

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**  
**ESCUELA DE POSGRADO**



**LAS REDES SOCIALES COMO FUENTE DE INFORMACIÓN EN EL  
PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN LAS PERSONAS NATURALES**

**“TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGISTRA EN DERECHO TRIBUTARIO”**

**AUTORA:**

**VILLANUEVA BARRÓN CLARA KARINA**

**ASESOR:**

**SÁNCHEZ VECORENA JORGE LUIS**

**Enero, 2019**



*A mi familia: mamá, papá, hermano y abuelito gracias por su amor y apoyo incondicional.*

*A Daniel, gracias por la paciencia y el amor brindado durante todo este tiempo.*

*¡Avanti antes y avanti siempre!*

*Clara Villanueva Barrón*

## RESUMEN

En la presente investigación, la autora analiza si la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat puede, en atención a su Facultad de Fiscalización, obtener información de las redes sociales de los contribuyentes, con el fin de detectar posibles indicios de evasión tributaria. Para ello, evalúa si la potestad tributaria de utilizar las redes sociales vulnera o no el derecho a la intimidad de los contribuyentes. Para comprobarlo, realiza el Test de Proporcionalidad, con el fin de demostrar la constitucionalidad de la medida. Finalmente, concluye que es viable que la Sunat utilice la información de las redes sociales de los contribuyentes siempre y cuando la información a utilizar sea exclusivamente de carácter público.



## ÍNDICE

	Pág.
<b>RESUMEN</b> .....	3
<b>ÍNDICE</b> .....	4
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE</b> .....	11
1.1. La Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria.....	11
1.2. Las Pruebas que se presentan en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria... 14	
1.3.Principio de Capacidad Contributiva, el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad.....	166
1.3.1.Principio de Capacidad Contributiva .....	166
1.3.2.Deber de Contribuir.....	177
1.3.3.Principio de Solidaridad .....	18
1.3.4.Relación entre el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad .....	19
1.4.El Incumplimiento tributario y las causas que lo originan .....	20
1.4.1.La elusión tributaria.....	21
1.4.2.La evasión tributaria.....	21
1.4.2.1.Causas de la Evasión Tributaria.....	222
1.5.Fortalecimiento de la Cultura Tributaria .....	233
1.6.Big Data.....	255
1.6.1.Experiencia Big Data en otras Administraciones Tributarias .....	26
1.6.2.El uso de la Big Data como parte del Plan de Transformación Digital de la Sunat.....	28
1.7.El Derecho a la Intimidad como derecho fundamental inherente de toda persona	30
1.8. El uso de las Redes Sociales como fuente de información de la Sunat .....	311
1.9. Marco Jurídico del Test de Proporcionalidad.....	34
<b>CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b> .....	37
2.1.Las Redes Sociales como fuente de información en el procedimiento de fiscalización.....	37
2.2. Plan de Transformación Digital de la Sunat.....	40
2.3.Metodología de Gestión de Riesgos .....	44
2.4. Problemas que tendría la Sunat si fiscaliza las redes sociales.....	46

2.4.1. Falsos perfiles de búsqueda.....	47
2.4.2. Protección de Datos Personales.....	47
2.4.3. Vulneración de la Intimidad.....	48
2.5. La Fiscalización Tributaria y su relación con el Derecho a la Intimidad.....	48
2.6. Deber de Contribuir vs. el Derecho a la Intimidad .....	50
2.7. Evaluación del Test de Proporcionalidad: Deber de Contribuir vs. Derecho a la Intimidad.....	51
2.8. Beneficios que obtendrá la Sunat si utiliza las Redes Sociales como fuente de información.....	54
<b>CAPÍTULO III: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES.....</b>	<b>56</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>60</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>62</b>



## INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria, es el ente rector encargado de administrar los tributos que obtiene todo Estado. Para ello, debe recaudar, cobrar y controlar los tributos de acuerdo a lo establecido en las leyes tributarias. Para lograr sus objetivos, realiza diferentes acciones de verificación y fiscalización, con el fin de asegurarse que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y se reduzca los altos índices de incumplimiento e informalidad.

Al respecto, el artículo 62 del Código Tributario, establece como una de las facultades de la Administración Tributaria a la fiscalización, señalando que la misma se ejerce de manera discrecional, de acuerdo a lo previsto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y que su función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Por su parte, los contribuyentes tienen la responsabilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias, siendo una de las más importantes, el pago de sus impuestos. Sin embargo, esta obligación no se cumple totalmente en el país, debido a que los contribuyentes carecen de una sólida cultura tributaria. De acuerdo, con lo establecido en el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, existen factores sociológicos, psicológicos y económicos que influyen en el comportamiento de los contribuyentes. Por ejemplo: existen contribuyentes que están dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias, otros que tratan, pero no siempre lo logran, otros que cumplen solo si la Administración Tributaria les presta atención. Finalmente, se encuentran los contribuyentes que han decidido no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Producto de la informalidad que actualmente padece el Perú, durante el año 2017, la recaudación tributaria llegó al 12.9% sobre el PBI (Producto Bruto Interno), generándose que los ingresos tributarios netos sumaran los 90.706 millones de soles, cifra menor en 1.3% respecto al año 2016. Asimismo, tomando como referencia los dos últimos años (2016 - 2017), podemos apreciar que la recaudación de los tributos en el Perú ha sufrido una disminución considerable. Cifras que realmente preocupan al Estado Peruano y particularmente a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante la Sunat), principal ente recaudador del Perú.

Como alternativa de solución, la Sunat ha decidido implementar un nuevo Plan Estratégico de Recaudación, con el fin de utilizar eficientemente la información de los

contribuyentes, identificando a quienes incumplen con sus obligaciones tributarias, encontrándose en ese grupo los contribuyentes que evaden impuestos.

De acuerdo, con la Ley de Fortalecimiento de la Sunat – Ley 29816, en su Primera Disposición Complementaria Transitoria señala lo siguiente: “Dada la importancia de la lucha contra la evasión y elusión tributaria, el contrabando y el tráfico ilícito de mercancías, y en la facilitación del comercio exterior, la ampliación de la base tributaria y el crecimiento sostenido de la recaudación fiscal, la Administración Tributaria deberá implementar las medidas que resulten necesarias para mejorar la productividad y rendimiento de sus trabajadores. Asimismo, en sus planes y programas debe contemplar los mecanismos necesarios para mejorar la eficiencia de sus procesos internos” (el subrayado es propio).

Sobre lo señalado anteriormente, se aprecia que la Administración Tributaria amparándose en su Ley de Creación, respetando la Constitución Política del Perú, el Código Tributario y en aplicación de su facultad discrecional puede fiscalizar a los contribuyentes, realizando las siguientes acciones: requiriendo información, realizando constataciones y cruzando información relevante al tema; siempre respetando el interés público.

Según la Redacción del Diario El Comercio, de fecha 18 de enero de 2018, el Jefe de la Sunat anunció que revisará las Redes Sociales de los contribuyentes con el fin de combatir la evasión tributaria. Para ello, acopiará evidencia sobre viajes o ingresos que permitan detectar incongruencias con la información presentada en sus declaraciones juradas, para ello utilizara el Facebook, LinkedIn, YouTube, entre otros, que son las redes sociales más utilizadas por los peruanos (Orbegoso, 2018).

De acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, el anuncio de la Administración Tributaria ha causado revuelo y las opiniones no se han hecho esperar, muchos profesionales y expertos en Derecho Tributario saludaron la medida, señalando que la fiscalización en redes sociales con ayuda de la tecnología será un insumo adicional que tendrá la Administración Tributaria para detectar a los posibles evasores tributarios. No obstante, otro sector ha criticado la medida, manifestando que el tipo de fiscalización que pretende implementar el ente recaudador, utilizando la información que publican los contribuyentes, a través de sus redes sociales, vulneraría el derecho a la intimidad de las personas.



A raíz de la publicación de esta noticia, ha surgido el interés de la autora por investigar su viabilidad. Es así, que el presente trabajo de investigación busca dar respuesta a la siguiente interrogante: **¿La Sunat puede obtener información de las redes sociales sin vulnerar el derecho a la intimidad?** Para absolver esta interrogante, es necesario conocer que se entiende por derecho a la intimidad y como este derecho fundamental protege a las personas y cuál es su vinculación con las redes sociales.

Cabe indicar, que para dar respuesta al problema de investigación, debe previamente desarrollarse los conceptos que forman parte del Estado del Arte, tales como: la fiscalización tributaria como facultad discrecional que ostenta la Administración Tributaria, el derecho a la intimidad como derecho fundamental inherente de toda persona, el uso de las redes sociales como fuente de información, el Deber de Contribuir y su relación con el Principio de Solidaridad como obligación que tiene todo contribuyente y finalmente el Test de Proporcionalidad con el fin de corroborar si se presenta un conflicto de derechos, todos estos temas se encuentran vinculados al problema de investigación.

En relación al derecho a la intimidad, podemos definirlo como la potestad inherente de toda persona que se encuentra reconocida en la Constitución Política del Perú, el cual impide que terceros, entre los que se encuentra el Estado, pueda invadir la privacidad de las personas mediante el acceso de información que la propia persona desea proteger, el mismo que será analizado desde una perspectiva constitucional y tributaria, revisando la Constitución, las leyes, la posición que tiene el Tribunal Constitucional con el objetivo de comprobar que lo propuesto por la Administración Tributaria se encuentra acorde a ley.

De igual manera, la presente investigación explicará cómo el ente recaudador puede utilizar a las redes sociales como un insumo en el procedimiento de fiscalización, utilizando la Metodología de Gestión de Riesgos, cuyo procedimiento tecnológico es actualmente utilizado por el ente recaudador con la ayuda de especialistas en la materia. A través de este mecanismo de recolección de información, la Sunat busca clasificar a los contribuyentes por categorías, utilizando la plataforma tecnológica denominada *Big Data*, que contiene información interna de los sistemas de la propia Administración Tributaria y de fuentes externas, tales como: el sector público y privado. De esta forma, este sistema tecnológico será de gran utilidad para identificar posibles indicios de evasión tributaria.



En ese sentido, este trabajo de investigación **analizará las razones por las cuales la Administración Tributaria puede utilizar las Redes Sociales como fuente de información en un procedimiento de fiscalización.** Como se ha señalado anteriormente, la recaudación tributaria en el Perú, se ha visto afectada a causa de la evasión fiscal, tal es el caso del Impuesto a la Renta - IR y el Impuesto General a las Ventas - IGV, dos de los impuestos más importantes que generan mayor recaudación tributaria. Por ejemplo, en el caso del IR la brecha de evasión representa el 57.3% de la recaudación potencial, mientras que, en el IGV, la evasión alcanza al 36% de la recaudación potencial.

Al respecto, se aprecia que la informalidad y la evasión tributaria han llegado incluso al aspecto tecnológico, por ejemplo, a través del uso de las redes sociales se efectúan diversas transacciones de bienes y servicios sin emitir el respectivo comprobante de pago.

Es así que, para reducir y aumentar la recaudación, la Sunat debe modernizarse y estar a la vanguardia en lo que respecta al uso eficiente de la información a través de la tecnología, razón por la cual, resulta apropiado utilizar como insumo de fiscalización las redes sociales, ya que a través de las publicaciones realizadas por los contribuyentes en Internet se puede verificar consumos, viajes y adquisiciones de bienes que reflejen un indicio de un posible Incremento Patrimonial No Justificado. En estricto, la información de las redes sociales constituye un insumo más para evaluar y desarrollar la labor de fiscalización de la Administración Tributaria.

Otro motivo por el cual resulta importante utilizar las redes sociales como medio de ayuda para las entidades públicas, es que, gracias a su uso, se han detectado varios tipos de ilícitos penales. Por ejemplo, gracias a la difusión de videos caseros, que han sido colgados por los mismos usuarios de las redes sociales, se ha podido detectar en flagrante delito y revelar la identidad de muchos delincuentes, sirviendo como medios de prueba para el Ministerio Público. Del mismo modo, las redes sociales han servido para hacer de público conocimiento a la Policía Nacional del Perú y al Ministerio de la Mujer, del maltrato físico y violencia familiar que actualmente son víctimas muchas mujeres a causa del feminicidio. Como se puede apreciar de los ejemplos citados, las redes sociales no solo sirven como herramientas para interactuar socialmente, sino también con la ayuda de los propios usuarios, se brinda información de gran importancia para las entidades públicas y para la sociedad en general. Es por esta razón, el interés de la Sunat de utilizar la información de carácter público que se expone en las redes

sociales, las mismas que servirán como fuente de información para la lucha contra la evasión fiscal.

En ese sentido, una vez analizado el objetivo principal, se procederá a ***evaluar si la Potestad Tributaria de utilizar las Redes Sociales vulnera o no el Derecho a la Intimidad***. Para ello, se analizará a la fiscalización tributaria como herramienta indispensable que tiene la Administración Tributaria para solicitar información y cuál es su relación con el derecho a la intimidad. Asimismo, para determinar si la medida que pretende implementar la Administración Tributaria vulnera el derecho a la intimidad, se realizará el ya conocido Test de Proporcionalidad, que es comúnmente utilizado por el Tribunal Constitucional y que sirve para ponderar los derechos que se encuentran en conflicto.

En atención a lo señalado en el párrafo precedente, se ponderará de un lado, el mecanismo que pretende implementar la Administración Tributaria, cuyo fundamento consiste en utilizar las redes sociales de los contribuyentes, teniendo acceso únicamente a la información pública. En ese sentido, la Sunat en atención al deber de contribuir agota todos los mecanismos necesarios para reducir el incumplimiento de los contribuyentes. De otro lado, los contribuyentes manifiestan que esta nueva medida es una clara vulneración al derecho a la intimidad, toda vez que señalan que la Administración Tributaria al revisar la información personal y social que se publica en las redes sociales, con el fin de cruzar información respecto a sus ingresos y/o gastos vulnera su ámbito privado.

Por último, la presente investigación concluirá con una reflexión final sobre el problema de investigación resuelto, que integrará los fundamentos teóricos y prácticos desarrollados, sustentando la posición de la autora en cuanto a la propuesta vinculada y a la viabilidad de este nuevo mecanismo de obtención de información, señalando las conclusiones a las que se ha llegado producto del análisis.

## CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE

En este primer capítulo, desarrollaremos cada uno de los conceptos constitucionales tributarios y no tributarios, que servirán de sustento para determinar si la Administración Tributaria a través de su Facultad de Fiscalización puede utilizar la información pública contenida en las redes sociales de los contribuyentes, sin vulnerar el derecho a la intimidad, con el objetivo de detectar posibles evasores tributarios.

### 1.1. La Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria

La fiscalización es un término muy extenso de definir, es por ello, que en harás de encontrar una definición acorde se debe recurrir a las leyes, la doctrina y la jurisprudencia, con el fin de unificar criterios. Al respecto, sobre la fiscalización tributaria, encontramos que se encuentra establecida en el artículo 62 del Código Tributario peruano, cuyo texto señala: “la Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. Asimismo, señala que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Para interpretar mejor esta disposición debe realizarse una lectura concordada con lo establecido en la Norma IV del Título Preliminar del citado Código, a fin que se entienda que, en aquellos casos en que la Administración Tributaria deba tomar decisiones de manera discrecional, su actuación debe enmarcarse en el principio de legalidad y respetando el interés público.

En atención a lo establecido en el Código Tributario, es importante dilucidar qué se entiende por facultad discrecional. Al respecto, Flores señala que a través de esta potestad que ostenta la Administración Tributaria se puede decidir por la alternativa más beneficiosa para el interés público, siempre que se encuentre acorde a ley (2018, p. 73).

De igual modo, Villegas manifiesta que la discrecionalidad es la posibilidad de elegir entre las diversas alternativas posibles, siempre que sea legal y no arbitraria (1994, p.332). Asimismo, sobre la facultad discrecional en materia de fiscalización, Robles sostiene que debe ser entendido como el “principio de interdicción a la excesividad”, que funciona como un límite al accionar de la Administración Tributaria. Es decir, la Administración Tributaria no puede solicitar a los contribuyentes requerimientos de

información excesivos o desproporcionados (2009, p. 412). Siguiendo el mismo criterio, Chau & Villanueva manifiestan que la fiscalización tributaria no debe vulnerar los derechos de los contribuyentes, por el contrario, todo el procedimiento debe generarse respetando la Carta Magna y los derechos fundamentales de los contribuyentes (2007, p 239).

