculado a un tributo diferente, se puede encontrar en la Casación N° 4392-2013-Lima, referida a las multas por presuntas omisiones de los Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta cuando se presenta una rectificatoria, en la cual se señala lo siguiente:

Por lo que, es importante reafirmar que conforme al desarrollo de los considerandos 3.7 y 3.8 de esta sentencia, en estricto las normas sancionan con la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta —fijados conforme

al procedimiento de cálculo previsto en el numeral a) del artículo 85° citado—, no se realicen oportunamente —esto es mensualmente y en los plazos legales—, significando que los pagos que deben cumplirse son aquellos que establecidos conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente o no si hubiera una rectificación posterior al momento que correspondía efectuarlos, empero si la rectificación se realiza antes del plazo del abono, indefectiblemente modificará el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar, no así cuando la rectificación es posterior incluso a la determinación del impuesto definitivo (p. 22).

En esta sentencia se concluyó que no es aplicable los intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 dejados de pagar, producto del recálculo de los coeficientes al haberse presentado una rectificatoria del ejercicio 2001 en el año 2003.

Finalmente, se puede entender que existe una contradicción en el artículo 8° inciso b) de la norma de bancarización que señala:

b). En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho. En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

La contradicción que se percibe es cuando la norma señala que en caso del crédito fiscal utilizado en su oportunidad prevista en las normas del IGV (que según lo desarrollado en el presente artículo se genera cuando la empresa al cumplir con todos los requisitos de carácter formal y sustancial establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV y, por tanto, ya se encuentra habilitado para usar dicho crédito fiscal), se indica que la comprobación del medio de pago usado se debe realizar en el momento de la cancelación de la operación que generó el derecho, para luego en el párrafo siguiente señalar que en caso se haya usado indebidamente el crédito fiscal se deberá rectificar la declaración jurada y efectuar la cancelación del impuesto que corresponda.

Si fuera correcto lo indicado en la norma antes referida, se llegaría a la conclusión de que para usar el crédito fiscal de una adquisición que supera los montos mínimos y por los cuales se debe cancelar usando los medios de pago establecidos, se tendría que esperar a su mes de pago (más bien decir al mes de su completa cancelación, puesto que podría existir pagos parciales); es decir, se pasaría a una especie de «un requisito sustancial adicional para tener derecho al crédito fiscal», el cual no ha sido establecido expresamente en la norma del IGV.

A nivel de legislación comparada, respecto al mecanismo del «Reintegro del crédito fiscal» se debe señalar que también existe en otros países, como por ejemplo en España, pero toma el nombre de «Regularización por inversiones», es así que la Ley 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 107° establece lo siguiente:

Artículo 107°. Regularización de deducciones por bienes de inversión. Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones. No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes (...).

Tres. Tratándose de terrenos y edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

5. Jurisprudencia ilustrativa

Entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ubican las siguientes:

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC Exp. 2192-2004-AA/TC), de fecha 11 de octubre de 2004, menciona que:

El sub-principio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean estas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita, a cualquier ciudadano de formación básica, comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal.

Otra sentencia (STC Exp. 2050-2002-AA/TC), de fecha 16 de abril de 2003, señala que:

el principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si esta no está previamente determinada en la Ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si esta no está también determinada por la Ley.

Finalmente, la sentencia de fecha 6 de julio de 2009 (STC Exp. 04965-2008-PA/TC), refiere que:

en reiterada jurisprudencia como la STC 2192-2004-PA/TC ha señalado que los principios que informan la potestad punitiva del Estado, tales como legalidad o culpabilidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no solo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el derecho administrativo sancionador.

6. Conclusiones

De acuerdo con el análisis efectuado en el presente trabajo, en los casos que un crédito fiscal incluido en la declaración jurada del mes 1 en la cual una factura que compone dicho crédito se cancela en el mes 3, sin utilizar los medios de pago autorizados por la norma, no debería rectificarse la declaración jurada del mes 1, más bien lo correcto sería reintegrar el crédito fiscal en el mes 3, para lo cual se propone los siguientes cambios en las normas actualmente vigentes:

- En la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, se debe eliminar el cuarto párrafo del artículo 8° que señala lo siguiente: «En caso de que el deudor tributario haya

utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva».

- En el artículo 22° de la Ley del IGV añadir como cuarto párrafo lo siguiente: «Las operaciones cuya adquisición generó un crédito fiscal que hayan sido cancelados sin utilizar los medios de pago establecidos en los artículos 4° y 5° de la Ley N° 28194, obligará al reintegro del crédito fiscal en el mes en que ocurrió dicha cancelación. En caso el registro y pago de la operación sea en el mismo mes, no se podrá utilizar el crédito fiscal».

No es objeto del presente trabajo, pero también se puede preguntar: ¿Es necesario haber pagado la detracción de una operación para que se pueda utilizar el crédito fiscal? En el caso que no se hubiera pagado esta detracción, ¿sería lo correcto rectificar la declaración jurada donde se consignó ese crédito fiscal o es mejor que se aplique el reintegro del crédito fiscal?

Se deja esta duda para su análisis, como referencia se puede revisar la Casación 12873-2016, Lima.

Bibliografía

- ALVA, M. (2013). «¿Cuándo opera la figura del reintegro del crédito fiscal del IGV?». Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/06/28/cuando-opera-la-figura-del-reintegro-del-credito-fiscal-del-igv/>
- ATALIBA, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- BALDEÓN, N. y Montenegro, R. (2008). *Infracciones y delitos tributarios*. Gaceta Jurídica S. A.
- BASALLO, C. (2012). *Código Tributario para contadores*. Gaceta Jurídica S. A.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG). (2001). Congreso de la República. Diario Oficial El Peruano, 11 de abril.
- Ley N° 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 28 de diciembre. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>
- Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía (Ley de Bancarización). (2004). Poder Ejecutivo. Diario Oficial El Peruano, 26 de marzo.

- MATEO, A. (2015). *Infracciones y sanciones tributarias*. Gaceta Jurídica S. A.
- MOREANO, C. (2015). LXX Seminario de Derecho Tributario - Infracciones y Sanciones Tributarias. https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/LXXXIX_dcho_tributario_present.pdf
- PODER JUDICIAL (2013). Casación N° 4392-2013, Lima. Recuperado de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013++Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>
- PODER JUDICIAL (2016). Casación N° 12873-2016, Lima. Recuperado de <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/01/Casacion-12873-2016-Lima-LP.pdf>
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2014). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/diccionario>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Jurisprudencia. STC Exp. 00197-2010-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00197-2010-AA.html>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2003). *Jurisprudencia*. STC Exp. 2050-2002-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2004). *Jurisprudencia*. STC Exp. 2192-2004-AA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02192-2004-AA.html>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2009). *Jurisprudencia*. STC Exp. 04965-2008-PA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04965-2008-AA.pdf>
- TRIBUNAL FISCAL, *Jurisprudencia*. RTF 11570-1-2014. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/1/2014_1_11570.pdf
- TRIBUNAL FISCAL, Jurisprudencia. RTF 00088-1-2014. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_00088.pdf
- TRIBUNAL FISCAL, Jurisprudencia. RTF 11209-4-2012. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/4/2012_4_11209.pdf
- VALDEZ, R. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial IB de F.
- VILLANUEVA, W. (2014). *Tratado del IGV. Regímenes generales y especiales*. Instituto Pacífico.
- VILLEGAS, H. (2013). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea.

Bibliografía consultada

- Decreto Supremo N° 029-94-EF, Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Reglamento del IGV). (1994). Poder Ejecutivo. Diario Oficial El Peruano, 25 de marzo.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Ley del IGV). (1999). Poder Ejecutivo. Diario Oficial El Peruano, 15 de abril.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. (2013). Poder Ejecutivo. Diario Oficial El Peruano, 22 de junio.

Modalidades de extinción de la Obligación Tributaria Aduanera en la Ley General de Aduanas

MARCO ANTONIO HUAMÁN SIALER

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

En el quehacer aduanero, el conocimiento de la extinción de la Obligación Tributaria Aduanera es un tema de vital importancia, pues como operadores de comercio exterior nos ayuda a conocer cuándo se ha dado cabal cumplimiento, puesto fin o satisfecho una Obligación Tributaria Aduanera; esto, a través de diferentes modalidades que la legislación aduanera ha contemplado, y que mediante el presente artículo vamos a estudiar y desarrollar, brindando detalle de lo contemplado en los diversos dispositivos legales que la regulan.

