



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA
Escuela Académico Profesional de Derecho

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL INGRESO COMO
RECAUDACION DEL SISTEMA DE DETRACCIONES EN
EL PERU**

TESIS PARA OPTAR EL TITULO PROFESIONAL DE ABOGADO

**PRESENTADA POR:
ZAMBRANO YRAMATEGUI, WILLY RAYMOND**

**ASESOR:
DR. WALTER MENDIZABAL ANTICONA**

LIMA-PERU

2015

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL INGRESO COMO
RECAUDACION DEL SISTEMA DE DETRACCIONES**

Dedicatoria

Dedico esta tesis de manera especial a mi hermana Sheyla y mis padres Guillermo y Carmela, pues fueron ellos el principal cimiento para la construcción de mi vida profesional, sentaron las bases de responsabilidad y deseos de superación, en ellos tengo el espejo en el cual me quiero reflejar pues sus virtudes infinitas y su gran corazón me llevan a admirarlos cada día más.

AGRADECIMIENTOS

Al finalizar este trabajo tan arduo y lleno de dificultades como es el desarrollar una tesis, me lleva a pensar en la participación de personas sin las que no hubiera sido posible que este trabajo llegue a feliz término. Por ello, es para mí es un verdadero placer utilizar este espacio para ser justo y consecuente con ellas, expresándoles mis agradecimientos.

De esta manera, debo agradecer especial y sinceramente a la Dra. Grace Olivares Falcón por permitirme desarrollar este tema muy interesante, a los Dres. Jorge Sarmiento Díaz, Felipa Muñoz Ccuro y Walter Mendizábal Anticona por aceptarme para realizar esta tesis bajo su dirección, por su apoyo y confianza en mi trabajo y su capacidad para guiar mis ideas ha sido un aporte invaluable, no solamente en el desarrollo de esta tesis, sino también en mi formación como investigador y profesional.

ÍNDICE

	Página
Dedicatoria.....	iii
Agradecimientos.....	iv
Índice.....	v
Resumen.....	vi
Abstract.....	vii
INTRODUCCIÓN.....	8
MATERIALES Y METODOS.....	28
RESULTADOS.....	29
DISCUSION.....	109
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	111 y 112
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	113
ANEXOS.....	118

RESUMEN

En principio, el Diseño que se desarrolla en la presente tesis es de tipo No experimental; dado que la misma se basa fundamentalmente en la observación del fenómeno del Ingreso como Recaudación del SPOT tal y como se da en el contexto natural de su normatividad para analizarlo con posterioridad.

En este tipo de investigación no hay condiciones ni estímulos las cuales se expongan los sujetos de estudio, los sujetos son observados en su ambiente natural; no se controlan las variables independientes, dado que el estudio se basa en analizar eventos ya ocurridos de manera natural.

Por otro lado, cabe resaltar que el tipo de Estudio es una Investigación Explicativa; el cual pretende conducir a un sentido de comprensión o entendimiento del fenómeno producido por el mencionado procedimiento. Apuntando a las causas que los genera. Asimismo, está orientado a la comprobación de la hipótesis que el Ingreso como recaudación del SPOT es inconstitucional.

Siendo ello así, Los estudios de este tipo implican esfuerzos y una gran capacidad de análisis, síntesis e interpretación. Asimismo, esta investigación supone el ánimo de contribuir al desarrollo del conocimiento.

Finalmente, se tuvo como conclusión proponer el anteproyecto de Ley derogatorio del procedimiento de ingreso como recaudación del SPOT, por ser este inconstitucional.

Palabras Clave: *Ingreso como recaudación, Sistema de detracciones, Inconstitucionalidad, Debido procedimiento, libertad de contratación y Derecho de Propiedad.*

ABSTRACT

To begin, the design developed in this thesis is not experimental kind; it is mainly based on observation of the phenomenon as Revenue Income SPOT as occurs in the natural context of its provisions to analyze later.

In this research there are no conditions or stimuli which influence to study subjects, the subjects are observed in their natural environment; independent variables are not controlled, since the study is based on analyzing events already occurred naturally.

Furthermore, note that the kind of study is an explanatory research; it has a sense of understanding of the phenomenon produced, pointing to the causes that generate them. This is to check, the hypothesis that the collection of revenue of SPOT is unconstitutional.