La Administración Tributaria cumple su función fiscalizadora realizando tres tareas de gran importancia: a) inspección, b) investigación y c) control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con el objetivo que las citadas tareas se desarrollen adecuadamente, el Código Tributario peruano contempla veinte (20) facultades específicas. Siendo una de ellas, la de dictar medidas para erradicar la evasión tributaria, establecida en el numeral 14 del artículo 62 del Código Tributario.

Sobre la facultad de erradicar la evasión tributaria, Nima, señala que la Administración Tributaria debe identificar cuáles son los sectores económicos del país que tienen mayor evasión, segundo, intercambiar información con el Ministerio Público, la Policía Nacional y otras administraciones tributarias, con el fin de detectar casos de delito tributario (2016, p. 33).

Al respecto, Chang señala que las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria se caracterizan por ser un conjunto de facultades regladas o discrecionales. El ámbito de la discrecionalidad de la Administración Tributaria únicamente tendrá como límite aquellos supuestos que no se encuentren expresamente regulados en el Código Tributario, tal es el caso del plazo de duración de una fiscalización, los costos en los que debe incurrir un contribuyente para satisfacer los requerimientos de la Administración Tributaria, los supuestos y frecuencia con la que la Administración Tributaria puede solicitarle a un determinado sujeto información respecto a ciertos contribuyentes, los formatos y formas especiales mediante los cuales los contribuyentes deben cumplir con los requerimientos de la Administración, entre otros (2006, p.63).

De la Vega, sobre el procedimiento de fiscalización señala que este se divide en dos: la fiscalización informática y la fiscalización de campo. La primera de ellas, se encuentra vinculada al uso de las tecnologías de la información en lo que respecta a los grandes cruces de información que se les realiza a los contribuyentes, mientras que la segunda, se refiere al uso masivo de personal capacitado que se encarga de realizar a los contribuyentes las respectivas auditorías (2005, p. 42).

Gracias a los avances de la tecnología y la informática, la Administración Tributaria se ha visto obligada a cambiar su modo de inspeccionar, investigar y controlar a los

deudores tributarios. Es por ello, que actualmente hablamos de una fiscalización informática o electrónica y de una Sunat Digital que está eliminando paulatinamente, el uso de libros contables y comprobantes de pago de uso manual, reemplazándolo por los libros contables y comprobantes de pago electrónicos.

Sin embargo, esta tecnología para ser eficiente necesita aún de la mano del hombre, es por ello, que la fiscalización continúa siendo realizada por los auditores tributarios, quienes se encargan de realizar *in situ* las tareas de inspección, investigación y control, visitando a los contribuyentes, realizando visitas inopinadas, con el fin de corroborar que se cumplan las obligaciones tributarias de acuerdo a ley.

En el ámbito jurisprudencial, encontramos un pronunciamiento interesante del Tribunal Constitucional referente a la Intimidad y la Facultad de Fiscalización:

“La Administración Tributaria solicita el detalle de gastos a determinado contribuyente, le consulta si efectuó viajes al exterior, el destino, si fue sólo o acompañado; y de ser así, quien lo acompañó, con fecha de salida y retorno, tiempo de estadía y el dinero gastado en cada viaje; documentación sustentatoria y detalle de consumos personales, alimentación, vestido, mantenimiento de casa, de vehículos, servicios, educación, diversión, recreación, entre otros consumos. Esta sentencia fue fundada en parte, respecto a la identificación de las personas con las que viajó. Por cuanto, la Administración Tributaria no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente por lo que la solicitud deviene en arbitraria” (Tribunal Constitucional - Expediente N° 4168-2006-PA/TC).

Realizando una síntesis de lo considerado por los autores, podemos llegar a la conclusión que la facultad de fiscalización que tiene la Administración Tributaria es un procedimiento establecido por ley, mediante el cual se le faculta discrecionalmente a realizar actos de inspección, investigación y control a los contribuyentes, respetando los principios tributarios que se encuentran establecidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, sus decisiones administrativas deben adoptarse sobre la base de argumentos legales y técnicamente sustentados, con el fin de evitar cualquier ejercicio arbitrario por parte de la Administración Tributaria, principalmente en lo que respecta a los derechos fundamentales.



Justamente, con el fin de cautelar que la Administración Tributaria no transgreda el desarrollo de su función fiscalizadora, a continuación, se analizará cuáles son las pruebas que se debe presentar en un procedimiento de fiscalización.

## **1.2. Las Pruebas que se pueden presentar en el procedimiento de fiscalización tributaria**

El termino prueba tiene diversos significados, sin embargo, para el caso que nos ocupa, vendría a ser el hecho o conjunto de situaciones que se pretenden reconstruir (Del Padre, 2011, p.97).

Trasladando el concepto de prueba al procedimiento de fiscalización tributaria, tenemos que la prueba viene a ser los documentos tangibles que buscan acreditar la realización de un hecho imponible, es decir, los hechos acaecidos en la realidad que originan el nacimiento de una obligación tributaria (Nima, 2016, p.575).

Sin embargo, ¿quién tendría la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización?, con el fin de absolver esta interrogante se revisó el Código Tributario peruano y el Reglamento de Fiscalización de la Administración Tributaria, no encontrando respuesta. Es así, que se recurrió de manera supletoria a la Ley 27444 – Ley de Procedimiento Administrativo General.

Al respecto, el artículo 162.1 de la citada ley, señala que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente ley. En efecto, la carga de la prueba se encuentra emplazada hacia la Administración Tributaria, pues de acuerdo con el citado principio, es responsabilidad de la autoridad administrativa realizar los actos pertinentes con el fin de esclarecer las cuestiones necesarias.

En ese sentido, si los auditores realizan la fiscalización respecto de determinado contribuyente, se basarán en la información estructurada y no estructurada. Entendiéndose la primera, como la información que el propio contribuyente presenta a la Administración Tributaria, tal es el caso de las declaraciones juradas de sus impuestos, los registros contables, los comprobantes de pago, entre otros. Mientras que, la información no estructurada, vendría a ser la información que no es entregada por el propio contribuyente, sino que la propia Administración Tributaria la recolecta a través de terceros, tal es el caso de las instituciones públicas, bancos u otros, que sirven como fuente de información.

Sobre este tipo de información, bien podría la Administración Tributaria recurrir por ejemplo al uso del Internet en la búsqueda de información de determinado contribuyente, utilizando a las redes sociales, como una fuente de información que requiere ser corroborado y contrastado con la información estructurada, con el fin de perfilar al contribuyente. Es decir, las redes sociales vendrían a ser para la Administración Tributaria como una prueba indiciaria. Es ahí donde la propia Administración deberá ponderar cual es la calidad de la prueba obtenida en las redes sociales.

Hasta aquí, es importante señalar que, si los auditores en aras de encontrar determinada información que involucre determinado contribuyente sobre un caso vinculado al no pago de sus impuestos o se presente un supuesto de evasión tributaria, debe comprobar que dicha información sea fidedigna, antes de emitirle al posible deudor tributario comunicaciones o cartas inductivas. Es así, que se aplicaría lo que se conoce como la carga de la prueba, es decir, quien sindic a otro de alguna acción u omisión debe probarlo. Si la Administración Tributaria, luego de haber fiscalizado a determinado contribuyente encuentra que éste, por ejemplo, omitió el pago de sus tributos deberá de probarlos motivando cada uno de sus argumentos.

De otro lado, según el artículo 162.2 de la Ley 27444:

Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, aducir alegaciones. Bajo este numeral, la carga de la prueba recaería en los administrados, es decir los responsables de acreditar que la información es veraz son los contribuyentes.

Respecto a lo establecido sobre la carga de la prueba, en el artículo 162 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Nima realiza una reflexión muy interesante explicándolo bajo tres escenarios:

El primer escenario, se trata de hechos cuya prueba se puede acreditar con documentos o información cuya tenencia o acceso es de los contribuyentes. Es decir, bajo este supuesto, la carga de la prueba se les traslada a los contribuyentes, a través de la emisión de requerimientos de información. En el segundo escenario, se encuentran los hechos cuya probanza puede ser acreditada con información a la que solo la Administración Tributaria puede acceder, atribuyéndole únicamente la carga de la prueba a la Administración Tributaria. Como tercer y último



escenario, se encuentran los hechos cuya probanza puede ser acreditada de manera simultánea, tanto por los contribuyentes como por la Administración Tributaria, en este caso, la carga de la prueba deberá ser atribuida a ambos (2016, p.575).

En consecuencia, si la Sunat utiliza la información de las redes sociales necesariamente deberá contrastarla con la documentación probatoria correspondiente, es decir: las imágenes o videos de viajes, deberán ser corroborados con los reportes de viajes del contribuyente a cargo de la Superintendencia Nacional de Migraciones, al igual que las adquisiciones de bienes, conjuntamente con la información financiera y la documentación que presente el contribuyente en un eventual procedimiento de fiscalización o verificación tributaria.

Una vez establecido que documentos tienen la calidad de prueba en un Procedimiento de Fiscalización y quien de las partes tiene la carga de la prueba, corresponderá explicar cuáles son los principios tributarios que obligan al contribuyente con el pago de sus impuestos y demás obligaciones tributarias.

### **1.3. Principio de Capacidad Contributiva, el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad**

Los Principios de Capacidad Contributiva, el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad se caracterizan por ser principios implícitos, ya que no se encuentran contemplados de forma expresa en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Sin embargo, cada uno de ellos, tiene una función particular que a continuación pasaremos a explicar.

#### **1.3.1. Principio de Capacidad Contributiva**

La capacidad contributiva, “es la aptitud económica que tienen los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales se brinda cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado” (Casas, 2003, p.314).

Por su parte, Villegas señala:

“son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc. Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la

riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario” (1997, p.75)

Sobre el Principio de Capacidad Contributiva, el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 0033-2004-AI/TC, señala que tiene carácter implícito:

La capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos, precisando que: “siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.

De igual manera, el Tribunal Constitucional señala en la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC:

(...) para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

### **1.3.2. Deber de Contribuir**

Es la obligación que tienen todos los contribuyentes, que no solo implica un deber de cumplir con un valor pecuniario, que es el pago de los impuestos, también implica la entrega de información a la Administración Tributaria, tal es el caso de la entrega de sus

libros contables, registros de compras y ventas, comprobantes de pago y toda información que ayude a cumplir con los objetivos de la recaudación.

De acuerdo con la doctrina, el Deber de Contribuir es explicado por Griziotti, señalando que toda carga impositiva debe estar relacionada con la riqueza del contribuyente, de tal modo que cuando incrementa su riqueza, puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, de esta manera, se encuentra en condiciones de ayudar al Estado (citado en Rampoldi, 2002. p.79).

De igual manera, Traverso, señala que el Deber de Contribuir, alcanza al tributo logrando extenderse a las obligaciones formales que puedan surgir de la obligación tributaria, la que justifica la inclusión de terceros, con el fin que proporcionen información o colaboren en la actividad recaudatoria (2013, p.322).

Cabe indicar, que el deber de contribuir abarca varias obligaciones, una de ellas, es el deber de realizar obligaciones sustanciales accesorias, tales como el deber de pago y la otra son las obligaciones formales, como por ejemplo: inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, presentar Declaraciones Juradas, Registros Contables, entre otros. Asimismo, comprende el deber de colaboración, que significa ayudar al Estado en diferentes actos que no siempre guardan relación directa con éste, sino con terceros (Gonzales, 2014, p.22).

Como se puede apreciar, el Deber de Contribuir abarca no solo el pago de los tributos, sino también comprende el cumplimiento de las obligaciones establecidas por ley, generándose un aumento en las obligaciones de los contribuyentes.

### **1.3.3. Principio de Solidaridad**

Es el deber que tienen todos los miembros del Estado de contribuir con el pago de sus tributos de forma justa y equitativa para apoyar con el gasto público. El principio de solidaridad, es un principio implícito, que se caracteriza por no estar expresamente contemplado en la Constitución Política del Perú, sin embargo, el Tribunal Constitucional peruano ha reconocido su existencia en más de un pronunciamiento.

Por ejemplo, en la Sentencia N° 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha reconocido al principio de solidaridad como: “un principio implícito que se extrae del artículo 43 de la Constitución en el cual se reconoce al Estado peruano como Estado Social. Por tanto, en el actual marco del Estado Constitucional de Derecho, el principio de solidaridad cobra fuerza normativa en todo el ordenamiento jurídico”.

De igual manera, en la Sentencia N° 02016-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado: “La solidaridad promueve un conjunto de deberes como: el deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. Ello tiene que ver con la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, entre otros), a favor del grupo social”.

A nivel doctrinario, Durán, explica la relación señala que la solidaridad viene a ser el interés colectivo que deben tener los obligados tributarios al momento de recaudar los ingresos públicos (2006, p. 76).

De todo lo expuesto, se puede afirmar que el régimen constitucional tributario peruano se inspira en el Principio de Solidaridad, es decir, se crea obligaciones, siendo una de ellas, la contribución económica que se realiza a través de los tributos con el fin de financiar el gasto público que el Estado utiliza para el logro de sus fines constitucionales.

#### **1.3.4. Relación entre el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad**

Como bien se señaló, tanto el Deber de Contribuir como el Principio de Solidaridad no se encuentran contemplados, de forma expresa, en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, sin embargo, en la práctica es muy usual su utilidad, toda vez que la Administración Tributaria y el Tribunal Constitucional los aplican con frecuencia.

Respecto al Deber de Contribuir, también suele llamársele “*deber de colaboración*” y es con esta denominación que se le vincula al Principio de Solidaridad. Al respecto, Nima, señala que el Deber de Contribuir, es la obligación que alcanza al resto de la población que en su calidad de ciudadano facilita la recaudación del Estado, deber que no siempre guarda relación con el nacimiento de la obligación tributaria, tal es el caso, de la responsabilidad solidaria de terceros vinculados al contribuyente por algún vínculo económico o jurídico, que colaboran con la Administración Tributaria en la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad (2016, p. 203).

Esta vinculación también ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional en un grupo de fallos, fundando el Deber de Contribuir en el Principio de Solidaridad, considerándolo un principio implícito del Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 43 de la Constitución Política).

“En este tipo de Estado, el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar (...), sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado

determinará que se pase de un Deber de Contribuir al Principio de Solidaridad (Tribunal Constitucional, Expediente N° 06626-2006-AA/TC).

Asimismo, encontramos en la jurisprudencia extranjera que el Tribunal Constitucional de España en la Sentencia 50/1995, aplica el deber constitucional de contribuir de tres maneras:

Primero, se encuentra la conducta de tributar, es decir de pagar los tributos. Segundo, además del deber de cumplir con las declaraciones juradas determinativas de tributos, existen otros deberes que hacen más fácil la labor de control de la Administración Tributaria, tal es el caso, de la emisión de comprobantes de pago y la posesión de los libros contables. Tercero, en atención al Principio de Solidaridad, los deberes no solo recaen en el contribuyente, sino también en terceras personas, que ayudan al Estado al cumplimiento de la obligación tributaria (Durán, 2006, p.52).

Luego de haber revisado información concerniente al tema, se llega a la conclusión que el deber de contribuir se encuentra implícito en el Principio de Solidaridad, considerándolo un principio tácito del Estado Social y Democrático de Derecho.

Una vez analizado el Principio de Capacidad Contributiva, el Deber de Contribuir y el Principio de Solidaridad, como obligaciones de los contribuyentes frente al Estado, corresponde analizar cuáles son las causas por las cuales, los contribuyentes no cumplen con el pago de sus obligaciones tributarias.

#### **1.4. El Incumplimiento tributario y las causas que lo originan**

El incumplimiento tributario es la diferencia entre lo que el gobierno deberá recaudar de acuerdo a lo establecido en las normas tributarias (recaudación potencial teórica) y lo que realmente recauda (recaudación efectiva).