Así tenemos, entonces, que por ley se establece los supuestos del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, también mediante ley se norma las causales de extinción de la obligación, las mismas que están normadas en el artículo 154° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Nuestro Código Tributario, en el artículo 1° prescribe: «La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente».

La obligación tributaria con la obligación civil mantiene una identidad estructural con algunas diferencias. En materia aduanera existen obligaciones tributarias y no tributarias de tal manera que, al decir de Ricardo Xavier Basaldúa (1992), «la relación jurídica aduanera constituye el género, siendo una de sus especies la relación jurídica aduanera tributaria que se establece entre la Aduana y los importadores y exportadores de una mercadería gravada con tributos» (p. 245).

De lo mencionado, según Cosío (2014), definimos en forma genérica que:

La obligación aduanera como un vínculo jurídico de Derecho Público por el cual el beneficiario de un régimen u operación aduanera está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria (obligación de dar) o a realizar un comportamiento destinado a garantizar el interés fiscal respecto a mercancías extranjeras que ingresan o salen del territorio nacional con derechos en suspenso, o a dar cumplimiento normas de Sanidad o Seguridad Pública, Propiedad Intelectual, de defensa de los bienes culturales o los recursos naturales (obligación de hacer) (p. 593).

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria aduanera es una obligación de dar, podríamos definirla como el vínculo o relación jurídica entablada entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) y las personas naturales y jurídicas que intervienen en el ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde el territorio aduanero.

Por su parte, según Guillermo Cabanellas (1989), la extinción significa cese, cesación, término, conclusión, fin o desaparición de personas, cosas y situaciones (p. 650). La extinción de obligaciones es materia del Derecho Común. Extinción es hacer que cese o poner término o fin a la obligación. Al ser la obligación tributaria aduanera una modalidad especial de la obligación tributaria, sus modalidades de extinción son las mismas, pero estas deben estar precisadas en la norma de acuerdo con el principio de legalidad.

En el derecho tributario las soluciones coinciden en general con las del derecho privado con algunos apartamientos y vacíos legales en cualquier otra deuda pública o privada, tributaria o no tributaria, nace con una vida limitada puesto que es con su extinción normal como se cumple el fin para el que ha nacido: la satisfacción del acreedor.

Como se ha mencionado, el artículo 154° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, en adelante Ley General de Aduanas, contempla expresamente las causales de extinción de la obligación tributaria aduanera (ver «I. Base legal»).

En este artículo nos remite a las normas establecidas en el Código Tributario relativas a la extinción de la obligación tributaria y ello debido que la obligación tributaria aduanera es una modalidad especial de obligación tributaria, pero que no se excluyen para compartir las mismas causales de extinción con la obligación tributaria común, de tal manera que las causales señaladas en el artículo 27° del Código Tributario son perfectamente aplicables a la obligación tributaria aduanera.

2. Base legal

El Texto Único Ordenado del Código Tributario (D.S. N° 133-2013-EF), en el artículo 27°, señala las causales de extinción de la obligación tributaria: «Artículo 27°.- Extinción de la obligación tributaria: La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1) Pago, 2) Compensación, 3) Condonación, 4) Consolidación, 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, 6) Otros que se establezcan por leyes especiales».

Asimismo, en los artículos 29°, 40°, 41° y 42° se explica con mayor detalle las modalidades de pago, compensación, condonación y consolidación.

La Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053) indica en el Artículo 154° (Capítulo IV) las modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera, de la siguiente manera: «Artículo 154.- Modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera: La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento. También se extingue automáticamente la obligación tributaria aduanera generada en la fecha de la numeración de la declaración aduanera que corresponda a mercancías cuyo valor FOB no exceda del monto establecido por el Reglamento».

Procedimientos generales y específicos:

- El procedimiento específico RECA-PE.02.01 denominado «Extinción de deudas por pago», que establece las pautas a seguir para controlar el pago de la deuda aduanera a través de los bancos recaudadores y las cajas de las intendencias de aduanas de la República y de la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.
- El procedimiento específico RECA-PE.02.05 denominado «Deudas de recuperación onerosa», que establece las pautas a seguir para que la administración ejerza la facultad de suspender la emisión del documento de determinación y de extinguir la obligación tributaria, mediante la declaración de deudas de recuperación onerosa cuando su costo de ejecución no justifique su cobranza.

- El procedimiento general RECA-PG.05 denominado «Devoluciones de pagos indebidos o en exceso y/o compensaciones de deudas tributarias aduaneras», que establece las pautas a seguir para la atención de dichas solicitudes.

3. Modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera en el Código Tributario

Como un aspecto previo, debe considerarse que, desde el Código de Procedimientos Aduaneros de 1926 hasta la actual Ley General de Aduanas vigente, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 y sus modificatorias, se ha venido contemplando evolutivamente y con una mejorada técnica legislativa, las modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera.

Ya que el Código Tributario nos brinda disposiciones y normas encargadas de regular en materia tributaria en general dentro del territorio peruano, se puede decir que el Código Tributario da origen a las regulaciones relacionadas con la deuda tributaria y su extinción; más específicamente en el Título III Capítulo I.

Así pues, el artículo 27° del Código Tributario nos da mayor alcance sobre los medios por el cual se extingue la deuda tributaria en general. El numeral 6 del artículo 27° nos dice que una de las formas de la extinción de la deuda tributaria es «Otros que se establezcan por leyes especiales». Por ello, para hablar de la obligación tributaria aduanera, se debe recurrir a la normatividad «especial», exactamente a la Ley General de Aduanas.

El artículo 27° del Código Tributario señala de forma genérica los medios que ponen término a la obligación tributaria en todos sus extremos, efectos y consecuencias.

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1) Pago. 2) Compensación. 3) Condonación. 4) Consolidación. 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa. 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

- a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
- b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

4. Modalidades de extinción de la obligación tributaria en la Ley General de Aduanas

Entendemos que son modalidades especiales de extinción de la obligación tributaria aduanera «la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento» (artículo 154).

4.1 *Destrucción*

Significa inutilización, destrozo grave, destrozo total. Es el extremo en el que se extingue una obligación aduanera. Destrucción como forma de extinción, ello abarca y comprende a la inutilización de la mercancía que por su naturaleza solo puede ser sometida a un procedimiento que asegure la pérdida de su funcionalidad o de sus principales propiedades, para lo cual se debe cumplir las normas de cuidado del medio ambiente y la salud pública, y en los casos que la naturaleza de las mercancías lo requiera se solicitará la opinión del sector competente.

Se pueden distinguir tres supuestos contemplados en la Ley General de Aduanas:

4.1.1 *Destrucción de las mercancías a pedido de parte*

Sobre el particular, Cosío (2012) precisa que «la destrucción puede ser parcial o total y no es obligatoria la existencia de un evento de caso fortuito o fuerza mayor, sino que basta una solicitud del beneficiario (por ejemplo, en el caso de una mercancía que ingresó en buen estado pero que con el transcurso del tiempo o por su uso se convirtió en inservible, o en el caso de bolsas de harina de pescado que se utilizan bajo el sistema de corte y vaciado)» (p. 314).

En el caso que la destrucción de la mercancía sea a solicitud de la parte beneficiada, la norma exige que deben tratarse de casos debidamente justificados en cuyo caso, de acuerdo con los artículos 80° y 96° del Reglamento, el beneficiario podrá solicitar la destrucción de las mercancías ante la aduana que autorizó el régimen, la cual va a desafectar la fianza en forma total o parcial. En este caso, la intendencia de la aduana podrá disponer la presencia de un funcionario durante la ejecución del acto de destrucción, el cual deberá efectuarse a costo del beneficiario, y en presencia de Notario Público, cumpliendo las normas del cuidado del medio ambiente y la salud pública. En los casos que la naturaleza de las mercancías lo requieran, la autoridad aduanera solicitará la opinión del sector competente. Luego de la destrucción, la autoridad aduanera emite la Resolución de la Intendencia correspondiente declarando concluido el régimen.