Being so, this studies involve effort and a great capacity for analysis, synthesis and interpretation. Also, this research involves the aim of contributing to knowledge development.

Finally, the conclusion was to propose the preliminary draft of law repealing the procedure for admission as fund the SPOT, as this is unconstitutional.

Keywords: *Join as revenue, System drawdowns, Unconstitutional, Due process, freedom of contract and Property Right.*

INTRODUCCION

Dentro de las relaciones de Derecho Administrativo- Tributario, existen algunos deberes especiales de contenido meramente administrativo. Este es precisamente el lugar de la figura de la detracción en el que una persona que compra un bien o adquiere un servicio substraer un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o servicio. Luego, este vendedor o proveedor tiene que utilizar los indicados fondos bancarios para pagar los tributos que le correspondiesen.

El denominado sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central- SPOT (Sistema de Detracciones) ha venido aplicándose paulatinamente desde el año 2002 y se constituye en un mecanismo que tiene el Estado peruano para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad. A lo largo de su vigencia, han existido varias modificaciones a tal régimen retirando bienes e incorporando nuevos servicios cuya venta, traslado o prestación, según el caso, se encontrará comprendida en el mismo, a partir del 1 de febrero de 2005. El sistema venía aplicándose a una serie de productos, listado al que se han ido incorporando el aceite, la harina de pescado, embarcaciones pesqueras, etc.

Este mecanismo fiscal se encuentra vigente (Decreto Legislativo Nro. 940) y tiene como finalidad generar fondos para el pago de: a) las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del tesoro público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y a la ONP; b) las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115 del Código Tributario. Teniendo en cuenta su ámbito de aplicación, relativo básicamente a las operaciones afectas al IGV, debe entenderse que no se trata de un nuevo impuesto sino de un mecanismo que asegura la recaudación del impuesto general a las ventas. En tal sentido, preliminarmente resulta razonable y técnico que el mismo se concentre en aquellos sectores económicos que representan mayor

dificultad recaudatoria y mayores niveles de evasión reportada. También nace con la finalidad de reducir la competencia desleal sustentada en el incumplimiento tributario de algunos participantes de la cadena de producción, comercialización y distribución de bienes y servicios.

El ingreso como recaudación implica el desplazamiento de los montos depositados en las cuentas habilitadas en el Banco de la Nación (cuenta detracciones) hacia el erario público. Dicha recaudación es destinada al pago de la deuda tributaria del proveedor, para lo cual se ha previsto que dicha imputación podrá realizarse incluso respecto de deudas cuyo vencimiento sea posterior al depósito correspondiente.

El procedimiento y las causales del ingreso como recaudación se encuentran regulados en el Decreto Legislativo N° 940 y en la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Ahora bien, el problema con el ingreso como recaudación, viene a ser por la vulneración a la constitución de diversas formas, como es en primer lugar, la libertad de contratación, el debido procedimiento por el incumplimiento del principio *non bis in idem*, que como sabemos se debe cumplir con la triple identidad para que pueda perfeccionarse. Es decir, se aplica doble sanción por un mismo hecho al mismo sujeto, y por el mismo fundamento.

Así también se vulnera el derecho de propiedad, al ejecutarse un ingreso como recaudación como sanción para un pago ficticio la no presentación del informe técnico referido al aumento de tasa de detracción, la aplicación errónea de un silencio admirativo negativo, y el ingreso como recaudación por valores aun no notificados.

En ese sentido, la presente investigación busca reconocer los derechos constitucionales plasmados en nuestra carta magna, los cuales a través de este medio de recaudación, se ven vulnerados tanto en el debido procedimiento, la

libertad de contratación y la aplicación indebida de una doble infracción por un mismo hecho.

Asimismo, se busca el mejoramiento de este sistema de recaudación a efectos que los contribuyentes tengan una mejor liquidez en su empresa y de esta manera puedan generar renta gravada de tercera categoría, hace crecer a su empresa y hacer crecer al país de una manera adecuada y con el respeto de los principios constitucionales tratados en esta tesis de investigación.