Las principales causas que originan el incumplimiento son: la elusión tributaria y la evasión tributaria, las mismas que se explicaran a continuación.



### **1.4.1. La elusión tributaria**

De acuerdo a lo señalado por la Sunat, la elusión tributaria es:

“el conjunto de acciones mediante las cuales el contribuyente reduce el monto de sus obligaciones tributarias, utilizando medios contemplados en la misma ley (aprovechando una situación de imprecisión o ambigüedad) o que no estén recogidos con las disposiciones legales, aunque el espíritu de la ley empleada se oriente al pago del impuesto” (Informe N° 27-2016-SUNAT/5A1000, p. 3).

Asimismo, en el Glosario Tributario de la Sunat, la elusión tributaria “es el conjunto de mecanismos que usa el deudor tributario con el fin de reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley, ni desnaturalizarla” (Informe N° 38-2018-SUNAT/1V3000, p.4).

### **1.4.2. La evasión tributaria**

Es el acto deliberado de los contribuyentes para reducir sus obligaciones tributarias, dependiendo de su gravedad puede tipificarse como delito tributario.

La Evasión Tributaria es definida por Cosulich (1993) “como la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Esa falta de cumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingreso para el Fisco o no. Es evidente que ambas implican una modalidad de evasión, aun cuando con efectos diferentes” (citado en Solórzano, 2012 p.17).

Para Villegas, el término evasión viene a ser: “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” (2001, p. 382).

Según el Glosario Tributario de la Sunat, define la evasión tributaria: “como el hecho de sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda, así como toda acción u omisión dolosa o violatoria de las disposiciones tributarias, destinada a reducir total o parcialmente la carga tributaria en provecho propio o de terceros” (Informe N° 27-2016-SUNAT/5A1000, p. 3).

De acuerdo con el Informe N° 39-2018-SUNAT/1V3000, la Sunat sostiene que “la evasión es la omisión consciente y dolosa que pretende evitar o reducir, en provecho propio o de terceros, el pago de las obligaciones tributarias, que implican acciones que vulneran las normas legales establecidas” (2018, p. 3).

Existen diversos factores que influyen en los contribuyentes para que incumplan con sus obligaciones tributarias, pero sin duda alguna, el más importante de todos es la falta de nivel de conciencia o cultura tributaria. Lamentablemente, los peruanos no tenemos una sólida educación tributaria que trae consigo la informalidad, que no solo es la pérdida de los recursos por parte de la Administración Pública, sino que también vulnera la finalidad redistributiva que tiene todo Estado.

Sobre la evasión tributaria, Solórzano señala que no solo representa un detrimento en los ingresos fiscales de todo país, sino que también afecta la prestación de los servicios públicos, lo que afecta al Sistema Tributario, ocasionando que el contribuyente que es el evasor tributario obtenga grandes ventajas en relación al contribuyente que si cumple con el pago de sus impuestos (2012, p. 17).

#### **1.4.2.1. Causas de la Evasión Tributaria**

De acuerdo con Cosulich (1993), son tres las principales causas que originan la evasión tributaria: **(i) Inexistencia de una conciencia tributaria en la población**, que se genera por la falta de conciencia social, toda vez que pocos son los contribuyentes que cumplen de manera voluntaria sus obligaciones tributarias. Ello se debe, a la mala imagen que el Gobierno transmite a los ciudadanos, aunado a la corrupción que generan un clima de desconfianza y decepción en la sociedad; **(ii) Complejidad y limitaciones de la legislación tributaria**, tal es el caso, de los conceptos normativos confusos, difíciles de entender por los contribuyentes, y **(iii) La ineficiencia de la Administración Tributaria**, si los contribuyentes perciben que en su país la Administración Tributaria no fiscaliza adecuadamente el comportamiento de los contribuyentes en relación al cumplimiento del pago de sus impuestos, aumentará la probabilidad de evasión (citado en Solórzano, 2012 pp.18 -19).

Adicionalmente, a las causas señaladas, Arias considera que en el Perú se presentan otros aspectos que originan la evasión, como por ejemplo: el alto porcentaje de informalidad, el alto costo de formalización, el sistema tributario que resulta complicado



para los contribuyentes y la percepción de la evasión por parte de la ciudadanía que es considerada como una conducta común (2010, p.339).

En consecuencia, de las dos causas que originan el incumplimiento tributario en el Perú, la evasión tributaria es la más gravosa, debido a que, involucra un delito tributario que es sancionado en el Código Penal peruano con cárcel.

Con el fin de detectar y reducir la evasión tributaria en el Perú, la Sunat requiere con extrema urgencia del fortalecimiento de la cultura tributaria, la misma que se explicará a continuación.

### **1.5. Fortalecimiento de la Cultura Tributaria**

La Sunat, dentro de sus facultades como Administración Tributaria destaca la recaudación tributaria, la determinación y fiscalización, entre otras, que ayudan al sostenimiento y mejora del país. Para lograr sus objetivos institucionales, es necesario el apoyo de los contribuyentes quienes de manera voluntaria deben cumplir con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con el artículo 84 del Código Tributario, entre las obligaciones que tiene la Administración Tributaria, se encuentra la de orientar al contribuyente, es decir, “la Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente. La Sunat podrá desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013).

Pero que se entiende por cultura tributaria, según Roca, es toda la información y conocimientos que tienen los contribuyentes de un país sobre sus impuestos, es decir, son los comportamientos y actitudes que tiene todo contribuyente sobre su sistema tributario (2011, p.66).

En atención a esta obligación, la Sunat a través del Informe de Gestión por Resultados del año 2017, ha planteado como acción estratégica desarrollar actividades para fomentar la conciencia fiscal, segmentando según sus características específicas y diferenciándolas por regiones, dirigiendo su objetivo a los jóvenes y escolares.

Cabe indicar, que en julio 2017, la Sunat creó la Gerencia de Cultura Tributaria y Aduanera, Unidad Orgánica del Instituto Aduanero y Tributario, enfocándose su objetivo

en cinco componentes que se señalan a continuación: a) Educación Básica Regular, b) Educación Superior y Universitaria, c) Formación de Colaboradores SUNAT, d) Ciudadanía y e) Estudios y experiencias. Con ello, busca acercarse al usuario, creando conciencia tributaria desde la educación básica, con el fin de mitigar desde muy temprana edad el incumplimiento y la informalidad que actualmente acecha a la sociedad peruana.

Sin embargo, no sólo es necesario crear un plan de trabajo y detectar los sectores educativos en donde debe difundirse y fortalecer la cultura tributaria. Además, hay que luchar con dos problemas centrales, según Solórzano, el primero de ellos, es **la ausencia de bases para la generación de la conciencia tributaria**, que es la carencia de una adecuada educación tributaria en valores en las escuelas, para lo cual, los docentes deben previamente capacitarse. El segundo de ellos, es la **falta de liderazgo para el cambio de cultura tributaria**, es decir, todos los ciudadanos sabemos que debemos pagar impuestos, sin embargo no lo hacemos y esto se debe a las siguientes causas: (i) los ciudadanos no tienen información acerca del destino de lo recaudado, (ii) consideran que el Estado otorga bajo presupuesto a los asuntos sociales y que los gastos públicos no se distribuyen de manera equitativa, (iii) el ciudadano piensa que la Sunat, sólo se preocupa por recaudar y (iv) la mayoría de los ciudadanos en el Perú, conviven en un ambiente de informalidad (2012, pp. 75 -76).

Como señalamos al inicio, la causa del incumplimiento tributario es la falta de una sólida cultura tributaria, que debe ser inculcada desde muy temprana edad en los contribuyentes, lamentablemente esta política pública implementada por la Sunat, al parecer no resulta ser del todo eficiente, ya que la informalidad está calando hondamente en el comportamiento tributario de los contribuyentes, resultando complicado de detectar por parte de los auditores de la Sunat.

Con el fin de ayudar a combatir la informalidad y evasión tributaria, la Administración Tributaria ha implementado un novedoso sistema tecnológico denominado Big Data, que ha venido a transformar su base de datos tradicional.

## 1.6. Big Data

Big Data se define como aquella información de gran dimensión y velocidad, que es manejada eficientemente por bases de datos tradicionales.

Sobre las características de Big Data, Gartner, señala: “son activos de información, caracterizados por su alto volumen, velocidad y variedad, que demandan soluciones innovadoras y eficientes de procesado, para la mejora del conocimiento y toma de decisiones en las organizaciones” (2013).

Según López, son tres las características que posee Big Data: **a) Volumen**, Big Data maneja un gran volumen de información, esto debido a la proliferación de los sistemas de información y al intercambio de datos entre sistemas y dispositivos nuevos, que generan nuevas fuentes de información; **b) Velocidad**, las fuentes de datos automatizados, tales como el sensor GPS, generan datos en cada fracción de segundo. También, hay dispositivos que generan datos a intervalos más largos de tiempo, como los teléfonos inteligentes que terminan generando corrientes constantes de datos y **c) Variedad**, los grandes volúmenes de datos incluyen cualquier dato estructurado y no estructurado, tales como: textos, datos de sensores, audios, vídeos, archivos de registro, entre otros, los que analizados conjuntamente obtienen una nueva información (2013 pp. 16 - 17).

De otro lado, Barranco (2012), señala que Big Data es la tecnología que sirva para analizar enormes cantidades de información, los mismos que se dividen en datos estructurados, no estructurados y semi - estructurados, que permite un gran avance en el entendimiento de la información y en la toma de decisiones<sup>1</sup>.

Como se ha señalado anteriormente, Big Data procesa tres tipos de datos con contenidos diferentes: (i) estructurados, (ii) semi - estructurados y (iii) no estructurados. A continuación, tomaremos en cuenta la información señalada por López, sobre cada uno de los tipos de datos que conforman Big Data:

---

<sup>1</sup> Barranco R. (2012, 18 de junio). ¿Qué es Big Data? Recuperado de IBM <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/index.html>

- (i) **Datos estructurados:** son los datos que tienen bien definido su formato, es el caso de las fechas, números y cadenas de caracteres que se encuentran almacenados en tablas. Estos datos se obtienen de los datos generados por las **máquinas**, como los GPS; el Web Log Data, los códigos de barras de los productos y finalmente, los datos financieros. Los datos también se pueden obtener de las **personas**, es el caso de los registros contables y el llenado de formularios en una página web.
- (ii) **Datos no estructurados:** son lo opuesto a los datos estructurados, es decir, carecen de un formato específico. Tienen dos tipos de información, respecto a los datos generados por las **máquinas** tenemos: a) las imágenes de satélites; b) los datos científicos: gráficos, sísmicos, atmosféricos, entre otros; c) fotografía, vídeo y cámaras de vigilancia y d) datos recopilados, por ejemplo de un Smartphone. Asimismo, respecto a los datos generados por **personas**, tenemos: a) los correos electrónicos y documentos; b) los datos provenientes de redes sociales, c) mensajes de texto y d) el contenido de los sitios web, como YouTube o incluso blogs.
- (iii) **Datos semi-estructurados:** Los datos semi-estructurados son una mezcla de los estructurados y no estructurados, es decir, estos datos siguen una especie de estructura implícita, el típico ejemplo son las páginas webs, las solicitudes de empleos, listado de propiedades inmobiliarias, entre otros (2013, pp. 32 - 34).

### 1.6.1. Experiencia Big Data en otras Administraciones Tributarias

Big Data está siendo utilizada con gran satisfacción en las Administraciones Tributarias de México y de Estados Unidos de América.

En el caso de México, el Servicio de Administración Tributaria – SAT, viene utilizando este sistema tecnológico a través del uso del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), mediante el cual, el fisco puede obtener información en tiempo real de los

contribuyentes, aumentando la calidad de datos que se obtienen y erradicando las prácticas indebidas<sup>2</sup>.

Otro sistema tributario que viene utilizando Big Data, es el Internal Revenue Service – IRS de los Estados Unidos de América, que utiliza este sistema tecnológico para recopilar información de sus contribuyentes y detectar el fraude fiscal.

Para ello, el IRS ha creado la Carta de Derechos del Contribuyente (TBOR por sus siglas en inglés), en el número 7 figura el derecho de privacidad. Al respecto, señala que los contribuyentes tienen derecho a esperar que cualquier consulta, examen o acción del IRS cumpla con la ley y no sea más invasiva de lo necesario, respetando todos los derechos del debido proceso, incluyendo las protecciones de búsqueda e incautación y proporcionará, cuando corresponda, una audiencia de debido proceso de cobranza. Asimismo, señala que el IRS no debe buscar información invasiva y extraña sobre el estilo de vida de los contribuyentes durante una auditoría si no hay una señal razonable de que tiene ingresos no declarados<sup>3</sup>.

Asimismo, de acuerdo con el IRT – WBT Content del año 2009 del IRS, la agencia tributaria de los EE.UU. establece políticas formales para que sean utilizadas en las redes sociales por sus agentes, con el fin de investigar a los contribuyentes. Al respecto, los agentes tienen prohibido utilizar el engaño y las cuentas de redes sociales falsas para obtener información, se encuentran limitados a solo acceder y usar información disponible públicamente de los sitios de redes sociales.

Cabe precisar, que el citado documento de capacitación del IRS de 38 páginas publicado en el sitio web de la Electronic Frontier Foundation – EFF<sup>4</sup>, proporciona consejos detallados para los agentes sobre cómo realizar búsquedas, localizar información relevante de los contribuyentes, reducir y refinar los resultados y guardar varias páginas web utilizando la función de captura web de Adobe. Entre las aplicaciones de medios sociales mencionadas se encuentran Grupos de Google, Facebook, Twitter, YouTube, entre otros.

Por último, cita como ejemplo el caso de un oficial de ingresos que descubre que un contribuyente mantiene un sitio de redes sociales para anunciar sus servicios como

---

<sup>2</sup> El Economista. (2018, 30 de agosto). Big Data aliado para combatir la evasión fiscal: BID. Recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Big-data-aliado-para-combatir-la-evasion-fiscal-BID-20180830-0089.html>

<sup>3</sup> Recuperado de: <https://www.irs.gov/es>

<sup>4</sup> Organización sin fines de lucro con sede en San Francisco – Estados Unidos.

comediante. El oficial descubre que el individuo mantiene un video en su sitio de red social donde enumera su calendario de actuaciones pasadas y futuras. Esa información podría ser útil para determinar los montos pagados al contribuyente por su oficio como comediante y dónde se depositaron esos pagos.

### **1.6.2. El uso de la Big Data como parte del Plan de Transformación Digital de la Sunat**

La Sunat, con el fin de alcanzar sus objetivos institucionales en lo que a recaudación se refiere y como parte de ser una Administración Tributaria moderna, ha venido implementando diversos programas pilotos para mejorar sus acciones de control, con el objetivo de generar un Plan de Transformación Digital, que busca hacer más eficiente la fiscalización y mejorar la relación con los contribuyentes.

Para lograr sus metas, se ha valido de la tecnología para desarrollar nuevos planes que sirven para detectar conductas de evasión y elusión tributaria. Para ello, ha adquirido un sistema de exploración de datos conocido en el mundo tecnológico como Big Data.

Tomando en cuenta la experiencia extranjera, es que el Jefe de la Sunat, que a inicios del año 2018, comunicó a los medios de prensa que gracias al Big Data, se podrá detectar omisión de ventas, operaciones no reales, incremento patrimonial no justificado y gastos no deducibles, problemas que erosionan la recaudación y que ahora se pueden enfrentar con mayor eficiencia (Gestión, 2018, 01 de octubre).

En una reciente presentación en el Seminario de Simplificación Tributaria y Gobernanza Institucional organizado por ComexPerú, el Gerente de Estrategia de la Sunat, explicó brevemente cada uno de los planes pilotos que la Sunat viene implementando a través del uso de Big Data, los mismos que pasaremos a resumir a continuación:

- (i) **Omisión de Ventas**, se utiliza el Big Data, mediante el *clustering*, herramienta que sirve para segmentar datos en grupos iguales o similares, los cuales se diferencian de acuerdo a un perfil. Los casos atípicos que encuentran se alertan como comportamientos de riesgo. La propia Sunat ha señalado que de 7200 negocios revisados, donde se ha aplicado el Big Data, el 52% de los negocios ha reconocido ventas omitidas en sus operaciones.