4.1.2 Destrucción de las mercancías en los regímenes de admisión temporal

Dada la naturaleza del referido régimen aduanero, y estando en suspenso la exigibilidad del pago y al destruirse la mercancía, el beneficiario se enerva de cumplir con el pago del tributo al haber desaparecido el objeto de la obligación. Por ello, la LGA en su artículo 59° inciso c) y artículo 73°, inciso d), dispone que los regímenes de admisión temporal concluyen por la destrucción total o parcial de la mercancía por caso fortuito o fuerza mayor debidamente acreditada, o a solicitud del beneficiario, la cual debe ser previamente aceptada por la autoridad aduanera conforme a lo establecido en el Reglamento.

El artículo 79° del Reglamento señala que, ante el mencionado supuesto, el beneficiario dentro del plazo autorizado «deberá presentar a la aduana de la circunscripción en la que se produjo el hecho los documentos que acreditan a satisfacción de la autoridad aduanera tal circunstancia». En caso de que la destrucción sea total se dará por concluido el régimen, quedando la garantía expedita para su devolución o desafectación y si es parcial la garantía podrá ser rebajada o desafectada en forma proporcional al valor de dichas mercancías concluyendo el régimen respecto a estas.

Al respecto, Reaño (2010) indica que como existe una garantía que cubre los derechos existentes al momento de la nacionalización, que se hará efectiva en caso de no regularización del régimen, es correcto que con la extinción de la obligación tributaria aduanera en estos casos, se desafecte dicha garantía, pues ya no existe obligación tributaria que garantizar en la medida que el régimen aduanero ha concluido respecto a la mercancía destruida, de lo contrario el beneficiario se vería perjudicado con una sobre garantía que le genere un mayor costo financiero (p. 155).

Tratándose de una admisión temporal para perfeccionamiento activo, la destrucción como conclusión del régimen sólo es posible por caso fortuito y fuerza mayor dentro del plazo autorizado. Esta ley permite la autodestrucción de las mercancías previa acreditación del beneficiario.

La destrucción puede ser parcial o total, en el último caso si la destrucción es total se dará por concluido el régimen, quedando la garantía expedita para su devolución o desafectación. En caso de destrucción parcial, de conformidad con el artículo 95° del reglamento, la garantía podrá ser rebajada o desafectada en forma proporcional al valor de dichas mercancías, concluyéndose el régimen respecto a estas.

Por último, se puede regularizar este régimen mediante la destrucción del producto compensador que contiene la mercancía admitida temporalmente.

4.1.3 Destrucción de mercancías de oficio

A diferencia de la destrucción solicitada a pedido de parte, ya sea por los dueños o consignatarios de las mercancías por el deterioro de las mismas o a solicitud del beneficiario por caso fortuito o fuerza mayor, el presente caso, está referido a la destrucción de las mercancías, que se encuentran en abandono legal¹⁷, abandono voluntario¹⁸ o comiso¹⁹ por mandato de la propia ley.

El artículo 180° de la LGA dispone que la Administración Aduanera puede rematar, adjudicar, destruir o entregar al sector competente las mercancías en situación de abandono legal, abandono voluntario y las que hayan sido objeto de comiso aun cuando estén vinculadas con un proceso administrativo o judicial en trámite. Asimismo, puede disponer de las mercancías incautadas si la naturaleza o estado de conservación lo amerita, o han transcurrido seis (6) meses desde la fecha de su ingreso a los almacenes aduaneros y continúan en trámite los procesos mencionados en el párrafo precedente.

La disposición de las mercancías que se encuentren vinculadas a un proceso judicial en curso, se efectúa dando cuenta al juez que conoce la causa.

17 El abandono legal es la institución jurídica que se genera cuando se ha producido el vencimiento del plazo legalmente establecido para que las mercancías permanezcan en un depósito o instalaciones aduaneras, no cumpliendo el despachador aduanero con tramitar su levante o su reembarque de corresponder.

18 Según el artículo 177° de la Ley General de Aduanas, el abandono voluntario es la manifestación de voluntad escrita e irrevocable formulada por el dueño o consignatario de la mercancía o por otra persona que tenga el poder de disposición sobre una mercancía que, se encuentra bajo potestad aduanera, mediante la cual la abandona a favor del Estado, siempre que la autoridad aduanera la acepte, conforme con las condiciones establecidas en el Reglamento.

19 Es una sanción que consiste en la privación definitiva de la propiedad de las mercancías a favor del Estado.

De disponerse administrativa o judicialmente la devolución de las mercancías, previa resolución de la Administración Aduanera que autorice el pago, la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas efectuará el pago del valor de las mercancías determinado en el avalúo más los intereses legales correspondientes que serán calculados desde la fecha de numeración. El Reglamento establece las pautas que debe seguir la Administración Aduanera para el ejercicio de esta facultad.

4.2. Remate

Es una forma de extinción de la obligación tributaria aduanera (artículo 154°) mediante la cual su ejecución libera al declarante del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera relacionada a la mercancía en abandono o en comiso.

El remate, de acuerdo con el artículo 180 de la LGA, es una forma de disposición de las mercancías en virtud de la cual la aduana puede subastar las mercancías abandonadas o decomisadas con la finalidad de recuperar los ingresos públicos que se hubieran generado de haberse efectuado un despacho normal (Cosio, 2012, p. 314).

De acuerdo con el artículo 182° de la LGA, el precio base del remate para las mercancías en situación de abandono legal, abandono voluntario y comiso está constituido por el valor de tasación de las mercancías, conforme a su estado o condición. Cuando se trate de mercancías en abandono legal, el dueño o consignatario o aquellas personas que tengan derecho sobre estas pueden solicitar la entrega del saldo del producto del remate, el que estará a su disposición por el plazo de un (1) año, contado a partir de la fecha en la que se le comunica que tiene este derecho a través de una publicación en el portal electrónico de la SUNAT.

El saldo se obtiene luego de deducir del producto del remate, un monto equivalente a la deuda tributaria aduanera y recargos que hubieran correspondido, y los gastos en que se hubieran incurrido, conforme a lo que establezca la Administración Aduanera.

Constituye recurso propio de la SUNAT el cincuenta por ciento (50%) del producto de los remates que realice, salvo que la Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público de cada año fiscal, establezca disposición distinta.

El procedimiento de remate de mercancías que se realiza a través de internet, se ejecuta de acuerdo al procedimiento aprobado por la Administración Aduanera y conforme a los términos y condiciones publicados en el portal de la SUNAT (www.rematedeaduanas.com) en el enlace «categorías»

o «consultar lotes», ya sea por descripción, número de lote, precio mínimo, precio máximo, fecha fin de remate o por documento. Dicha modalidad de remate se encuentra regulado por el Procedimiento para el Remate vía Internet de Mercancías en Abandono Legal y Comiso Administrativo aprobado por la SUNAT a través de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 056-2005/SUNAT/A.

Conforme dicho procedimiento, según Sorogastua (2022), corresponde determinar la situación legal de las mercancías para el remate, para lo cual el especialista en aduanas o personal encargado por el jefe de almacén, verifica la correspondencia entre las mercancías de acuerdo a la documentación que acompañó su entrega al almacén aduanero y la información que registra el acta que formaliza su ingreso, de esta manera recomienda qué mercancías pueden ser objeto de remate (pp. 227 y 228).

Posteriormente corresponde efectuar la lotización de las mercancías, su descripción y tasación, fotografía del lote y su publicación para finalmente efectuar la ejecución del remate y la entrega de las mercancías a los usuarios ganadores.

Según el último párrafo de la etapa c, sección VII, del Procedimiento para remate vía internet de mercancías en abandono legal y comiso administrativo (SUNAT, 2005), el plazo para el retiro de las mercancías de los almacenes por los usuarios ganadores es de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de la cancelación del saldo del monto ofertado. Las mercancías que no se retiren dentro de este plazo reingresarán al portal de remates.

Asimismo, según el artículo 182° de la LGA, cuando se trate de mercancías en abandono legal, el dueño o consignatario o aquellas personas que tengan derecho sobre estas pueden solicitar la entrega del saldo del producto del remate, estando a su disposición por el plazo de un año contado a partir de la fecha en la que se comunica que tiene este derecho a través de una publicación en el portal electrónico de SUNAT.