Principio non bis in ídem

El non bis in ídem constituye un principio de elemental lógica jurídica ya de justicia, mediante el cual se prohíbe aplicar dos o más sanciones ante un solo hecho. Siguiendo al profesor Alejandro Nieto, (Nieto, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 2° ed. Ampliada, Tecnos, Madrid, 1993, p.398) podemos afirmar que, si bien inicialmente la regla se dio en el derecho penal, hoy su aplicación es aceptada en todos los ámbitos del derecho. Su alcance es, pues, evitar castigar a un mismo sujeto dos veces por un mismo hecho en forma simultánea o sucesiva. “castigar dos veces o más veces por un mismo hecho equivale a imponer más de una penalidad, a considerar una agravante más de una vez o a hacer recaer sanción administrativa y penal sobre un mismo hecho” (Martin Queralt, Juan, *El principio non bis in ídem*, Tecnos, Madrid, 1992, p.9).

La prohibición del *bis in idem* no se encuentra reconocida expresamente en nuestra constitución. Sin embargo, podemos señalar que se trata de un principio general de derecho de carácter constitucional ligado a los principios de legalidad y tipicidad establecidos en el inciso d) del numeral 24 del artículo 2 de la constitución.

En la materia que nos ocupa dicha exigencia tendría una doble vertiente: 1) Sustancial, mediante la cual se proscribire que una misma conducta – u omisión – pueda sancionarse en el ámbito penal y en el ámbito administrativo; y, 2)

Procesal, mediante la cual se prohíbe el desarrollo de dos o más procesos o procedimientos en forma simultánea, respecto de los mismo hechos que se pretenda sancionar.

Nuestro tribunal constitucional ha reconocido la aplicación del principio non bis in ídem en el ámbito sancionador administrativo, en su sentencia No. 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003. En dicho pronunciamiento se señala lo siguiente:

“El principio ne bis in ídem tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal:

- a) *En su formulación material, el enunciado según el cual, nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho, expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre un mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del estado de derecho. Su aplicación, pues, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento (...).*
- b) *En su vertiente procesal, tal principio significa que nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismo hechos, es decir que un mismo hecho no pueda objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos ordenes jurídicos (dos procesos administrativos con el mismo objeto, por ejemplo) (...).”*

El numeral 10 del artículo 230 de la LPAG ha reconocido el principio non bis in ídem en su vertiente sustancial, al señalar que *“no se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena o una sanción administrativa por un mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad de hecho sujeto y fundamento”*, se echa de

menos, pues, el rendimiento del principio en su vertiente procesal, aun cuando – ya sabemos – ésta también resulta plenamente aplicable, a tenor de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional citada anteriormente.

En ese sentido, las legislaciones tributarias comparadas, además de reconocer el principio, consagran una serie de reglas destinadas a evitar – siquiera – que dicha posibilidad (duplicidad de sanciones) pueda presentarse, reconociendo expresamente la “subordinación de la autoridad administrativa a la judicial”, al dar preferencia a esta última para la investigación y sanción de los posibles ilícitos en materia tributaria.

Sucintamente, tales normas disponen lo siguiente:

- La administración tributaria quien es la primera en conocer los hechos por su función, cuando estime la existencia del delito tributario debe presentar la denuncia correspondiente a la autoridad competente.
- Una vez hecho esto, la administración debe abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, hasta que no emita pronunciamiento la autoridad judicial o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Público.
- Una vez condenado el defraudador por los jueces y tribunales, este no será sancionado por la autoridad administrativa.
- Si la autoridad administrativa considera la existencia de delito el fisco debe continuar el expediente sancionador, debiendo tener en cuenta los hechos probados por los tribunales.

Se trata, pues, de una regulación que prioriza la investigación judicial sobre la administrativa sin embargo, contrariando abiertamente las exigencias de la prohibición (non) bis in ídem, los artículos 190 y 192 de nuestro Código Tributario permiten expresamente que las penas por delitos tributarios se apliquen sin perjuicio de (...) la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. Incluso dicha regulación permite que se tramiten en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.

Como se puede apreciar, dicha regulación regula abiertamente la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional – supremo intérprete de la carta magna. , y por tanto, afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que la misma debe ser considerada inconstitucional.

Ahora bien, para el caso del sistema de deducciones, un claro ejemplo de la vulneración del *ne bis in ídem*, es cuando un contribuyente por ejemplo comete la infracción tributaria por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, contemplada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, al cual a su vez también se le aplica el ingreso como recaudación del sistema de deducciones a que se refiere el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley. Por ende esta deviene en inconstitucional.