- (ii) **Operaciones no reales**, la Sunat utiliza el Big Data, a través del *machine learning*<sup>5</sup>, que sirve para identificar a las empresas que constituidas formalmente, consiguen comprobantes falsos, sin el sustento de un procedimiento veraz. La propia Administración Tributaria ha señalado que del análisis de información de 4900 proveedores, han identificado 2 nuevos perfiles de riesgos, el cual ayuda a detectar nuevos casos de evasión.
- (i) **Incremento Patrimonial No Justificado**, según el Informe de Gestión por Resultados de la Sunat del año 2017, se ha desarrollado las siguientes acciones para detectar el Incremento Patrimonial No Justificado. De un lado, se aprecia el diseño del **Registro Patrimonial Unificado**, que es un aplicativo que permite a la Administración Tributaria consolidar todas las fuentes de información con las que cuenta el Estado (fuentes internas y externas), con el fin de conocer el patrimonio de las personas a una fecha determinada. De otro lado, mediante la **Resolución de Superintendencia N° 043-2017/SUNAT**, se generalizó la obligación de emitir Recibos por Honorarios a través del sistema de emisión electrónica, con lo cual permite conocer en línea, las operaciones realizadas por los contribuyentes a efectos de tener un mayor control tributario de este segmento. Finalmente, con el fin de poner en práctica sus planes pilotos, la Sunat realizó **66,901 acciones de fiscalización** dirigidas a personas naturales que presentaron desbalance patrimonial, producto de las acreditaciones de dinero en sus cuentas del sistema bancario y gastos efectuados reportados por terceros. Finalmente, mediante Decreto Legislativo N° 1264, Sunat gestionó la campaña masiva de rentas no declaradas para incentivar el acogimiento al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas. (2017, p.24).
- (ii) **Gastos No Deducibles**, este plan piloto funciona a través del uso de las facturas que se utilizan como crédito fiscal, primero se agrupan por

---

<sup>5</sup> Según Kueski, Machine learning “entrena a las computadoras para realizar ciertas tareas rápidamente, en grandes volúmenes y con el menor error posible, lo realiza a través del aprendizaje de patrones en base a ejemplos, lo que permite evaluar grandes cantidades de información en un tiempo reducido” (12 de mayo de 2018). Recuperado de: <https://kueski.com/blog/tecnologia/machine-learning-que-es-clustering/>



rubros, gracias al uso del *machine learning*, identificando que bienes y/o servicios adquieren las personas de un mismo rubro, asignándole una puntuación a las facturas que no son del giro del negocio. Producto de dicha implementación, la Sunat ha detectado: “5000 facturas mensuales que representan S/ 30 000.000 y que corresponden a operaciones de gastos no deducibles mensualmente, los que han sido alertados a través del envío de mensajes de texto (SMS) a los contribuyentes, con el fin de advertirles sobre el uso indebido de comprobantes de pago que sustentan gastos no deducibles o no relacionados al giro del negocio”.

Por último, mediante el uso del Big Data, se están ejecutando controles masivos para el cruce de información, los cuales detectan indicios en donde existen compras registradas por un cliente, pero sin haber ventas por parte del vendedor o prestador del servicio. Para lograrlo, la Sunat tiene como medios de información a los libros contables electrónicos y el uso de comprobantes de pago electrónicos.

Como se ha podido apreciar, Big Data ya viene siendo implementado con gran éxito por la Sunat, a través de la aplicación de planes pilotos. Ahora bien, corresponderá analizar si es factible el uso del Big Data para obtener información de las redes sociales de los contribuyentes, sin vulnerar su derecho a la intimidad.

### **1.7. El Derecho a la Intimidad como derecho fundamental inherente de toda persona**

La palabra intimidad, de acuerdo con Rebollo (2000 p.36), “proviene de la palabra en latín íntimus, que significa íntimo, es decir es la información que se esconde de terceros con quienes se cohabita”.

El derecho a la intimidad, se encuentra reconocido en el artículo 2, numeral 7) de la Constitución Política del Perú, la cual dispone “toda persona tiene derecho (...) 7. Al honor y a la buena reputación, **a la intimidad personal y familiar**, así como a la voz y a la imagen propia (...)”. (Const., 1993)

Revisando la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 12, se pronuncia sobre el derecho a la intimidad señalando: “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, motivo por el cual se expresa el derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques” (Resolución 217 A (III), 1948).

Al respecto, Contreras (2012), señala que el derecho a la intimidad involucra la existencia de un aspecto personal y privado, indispensable para mantener la calidad mínima de vida humana (citado en Gil, 2006, p.166). Por su parte Cifuentes (1995), define al derecho a la intimidad como el “derecho personal que se sustrae del ámbito personal de todo ser humano, que se encuentra ajeno de los intereses públicos y sociales”.

Asimismo, Ferreira, se refiere al derecho a la intimidad, como “aquella zona de la persona que no es pública, por lo que nadie debe tener acceso a ella. Asimismo, afirma que es el ámbito personal en el cual un ser humano tiene la capacidad de desarrollar y fomentar libremente su personalidad y que está constituida por los datos, hechos o situaciones desconocidos para la comunidad que están reservadas para la persona y para un grupo reducido de personas” (citado en Traverso, 2013, p. 320).

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano, respecto al derecho a la intimidad, señala que la Constitución Política del Perú en relación al bien jurídico protegido manifiesta que la vida privada, viene a ser un concepto jurídico no determinado, toda vez que hay diversas maneras de definirlo. Por ejemplo, vendría a ser aquel espacio íntimo y personal que tiene toda persona y al que nadie puede acceder. En tal sentido, el derecho a la intimidad se encuentra conformado por los datos, hechos o situaciones que le pertenecen a todo ser humano. El derecho a la intimidad, es toda la información de una persona, que es desconocida por terceros, cuya difusión por ellos mismos puede generar daños graves a la personalidad del ser humano. (Tribunal Constitucional, Expediente N° 6712-2005-HC).

De lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 6712-2005-HC, ha señalado que la protección del derecho a la intimidad implica excluir el acceso a terceros de información relacionada con la vida privada de una persona, lo que incluye las comunicaciones, documentos o información de índole privada.

### **1.8. El uso de las Redes Sociales como fuente de información por la Administración Tributaria**

Las redes sociales son aplicaciones que se brindan por la Internet, permiten que los usuarios que se registran creen su propio perfil con información personal que los identifiquen, siendo los datos que comúnmente registran son: nombres y apellidos, lugar de residencia, domicilio, estado civil, estudios realizados (Escuelas, Universidades y

hasta Escuelas de Posgrado) y centros de labores, viajes realizados, el tipo de vinculación familiar que los une con otros contactos, entre otros.

Buscando más información sobre el tema encontramos que las redes sociales se definen como plataformas tecnológicas donde los usuarios comparten imágenes y aspectos de su vida íntima, reduciendo de un lado, el ámbito personal que queda reservado a los demás y, de otro lado, sirve como un mecanismo de comunicación social, mediante el cual se expone libremente todo tipo de información (Gil, 2006, p.190).

Indagando un poco más sobre el tema, Villanueva señala:

“las redes sociales son fenómenos sociales, las conexiones entre personas que se crean a partir de relaciones estructuradas. Los medios sociales son los sistemas informáticos contruidos a partir de los contenidos creados por personas y que reflejan las diversas redes sociales en las que cada persona participa” (2018, p.4).

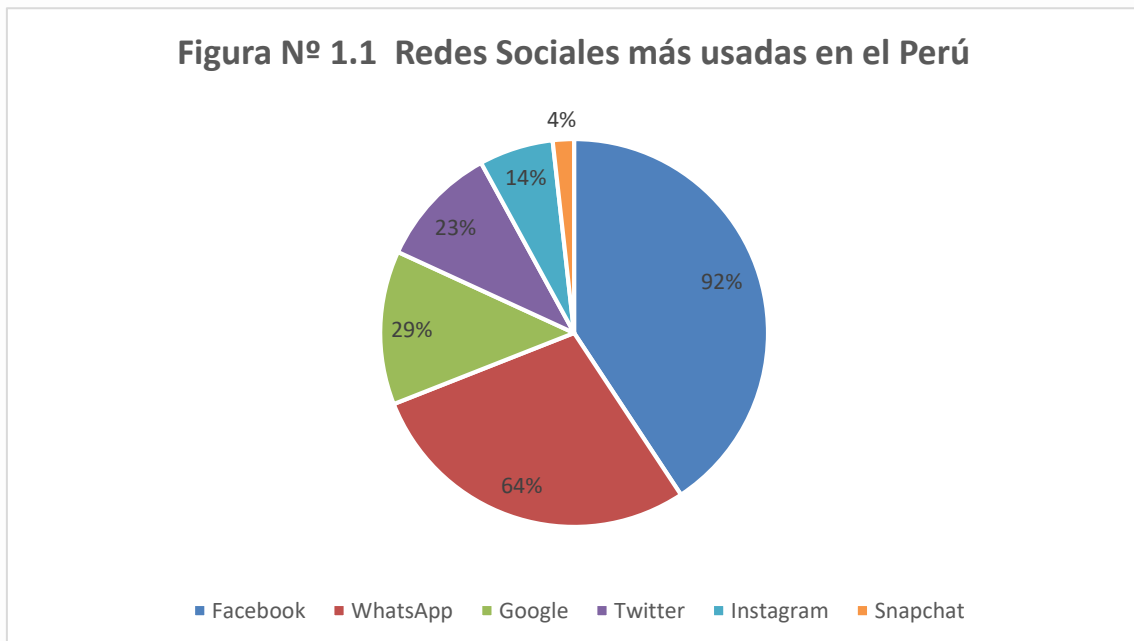
A través de las redes sociales, las personas interactúan, exponiendo su vida social y familiar, con el fin de compartir información con su propio círculo social. Sin embargo, no siempre son los familiares y amigos elegidos por el propio usuario, quienes tienen acceso exclusivo a la información que ellos publican, lo que genera una controversia entre el uso de las redes sociales y la vulneración al derecho a la intimidad.

Trasladando el derecho a la intimidad al ámbito de las tecnologías de la información, propiamente lo que se conoce como la Internet. Gil, señala:

Desde el momento que el usuario ingresa sus datos personales en una red social, se suele apreciar que su configuración se encuentra predeterminada al nivel público. Es decir, es el propio usuario quien establece el grado de privacidad o el acceso a su perfil personal de sus amigos o conocidos, y en general dentro y fuera de la red social. En consecuencia, es responsabilidad del propio usuario el nivel de información personal que será expuesta en la red social (Declaración de derechos y responsabilidades de Facebook). Cabe indicar, que un gran segmento de las plataformas de Internet, al momento de realizar una búsqueda de determinada información, indexan los perfiles de usuarios cuya información es pública en las redes sociales. Normalmente, se muestra el nombre del usuario registrado, con su foto de perfil y los

nombres y fotografías de perfil de sus contactos de la red social (2006, p. 179).

Sobre las redes sociales más utilizadas en el Perú, la compañía Datum, en el año 2017, “publicó un estudio que demuestra que Facebook es la red social más usada por los peruanos, convirtiéndose así en la preferida con un 92%”. Asimismo, se reportó que WhatsApp tiene un 64% de favoritismo, le siguen Google+ con 29%, Twitter con 23%, Instagram con 14% y Snapchat con 4%, respectivamente.



Fuente. Datum, año 2017

En ese sentido, siendo Facebook la red social más utilizada por los peruanos, no resulta extraño que la Administración Tributaria pretenda utilizar dicha red social con el fin detectar posibles evasores tributarios. Como se ha señalado anteriormente, en Facebook los usuarios suelen publicar información de sus viajes, reuniones sociales o visitas a lugares públicos, toda esa información resulta de interés para la Sunat, que gracias al uso del Big Data, podrá realizar cruces de información de toda la Base de Datos (interna y externa) y detectar que contribuyentes no están cumpliendo con sus obligaciones tributarias o tienen comportamientos anómalos.

Como se dijo anteriormente, cada usuario es responsable de la información que publica en sus redes sociales, por ejemplo, los usuarios al registrarse en Facebook, tienen la alternativa de seleccionar el nivel de privacidad que debe tener la información que desean compartir. (Facebook, Política de Datos <https://www.facebook.com/privacy/explanation>).

No obstante, a ciencia cierta no se puede tener la certeza que la información que nosotros publicamos a cierto grupo de contactos, no será compartida con otros, toda vez que suelen presentarse situaciones en las cuales los amigos del titular de la cuenta comparten fotos o videos con terceros, sin la expresa voluntad del titular de la información, generándose una clara vulneración al derecho de la intimidad que en el mundo de las redes sociales no es observada, ni mucho menos sancionada.

Como se ha podido observar, la medida que pretende implementar la Sunat, respecto a utilizar la información pública de las redes sociales de los contribuyentes con el fin de detectar posibles indicios de evasión tributaria, ha generado un conflicto de derechos. De un lado se encuentra la Sunat quien en atención al deber de contribuir y principio de solidaridad exige que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y de otro lado, se encuentran los contribuyentes quienes manifiestan que el revisar sus redes sociales transgrediría su derecho a la intimidad. Con el fin de resolver este conflicto, a continuación, se desarrollará el Test de Proporcionalidad.

### **1.9. Marco Jurídico del Test de Proporcionalidad**

El Test de Proporcionalidad o Test de Ponderación, viene a ser un conjunto de exámenes sucesivos (necesidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto), que se realiza cuando se presenta un conflicto de derechos, para ello es necesario que se identifique el escenario de conflictos que será materia de ponderación (Tribunal Constitucional, Expediente N° 4168-2006-PA/TC).

Para complementar lo señalado anteriormente, Clérico (2008) define al Test de Proporcionalidad como un instrumento metodológico de carácter formal – procedimental, en tal sentido no exige que su resultado se corresponda con valores materiales (citado en Sosa, 2011, p. 172). De igual forma, vemos que Rubio asevera: q “el Tribunal Constitucional no ha creado el Test de Proporcionalidad de la nada, ha tomado los elementos esenciales de la literatura especializada, así como de las experiencias jurisprudenciales constitucionales de Alemania, España y Colombia” (2011, p.26). En relación a lo señalado por Rubio, es importante precisar que el Tribunal Constitucional peruano ha adoptado este modelo de ponderación cuyo antecedente tiene su origen en Alemania (Burga 2011, p. 257).

Asimismo, el Test de Proporcionalidad se encuentra estructurado de la siguiente manera: 1.- Sub principio de idoneidad o adecuación, 2.- Sub principio de necesidad y 3.- Sub principio de proporcionalidad en sentido estricto (Traverso, 2013, p. 323). A continuación, se explicará en qué consiste cada uno de los siguientes sub principios:

En relación al sub principio de idoneidad o adecuación, el Tribunal Constitucional, establece que este subprincipio supone dos aspectos: primero, la legitimidad constitucional del objetivo; y, segundo, la idoneidad de la medida utilizada” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 0048-2004-PI/TC).

En relación al sub principio de necesidad, el Tribunal Constitucional establece: “toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser apta o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. En otros términos, este subprincipio supone la legitimidad constitucional del objetivo y la suficiencia de la medida utilizada” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 0034-2004-AI/TC).

Por último, respecto al último sub principio de proporcionalidad en sentido estricto, el Tribunal Constitucional ha sentado jurisprudencia señalando lo siguiente: “El también llamado juicio de proporcionalidad estricto sensu, persigue establecer si la medida guarda una relación razonable con el fin que se pretende alcanzar, a través de un balance entre sus costos y sus beneficios” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 0072-2004-AA/TC).