Las demás modalidades de remate se ejecutan conforme a las bases aprobadas para tales fines.

4.3. Adjudicación de mercancías

4.3.1. Marco conceptual

Es un acto de liberalidad o de disposición de la Aduana —sustentado en una norma legal— de la mercancía bajo su potestad, para entregarla en propiedad, en posesión o uso, a una persona diferente al propietario o consignatario.

Como hace referencia Álvarez (2021), la RAE la define como la acción y efecto de declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de un derecho. Corresponde en sí a aquel acto judicial que consiste en la atribución de una cosa a una persona a través, por ejemplo, de una subasta, licitación, en donde el ganador del proceso adjudica el bien y pasa a ser su propietario o responsable (p. 1).

Asimismo, de acuerdo con el artículo 184° de la LGA:

La SUNAT, de oficio o a pedido de parte, podrá adjudicar mercancías en situación de abandono legal, abandono voluntario o comiso conforme a lo previsto en el Reglamento.

La adjudicación de las mercancías en situación de abandono legal se efectuará previa notificación al dueño o consignatario, quien podrá recuperarlas pagando la deuda tributaria aduanera y demás gastos que correspondan, dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de notificación, cumpliendo las formalidades de ley. Vencido este plazo, la SUNAT procederá a su adjudicación.

En este caso la extinción es lógica, en razón que la aduana mal puede cobrar una deuda tributaria cuando ha realizado actos de disposición respecto de las mercancías que le han dado origen.

4.3.2. Adjudicación de mercancías en estado de emergencia

En casos de estado de emergencia, a fin de atender las necesidades de las zonas afectadas, la SUNAT dispone la adjudicación de mercancías en abandono legal o voluntario o comiso a favor de las entidades que se señalen mediante decreto supremo, a fin de atender las necesidades de las zonas afectadas. Para este caso, no se requiere de la previa notificación del dueño o consignatario.

Si no se establece el adjudicatario, la SUNAT podrá adjudicar las mercancías a favor de las siguientes instituciones:

- Instituto Nacional de Defensa Civil- INDECI.
- Ministerio de la Mujer y Poblaciones Vulnerables.
- Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social.
- Ministerio de Salud.
- Ministerio de Educación.
- Ministerio de Salud.
- Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento.
- Programas que tengan la calidad de unidad ejecutora adscritos a los ministerios antes citados, según sus fines y funciones.

Esta adjudicación estará exceptuada del requisito de la notificación o publicación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 184°. Las entidades a las que se les haya adjudicado mercancías restringidas deberán solicitar directamente al sector competente la constatación de su estado.

4.3.3. Adjudicación de las mercancías en aplicación de la LGA

Pueden ser adjudicadas a las entidades del Estado e instituciones asistenciales, educacionales o religiosas sin fines de lucro, aquellas mercancías disponibles que contribuyan al cumplimiento de sus fines, así como la mejora de su equipamiento o infraestructura, correspondiendo al área responsable fundamentar a través de un informe la propuesta de adjudicación de las mercancías que se encuentren con procedimiento administrativo o proceso judicial en curso y que ameriten ser adjudicadas dada su naturaleza o estado de conservación.

Tratándose de mercancías restringidas en abandono legal, abandono voluntario o comiso, el área responsable a través de un informe fundamentará la adjudicación de las mencionadas mercancías.

Adjudicación de oficio

Del análisis del artículo 184° de la LGA se desprende que la adjudicación de oficio se realiza para aquellas mercancías que por su naturaleza requieren de su rápida disposición o sean necesarias para asistir a la población que se ubica en las zonas declaradas en estado de emergencia. Así tenemos, mercancías deterioradas u obsoletas, así como la ropa usada, mercancías perecibles y mercancías de alto riesgo.

4.3.4. Adjudicación de mercancías acorde a la Ley de Delitos Aduaneros 28008

Según Álvarez (2021), las mercancías en situación de comiso administrativo que constituyen objeto material de la infracción administrativa vinculada a un delito aduanero deben ser dispuestas de conformidad a lo establecido en la LGA. La adjudicación de las mercancías provenientes de los delitos aduaneros (artículo 23° de la ley) se efectúa una vez notificada la resolución que declara consentida o ejecutoriada la sentencia condenatoria y resuelto el decomiso de las mercancías e instrumentos con los que se hubiere ejecutado el delito (p. 94).

Las mercancías pueden ser adjudicadas a entidades del Estado, Gobiernos regionales y municipales, instituciones asistenciales, educacionales y religiosas y otras sin fines de lucro oficialmente reconocidas.

4.4. Entrega de mercancías al sector competente

La entrega al sector competente consiste en conceder a los órganos para aduaneros, determinadas mercancías que por su propia naturaleza no podrían ser dispuestas por la Administración Aduanera, tal es el caso de aquellas mercancías que se encuentran en la lista de importación restringida que necesitan una autorización expresa para que puedan ingresar al país bajo el régimen de importación para el consumo; por ejemplo, productos que hacen peligrar la flora y fauna en riesgo de extinción requieren del permiso CITES; mercancías que atentan contra la capa de ozono requiere del certificado OTO-PERU; los productos de origen animal o vegetal de Sanidad Agraria, requieren autorización de SENASA; los medicamentos o alimentos requieren autorización de la DIGEMID y DIGESA, respectivamente; armas y municiones requieren autorización de la DISCAMEC.

La aduana está vinculada a órganos para aduaneros considerados como sectores competentes, de tal manera que cuando ingresan o se remiten productos del país son los sectores correspondientes que autorizarán el ingreso o la salida de dichas mercancías.

El sector competente es entendido como aquel que otorga los permisos y autorizaciones, registros, licencias y otros documentos similares para el ingreso al país de mercancías restringidas.

En el Perú tenemos entre otros los siguientes sectores competentes:

- Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA).
- Dirección General de Salud Ambiental (DIGESA)
- Dirección General de Medicamentos (DIGEMID)
- Servicio Nacional Forestal y de Fauna Silvestre (SERFOR)
- Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR)
- Ministerio de producción (PRODUCE)
- Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC)
- Ministerio de Desarrollo Agrario y Riego (MIDAGRI)
- Ministerio de Salud (MINSA)
- Ministerio de Educación (MINEDU)
- Otras instituciones del Estado encargada de la expedición de dicho documento.

Entiéndase por mercancías restringidas aquellas que para su ingreso o salida del país deben contar con la autorización del sector correspondiente. La

SUNAT la define como aquellas mercancías que por mandato legal requieren la autorización de una o más entidades competentes para ser sometidas a un determinado régimen aduanero. Dichas mercancías se encuentran controladas por los sectores pertinentes, de tal manera que antes de ser despachadas requieren previamente de una autorización expresa de la autoridad correspondiente, quien es la competente para emitir autorizaciones, permisos, resoluciones, licencias, registros.

Es recomendable conocer técnicamente la subpartida nacional de la mercancía a efectos de determinar si se encuentra restringida y ello lo constata consultando la página web de la SUNAT, cuya plataforma nos brinda las mercancías restringidas ya sea por régimen, código de entidad, por partida (subpartida nacional) y descripción de la mercancía.

4.4.1. Procedimiento de entrega al sector competente

Está regulado por el «Procedimiento que regula la entrega de bienes a la autoridad o sector competente», aprobado por la Resolución de Intendencia N° 208-2017/SUNAT/8B0000.

En efecto, según el artículo 186° de la Ley General de Aduanas se precisa lo siguiente:

La Administración Aduanera pondrá a disposición del sector competente las mercancías restringidas que se encuentren en situación de abandono legal, abandono voluntario o comiso. El sector competente tiene un plazo de veinte (20) días contados a partir del día siguiente de la recepción de la notificación para efectuar el retiro de las mercancías o pronunciarse sobre la modalidad de disposición de las mercancías.

Vencido el citado plazo sin que el sector competente haya recogido las mercancías, o sin que haya emitido pronunciamiento, la Administración Aduanera procederá a su disposición de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

No procederá la entrega al sector competente de aquellas mercancías que se encuentren vencidas, en cuyo caso la Administración Aduanera procederá a su destrucción. La entrega al sector competente de mercancías restringidas en situación de abandono legal se efectuará previa notificación al dueño o consignatario quien podrá recuperarlas si cumple con las formalidades de ley y paga la deuda tributaria aduanera y demás gastos que correspondan dentro de los cinco (05) días siguientes a la fecha de notificación. Vencido este plazo la SUNAT procederá a su entrega al sector competente. Por el contrario, si las mercancías restringidas en situación de abandono legal no fueron solicitadas a destinación aduanera,

entonces la entrega se efectuará previa publicación de la información de las mercancías en el portal electrónico de la SUNAT.