Derecho de Propiedad

Respecto a la vulneración del derecho de propiedad consagrada en el artículo 70 de la constitución política del Perú, por parte del ingreso como recaudación del sistema de deducciones, a continuación procederé con el análisis correspondiente:

“Artículo 70 Derecho de propiedad. Expropiación

El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Hay acción ante el Poder Judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio”.

Sobre el particular, en principio debemos entender que, Inviolable significa que nadie puede afectar, desconocer o cuestionar la propiedad; asimismo,

Inviolable quiere decir que el propietario no puede ser privado de su derecho, salvo que sea por una decisión judicial. Por lo que, no puede violar la propiedad un particular y tampoco el Estado; dado que es éste, quien "la garantiza", es decir, asegura que respetará la propiedad y que la hará respetar.

Por ende, La "inviolabilidad" de la propiedad en el Texto Constitucional está más referida a que el Estado no puede privar de ella a los particulares, salvo que sea a través de la expropiación.

Es el Estado entonces quien en primer lugar debe respetar la propiedad privada. No puede tocarla, menos aún apropiársela.

Ahora bien, el ejercicio de la propiedad no es irrestricto, tiene limitaciones. Son dos: el bien común y la ley. La propiedad debe ejercitarse en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. Siendo el bien común el bien general o el bien de todos. Es aquello que beneficia a la generalidad de las personas, a diferencia del interés social que responde a la conveniencia de un determinado sector social.

No obstante la propiedad sigue siendo un derecho absoluto a pesar de que puede ser recortado. Es absoluto porque a diferencia de los demás derechos reales, confiere a su titular todas las facultades o atributos sobre el bien.

La única vía para que el Estado prive a una persona de su derecho de propiedad es la expropiación, siendo la expropiación una institución de Derecho Administrativo, aun cuando sin duda tiene efectos en el ámbito del Derecho Civil porque produce la extinción del derecho de propiedad (artículo 968 del Código Civil).

La expropiación se funda en que el interés público, el cual prima sobre el interés particular. Pero esto presupone dos cosas: que las causales de expropiación estén expresa y previamente establecidas en la ley, y por tanto, no queden libradas al

criterio del gobernante; y que el Estado pague al particular el precio justo del bien expropiado.

Por lo que, cabe precisar que hoy en día solo se puede expropiar por causa de seguridad nacional o necesidad pública. Es decir, la primera que es aquello que responde a la preservación de la nación y el segundo alude a lo que es indispensable.

Otro punto con relación a la expropiación es el pago del precio del bien expropiado. La doctrina acepta que en aras del interés público, el Estado prive al particular de su derecho de propiedad, pero rechaza que no le pague el valor del bien.

En definitiva, solo por ley se puede expropiar, teniendo en consideración que el importe de la indemnización justipreciada debe incluir la compensación del perjuicio que hubiere, es decir, no solo el valor mismo del bien que podríamos llamar daño emergente, sino también el lucro cesante.

En ese sentido, para nuestro caso particular, en el SPOT se refleja el derecho a la propiedad sobre los montos depositados en nuestra cuenta de detracción, la cual se encuentra en el Banco de la Nación y nos pertenece.

La vulneración a este derecho de propiedad, se da al momento que se realiza el ingreso como recaudación, además de la multa aplicada según el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 940.

Sin embargo como ya analizamos líneas atrás, se cumple con la vulneración del principio non bis in ídem, al cumplirse con la triple identidad. Es decir, resulta una vulneración al derecho de propiedad, por la aplicación inconstitucional del ingreso como recaudación del SPOT.

Si revisamos lo anteriormente comentado, solo estaría justificada expropiación por motivos de seguridad nacional o de interés común. Sin embargo,

evidentemente este no es un caso de seguridad nacional y respecto al interés común, si bien puede argumentarse un fin parafiscal, ello no exime al estado del pago del justiprecio por su accionar.

Ello en virtud de que al contribuyente propietario de esta cuenta de detracción, no se le paga ningún interés por los montos depositados en virtud del sistema de detracciones, vulnerando además la libertad de contratación, la cual se explicara seguidamente; por ende, por estas razones deviene en inconstitucional.