De igual manera, en otra sentencia del año 2006, el Tribunal Constitucional señala:

“De acuerdo con el examen de proporcionalidad en sentido estricto, también conocido con el nombre de ponderación, para que una intromisión en un derecho fundamental sea legítima, el grado de realización de la finalidad legítima de tal intromisión debe ser, por lo menos, equivalente al grado de afectación del derecho fundamental. En otros términos, la proporcionalidad en sentido estricto exige la comparación entre dos pesos o intensidades: 1) aquel que se encuentra en la realización del fin de la medida legislativa diferenciadora; y, 2) aquel que radica en la afectación del derecho fundamental de que se trate, de manera tal que la primera de estas deba ser, como se ha mencionado, por lo menos, equivalente a la segunda” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 00004-2006-AI/TC).

Con el fin de llevar un adecuado examen de proporcionalidad, solo superando el examen de razonabilidad (es decir, luego de determinar que la medida analizada cuente con una finalidad constitucional o se realiza en aplicación de un bien constitucional) se continuará con el juicio de proporcionalidad (Sosa, 2011, p.173).



- (i) **Examen de idoneidad:** consiste en la relación de causalidad, de medio a fin, entre el medio adoptado, a través de la intervención legislativa, y el fin propuesto por el legislador. Se trata del análisis de una *relación medio - fin*. Tratándose del análisis de una intervención en la prohibición de discriminación, el análisis consistirá en examinar si el tratamiento diferenciado adoptado por el legislador conduce a la consecución de un fin constitucional. En caso de que el tratamiento diferenciado no sea idóneo, será inconstitucional. En el examen de idoneidad, el análisis del vínculo de causalidad tiene dos fases: (1) la relación entre la intervención en la igualdad – medio - y el objetivo, y (2) la relación entre objetivo y finalidad de la intervención (Tribunal Constitucional, Expediente N° 00045-2004-AI/TC).
- (ii) **Examen de necesidad:** Bajo este test ha de analizarse si existen medios alternativos al optado por el legislador que no sean gravosos o, al menos que lo sean en menor intensidad. Se trata del análisis de una relación medio - medio, esto es, de una comparación entre medios; el optado por el legislador y el o los hipotéticos que hubiera podido adoptar para alcanzar el mismo fin. Por esto, el o los medios hipotéticos alternativos han de ser igualmente idóneos” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 00045-2004-AI/TC).
- (iii) **Examen de proporcionalidad:** El Tribunal Constitucional plantea, con la finalidad de realizar el análisis de proporcionalidad de la manera más óptima, una metodología que puede comprender tres criterios y que serían los siguientes: (i) un primer criterio, que la comparación entre medios y fines debe orientarse a determinar la intensidad de la limitación, para que, cuanto mayor sea la limitación, más importantes deban ser los intereses generales que la regulación proteja; (ii) un segundo criterio, que cuanto mayor sea la importancia o jerarquía de los intereses perseguidos por la regulación, mejor podrán justificar una limitación en los derechos fundamentales; y, (iii) como tercer criterio, que cuanto más afecte una intervención a los derechos fundamentales, deban ser más cuidadosamente tenidas en cuenta las razones utilizadas para la justificación de la medida legislativa restrictiva (Tribunal Constitucional, Expediente N° 0030-2004-AI/TC).



## **CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

En este segundo capítulo, se demostrará con sustento doctrinario y jurisprudencial que la Sunat, a través de su Facultad de Fiscalización, puede utilizar información de las redes sociales, con el único fin de detectar posibles evasores tributarios. Para ello, se realizará el Test de Proporcionalidad con el fin de comprobar que no se vulnera el derecho a la intimidad de los contribuyentes.

### **2.1. Las redes sociales como fuente de información en el procedimiento de fiscalización**

La Sunat, con el objetivo de aumentar la recaudación y detectar la evasión fiscal, ha planteado un novedoso mecanismo de fiscalización a través de las redes sociales que consiste en recolectar diversa información de contenido público que los usuarios exponen como muestras de manifestaciones de capacidad contributiva.

Sobre la capacidad contributiva, Ruiz de Castilla (2001), señala que es la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias. En ese sentido, estaríamos ante posibles casos de manifestación de capacidad contributiva cuando hablamos de ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente justificados que conforman el patrimonio del deudor tributario, así como también la producción y venta de bienes, consumo de bienes o servicios que hacen presumir un nivel de riqueza superior (citado en Robles, 2008, 14 de setiembre).

Es por ello, que la Administración Tributaria, a través de los requerimientos de información y de la propia información que entregan los contribuyentes, recolecta datos relevantes, los mismos que se revisan conjuntamente con las cuentas de ingresos o los recibos por honorarios que emiten los contribuyentes, el cual ayuda a detectar posibles indicios de Incremento Patrimonial No Justificado.

En el Perú, desde hace muchos años, viene predominando el fenómeno llamado informalidad, que implica no solo la pérdida de recursos para la propia administración pública, llámese construcciones de hospitales, carreteras, entre otros, sino que también atenta contra la finalidad recaudatoria del Estado.

Al respecto, Loayza, define a la informalidad como un “conjunto de empresas, trabajadores y actividades que operan fuera de los marcos legales y normativos que rigen en la actividad económica” (2006, p.44).

Como consecuencia de la informalidad, se genera el incumplimiento, definido en el Capítulo I: Estado del Arte, como la diferencia entre lo que el Estado debería recaudar de acuerdo a lo establecido en las normas tributarias y lo que en la realidad recauda. Para ello, existen tres causas que originan este desfase: (i) la subdeclaración involuntaria, que viene a ser la consecuencia de los errores involuntarios que suelen cometer los contribuyentes cuando preparan su declaración de impuestos, (ii) la elusión tributaria, que es el conjunto de mecanismos que utiliza el deudor tributario para reducir la carga tributaria, sin transgredir la ley ni desnaturalizarla, y finalmente, (iii) la evasión tributaria, que es el acto deliberado que realiza el contribuyente en provecho propio o de terceros, dejando de pagar un tributo que legalmente adeuda, con el fin de reducir sus obligaciones tributarias, dependiendo de su gravedad puede tipificarse como delito tributario (Informe N° 038-2018-SUNAT/1V3000 p. 4).

Como se ha señalado anteriormente, el Perú carece de formalidad en su economía, lo que ocasiona que la economía crezca a largo plazo. De acuerdo con la Sunat en su Informe de Gestión por Resultados - 2017, el Estado ha decidido enfrentar este problema a través de una estrategia de formalización que se engloba en cinco (05) grandes ejes: (i) dinamizar el mercado laboral formal; (ii) aumentar la productividad laboral; (iii) modernizar el marco regulatorio; (iv) racionalizar el sistema tributario; y (v) mejorar la provisión de servicios y bienes públicos (Informe N° 038-2018-SUNAT/1V3000 p. 13).

Respecto al punto (iii) racionalizar el sistema tributario, la Sunat, ha decidido hacer sus procedimientos más simples, con el fin de acercarse más a los contribuyentes. Es por ello, que, con la ayuda de la tecnología, mediante la utilización de la información contenida en las redes sociales, pretende detectar posibles evasores tributarios.

Como se puede apreciar en cifras, las redes sociales son una fuente de información muy utilizada por los peruanos, es por ello, el interés de la Sunat en querer utilizarla como una alternativa para mejorar la fiscalización tributaria, ya que, a través de ellas, la Sunat puede obtener imágenes y videos de diversa índole: social, recreacional, educativa y laboral, aspectos de la vida de los usuarios, que pueden ayudar a detectar la evasión tributaria.

La red social llamada Facebook, a través de su aplicación no solo sirve como red social para contactarse con amigos y familiares, sino también, ofrece la posibilidad de comercializar diversos bienes o servicios, los mismos que se encuentran expuestos para la visualización del público en general.

Por ejemplo, una persona que se registra en Facebook, crea su perfil público para vender diversos bienes (carteras, zapatos, perfumes, ropa, juguetes, etc.) que trae del extranjero y lo ofrece a un precio atractivo, pactando la entrega del bien en cualquier parte de la ciudad e incluso ofrecen la opción del envío, sin costo alguno, previo pago del bien en una cuenta bancaria, no entregando comprobante de pago. En este caso, se observa claramente una actividad comercial que escapa del control de la Administración Tributaria.

Otro ejemplo, se presenta en la prestación de servicios por diversos profesionales independientes tales como: abogados, médicos, dentistas, artistas de televisión quienes a través de las redes sociales publicitan sus servicios. Es el caso, de los médicos cirujanos que ofrecen sus servicios de cirugía estética en su página de Facebook y tiene muchas referencias personales de mujeres que han sido atendidas por ellos, recomendando el servicio y demostrando con imágenes los cambios producto de la intervención quirúrgica.

Sobre este caso, la Sunat luego de realizado el cruce de información, con los recibos por honorarios electrónicos emitidos por el médico cirujano y los datos de las pacientes, ha detectado que muchos de estos profesionales no emiten Recibo por Honorarios por la prestación de sus servicios, produciéndose la evasión tributaria.

Otro es el caso, de personas naturales que, a través del Facebook durante toda la temporada de verano, alquilan sus casas de playa, publicando imágenes de la vivienda y su ubicación, logrando contactar arrendadores a través de la red social, evadiendo el pago del impuesto de primera categoría, por alquiler de bienes inmuebles.

También, se presenta la situación de personas naturales que, no teniendo profesión u oficio conocido, cuelgan información pública en sus redes sociales de fotos de sus más recientes viajes al extranjero, adquisiciones de bienes lujosos, actividades sociales deportivas y que producto del cruce de información se aprecia que su nivel de ingresos declarado en la Sunat, no justifica tales gastos, evidenciándose claramente una presunción de Incremento Patrimonial No Justificado.

Por otro lado, en las redes sociales tales como: Instagram y YouTube, personas naturales vinculadas a la moda, conocidas como “bloguer” o “influenciadoras de la moda”, publicitan diversos productos y hasta venden prendas de vestir, previo pago en sus cuentas bancarias, no emitiendo comprobantes de pago. Es decir, se aprovechan de la influencia que ejercen en el público femenino para vender sus productos, evadiendo el pago de impuestos. Finalmente, a través de la red social creada para profesionales llamada LinkedIn, se publicitan servicios profesionales a terceros, con el fin de obtener ingresos, el cual también debería ser materia de fiscalización por parte de la Sunat.

Hasta aquí, parecería lógica y coherente la idea de la Administración Tributaria de utilizar las redes sociales, con el fin de detectar posibles evasiones tributarias. En el siguiente acápite, se explicará cómo piensa obtener la Sunat la información de las redes sociales.

## **2.2. Plan de Transformación Digital de la Sunat**

La Sunat, debido a los bajos niveles de recaudación tributaria que ha estado obteniendo últimamente, en lo que respecta al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas<sup>6</sup>, ha decidido implementar una nueva herramienta para combatir la evasión tributaria que se basa en el uso de Big Data.

Como primera medida para transformar digitalmente a la Administración Tributaria en octubre de 2017, en una operación de préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo – BID, adquirió el primer sistema tecnológico de ciencia de datos, el mismo que ha sido complementado con la contratación de estadísticos, matemáticos y profesionales en ciencias de la computación, con el fin de recolectar y analizar la información recabada para reducir la evasión fiscal (Azüero, Larios & Rojas, 2018, 29 de agosto)<sup>7</sup>.

¿Qué es Big Data?, según Barranco, es el avance de la tecnología que consiste en describir enormes cantidades de datos (estructurados, no estructurados y semi

---

<sup>6</sup> En el caso del Impuesto a la Renta la brecha de evasión representa el 57.3% de la recaudación potencial, mientras que, en el Impuesto General a las Ventas, la evasión alcanza al 36% de la recaudación potencial (ver pág. 9).

<sup>7</sup> Azüero, Larios & Rojas (2018) Utilizando Big Data para combatir la evasión. Recuperado del Blog Recaudando Bienestar: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/utilizando-big-data-para-combatir-la-evasion/>

estructurados), que ayudan en la toma de decisiones. Cabe indicar que este tipo de información no puede ser procesada o analizada en una base de datos normal, debido a que el volumen de su información requiere de un sistema mayor de almacenamiento. Dicho sistema se caracteriza por tener un gran volumen de información, además de tener una gran variedad de datos que pueden ser representados de diversas formas, tales como los dispositivos móviles, audios, videos, sistemas GPS, entre otros, los cuales ayudan a medir los continuos cambios de comportamientos con una gran velocidad de respuesta, con el fin de obtener información correcta en el momento preciso (2012, 18 de junio)<sup>8</sup>.

De acuerdo a lo señalado en el párrafo precedente, Big Data permite obtener información estructurada, no estructurada y semi estructurada, pero ¿cuál es la vinculación que tendría este sistema tecnológico con la Sunat? Al respecto, Big Data permite obtener información básicamente de dos formas. La primera fuente de información es lo que se conoce como datos estructurados, que viene a ser la información que el propio contribuyente entrega de manera voluntaria a la Administración Tributaria y que forma parte de su Base de Datos, tal es el caso, de las declaraciones juradas, la emisión de los comprobantes de pago electrónicos, los registros contables electrónicos, entre otra información que de manera mensual o anual entrega el contribuyente. Por otro lado, tenemos la fuente de información no estructurada que son los datos que se obtienen de fuentes externas, entre las que se encuentran las redes sociales.

A continuación, tomaremos en cuenta la información de Azuero, Larios & Rojas para explicar cómo la Sunat está utilizando Big Data en sus políticas públicas:

✓ **Caso 1: Los restaurantes**

Con el fin de implementar este nuevo sistema tecnológico, la Sunat ha puesto en marcha dos proyectos importantes, el primero orientado a detectar la evasión en los restaurantes en el Perú, para ello, ha seleccionado a los establecimientos de expendio de comidas por grupos entre los que se encuentran los restaurantes de moda, los que brindan menú diario, los eventuales, los mágicos y los tops. Dividiéndolos en dos

---

<sup>8</sup> Barranco (2012) ¿Qué es Big Data? Recuperado de <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/index.html>



categorías, de un lado, se encuentran los restaurantes que no entregan toda la información de sus compras y/o ventas.

De otro lado, se encuentran los restaurantes que cumplen de manera tardía con sus obligaciones tributarias, identificando puntualmente quienes no se encuentran al día en el pago de sus impuestos. Toda esta información se denomina “método de aprendizaje supervisado”, mediante el cual, se identifica cada una de las características y perfil de los contribuyentes.

Por otro lado, se encuentra el “método de aprendizaje no supervisado”, que se utiliza cuando no es posible identificar claramente al evasor tributario, bajo este método se les clasifica según el volumen de compras y ventas, número de trabajadores, número de comprobantes de pago emitidos, si utilizan otros métodos de pago diferentes al efectivo, tales como: tarjetas de débito y/o crédito (2018, 29 de agosto).

**Tabla 1: Cuadro comparativo que muestra como era el análisis tradicional y el actual análisis de la Sunat, utilizando Big Data:**

Caso 1: Los restaurantes	
Análisis Tradicional	Análisis con explotación de datos
- Se cruzan variables y aplican filtros	- Se perfila usando toda la data disponible
- Se descartan ciertos contribuyentes	- Modelo de análisis predice la probabilidad de cumplir con el perfil del riesgo.
- Perfilamiento es limitado	- Operativo más certero y a un menor costo
- Operativo únicamente sobre quienes cumplen el perfil	

Elaboración propia a partir de la información obtenida de la Sunat.

✓ **Caso 2: Gastos no deducibles de las empresas**

El segundo proyecto consiste en detectar los gastos no deducibles de las empresas en el Perú, cuyo fin es identificar los gastos no relacionados al giro del negocio. En este caso, la información utilizada fueron los comprobantes de pagos electrónicos, que permitieron identificar las ventas formales realizadas por los contribuyentes, seleccionándolos por día y hora de la transacción, así como los detalles del bien y/o servicio producto de la transacción. Como consecuencia de esta selección, la



Sunat, logró identificar comprobantes de pagos relacionados a gastos personales efectuados los fines de semana en restaurantes, cines, teatros, así como compras de bienes tales como: carbón, carne y vino, identificando la fecha y hora de la transacción. Asimismo, se comprobó la emisión de facturas los días domingos en la noche, en el rubro correspondiente a cines. Finalmente, se detectó pagos de membresía a clubes, adquisición de medicinas personales, no coincidiendo con una empresa que opera únicamente de lunes a viernes (2018, 29 de agosto).