4.5. Reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo

El artículo 140° de la Ley General Aduanas referido «al nacimiento de la obligación tributaria aduanera», señala que «La obligación tributaria aduanera nace: [...] d) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen».

En el primer caso el beneficiario deberá reexportar las mercancías en un plazo de 18 meses o si son materiales de embalajes para exportación en un plazo de 24 meses y en el segundo caso deberá exportar las mercancías convertidas en producto compensador en un plazo de hasta 24 meses, si no se ha reexportado ni exportado entonces será exigible la obligación tributaria aduanera. Por el contrario, si dentro del plazo autorizado por la aduana se reexporta o se exporta la mercancía produciéndose una regularización y conclusión normal del régimen, los tributos dejarán de ser exigibles y la obligación de pagarlos se extingue.

A mayor abundamiento sobre este tema, podemos revisar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01417-A-2020²⁰, la cual consistía en verificar la procedencia de la determinación de la deuda tributaria efectuada por la Administración Aduanera, como consecuencia de la nacionalización de la aeronave admitida temporalmente.

De los actuados se podía apreciar que la recurrente en el año 2013 solicitó la admisión temporal para reexportación en el mismo estado de una aeronave. Mientras que la Aduana autorizó dicho régimen hasta el 1 de octubre de 2014, y prorrogado hasta el año 2018.

Así, la recurrente debía regularizar la admisión de la referida aeronave bajo las reglas del régimen aduanero al que se había acogido, esto es, pagar los derechos arancelarios o realizar la reexportación de la mercancía, en uno o varios envíos y dentro del plazo autorizado.

Entonces, de los actuados se advirtió que habían transcurrido cinco años, sin embargo, no se había regularizado la referida declaración, por lo que operó

20 Para dar una lectura completa de la resolución, puede consultar: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/A/2020_A_01417.pdf

la figura jurídica de nacionalización automática. Para este efecto, la ley aplicable a dichas mercancías consideraba una depreciación de la mercancía de 20% anual, por lo que la controversia radicaba en si existía algún saldo a efectos del cálculo de los tributos como consecuencia de la nacionalización de dicha mercancía.

Al respecto el colegiado analizó los actuados y basado en la normativa especial, determinó que en el presente caso habían transcurrido los suficientes años para considerar que la mercancía debía generar una liquidación de cobranza con monto cero, esto, como consecuencia de la depreciación de 20% anual estipulada en la norma especial (Ley N.º 29624). Razón por la cual revocó la resolución de alzada.

4.6. Legajamiento

Significa sobreseer, archivar, dejar sin efecto, anular una declaración de adquisición de mercancías (DAM) y ello implica la extinción de la obligación tributaria aduanera. Por el legajamiento la autoridad aduanera dispone que la declaración aduanera de mercancías sea archivada como consecuencia de haber sido dejada sin efecto o anulada, sin perjuicio de la aplicación de multas y sanciones que se originarían por las infracciones incurridas por los operadores de comercio exterior en las declaraciones que se legajan.

Esto es, según lo dispuesto en el artículo 137º de la Ley General de Aduanas:

La declaración aceptada podrá ser dejada sin efecto por la autoridad aduanera, cuando legalmente no haya debido ser aceptada, se acepte el cambio de destinación, no se hubiera embarcado la mercancía o está no apareciera, y otros que determine la autoridad aduanera, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento.

Como bien sabemos una vez que la declaración aduanera de mercancías de importación es numerada, se da nacimiento a la obligación tributaria (monto a que asciende la liquidación de los tributos, intereses y multas si los hubiere, cuyo pago constituye obligación exigible), no obstante, con el legajamiento de la declaración se extingue la obligación tributaria aduanera y se desafecta la cuenta corriente de la garantía previa que estuviera asociada a la declaración legajada. Asimismo, se actualiza la cuenta corriente del régimen de precedencia y se deja sin efecto el datado de la declaración, según corresponda.

El artículo 201° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 210-2009-EF y sus modificatorias señala:

La autoridad aduanera, a petición expresa del interesado o de oficio, dispone que se deje sin efecto las declaraciones numeradas tratándose de:

- a. Mercancías prohibidas;
- b. Mercancías restringidas que no cumplan con los requisitos establecidos para su ingreso o salida;
- c. Mercancías totalmente deterioradas o siniestradas;
- d. Mercancías que al momento del reconocimiento físico o de su verificación en zona primaria después del levante, se constate que no cumplen con el fin para el que fueron adquiridas, entendiéndose como tales aquellas que resulten deficientes, que no cumplan las especificaciones técnicas pactadas o que no fueron solicitadas.
- e. Mercancías solicitadas a los regímenes de importación para el consumo, reimportación en el mismo estado, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, depósito aduanero, tránsito aduanero, transbordo, reembarque o envíos de entrega rápida, que se encuentren en abandono legal y cuyo trámite de despacho no se haya culminado;
- f. Mercancías a las que no les corresponde la destinación aduanera solicitada;
- g. Mercancías que no arribaron;
- h. Mercancías no habidas en el momento del despacho, transcurridos treinta días calendarios siguientes a la numeración de la declaración.
- i. Mercancías no embarcadas al exterior durante el plazo otorgado;
- j. Mercancías solicitadas con declaración simplificada de importación, cuyo valor FOB ajustado exceda de tres mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 3 000,00);
- k. Mercancías con destinación aduanera en dos o más declaraciones. La Administración Aduanera determina qué declaración se dejará sin efecto.
- l. Paquetes postales objeto de devolución a origen, reexpedición o reenvío, al amparo del Convenio Postal Universal;
- m. Otras que determine la Administración Aduanera.

La autoridad aduanera dispone se deje sin efecto estas declaraciones, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones por infracciones incurridas por los operadores de comercio exterior en las declaraciones que se legajan.

5. Conclusiones

Las modalidades de extinción de la Obligación Tributaria Aduanera son el conjunto de supuestos o causales por la que cesa o se pone término a la obligación tributaria aduanera, y con ello el deudor se enerva de cumplir con dicha obligación.

El artículo 154° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, contempla expresamente la causales de extinción de la obligación tributaria aduanera al disponer: «La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento. También se extingue automáticamente la obligación tributaria aduanera generada en la fecha de la numeración de la declaración aduanera que corresponda a mercancías cuyo valor FOB no exceda del monto establecido por el Reglamento».

En la destrucción de mercancías, se pueden distinguir tres supuestos contemplados en la Ley General de Aduanas: destrucción de las mercancías a pedido de parte; destrucción de las mercancías en los regímenes de admisión temporal y destrucción de mercancías de oficio.

El remate es un instituto jurídico aduanero, mediante el cual la Aduana ofrece en venta mercancías abandonadas o comisadas, en pública subasta, y las adjudica al mejor postor, acorde al procedimiento establecido en la normativa, cuya finalidad es recuperar los ingresos que hubiera percibido el Estado, de haberse efectuado un despacho normal.

La adjudicación es un acto de liberalidad o de disposición de la Aduana —sustentado en una norma legal— de la mercancía bajo su potestad, para entregarla en propiedad, en posesión o uso, a una persona diferente al propietario o consignatario. En este caso la extinción es lógica, en razón que la aduana mal puede cobrar una deuda tributaria cuando ha realizado actos de disposición respecto de las mercancías que le han dado origen.

La entrega al sector competente, consiste en conceder a los órganos para aduaneros determinadas mercancías que por su propia naturaleza no podrían ser dispuestas por la Administración Aduanera, tal es el caso de aquellas mercancías que se encuentran en la lista de importación restringida que, necesitan una autorización expresa para que puedan ingresar al país en el régimen de importación

para el consumo; por ejemplo, productos que hacen peligrar la flora y fauna en riesgo de extinción, requieren del permiso CITES; mercancías que atentan contra la capa de ozono requiere del certificado OTO-PERÚ; los productos de origen animal o vegetal de Sanidad Agraria, requieren autorización de SENASA; los medicamentos o alimentos requieren autorización de la DIGEMID y DIGESA, respectivamente; armas y municiones requieren autorización de la DISCAMEC.