Libertad de contratación

En lo que respecta a la vulneración a la libertad de contratación, a continuación se analizara el artículo 62 que regula dicho supuesto:

“Artículo 62 La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley.

Mediante contratos-ley, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente”.

En principio, todo contrato es un acto de mercado, un acuerdo que las partes adoptan sobre su economía, una decisión libre sobre su patrimonio. Siendo el contrato en esencia una decisión económica, y cualquier cosa que se diga sobre el deberá tener presente esta realidad. Por ende, si el contrato es una decisión económica, tal decisión para ser eficiente ha de ser libre.

En palabras de Dieter Medicus (Medicus, Dieter, *Tratado de las relaciones obligacionales*. Vol.1 Bosh. Barcelona, 1995, p.35) “*la autonomía privada consiste en que cada persona desarrolle su correspondiente libertad, según su propia voluntad, en sus relaciones jurídicas privadas: por tanto, debe dominar la autonomía, no la decisión extraña*”.

En materia contractual la autonomía privada se expresa en la libertad de contratación, que consiste en la facultad que reconoce el ordenamiento legal a los particulares para que regule sus relaciones jurídico-económicas con los demás. De esta manera, el Derecho otorga a los particulares el poder de crear la norma que regulará sus relaciones económicas y negocios, así como el poder de decidir con quiénes se vincularán. La libertad de contratar, entonces, no es otra cosa que la posibilidad de que los particulares decidan libremente sobre su patrimonio, determinando con la misma libertad el contenido de sus convenios y sin mayor peligro de la intervención del Estado. En esta línea, lo querido por las partes debe ser respetado por todos, incluido el Estado, siempre que tal acuerdo no colisione con la ley.

Es por esto que el Estado vulnera claramente la libertad de contratación al intervenir con la obligación a través de una ley que sustenta la creación de cuentas de detracción en el Banco de la Nación sin recibir un interés para el contribuyente a cambio de dichos depósitos.

Si bien es verdad que el contrato es del reino de la autonomía de la voluntad, es decir, el ámbito en el que con mayor libertad se ha expresado este principio, esto no nos puede llevar a considerar que el contrato es solo voluntad de las partes y que se encuentra al margen del ordenamiento jurídico. No existe contrato fuera de un contexto legal, ausente de un ordenamiento jurídico.

Si no existiese un contexto legal que anteceda al contrato, sería inútil todo ejercicio de voluntad; la voluntad por sí sola es estéril para crear derecho. La formación, ejecución y conclusión de un contrato están determinadas por el

ordenamiento legal; este establece las consecuencias del acuerdo adoptado y complementa lo convenido por las partes. Es decir, el acuerdo contractual nunca es solo tal acuerdo; el texto contractual se completa siempre con el contexto legal.

De esta manera, la autonomía privada exige conceptualmente la existencia correlativa del ordenamiento jurídico. Los particulares solo pueden configurar relaciones jurídicas propias del ordenamiento jurídico, y la configuración autónoma de las relaciones solo puede tener lugar mediante actos que sean reconocidos por el ordenamiento legal como tipos de actos de configuración jurídico-negocial. La configuración autónomo-privada de relaciones jurídicas está determinada, por tanto, por el ordenamiento jurídico en su forma y en su posible contenido.

Derechos que comprende la libertad de contratación:

La libertad de contratación está compuesta por otras dos libertades: la de contratar y la contractual.

a) Libertad de contratar, conocida también como libertad de conclusión, consiste en la facultad que tiene toda persona de celebrar o no un contrato, y si finalmente decide contratar, determinar con quién contrata.

b) Libertad contractual, conocida también como libertad de configuración, está referida a la libertad de determinar el contenido del contrato. Esta se compone a su vez de las siguientes facultades:

- Libertad para decidir el tipo de contrato.
- Libertad para decidir la forma del contrato.
- Libertad para determinar el objeto del contrato, es decir, el conjunto de obligaciones que asumirán las partes.
- Libertad para decidir la jurisdicción que eventualmente resolverá los conflictos generados por la ejecución e interpretación del contrato.