En ese sentido, la Sunat a través de la utilización del Big Data ya se encuentra detectando este tipo de gastos personales que no son deducibles por encontrarse fuera del giro del negocio. Es por ello, que con el fin de acercarse más al contribuyente y disminuir los costos de cumplimiento, ha diseñado un programa de alertas, el cual comunicará a los contribuyentes vía mensajes de texto (SMS), cuando se detecten el uso indebido de los citados comprobantes, con el objetivo de reducir los posibles errores en los que se pueda incurrir el obligado tributario al momento de presentar su declaración jurada.

**Tabla 2: Cuadro comparativo que muestra como era el análisis tradicional y el actual análisis de la Sunat, utilizando Big Data:**

<b>Caso 2: Gastos no deducibles de las empresas</b>	
<b>Análisis Tradicional</b>	<b>Análisis con explotación de datos</b>
- Mayor parte de verificación de facturas de compras es únicamente presencial en auditoría	- Verificación corriente y en línea de los Comprobantes de Pagos Electrónicos de compras.
- Hasta 4 años después	- Modelo predice contribuyentes con compras con mayor riesgo y se remite SMS de alerta temprana.
- Perfilamiento es limitado	
- Operativo únicamente sobre quienes cumplen el perfil	

Elaboración propia a partir de la información obtenida de la Sunat.

Como se ha podido apreciar, con la implementación de Big Data en los procedimientos tecnológicos de la Sunat, se ha generado más eficiencia en la fiscalización y el control tributario. Sin embargo, no basta con haber adquirido Big Data como sistema tecnológico, también es necesaria la contratación de personal especializado en la materia, que ayude a crear perfiles de riesgo para detectar la evasión tributaria.

Justamente, la Sunat viene implementando una metodología de gestión de riesgos, la cual se desarrollará a continuación.

### **2.3. Metodología de Gestión de Riesgos**

Es un proceso estructurado que sirve para identificar, evaluar, clasificar y tratar los riesgos de incumplimiento de las empresas y las personas naturales (Diario Gestión, 2018). Un claro ejemplo de comportamiento que se analiza en los contribuyentes es el Incremento Patrimonial No Justificado, el mismo que de acuerdo al artículo 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, se determinará tomando en cuenta: (i) Los signos exteriores de riqueza; (ii) Las variaciones patrimoniales; (iii) La adquisición y transferencias de bienes; (iv) Las inversiones; (v) Los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero; (vi) Los consumos y (vii) Los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el Reglamento.

Como dato importante, en agosto de 2017, se creó la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, y el Proyecto de Ciencia de Datos de la Sunat, implementando la metodología del Big Data que logra detectar operaciones no reales, omisión de ventas, gastos no deducibles y el Incremento Patrimonial No Justificado, con el objetivo de reducir la evasión tributaria y aumentar la recaudación fiscal (2018, 08 de febrero)<sup>9</sup>.

Como se ha podido apreciar anteriormente, la Sunat ha anunciado que, gracias al empleo del Big Data, utilizará las redes sociales como fuente de información. Con ello, se obtendrá bases de datos más extensas con la información detallada al mínimo, realizando cruces de información, utilizando herramientas digitales y tecnológicas, tales como el *cloud computing*.

Sobre el *cloud computing*, López señala que “al igual que Big Data brinda servicios a través de Internet, con esta nueva tecnología se busca tener todos los archivos e información en la red sin preocuparnos de tener capacidad suficiente para almacenar dicha información” (2013, p.28).

---

<sup>9</sup> Redacción (2018, 08 de febrero) Sunat desarrolla perfil del contribuyente incumplido. *El Peruano*. Recuperado de <https://elperuano.pe/noticia-sunat-desarrolla-perfil-del-contribuyente-incumplido-63702.aspx>

Toda esta nueva implementación formará parte de lo que se conoce como Sunat Digital, cuyo objetivo es clasificar a los contribuyentes según sus riesgos de incumplimiento, que comprenden: el tipo y tamaño de contribuyentes, tributos afectos, interés fiscal, ingresos, gastos, entre otros. Con el fin de acercarse más al contribuyente, asistiéndolo en las etapas previas a la determinación de la obligación tributaria y generando un cambio positivo en el comportamiento del contribuyente. Todas estas acciones forman parte de la nueva visión que tiene la Administración Tributaria respecto a su función fiscalizadora y cuyos resultados serán de gran utilidad para las actuaciones de fiscalización que realicen los auditores.

Adicional al Big Data, la Sunat cuenta con fuentes internas y externas de información que le sirven de utilidad para realizar el cruce de información y fiscalizar a los contribuyentes tales como:

La Base de Datos Nacional que contiene información de la identificación de las personas naturales y de empresas, domicilio fiscal, representantes legales, comprobantes de pago, compras y ventas realizadas en el ámbito nacional, remuneraciones de los trabajadores, pagos a las Empresas Prestadoras de Salud (EPS) por concepto de seguridad social, importes pagados y retenciones efectuadas por aquellos que pagan Rentas de Cuarta Categoría, arrendamiento de inmuebles y vehículos, consumo de energía eléctrica, gastos escolares en colegios privados, movimientos migratorios, créditos obtenidos en entidades financieras nacionales, ingresos de personas naturales provenientes de organismos internacionales, historias de intervenciones realizadas por la Sunat al contribuyente, entre otros (Vergara, 2004, p. 74).

Asimismo, cuenta con otras fuentes externas de información, tales como: Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), Impuesto a la Transacciones Financieras (ITF), Oficina Nacional de Procesos Electorales (ONPE), Programa de Declaración Telemática (PDT), Sunat Operaciones en Línea (SOL), Declaración de Notarios, Superintendencia Nacional de Migraciones, Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (Reniec), Seguro Social de Salud (Essalud), Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (Sunarp), entre otros.

De todo lo expuesto, se puede apreciar que la Administración Tributaria tiene una gran fuente de información que le permite detectar comportamientos anómalos realizados por los contribuyentes. Sin embargo, habrá situaciones en las cuales se le complique

detectar posibles indicios de evasión. Ante ello, requerirá a la información de carácter público contenida en las redes sociales, la misma que requiere ser corroborada con el objetivo de elaborar el perfil de los contribuyentes.

Hasta aquí, la idea que tiene la Sunat de utilizar las redes sociales de los contribuyentes como fuente de información para detectar evasores tributarios, resulta interesante e innovadora tecnológicamente. Sin embargo, es probable que durante su ejecución encuentre barreras que dificulten su implementación.

#### **2.4. Problemas que tendría la Sunat para fiscalizar las redes sociales**

Como mencionamos en la Introducción del presente trabajo, cuando la Sunat comunicó a la opinión pública la noticia de fiscalizar las redes sociales, la medida fue aplaudida por muchos y criticada por otros.

Al respecto, Picón, saludó la medida, señalando: “el anuncio de controlar las redes sociales, en su primera etapa tendrá un componente principalmente psicológico. Sin embargo, si se concentra en casos públicos y notorios podría lograr resultados visibles en un mediano plazo” (Diario El Comercio, 2018, 07 de febrero)<sup>10</sup>.

Sin embargo, también hubo críticas como la de Santiváñez, que señala que las redes sociales tienen tantos filtros que pueden bloquear la información para que nadie acceda, ocultar publicaciones, fotos y álbumes. Asimismo, señala que la única manera de acceder a la información es que el contribuyente se la dé o en todo caso, se tendría que vulnerar los sistemas informáticos, el cual constituye un daño y robo de información, generándose un delito según las Leyes 30096 y 30171 (Diario Expreso, 2018, p. 13).

Cabe indicar, que el Jefe de la Sunat, ha enfatizado sobre el tipo de información a fiscalizar, señalando que será la información pública, la que se encuentra expuesta en las redes sociales (el subrayado es propio).

Los problemas que se le pueden presentar a la Sunat, al momento de obtener la información pública de las redes sociales son los siguientes:

---

<sup>10</sup> Picón (2018, 07 de febrero) Fiscalización tributaria por redes sociales. El Comercio. Recuperado de <https://elcomercio.pe/economia/peru/fiscalizacion-tributaria-redes-sociales-jorge-picon-noticia-495496>

### 2.4.1. Falsos perfiles de búsqueda

Según Guerrero, uno de los problemas que se le presentaría a la Sunat al querer fiscalizar las redes sociales, serían los nombres con los que están registrados los contribuyentes. Cabe indicar que los usuarios al crear su perfil, no siempre usan su verdadero nombre en redes sociales, usan diminutivos, han creado la cuenta con un correo electrónico diferente o tienen todo el perfil restringido, entre otros. También puede ocurrir que la homonimia perjudique a contribuyentes honestos que si cumplen con sus obligaciones tributarias. Precisamente, esta complejidad es la que tendría que impedir a Sunat tratar como prueba irrefutable cualquier cosa que vea en Internet (2018, 19 de enero).<sup>11</sup>

### 2.4.2. Protección de Datos Personales

Otro problema que puede presentarse a la Sunat y que debe tener especial cuidado, es respetar la Ley de Protección de Datos Personales, Ley 29733, que exige ciertos estándares con respecto al tratamiento de estos datos. Cabe indicar, que desde el momento en que la Sunat empiece a recolectar datos desde las redes sociales tales como: audios, imágenes o videos, está obligada a revelar al usuario titular de esos datos, si este hace uso de los derechos de Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición (ARCO).

Sobre los Derechos ARCO (Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición), es importante precisar que son el conjunto de derechos a través de los cuales la Ley 29733 – Ley de Protección de Datos Personales, garantiza a las personas el poder de control sobre sus datos personales.

A través de ellos, las personas que consideren que están utilizando sus datos personales con otros fines, pueden invocar y utilizar los siguientes derechos:

- ✓ **Derecho de acceso:** permite averiguar en el banco de datos si tus datos personales están siendo usados, además, solicitar la información sobre el origen de dichos datos y las comunicaciones realizadas con su uso.
- ✓ **Derecho de rectificación:** permite actualizar o completar tus datos personales faltantes.

---

<sup>11</sup> Guerrero. C. (2018, 19 de enero) ¿De verdad Sunat puede ver lo que publicamos en redes sociales? Recuperado de <https://hiperderecho.org/2018/01/verdad-sunat-puede-ver-lo-publicamos-redes-sociales/>

- ✓ **Derecho de cancelación:** permite solicitar la eliminación de tus datos personales. Cabe indicar, que la eliminación no procederá cuando los datos personales deban ser conservados por razones estrictas a las leyes aplicables o tengan relación entre responsable y titular.
- ✓ **Derecho de oposición:** si tus datos personales están siendo utilizados para otros motivos, se puede generar una solicitud para restringir su uso.

### **2.4.3. Vulneración de la Intimidad**

Finalmente, otro de los problemas que se le presentaría a la Sunat al momento de fiscalizar las redes sociales es que la información que recolecten de los contribuyentes, atente contra su derecho a la intimidad.

Al respecto, la Sunat, se pronunció respecto a la información que utilizará de la revisión de las redes sociales precisando que se usará la información de las redes sociales, siempre que sea pública (Gestión, 2018, 08 de febrero).

En consecuencia, la Administración Tributaria podrá utilizar la información que utilicen los contribuyentes en sus redes sociales, sin embargo, deberá observar que no se afecte el derecho a la intimidad de los mismos, esto es, que la información a utilizar se encuentre directamente vinculada con la determinación de la obligación tributaria, de no ser así, se estaría utilizando información que no es relevante para efectos tributarios y se estaría afectando el contenido esencial del derecho a la intimidad.

Una vez identificados los problemas que tendría la Sunat si fiscaliza las redes sociales de los contribuyentes, corresponde explicar cuál es la relación entre la facultad de fiscalización de la Sunat y el derecho a la intimidad.

## **2.5. La Fiscalización Tributaria y su relación con el Derecho a la Intimidad**

La Fiscalización Tributaria establecida en el artículo 62 del Código Tributario peruano se ejerce de manera discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Es decir, en determinadas situaciones o casos en que la Administración Tributaria se encuentre facultada actuará discrecionalmente, optando por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

Por su parte, el derecho a la intimidad, que ha sido definido previamente en el Estado del Arte, es el aspecto más privado que tiene todo ser humano y que debe ser protegido de terceros, incluyendo del propio Estado. Asimismo, se encuentra contemplado en el



numeral 7, artículo 2 de la Constitución Política del Perú. Es decir, se encuentra protegido constitucionalmente, toda vez que es un derecho fundamental, incluso el Texto Único Ordenado de la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en su artículo 17 señala que no es pública aquella información que invada tanto la intimidad personal como familiar.

En tal sentido, la Sunat al momento de realizar la fiscalización tributaria, independientemente del mecanismo de fiscalización que utilice, no deberá vulnerar los sistemas informáticos, generando un daño y robo de información, tal y como lo establece la Ley 30096, Ley de Delitos Informáticos y normas modificatorias.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha analizado un caso en donde examina la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades discrecionales, las mismas que le dan la potestad de fiscalizar. En una sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA, el Tribunal Constitucional ha señalado que la Sunat goza de amplias facultades para fiscalizar a los contribuyentes, sin embargo, tales potestades no pueden ni deben afectar el derecho a la intimidad de los administrados.

De la revisión de la citada jurisprudencia, se aprecia que el contribuyente afectado denunció que el auditor de la Sunat, le requirió que detalle sus gastos personales, precisando sus cuentas bancarias, si durante los ejercicios 2000-2002 realizó viajes al extranjero, solo o acompañado, y de ser el caso, identifique a la persona que lo acompañó en el viaje, indicando la fecha de entrada y de salida, motivo y el monto gastado en cada viaje. Al respecto, el Tribunal Constitucional, concluyó que los auditores de la Sunat, en uso de sus facultades discrecionales pueden requerir información a los contribuyentes, siempre y cuando dicha solicitud se encuentre debidamente motivada y no contravenga los derechos fundamentales de las personas.

De lo señalado anteriormente, queda claro que los auditores de la Sunat en el ejercicio de su función fiscalizadora, cuando requieran información a los contribuyentes deben respetar sus derechos fundamentales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 de la Carta Magna y el Código Tributario peruano.

Revisando otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la intimidad, se aprecia en la Sentencia del Exp. N° 0004-2004-AI/TC, que para determinar si la Administración Tributaria vulnera el derecho a la Intimidad, primero debe definirse cuál es la esfera de este derecho que está siendo afectada por la actuación administrativa y segundo, verificar si la actuación de la Administración respeta los principios de razonabilidad y proporcionalidad” (Nima, 2016, p. 165).

En ese sentido, la Sunat puede actuar en el ejercicio de sus facultades discrecionales siempre y cuando respete la Constitución Política del Perú de 1993, el Código Tributario peruano, los principios constitucionales en materia tributaria y los derechos fundamentales de las personas. Asimismo, la información que requieran los auditores deberá de estar debidamente sustentada, explicando las razones por las cuales es relevante tributariamente su requerimiento para el fisco.

Como el presente trabajo de investigación busca evaluar si la potestad tributaria de utilizar las redes sociales vulnera el derecho a la intimidad. A continuación, se analizará si el derecho a la intimidad que defienden los contribuyentes se contrapone con el deber de contribuir que sustenta la Sunat.

## **2.6. El Deber de Contribuir vs. el Derecho a la Intimidad**

En este punto se analizará la presencia de dos intereses en conflicto. De un lado, tenemos el Deber de Contribuir, que viene a ser una obligación que tiene todo administrado, que alcanza al tributo y por extensión a las obligaciones formales que puedan surgir de la obligación tributaria. Asimismo, justifica la inclusión de terceros con el fin que proporcionen información o colaboren en la actividad recaudatoria (Traverso, 2013, p.322).

De otro lado, se encuentra el Derecho a la Intimidad que como bien hemos definido anteriormente, es el derecho fundamental por excelencia que tiene toda persona y que protege toda información de índole personal no solo de terceros, sino del propio Estado.