En la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, si dentro del plazo autorizado por la aduana se reexporta o se exporta la mercancía produciéndose una regularización y conclusión normal del régimen, los tributos dejarán de ser exigibles y la obligación de pagarlos se extingue.

Por el legajamiento, la declaración aduanera de mercancías aceptada podrá ser dejada sin efecto por la autoridad aduanera, cuando legalmente no haya debido ser aceptada, se acepte el cambio de destinación, no se hubiera embarcado la mercancía o esta no apareciera, y otros que determine la autoridad aduanera, de acuerdo con lo establecido en el reglamento.

Bibliografía

- ÁLVAREZ, Mercedes (2021). *Abandono legal y comiso en Aduanas*. Lima: Instituto Pacífico.
- BASALDUA, Ricardo (1992). *Derecho aduanero*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho usual* (tomo III; 21 edición). Buenos Aires: Heliasta.
- COSIO, Fernando (2012). *Comentarios a la Ley General de Aduanas*. Lima: Jurista.
- COSIO, Fernando (2014). *Tratado de Derecho aduanero*. Lima: Jurista.
- LEY GENERAL DE ADUANAS (27 de junio de 2008). Diario oficial El Peruano. Decreto Legislativo n° 1053.
- REAÑO, Rafael (2010). *Tributación aduanera*. Lima: Palestra.
- SOROGASTUA, José; Cynthia PEÑA y Jerson FLORES (2022). El procedimiento para destinar mercancías en abandono: retos y oportunidades. En *Los procedimientos aduaneros y la modernización de la actividad aduanera*. Lima: Defensoría del Contribuyente y usuario aduanero.
- SUNAT (2 de febrero de 2005). Resolución de Superintendencia N° 056-2005/SUNAT/A. Procedimiento para remate vía internet de mercancías en abandono legal y comiso administrativo.

Pagos con instrumentos de patrimonio a los empleados - NIIF 2

JESÚS PASCUAL AYALA ZAVALA

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

1. Introducción

En el panorama financiero actual, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desempeñan un papel fundamental al orientar la preparación y presentación de información financiera en empresas de diversos sectores. Este conjunto de estándares, integrado por la NIC, SIC, NIIF y CINIIF, originalmente emitido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) y posteriormente por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se ha consolidado como un referente global.

El 23 de junio de 2023, el Consejo Normativo de Contabilidad aprobó un set completo de normas internacionales de información financiera versión 2023, que incluye el marco conceptual para la información financiera mediante la Resolución N° 002-2023-EF/30. Este acontecimiento marca un hito significativo en la adopción y aplicación de estas normativas.

El 9 de abril del año en curso, el IASB ha publicado la nueva norma NIIF 18 sobre la Presentación y Revelación en los Estados Financieros que reemplazará a la NIC 1. Esta reglamentación será de cumplimiento obligatorio a partir del ejercicio fiscal de 2027, aunque puede aplicarse de forma anticipada.

Estas revisiones periódicas requieren que los contadores se mantengan al día constantemente. Considerando que entender y aplicar este amplio conjunto de normativas no es tarea fácil; demanda dedicación, estudio y una comprensión exhaustiva debido a su complejidad y alcance.

Con el fin de simplificar este proceso y fomentar la divulgación y comprensión de las NIIF, hemos desarrollado este artículo, focalizado en la NIIF 2 (2023): Pagos basados en acciones. Esta normativa cobra especial importancia en casos en los que las empresas compensan a sus empleados a través de la entrega de instrumentos de capital.

En este documento, ofreceremos un resumen detallado de la NIIF 2, acompañado de ejemplos prácticos para su aplicación. Nuestra meta es hacer que esta regulación sea comprensible tanto para los futuros profesionales contables como para los colegas que desean mantenerse actualizados.

2. Análisis

Análisis de los párrafos 7, 8 y 9 de la NIIF 2 pagos a empleados con acciones

Párrafo 7: Este párrafo establece que una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones en el momento de la recepción de dichos bienes o servicios. Además, especifica que el reconocimiento de un aumento en el patrimonio o de un pasivo depende de si los bienes o servicios se reciben en una transacción con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio o en efectivo, respectivamente.

En el caso que la empresa otorga acciones a sus empleados como parte de su plan de compensación, reconoce el gasto en compensación como un aumento en el patrimonio cuando se entregan las acciones al empleado. Esto concuerda con el principio establecido en el párrafo 7 de la NIIF 2.

Párrafo 8: Este párrafo establece que, si los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos, se reconocerán como gastos en el periodo en que corresponda.

En el caso que las acciones otorgadas a los empleados no cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos, como podría ser el caso si se otorgan como parte de un plan de compensación, entonces la empresa reconocería el costo de las acciones como gastos en el periodo en que se otorgan. Esto se alinea con el principio establecido en el párrafo 8 de la NIIF 2.

Párrafo 9: Este párrafo explica que normalmente surgirá un gasto por consumo de bienes o servicios, y que el gasto se reconocerá cuando los bienes o servicios sean consumidos o vendidos. También señala que a veces es necesario reconocer el gasto antes de que los bienes o servicios sean consumidos o vendidos, si no cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos.

En el caso que el reconocimiento del gasto en compensación por las acciones otorgadas a los empleados se basa en el principio de consumo de bienes

o servicios a lo largo del tiempo (el periodo de adquisición de las acciones). Aunque las acciones otorgadas puedan no haber sido consumidas inmediatamente, se reconoce el gasto en el periodo en que se otorgan, ya que no cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos. Esto está en línea con lo establecido en el párrafo 9 de la NIIF 2.

En resumen, el análisis de los párrafos 7, 8 y 9 de la NIIF 2 en relación con el caso de los pagos a empleados con acciones demuestra que la empresa está aplicando adecuadamente los principios contables establecidos en la norma para el reconocimiento y registro de los pagos basados en acciones.

Asimismo, los pagos en acciones, opciones sobre acciones y otros instrumentos de patrimonio otorgados a los empleados, el párrafo 12 de la NIIF 2 establece lo siguiente:

Normalmente, las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio se otorgan a los empleados como parte de su paquete de compensación, junto con un salario en efectivo y otras prestaciones. Es común que no sea factible valorar directamente los servicios proporcionados por cada componente del paquete de compensación. Además, determinar el valor razonable del paquete completo de compensación del empleado sin considerar directamente el valor de los instrumentos de patrimonio otorgados puede resultar difícil. A menudo, las acciones u opciones sobre acciones se ofrecen como un bono adicional y no como parte de la remuneración básica.

Es esencial también tomar en cuenta los conceptos emitidos por los párrafos 10 y 11 de la NIIF 2, sobre la medición de los instrumentos de patrimonio, que establecen lo siguiente:

En las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden mediante instrumentos de patrimonio, la empresa medirá los bienes o servicios recibidos, así como el aumento correspondiente en el patrimonio, directamente al valor razonable de dichos bienes o servicios, a menos que dicho valor no pueda ser estimado con fiabilidad. En caso de que no sea posible estimar de manera confiable el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, la empresa medirá su valor, y el aumento correspondiente en el patrimonio, de manera indirecta, tomando como referencia el valor razonable de los instrumentos de patrimonio otorgados.

Para aplicar lo dispuesto en el párrafo 10, a transacciones con empleados y terceros que suministren servicios similares, la empresa determinará el valor razonable de los servicios recibidos en función del valor razonable de los instrumentos de patrimonio otorgados. Esto se debe a que, por lo general, no

será posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos, como se explica en el párrafo 12. El valor razonable de estos instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de concesión.