Concretamente la libertad de conclusión (libertad de contratar) tiene en la actualidad limitaciones negativas y positivas. El primer caso se refiere a las situaciones en las que no les está permitido a las partes contratar; se trata de prohibiciones legales; en nuestro Derecho estas prohibiciones no son muchas e incluso las determinadas por ley no tienen mayor justificación, como la contenida en el artículo 1366 del Código Civil. En el segundo caso, se trata de contratos impuestos; nos referimos a los denominados contratos forzosos (que lo que nos interesa para nuestro caso en particular).

Por lo que, si la libertad de contratación que proclama la Constitución no es absoluta, es preciso entonces conocer las fronteras de este principio, que nuestro ordenamiento ha materializado en regla legal. A las clásicas limitaciones derivadas de la moral y el orden público, hoy se suman límites más puntuales expresados en leyes basadas en las razones de convivencia social y eficiencia económica, que buscan un equilibrio básico en el mercado, limitando la acción de los actores con un excesivo poder de mercado poniendo límites al poder económico.

La razón jurídica para poner límites a las distintas libertades o derechos consagrados por la Constitución, es la necesaria coexistencia de distintos principios constitucionales, que recogen valores que la sociedad considera preciso preservar para la existencia de un equilibrio social. Así, por ejemplo, es igualmente indispensable que se respete tanto el principio de libertad de contratación como el principio pro consumidor, ambos sancionados por la Constitución. Si, como es previsible, en determinadas circunstancias estos principios colisionan, mediante una interpretación sistemática de nuestro máximo texto legal deberá decidirse cuál de ellos primará en el caso particular que se presente, lo que de ninguna manera implicará la descalificación o eliminación del principio dejado de lado.

Las limitaciones a la libertad de contratación que existen actualmente pueden ser clasificadas en los siguientes grupos:

- a) Contratos sobre servicios públicos.
- b) Contratos reglados, en los que el ordenamiento predetermina el contenido de los mismos; ejemplo de ellos son: el contrato de trabajo, el de seguro, etc.
- c) Contratos masivos, generalmente celebrados entre particulares en el tráfico mercantil, en los que el contenido se halla predispuesto por una de las partes.
- d) Contratos forzosos, en los que no existe ni libertad de conclusión ni libertad de configuración, y son aquellos contratos que inicialmente nacen de un dispositivo legal.
- e) Otro grupo de operaciones contractuales donde se halla severamente limitada la libertad de contratación, es en las que se realizan a través de máquinas automáticas o por medios telemáticos; operaciones en donde las partes no se detienen a negociar y mucho menos a diseñar el contenido del contrato.

Con respecto a las distintas manifestaciones de la limitación de la libertad de contratación quisiera detenerme especialmente en el llamado contrato forzoso. El tema al que nos referimos ha sido objeto de un arduo debate en la doctrina, existiendo posiciones que van desde negar la posibilidad de calificado como contrato, hasta aquellas que admiten su condición contractual. Se entiende por contrato forzoso aquel que se celebra por mandato legal. Se excluyen, por tanto, de los alcances de esta figura aquellos contratos que se concluyen en cumplimiento de un contrato preparatorio, el contrato necesario e igualmente, quedan fuera las expropiaciones.

Como lo señala Luis Díez-Picazo y Ponce de León (Díez-Picazo, Luis, *Los Llamados contratos forzosos*. En "derecho civil patrimonial" II. Universidad de Lima. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Lima p.45) estas figuras suponen solo la sustitución del precepto privado que todo contrato normalmente contiene, por un "precepto público" -la norma, la ley-, en la reglamentación de las relaciones privadas.

En todos ellos las obligaciones de las partes se encuentran en gran medida preestablecidas, quedando muy poco espacio para que las partes ejerzan su autonomía. La razón de estos contratos reside en que el ordenamiento legal reconoce que en una situación de poder desigual, ha de sustraerse la facultad de regulación a los contratantes y la relación jurídica se reglamenta en todo o en parte mediante normas imperativas.

Por ende, si bien está justificada la imposición de un contrato forzoso por parte del estado en virtud de un fin parafiscal, lo inconstitucional se configura al no recibir un interés por los depósitos realizados en el banco de la nación, cuestión que no pudo ser negociada por el contribuyente propietarios de dicha cuenta de detracciones; y, mucho menos aun puede elegir una entidad bancaria que le pague un mejor interés para este particular.

Es claro por lo expuesto, que la libertad de contratación se ve vulnerada por el ingreso como recaudación del SPOT, así como por el sistema de detracciones, lo que deviene en inconstitucional.