Es entonces, que percibimos dos intereses en conflicto. De un lado, está el interés de los contribuyentes, quienes, ejerciendo su derecho a la intimidad, señalan que esta nueva disposición que pretende implementar la Administración Tributaria será perjudicial para ellos, debido a que, de la revisión de las redes sociales, se podrá conocer sus signos exteriores de riqueza. De otro lado, se encuentra el interés del Estado, que con el fin de lograr su objetivo recaudatorio utilizará entre otros mecanismos de información, la información proporcionada por los mismos contribuyentes o terceros en las redes sociales, lo que le permitirá detectar aquellas operaciones en donde existan indicios de evasión tributaria.

Desde el punto de vista de los contribuyentes, si la Sunat decide utilizar las redes sociales como fuente de información para detectar posibles evasores tributarios, estaría vulnerando su derecho a la intimidad o privacidad, al revisar información que única y exclusivamente maneja el usuario registrado en una red social, cuya información ha

decidido compartir con sus familiares y amigos que también forman parte de esa red social.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, quien ya se ha pronunciado en relación a la crítica de los contribuyentes, esta señala que la información a utilizar de las redes sociales será única y exclusivamente la pública (el subrayado es nuestro). Evitando con ello, vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Asimismo, manifiesta que, en atención al deber de contribuir, los auditores tienen la obligación de solicitar a los contribuyentes información de sus obligaciones tributarias. En ese caso, lo que persigue la Sunat es que a través del cruce de información de las redes sociales y la información de índole tributaria con la que cuenta la Sunat, se reduzca la evasión tributaria a causa de la informalidad y aumente la recaudación fiscal.

Con el fin de determinar, si la medida establecida por la Sunat, de fiscalizar las redes sociales, vulnera el derecho a la intimidad de los contribuyentes, se procederá a realizar a continuación el Test de Proporcionalidad.

## **2.7. Evaluación del Test de Proporcionalidad: Deber de Contribuir vs. Derecho a la Intimidad**

Como bien se ha analizado en el Estado del Arte, el Test de Proporcionalidad es el mecanismo mediante el cual se pondera dos derechos en conflicto. Para que su funcionamiento sea el más óptimo, debe analizarse en tres etapas: (i) idoneidad, (ii) necesidad y (iii) proporcionalidad en sentido estricto.

En ese sentido, corresponde determinar si la Sunat en atención al Deber de Contribuir, puede acceder a la información pública de las redes sociales, sin vulnerar el derecho a intimidad de los contribuyentes. A continuación, se analizará el presunto conflicto que se podría presentar entre el Derecho a la Intimidad que alegan los contribuyentes y el Deber de Contribuir que ostenta la Administración Tributaria.

### **(i) Idoneidad:**

De acuerdo con Traverso, para realizar el examen de idoneidad, debe demostrarse lo siguiente: “a) que la medida adoptada desarrolle un fin, b) que el fin desarrollado sea constitucionalmente posible y c) que la medida sea adecuada para concretizar el fin que se pretende alcanzar” (2013, p. 47).

Para determinar si la medida a utilizar por la Sunat resulta idónea, corresponde absolver la siguiente interrogante: ¿la medida analizada alcanza el objetivo que se propone?

Al respecto, la Sunat mediante la Nota de Prensa N° 004-2018 de fecha 17.01.2018, enfatizó expresamente que “tienen como objetivo que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias y aduaneras voluntariamente o, como resultado de las acciones de fiscalización, las mismas que serán fortalecidas con el apoyo de la tecnología”.

En ese sentido, se aprecia claramente que lo que persigue la Administración Tributaria es generar mayores acciones de fiscalización que serán fortalecidas con el apoyo de la tecnología, con el fin de comprobar posibles indicios de evasión tributaria (el subrayado es propio).

Cabe indicar, que la Sunat con la adquisición del Big Data, está transformando digitalmente la Administración Tributaria, mejorando el diseño de sus políticas públicas con el objetivo de hacer más eficiente las labores de fiscalización y control. Además, mejora la relación Sunat – contribuyente, detectando y reduciendo la evasión tributaria, lo que traerá como consecuencia el aumento de la recaudación, que se verá plasmado en mejores servicios e infraestructura para el país.

De todo lo señalado anteriormente, se encuentra acreditado, que la Administración Tributaria persigue un fin constitucionalmente válido, toda vez que se basa en el deber de contribuir que tienen todos los contribuyentes, los mismos que se encuentran obligados a proporcionar información y a colaborar (principio de solidaridad) con la actividad recaudatoria.

Cabe precisar, que el tipo de información que utilizará la Sunat de las redes sociales será únicamente de utilidad pública, razón por la cual, no transgrede el derecho a la intimidad de los usuarios de las redes sociales.

En consecuencia, la medida que pretende implementar la Sunat, es la más idónea, ya que la información obtenida de las redes sociales, servirá como indicio, que junto con la información estructurada que posee en su Base de Datos, corroborará el perfil de riesgo que tiene cada contribuyente.

**(ii) Necesidad:**

Tomando en cuenta que el medio propuesto es el acceso a la información pública de las redes sociales por parte de la Administración Tributaria, para continuar con el análisis del sub principio de necesidad, corresponde según Sosa, “evaluar si no existe una medida que sea igualmente satisfactoria que la analizada, pero menos lesiva para el derecho o el bien intervenido” (2011, p.178).

Bajo ese escenario, surge la siguiente interrogante: ¿existe una medida alternativa, que logrando lo mismo que la medida analizada, genere una intervención menos gravosa?

Al respecto, considerando que el medio propuesto es el acceso a la información pública de las redes sociales de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria, se debe analizar si existe alguna otra alternativa que cumplan con el mismo fin o genere un menor perjuicio al derecho a la intimidad de los contribuyentes.

Antes de empezar a analizar si la medida a implementar es necesaria, se debe descartar cualquier manifestación unilateral de entrega de información por parte de los contribuyentes, toda vez que la información que publican en las redes sociales, es de índole privada, es decir pertenece solo al usuario y a sus contactos.

En ese sentido, tomando en cuenta que se dificulta la entrega de la información por parte del propio contribuyente, la medida a implementar por la Sunat, no genera perjuicio alguno a la privacidad de los contribuyentes, toda vez que son ellos mismos, los que tienen mecanismos de defensa explícitos para proteger su intimidad en las redes sociales, como es el caso de la Ley de Protección de Datos Personales.

De igual manera, se descarta por parte de la Sunat, la creación de alguna cuenta falsa y el uso de medios tecnológicos para hackear las cuentas de los usuarios. Sin embargo, en caso se presentará alguno de los supuestos mencionados, el contribuyente esta en total libertad de exigir a la Administración Tributaria, que sustente con documentación fehaciente como obtuvo determinada información de sus redes sociales.

En consecuencia, habiendo determinado que no existe otra medida alternativa a la planteada por la Sunat, resulta válida y necesaria su implementación.

### **(iii) Proporcionalidad en sentido estricto:**

Como tercer y último, sub principio del Test de Proporcionalidad, se encuentra la Proporcionalidad en sentido estricto, a través de este sub principio, se evalúan las posibilidades jurídicas de realización de una derecho que se encuentra en conflicto con otro (Burga, 2012, p.260) Es decir, viene a ser un análisis de ponderación que implica sopesar principios que coliden, haciendo prevalecer a uno de ellos, por su importancia (Sosa, 2011, p.180).

Para determinar si la ventaja derivada del acceso a la información pública de las redes sociales por parte de la Administración Tributaria, es mayor al daño ocasionado por la



restricción del derecho a la intimidad que sustentan los contribuyentes, se debe analizar cuál es el nivel de afectación de la medida planteada.

Como bien se ha señalado a lo largo del presente trabajo, el derecho a la intimidad, es un derecho fundamental establecido en la Constitución Política del Perú y como tal, debe respetarse. Sin embargo, que la Administración Tributaria revise la información pública de las redes sociales de los contribuyentes, no tendría por qué ser una vulneración flagrante al derecho a la intimidad. Esto en razón, a que la información a revisar por parte de la Sunat, se encuentra expuesta a terceros, es decir: las fotos o imágenes de viajes y hábitos de consumo son netamente información pública y que luego de ser contrastadas con otra información del contribuyente, como por ejemplo: declaraciones juradas, registros contables, recibos por honorarios, entre otros, servirá como insumo para determinar si el contribuyente tiene un perfil de riesgo como evasor tributario.

En consecuencia, en aplicación del Test de Proporcionalidad, respecto a la supuesta vulneración del derecho a la intimidad, se llega a la conclusión que el acceso a la información pública de las redes sociales por parte de la Sunat, podrá ser utilizada, siempre que resulte razonable y sea un insumo más a la información que tenga la Administración Tributaria, ello con el fin de detectar la evasión y combatir la informalidad.

## **2.8. Beneficios que obtendría la Sunat si utiliza las redes sociales como fuente de información**

La Sunat con el fin de lograr sus objetivos estratégicos institucionales (recaudar los impuestos y combatir la evasión tributaria), requiere de la realización de acciones que resulten adecuadas y oportunas con el fin de tomar decisiones eficientes.

Bajo esta premisa, la Administración Tributaria ha adquirido una herramienta tecnológica denominada Big Data que permite almacenar gran cantidad de Bases de Datos, la misma que se encuentra a cargo de la Gerencia de Análisis y Riesgos de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos de la Sunat. Sin embargo, no solo fue necesaria la adquisición de este nuevo sistema tecnológico, sino también, se requirió de la contratación de personal especializado que se encargue no solo del manejo del sistema, sino también del estudio de los datos con el fin de obtener información eficiente para cumplir los objetivos planteados, que permitirá identificar posibles riesgos de evasión tributaria.



De acuerdo a todo lo analizado en el presente trabajo de investigación, se ha determinado que la inversión realizada por la Administración Tributaria para alcanzar sus objetivos institucionales son los siguientes:

- (i) Contratación de especialistas profesionales: estadísticos, matemáticos y profesionales en ciencias de la computación, expertos en la recolección de información, quienes están a cargo del análisis de la base de datos del Big Data.
- (ii) Adquisición del Big Data como sistema de aplicación tecnológica. Cabe precisar, que a través del uso de este sistema, se ha creado una plataforma de inteligencia que no solo ayuda a recolectar información, sino también a través del estudio de los datos se ha ido creando los perfiles de riesgo de cada contribuyente.

Como se ha señalado anteriormente, en octubre de 2017, la Sunat, gracias a una operación de préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo – BID, adquirió el primer sistema tecnológico de ciencia de datos, conocido como Big Data.

En ese sentido, consideramos que la inversión realizada en tecnología y capital humano, no representa un gasto sino una inversión, cuyos beneficios serán los siguientes:

- Transformar digital y tecnológicamente a la Administración Tributaria.
- Estudiar e identificar a los contribuyentes por su comportamiento tributario, segmentándolos según su perfil de riesgo.
- Oportunidad en la toma de decisiones.
- Mejorar y fortalecer la Cultura Tributaria de los contribuyentes.
- Reducir los riesgos en base a la toma de decisiones sin sustento basados en hechos o datos erróneos.
- Generar un cambio positivo en el comportamiento del contribuyente.
- Determinar medidas correctivas en favor de los contribuyentes.
- Reducir la evasión tributaria.
- Aumentar la recaudación tributaria.

En consecuencia, la política pública implementada por la Administración Tributaria resultará eficiente, toda vez que el beneficio o ganancia generada a mediano plazo permitirá obtener resultados orientados a obtener una mayor recaudación.

### CAPÍTULO III: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Luego de desarrollar el Estado del Arte y el Problema de Investigación, corresponde realizar una reflexión respecto a aquellos aspectos más relevantes, para posteriormente, exponer las conclusiones que consolidarán lo investigado.

El presente trabajo, tiene como hipótesis la siguiente afirmación: ***Sunat en el procedimiento de fiscalización puede obtener información de carácter público de las redes sociales, sin vulnerar el derecho a la intimidad de los contribuyentes.***

Para justificar la investigación se cumplió con analizar dos objetivos: ***(i) analizar las razones por la cuales la Sunat puede utilizar las redes sociales como fuente de información en un procedimiento de fiscalización y (ii) evaluar si la Potestad Tributaria de utilizar las redes sociales vulnera o no el derecho a la intimidad.***

Respecto al **primer objetivo**, se determinó que la principal justificación de la medida propuesta por la Administración Tributaria, se basa en los altos índices de informalidad y evasión fiscal, por los que viene atravesado el país, los que han generado la disminución de la recaudación tributaria.

Es por ello, que la Sunat con el fin de afrontar estos problemas y lograr sus objetivos estratégicos institucionales (recaudar los impuestos y combatir la evasión tributaria), decidió innovar en el procedimiento de fiscalización, que si bien, se viene realizando la fiscalización informática y de campo, ambos procedimientos no son del todo óptimos, toda vez que no se recauda lo estimado, manteniéndose la informalidad y por ende la evasión fiscal.

Ante tal situación, la Sunat decidió modernizar su imagen, a través del uso eficiente de la tecnología, para ello, adquirió un sistema tecnológico denominado Big Data que permite almacenar en su Base de Datos, gran cantidad de información interna y externa, que gracias al intercambio de información, crea perfiles de riesgos que ayudan a detectar la evasión tributaria.

En ese sentido, con este sistema tecnológico se puede identificar bases de datos de todos los contribuyentes tanto de los que se encuentran registrados en el Registro Único de Contribuyentes - RUC, como los que a la fecha se mantienen en la informalidad, lográndose con ello, implementar un proceso de digitalización, que logrará el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias.

Es así, que gracias al uso del Big Data, la Sunat ha implementado diversos planes pilotos utilizando la tecnología, con el fin realizar acciones de control, enfocándose principalmente en los Gastos No Deducibles, Operaciones No Reales, Omisión de Ventas e Incremento Patrimonial No Justificado.

Con el fin de detectar posibles evasores tributarios, decidió implementar una nueva acción de control, tomando como fuente, la información pública contenida en las redes sociales de los contribuyentes.

Cabe señalar, que la decisión de utilizar las redes sociales como fuente de información, se basa en los datos estadísticos que demuestran que un gran porcentaje de los peruanos utilizan las redes sociales, siendo la red social más utilizada el Facebook con el 92%<sup>12</sup>, cifra que para la Administración Tributaria resulta de especial interés, debido a que en Facebook, diariamente se publican anuncios donde personas naturales o jurídicas, ofrecen para la venta diversos bienes y servicios; y que una vez realizado el pago a través de una transferencia bancaria, no hay registro alguno de la emisión del respectivo comprobante de pago, por ende las transacciones se realizaron libres del pago de impuestos. Asimismo, otro de las razones que justifican que la Sunat fiscalice las redes sociales, es el caso de una persona que declara determinado nivel ingresos al fisco, sin embargo, en sus redes sociales expone imágenes de sus más recientes viajes al interior o exterior del país, y actividades de recreo, cuyos desembolsos no justifican los ingresos que percibe, generándose un desbalance patrimonial, lo que haría presumir un posible Incremento Patrimonial No Justificado.

Como se puede apreciar, es de suma importancia que la Administración Tributaria ejerza labores de control y fiscalización, respecto a la información que se expone públicamente en las redes sociales, como es el caso de las transacciones de compra y venta, prestación de servicios realizadas por personas naturales y jurídicas que no cumplen con sus obligaciones tributarias ya que realizan sus negocios sin la emisión de comprobantes de pago, evadiendo el pago de impuestos, con el fin de detectar posibles indicios de evasión tributaria.

**Respecto al segundo objetivo**, que consiste en evaluar si la potestad tributaria de fiscalizar las redes sociales vulnera o no el derecho a la intimidad.