A fin de explicar el contenido de estos párrafos desarrollamos el siguiente caso práctico:

3. Caso práctico

Enunciado

La empresa Primavera S. A., una compañía metalmecánica con sede en la zona industrial de la ciudad de Lima, se dedica a proveer máquinas, bienes de consumo y herramientas personalizadas a diversos sectores. Con un capital social de S/ 1 200 000 y conformada por cinco socios, la distribución del capital es la siguiente:

Capital social

Socios	Acciones	Valor	Total
Juan Contreras Rojas	20 000	10.00	200 000.00
Miguel Moreno Martínez	20 000	10.00	200 000.00
Julio Melgarejo Rodríguez	20 000	10.00	200 000.00
Marcos Ramírez Oropeza	20 000	10.00	200 000.00
Rosa Soriano Salas	40 000	10.00	400 000.00
	120 000		1 200 000.00

La empresa cuenta con 500 trabajadores distribuidos en 9 gerencias y una gerencia general. La sociedad acordó otorgar 3000 opciones al gerente general y 2000 opciones a los demás gerentes a un precio preferencial. Estas opciones están sujetas a la condición de que los beneficiarios permanezcan en la empresa durante los próximos cuatro años y que la empresa cumpla con un incremento en las ventas y una rentabilidad superior al 50% en cada año.

Al momento del acuerdo, la cotización de las acciones en la bolsa de valores es de S/ 25, que coincide con su valor razonable. Se proyecta que al final de los cuatro años, el gerente general permanecerá en la empresa, mientras que de los nueve gerentes solo siete permanecerán.

Al finalizar el tercer año, el gerente general sigue en la empresa y tres de los nueve gerentes renuncian, manteniéndose el valor razonable de las acciones en S/ 25, y se han superado las metas de rentabilidad.

Para el cuarto año, el valor razonable de las acciones cotizadas en la bolsa de valores aumenta a S/ 60. En este punto, el gerente general y seis gerentes permanecen en la empresa, cumpliendo con las condiciones de rentabilidad.

Según el contrato, al cumplirse las condiciones de permanencia en la empresa durante los cuatro años y superar las metas de rentabilidad, el gerente general y los seis gerentes tienen derecho a adquirir las acciones. Sin embargo, solo el gerente general y cinco gerentes hacen uso de este derecho.

El precio preferencial para adquirir las acciones al final de los cuatro años será de S/ 15 por cada acción.

Desarrollo

Año 1

	Cantidad	Acciones	Valor Acción	Total	1 año
Gerente general	1	3000	25.00	75 000.00	18 750.00
Gerentes	7	2000	25.00	350 000.00	87 500.00
		5000		425 000.00	106 250.00

ASIENTO CONTABLE

----- X -----

62 GASTOS DE PERSONAL	106 250.00
622 otras remuneraciones	
52 CAPITAL ADICIONAL	106 250.00
529 garantías en acciones comunes	

Para registrar el gasto del periodo por el pago en acciones a los gerentes que se concretará al final del año 4.

Año 2

----- X -----

62 GASTOS DE PERSONAL	106 250.00
622 otras remuneraciones	
52 CAPITAL ADICIONAL	106 250.00
529 garantías en acciones comunes	

Para registrar el gasto del periodo por el pago en acciones a los gerentes que se concretará al final del año 4.

529

	106 250.00
	106 250.00
	212 500.00

Año 3

	Cantidad	Acciones	Valor Acción	Total	1 año
Gerente general	1	3000	25.00	75 000.00	18 750.00
Gerentes	6	2000	25.00	300 000.00	75 000.00
		5000		375 000.00	93 750.00

----- X -----

62 GASTOS DE PERSONAL	93 750.00
622 otras remuneraciones	
52 CAPITAL ADICIONAL	93 750.00
529 garantías en acciones comunes	

Para registrar el gasto del periodo por el pago en acciones a los gerentes que se concretará al final del año 4.

Comentario

De acuerdo al enunciado el año 3 renunciaron tres gerentes, los cálculos de los dos primeros años fue considerando al gerente general y a los nueve gerentes, al haber renunciado tres solo quedaron seis, por lo que en este año fue el cálculo con el número de gerentes que se encuentran laborando.

Al haberse realizado los cálculos durante los dos primeros años con el número de gerentes que estuvieron laborando en esas fechas se procede a realizar el ajuste correspondiente de acuerdo con el siguiente cálculo:

	Gasto registrado	Gasto modificado	Corrección
Gastos del año 1	106 250.00	93 750.00	12 500.00
Gastos del año 2	106 250.00	93 750.00	12 500.00
	212 500.00	187 500.00	25000.00

Debiendo de realizar el asiento contable de corrección.

----- X -----	
52 CAPITAL ADICIONAL	25 000.00
529 garantías en acciones comunes	
59 RESULTADOS ACUMULADOS	25 000.00
591 utilidades no distribuidas	

Para corregir los cargos del primer y segundo año al haber renunciado tres gerentes.

529	
25 000.00	106 250.00
	106 250.00
	93 70.00
25 000.00	306 250.00

SALDO 281 250.00

El saldo es igual al monto registrado durante los tres años que se determina de acuerdo a lo siguiente:

	Cantidad	Acciones	Valor Acción	Total
Gerente general	1	3000	25.00	75 000.00
Gerentes	6	2000	25.00	300 000.00
		5000		375 000.00

Gastos por pago en acciones a los gerentes estimado por los cuatro años: 375 000.00
 Gastos que le corresponde a cada ejercicio (S/ 375 000/4) 93 750.00
 Como han transcurrido tres años (S/ 93 750 x 3) 281 250.00

Año 4

Comentario

De acuerdo a los párrafos 10 y 11 de la NIIF 2, como se vio anteriormente, en relación con el valor razonable de los instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión y las transacciones que implican pagos basados en acciones liquidadas mediante estos instrumentos, la entidad deberá medir tanto los bienes o servicios recibidos como el aumento correspondiente en el patrimonio, directamente al valor razonable de dichos bienes o servicios, a menos que este último no pueda ser estimado de manera confiable. En caso de no poder estimar confiablemente el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, la entidad deberá medir su valor y el correspondiente aumento en el patrimonio de forma indirecta, haciendo referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

En este caso particular, se ha determinado que las acciones serán valuadas según su valor razonable, considerando su cotización, debido a que el acuerdo con los gerentes se estableció de esa manera. Por lo tanto, no se tomará en cuenta el valor de los servicios recibidos, sino que se evaluará el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, conforme al párrafo 12. Este valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de concesión.

En el ejemplo que venimos desarrollando el valor razonable es de S/ 60, debiéndose actualizar el valor del patrimonio, para tal efecto realizamos el siguiente cálculo:

	Cantidad	Acciones	Valor acción	Total	Gasto de cada año
Gerente general	1	3000	60.00	180 000.00	45 000.00
Gerentes	6	2000	60.00	720 000.00	180 000.00
		5000		900 000.00	225 000.00

----- X -----	
62 GASTOS DE PERSONAL	225 000.00
622 otras remuneraciones	
52 CAPITAL ADICIONAL	225 000.00
529 garantías en acciones comunes	

Para registrar el gasto del periodo por el pago en acciones a los gerentes que se concretará al final del año 4.

La corrección afectará a los resultados acumulados, debido a que el ajuste corresponde a períodos anteriores, por tanto, no deben afectar los resultados del período:

	Gasto registrado	Gasto modificado	Corrección
Gastos del año 1	93 750.00	225 000.00	(131 250.00)
Gastos del año 2	93 750.00	225 000.00	(131 250.00)
Gastos del año 3	93 750.00	225 000.00	(131 250.00)
	281 250.00	675 000.00	(393 750.00)

----- X -----	
59 RESULTADOS ACUMULADOS	393 750.00
591 utilidades no distribuidas	
52 CAPITAL ADICIONAL	393 750.00
529 garantías en acciones comunes	

Para corregir los menores cargos registrados en el primer, segundo y tercer año al haberse modificado el valor razonable.

529	
25 000.00	106 250.00
	106 250.00
	93 750.00
	225 000.00
	393 750.00
25 000.00	925 000.00

SALDO 900 000.00

El saldo es igual al monto registrado durante los cuatro años que se determina de acuerdo a lo siguiente:

	Cantidad	Acciones	Valor acción	Total
Gerente general	1	3000	60.00	180 000.00
Gerentes	6	2000	60.00	720 000.00
		5000		900 000.00

Gastos por pago en acciones a los gerentes estimado por los cuatro años:
900 000.00

Liquidación en el cuarto año

Después de cumplir con éxito los cuatro periodos acordados y alcanzar los objetivos de aumento de ventas y rentabilidad establecidos, se lleva a cabo la liquidación de las acciones asignadas a los gerentes como parte de su plan de compensación. Esta etapa marca el cumplimiento del acuerdo entre la empresa y sus altos directivos, los gerentes, el gerente general y cinco de sus colegas han optado por ejercer sus derechos para adquirir acciones de la compañía. Es importante destacar que uno de los gerentes ha decidido no participar en esta oportunidad de adquisición de las acciones, lo que refleja una variación en las preferencias o circunstancias individuales.

El ejercicio de estos derechos refuerza la alineación de intereses entre los líderes de la empresa y sus accionistas, así como la confianza en el potencial de crecimiento futuro de la organización.

Se determina el valor de las acciones de acuerdo con su valor nominal, considerando la cantidad de acciones que se entregará a cada gerente.

	Cantidad	Acciones	Valor acción	Total
Gerente general	1	3000	10.00	30 000.00
Gerentes	5	2000	10.00	100 000.00
		5000		130 000.00

Asimismo, en concordancia con el enunciado se determinó que cada gerente pagará por las acciones el precio preferente de S/ 15 cada acción.

Acciones pagadas por los gerentes

Cantidad	Acciones	Valor Acción	Total

Gerente general	1	3000	15.00	30 000.00
Gerentes	5	2000	15.00	100 000.00
		5000		195 000.00

----- X -----

14 CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, ACCIONISTAS (SOCIOS) Y DIRECTORES	195 000.00
142 accionistas o (socios)	
52 CAPITAL ADICIONAL	195 000.00
521 primas (descuento) de acciones	65 000.00
522 Capitalizaciones en trámite	130 000.00

Por la ejecución de las opciones pagadas por los gerentes a un precio preferencial

----- X -----

10 EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO	195 000.00
104 cuentas corrientes en instituciones financieras	
14 CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, ACCIONISTAS (SOCIOS) Y DIRECTORES	195 000.00
142 accionistas o (socios)	

Por el efectivo entregado por los gerentes por las opciones ejercidas de acuerdo al acuerdo celebrado en pago basados en acciones.

Asimismo, se debe hacer un ajuste por el gerente que no ejerció su opción debiendo rebajar el capital adicional de acuerdo al siguiente calculo:

6 gerentes	2000	60	720 000.00
5 gerentes	2000	60	<u>600 000.00</u>
1 gerente no ejerció	2000		120 000.00
=====			

----- X -----

52 CAPITAL ADICIONAL	120 000.00
529 garantías en acciones comunes	
59 RESULTADOS ACUMULADOS	120 000.00
591 utilidades no distribuidas	

Por la revisión de las opciones que no fue ejercida por uno de los gerentes

529

25 000.00	106 250.00
120 000.00	106 250.00
	93 750.00
	225 000.00
	393 750.00
145 000.00	925 000.00

Saldo 780 000.00

522

	130 000.00
0.00	130 000.00

521

	65 000.00
0	65 000.00

El saldo es igual al monto ejecutado por los gerentes que ejercieron la opción de adquirir las acciones al final de los cuatro años.

	Cantidad	Acciones	Valor acción	Subtotal	Pagadas	Total
Gerente Gral.	1	3000	60.00	180 000.00	45 000.00	225 000.00
Gerentes	5	2000	60.00	600 000.00	150 000.00	750 000.00
		5000		780 000.00	195 000.00	975 000.00

Monto de las acciones ejecutada por los gerentes al final de los cuatro años.

----- X -----	
52 CAPITAL ADICIONAL	780 000.00
529 garantías en acciones comunes	
52 CAPITAL ADICIONAL	780 000.00
521 primas (descuento) de acciones	

Por las primas de acciones que se determinan al final de los cuatro años, que fueron ejecutadas por los gerentes

----- X -----	
52 CAPITAL ADICIONAL	130 000.00
522 capitalizaciones en trámite	
50 CAPITAL	130 000.00
501 capital social	
5011 acciones	

Por el traslado del saldo de capitalización en trámite al capital social, al haberse concretado la inscripción en los registros públicos.

529

130 000.00	130 000.00
130 000.00	130 000.00

522

25 000.00	106 250.00
120 000.00	106 250.00
780 000.00	93 750.00
	225 000.00
	393 750.00
925 000.00	925 000.00

521

	65 000.00
	780 000.00
0.00	845 000.00

501

	130 000.00
0.00	130 000.00

Capital	130 000.00
Capital adicional	<u>845 000.00</u>
	975 000.00
	=====

Capital social luego de la emisión de acciones

CAPITAL SOCIAL

Socios	Acciones	Valor	Total
Juan Contreras Rojas	20 000	10.00	200 000.00
Miguel Moreno Martínez	20 000	10.00	200 000.00
Julio Melgarejo Rodríguez	20 000	10.00	200 000.00
Marcos Ramírez Oropeza	20 000	10.00	200 000.00
Rosa Soriano Salas	40 000	10.00	400 000.00
Gerente general	3 000	10.00	30 000.00
Gerente 1	2 000	10.00	20 000.00
Gerente 2	2 000	10.00	20 000.00
Gerente 3	2 000	10.00	20 000.00
Gerente 4	2 000	10.00	20 000.00
Gerente 5	<u>2 000</u>	10.00	<u>20 000.00</u>
	133 000		1 330 000.00
	=====		=====

Capital inicial	120 000	10.00	1 200 000.00
Pagos en acciones	<u>13 000</u>	10.00	<u>130 000.00</u>
Capital final	133 000		1 330 000.00
	=====		= =====

Patrimonio final

Capital	1 330 000.00
Capital adicional	<u>845 000.00</u>
	2 175 000.00
	=====

4. Conclusiones

El desarrollo del presente trabajo nos ha permitido adentrarnos en la importancia fundamental de la Norma Internacional de Información Financiera 2 (NIIF 2) y comprender su impacto en el tratamiento contable de los pagos basados en acciones. A medida que exploramos el marco de la NIIF 2, hemos extraído una serie de conclusiones clave que destacan la necesidad y la utilidad de esta normativa en el ámbito financiero. A continuación, resumimos estas conclusiones para proporcionar una visión clara y concisa de la importancia y el alcance de la NIIF 2 en la contabilidad moderna sobre todo en lo concierne al pago con acciones a los trabajadores.

- **Transparencia y comparabilidad:** La NIIF 2 establece principios contables claros y coherentes para el reconocimiento, la medición y la revelación de los pagos basados en acciones. Esto mejora la transparencia en los estados financieros y facilita la comparación entre empresas, lo que ayuda a los inversores y otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones más informadas.
- **Lineación de intereses:** La compensación basada en acciones alinea los intereses de los empleados con los de los accionistas, fomentando una cultura de propiedad compartida y un compromiso con el éxito a largo plazo de la empresa.
- **Motivación y compromiso:** La participación en la propiedad de la empresa a través de acciones puede aumentar la motivación y el compromiso de los empleados, ya que su compensación está vinculada al rendimiento y al valor de las acciones.

- Conservación de efectivo: Ofrecer acciones como parte de la compensación puede ayudar a conservar efectivo en el corto plazo, ya que no requiere un desembolso inmediato de efectivo por parte de la empresa.
- Retención de talento: La compensación basada en acciones puede ser una herramienta efectiva para atraer y retener talento clave a largo plazo, ya que ofrece la oportunidad de participar en el éxito financiero futuro de la empresa.
- Incentivos alineados: Al vincular la compensación de los empleados con el desempeño de la empresa, las acciones pueden crear incentivos alineados que promuevan el crecimiento y la rentabilidad sostenible.

Bibliografía consultada

- Ayala, Pascual (2021). *Contabilidad de sociedades*. Lima: Pacífico.
- Ayala, Pascual (2024). *Taxonomía de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Lima: Instituto Pacífico
- Ferrer, Alejandro (2011). *Estados financieros para la toma de decisiones*. Lima: Ferrer Quea Cultura Empresarial.
- Ferrer, Alejandro (2024). *PCGE modificado concordado con la NIIF para PYMES*. Lima: Instituto Pacífico.
- Plan Contable General Empresarial modificado (2019). Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/pcge/PCGE_2019.pdf
- Norma Internacional de Información Financiera 2 (2023). Pagos basados en acciones https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/niif/NIIF_2_BV2023_GVT.pdf