Al respecto, la presente investigación se enfocó en analizar si la medida de utilizar las redes sociales de los contribuyentes como información, no transgrede el derecho a la

---

<sup>12</sup> Para mayor información revisar la p.33.

intimidad de los contribuyentes, es decir si se encuentra sustentada legalmente el actuar de la Administración Tributaria, para ello se revisó diversas opiniones de la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Cabe recordar, que el propio Tribunal Constitucional en un caso vinculado al procedimiento de fiscalización tributaria de la Sunat, explicó cómo los auditores aprovechándose de su facultad discrecional cometieron actos de arbitrariedad, solicitando al contribuyente información que vulneraba su derecho a la intimidad sin razón o motivo alguno que sustente su requerimiento. Al respecto, el Tribunal concluyó que la Administración Tributaria a través de las facultades discrecionales que ostenta, si bien tienen el respaldo del Código Tributario, al momento de aplicarlas deben estar debidamente sustentadas respetando las leyes y no vulnerando los derechos fundamentales.

En ese sentido, tomando como base ese precedente, nos centramos en el asunto materia de investigación, en donde se han detectado dos conflictos de derechos o principios. De un lado, se encuentran los contribuyentes que manifiestan que si la Sunat fiscaliza sus redes sociales estaría vulnerando el derecho a intimidad. De otro lado, se encuentra la Administración Tributaria que argumenta que en atención al Deber de Contribuir que tienen los contribuyentes, pueden utilizar la información de las redes sociales de los contribuyentes, siempre que sea de público conocimiento, siendo los propios usuarios de las redes sociales quienes han autorizado su publicación.

Como se puede apreciar, nos encontramos ante dos intereses en conflicto, para dilucidarlo se utilizó el Test de Proporcionalidad que es frecuentemente utilizado por el Tribunal Constitucional con el fin de evaluar si la medida adoptada por la Sunat no vulneraría el derecho a la intimidad.

Luego de realizar el Test de Proporcionalidad se determinó que la medida a implementar por la Sunat resulta idónea, necesaria y proporcional, toda vez que no habrá una vulneración al derecho a la intimidad, en la medida que la información a utilizar sea pública, es decir que toda acción de fiscalización y control que realice la Sunat, respete la Constitución y las leyes.

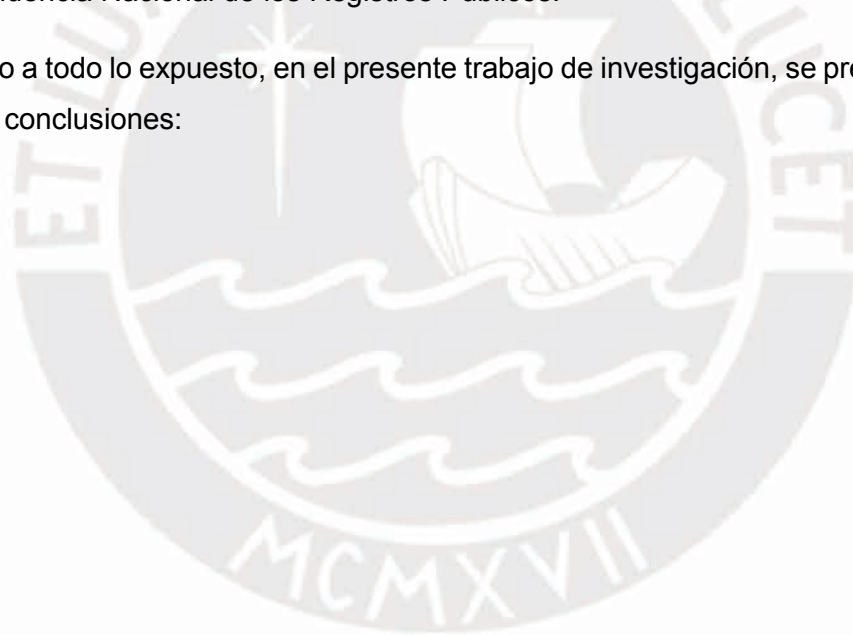
Es importante traer a colación, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional citado anteriormente, ello debido a que no la información que la Sunat obtendrá de las redes sociales servirá como un medio de prueba, que junto a toda la información que viene recabando de determinado contribuyente, a través del cruce de información, ayudará a determinar posibles indicios de evasión fiscal, que deberán ser debidamente justificados

y motivados en el Procedimiento de Fiscalización, respetando la Constitución, las leyes y los derechos fundamentales de las personas.

En consecuencia, si las acciones de control y fiscalización son realizadas por la Sunat sin respetar los principios de legalidad y debido procedimiento, y afectan los derechos fundamentales, su actuación devendrá en arbitraria y podrá ser cuestionada por los contribuyentes en el procedimiento de verificación y fiscalización.

Finalmente, si la Sunat utiliza la información de las redes sociales, necesariamente deberá contrastarla con otra documentación probatoria, por ejemplo, si en la fiscalización a las redes sociales encuentra imágenes de viajes realizados al extranjero, deberá corroborar esa información con reportes de viajes emitidos por la Superintendencia Nacional de Migraciones, si la prueba se encuentra vinculada a la adquisición de un vehículo, deberá sustentar con la información financiera que pruebe la adquisición o desembolso, o el registro de la propiedad vehicular emitido por la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.

De acuerdo a todo lo expuesto, en el presente trabajo de investigación, se presentan las siguientes conclusiones:



## CONCLUSIONES

Los aportes sobre el tema central del presente trabajo de investigación, serán resumidos de la siguiente manera:

1. La Sunat puede utilizar la información pública contenida en las redes sociales como fuente de información en la fiscalización tributaria, debido a que no vulnera el Derecho a la Intimidad de los contribuyentes. Experiencias de otras Administraciones Tributarias, tales como México y Estados Unidos de América, demuestran que la Sunat, puede utilizar de manera exitosa, las redes sociales de los contribuyentes para detectar posibles indicios de evasión y fraude tributario.
2. La información que recolectará la Administración Tributaria de las redes sociales son más que indicios que deben ser contrastados con la documentación probatoria correspondiente, tales como: reportes de viajes del contribuyente en la Superintendencia Nacional de Migraciones, adquisiciones de bienes, información financiera, entre otros, aunado a la documentación que presente el contribuyente en un eventual procedimiento de fiscalización o verificación tributaria.
3. No existe conflicto de derechos, entre el derecho a la intimidad y el deber de contribuir, toda vez que la intervención del Estado a través de la Sunat en las redes sociales de carácter público de los contribuyentes, no afecta el contenido esencial del derecho a la intimidad, razón por la cual, su actuación no vulnera dicho derecho.
4. Para que resulte viable la medida de obtener información pública de las redes sociales de los contribuyentes, la Administración Tributaria no solo debe contar con expertos conocedores en temas tecnológicos, sino que estos científicos y matemáticos deben trabajar de la mano con profesionales en materia de impuestos, que les brinden la asesoría legal necesaria para evitar que se vulneren derechos fundamentales como el derecho a la intimidad.



5. Se debe optimizar las sinergias entre los especialistas profesionales en la tecnología contratados (científicos matemáticos y estadísticos) y los especialistas en tributación (abogados, contadores y economistas), con el fin de mejorar el sistema de detectar la evasión tributaria.
6. Con la implementación de este nuevo sistema tecnológico, la Sunat podrá detectar comportamientos de evasión por parte de los contribuyentes, logrando de un lado, que la Administración Tributaria identifique a los contribuyentes y les brinde las facilidades para que se formalicen, ayudándolos a cumplir con sus obligaciones tributarias. De otro lado, la Administración Tributaria como consecuencia de la ayuda brindada a los contribuyentes, logrará que ellos, por voluntad propia decidan formalizarse, creando un clima amigable entre los contribuyentes y la propia Sunat, generando una mayor recaudación tributaria, reduciendo la informalidad y, por ende, la evasión tributaria.
7. Gracias a la adquisición del Big Data, la Sunat obtendrá los siguientes beneficios:
  - (i) transformar digital y tecnológicamente a la Administración Tributaria, (ii) Estudiar e identificar a los contribuyentes por su comportamiento tributario, segmentándolos según su perfil de riesgo, (iii) Oportunidad en la toma de decisiones, (iv) Mejorar y fortalecer la Cultura Tributaria de los contribuyentes, (v) Reducir los riesgos en base a la toma de decisiones sin sustento basados en hechos o datos erróneos, (vi) Generar un cambio positivo en el comportamiento del contribuyente, (vii) Determinar medidas correctivas en favor de los contribuyentes, (viii) Reducir la evasión tributaria y (ix) Aumentar la recaudación tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar, A. & Luza, J. (2013) El Comercio Electrónico y su impacto en la tributación. Recuperado de <http://derecho.usmp.edu.pe>
- Arias, L. (2010) CEPAL – Naciones Unidas “Evasión y equidad en América Latina” Recuperado de [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3762/1/lcw309\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3762/1/lcw309_es.pdf)
- Azuero, R., Larios J. & Rojas, A. (2018, 29 de agosto) Utilizando Big Data para combatir la evasión. Recuperado del Blog Recaudando Bienestar: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/utilizando-big-data-para-combatir-la-evasion/>
- Barranco R. (2012, 18 de junio). ¿Qué es Big Data? Recuperado de: <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/index.html>
- Burga A. (2012) El test de ponderación o proporcionalidad de los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. Revista Gaceta Constitucional, 47, p. 260. Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/B01644A8B01411E905257D25007866F1/\\$FILE/Burga\\_Coronel.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B01644A8B01411E905257D25007866F1/$FILE/Burga_Coronel.pdf)
- Casas, J. (2003) Principios Jurídicos de la Tributación. Informe publicado en el Tratado De Tributación. Tomo I – Derecho Tributario. Volumen 1. Página 314.
- Chau, L. & Villanueva, W. (2007) El procedimiento de fiscalización de la Sunat. *Revista PUCP, Foro Jurídico* 7, 239-247. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Chumacero, E. (2016) La aplicación del análisis Costo Beneficio en materia de Protección del Consumidor. *Equipo de Derecho Mercantil*, 4, Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Cifuentes, S. (1995). Derechos Personalísimos, Buenos Aires - Argentina: Editorial Astrea, 544.
- De la Vega, B. (2006) La Información Solicitada por la Administración Tributaria en el Marco del Procedimiento de Fiscalización. *Revista Derecho & Sociedad*, 27, 121-128. Recuperado de <http://revistas.pucp.pe>
- Dávalos, Á. (2014) Administración Tributaria y Cambio de Tecnología Tarjetas Fiscales. *Fides Et Ratio* [online]. 2014, 7, 50-57. ISSN 2071-081X. Recuperado de <http://www.scielo.org.bo>
- De la Vega, B. (2005) Alcances generales sobre el Procedimiento de Fiscalización. *Revista Derecho & Sociedad*, 24, 37-47. Recuperado de <http://revistas.pucp.pe>
- Del Padre, F. (2011) La prueba en el Derecho Tributario. Lima – Perú: Editorial ARA, 97.

- Durán, L. (2006) La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima - Perú: Palestra Editores.
- Echaiz, D. & Echaiz, S. (2014) La Elusión Tributaria: Análisis Crítico de la Actual Normatividad y Propuestas para una Futura Reforma. *Revista Derecho & Sociedad*, 43, 151-167. Recuperado de <http://revistas.pucp.pe>
- Eguiguren, F. (2000) La Libertad de información y su relación con los derechos a la intimidad y al honor en el caso peruano. *Revista Ius et Veritas*, 20, 51-75. Recuperado de <http://revistas.pucp.pe>
- Fernández J. (2003) Microeconomía. Teoría y Aplicaciones. Centro de Investigaciones de la Universidad del Pacífico. Lima – Perú, 48.
- Flores, J. (2018). *Manual Tributario 2018*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Gartner (2012). The Importance of Big Data, “Top Technology Predictions for 2013 and Beyond”.
- Gil, L. (2016) Los Derechos al Honor, a la Intimidad y la Propia Imagen en las Redes Sociales: La Difusión no consentida de imágenes. *Revista REDUR*, 14, 161-190. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es>
- Gonzales, G. (1993) El Derecho a la Intimidad y la Informática. *Revista Themis*, 26, 67-77. Recuperado de <http://revistas.pucp.pe>
- Guerrero. C. (2018, 19 de enero) ¿De verdad Sunat puede ver lo que publicamos en Redes sociales? Recuperado de <https://hiperderecho.org/2018/01/verdad-sunat-puede-ver-lo-publicamos-redes-sociales/>
- Haro, J. Análisis Costo Beneficio. Sincerando las propuestas legislativas en el Perú. Cuadernos Parlamentarios, 7. Recuperado de <http://www.congreso.gob.pe>
- López, D. (2013) Análisis de las posibilidades de uso de Big Data en las organizaciones. Universidad de Cantabria. Recuperado de <https://repositorio.unican.es>
- Martínez, J. (2016) El Derecho a la Intimidad: de la configuración inicial a los últimos desarrollos en la jurisdicción constitucional, 409-430. Recuperado de <https://www.boe.es>
- Nima, E. (2016) Cómo fiscaliza la Sunat. Lima – Perú: Gaceta Jurídica S.A.
- Orbegoso, C. (2018, 09 de abril) Sunat vs. Redes Sociales. Recuperado del Blog y Noticias de <http://www.fide.edu.pe>
- Pérez, J. & Gonzales, E. (1991) Curso de Derecho Tributario. Tomo II. 4ta. Edición. *Editorial de Derecho Financiero* – Editorial de Derecho Reunidas, 62-63.

- Rampoldi, L. (2002) Consideraciones acerca de la capacidad contributiva. En: LASCANO, Marcelo. Impuestos Doctrinas Fundamentales. Buenos Aires: La Ley, p.79.
- Rebollo, L. (2000) El Derecho Fundamental a la Intimidad, Madrid - España: *Editorial Dykinson*, p 36.
- Roca, C (2011) Estrategias para la formación de la cultura tributaria – Asamblea General del CIAT N° 42, Guatemala, 2008 - Serie Temática Tributaria N°15 Setiembre 2011. Asistencia al Contribuyente p. 66.
- Rubio, M. (2011) El Test de Proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, Lima, Perú: *Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú*, 26.
- Ruiz de Castilla, F. & Robles, C (2013) *Revista Derecho PUCP* N° 71, Constitucionalización de la definición del tributo, 272.
- Ruiz de Castilla, F. (2001) Capacidad Contributiva y Capacidad de Pago. Ponencia en VII Tributa 2001, Cusco, Perú, p.91.
- Robles, C. (2008, 14 de setiembre) Los Principios Constitucionales Tributarios. Recuperado del Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno: Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Solórzano, D. (2012) La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria. Lima-Perú: Instituto de Opinión pública Pontificia Universidad Católica del Perú Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/\\$FILE/cultura\\_tributaria\\_dulio\\_solorzano.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/$FILE/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf)
- Sosa, J. (2011) Guía teórico-práctica para utilizar los criterios interpretativos del Tribunal Constitucional Gaceta Jurídica S.A., Lima – Perú: Gaceta Jurídica S.A.
- Sosa, J. (2012) La intimidad como excepción al acceso a la información pública. Recuperado de <https://sumaciudadana.wordpress.com>
- Tirado, J. (2011) Reflexiones en Torno a la Potestad de Inspección o Fiscalización de la Administración Pública. *Revista Derecho & Sociedad*, 37, 251-261. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe>
- Traverso, D. (2013) El acceso a la información bancaria para propósitos tributarios y su ponderación con el derecho al secreto bancario: análisis constitucional. *Revista Ius et Veritas*, 47, 318-331. Recuperado de: <http://revistas.pucp.pe>

Vergara, R. (2004) La Tecnología Informática herramienta contra la Evasión Tributaria, *Revista de Investigación*, 73-76.  
Recuperado de: <http://revistainvestigacion.unmsm.edu.pe>

Villaverde, I. (2013) La Intimidación, ese “Terrible Derecho” en la era de la confusa publicidad virtual. *Chapecó*, 14, (3), 57-71. Recuperado de:  
<http://editora.unoesc.edu.br>

Villegas, H. (1997) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo Único. Sexta edición, ampliada y actualizada. Editorial Depalma. Buenos Aires, p. 75.

Villegas H. (2001) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. 7ma edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, p. 382.

Villegas, C. (2013) Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria vs. Derechos Fundamentales de la Persona ¿Cuál de ellos tiene reconocimiento y protección constitucional? Recuperado de: <http://www.derecho.usmp.edu.pe>