Debido procedimiento

Derecho Fundamental a un Debido Procedimiento Administrativo

Una de las limitaciones más importantes que tiene el legislador en la programación de las decisiones administrativas, así como la administración al momento de ejercer las mismas, está referida a la garantía de un “debido procedimiento administrativo”, que se encuentra considerado como un derecho fundamental de los ciudadanos, como veremos seguidamente:

Aplicación del principio: la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional

El numeral 3 del artículo 139 de nuestra Constitución Política reconoce como un principio y derecho de la función jurisdiccional *“la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”*.

Tanto por la ubicación del precepto como por su referencia a la función jurisdiccional, una interpretación restrictiva del mismo nos podría llevar a la conclusión, según la cual el derecho a un debido proceso solo podría hacerse valer en el ámbito de un proceso judicial, y no en un procedimiento administrativo.

Sobre el particular, es preciso señalar que nuestro Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado de forma retirada sobre la cuestión planteada, admitiendo la aplicación de la garantía de un debido proceso a todo tipo de procedimientos administrativos, incluso a aquellos procedimientos seguidos en instituciones de carácter privado. Este derecho como acostumbra señalar el TC en diversas ocasiones es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos (Expedientes Nos. 1525-2003-AA/TC, 763-2003-AA/TC, 2721-2003-AA/TC).

Así por ejemplo, en la Sentencia recaída en el expediente No. 461-96-AA/TC, de fecha 1 de setiembre de 1997, que resuelve un proceso de amparo interpuesto por diversas vulneraciones al debido proceso incurridas en un procedimiento de cobranza coactiva seguido por el ejecutor coactivo del Instituto Peruano de Seguridad Social (Hoy ESSALUD), el Tribunal Constitucional, luego de afirmar que cualquier tipo de norma es pasible de ser evaluada constitucionalmente por vía del control difuso cuando su vigencia coloca en entredicho algún derecho fundamental, señala lo siguiente:

“Que por otro lado, como lo ha hecho “a quo”, que porque los ejecutores coactivos no pertenecen a la jerarquía judicial y su función no es jurisdiccional (...) mal puede imputárseles el incumplimiento de las garantías a que se refiere el artículo 139 de la Constitución vigente es una muestra de abierta de desconocimiento de los alcances de nuestra norma fundamental, ya que los derechos de los justiciables que en conjunto forman lo que se conoce como el Debido Proceso, poseen un radio de aplicación, que está por encima de funcionamiento y actuación del órgano estrictamente judicial, pues de otro modo ninguna entidad o corporación

privada y ni siquiera la propia Administración, cuando conoce del llamado procedimiento administrativo, tendría que respetar los derechos del justiciable, lo que sería absurdo e inconstitucional”.

Para el Tribunal Constitucional, pues, resulta discutible que en todo procedimiento administrativo, la administración pública debe respetar las garantías mínimas que corresponden a un debido procedimiento administrativo, en igual forma el legislador se encuentra obligado a respetar dicho principio, al regular cada uno de los procedimientos, pues como señala el TC, las garantías que corresponden al debido procedimiento en el ámbito administrativo general *“normalmente se encuentran reconocidas por conducto de la ley a través de los diversos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones jurídicas, por lo que su transgresión impone como correlato su defensa constitucional por conducto de acciones constitucionales”*(Expediente No. 026-97-AA/TC).

Por tanto, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, una regulación que no salvaguarde adecuadamente las garantías mínimas de un debido procedimiento administrativo ser reprochable constitucionalmente. Obviamente, los procedimientos tributarios no pueden constituir una excepción a esta regla, resultando por tanto, viciada de inconstitucionalidad cualquier norma y actuación administrativa que pretenda prescribir del mencionado derecho fundamental.

Contenido del principio

El artículo IV.1.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) establece que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento administrativo, según el cual los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes a un debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y

fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del derecho administrativo.

El hecho que el citado precepto se encuentre recogido en una norma con rango de ley, no debe inducirnos a concluir que el derecho fundamental a un debido procedimiento deriva de la Ley; y, por tanto, es disponible por el legislador, quien podría excluir su aplicación en un caso concreto. En efecto, ya sabemos que nos encontramos ante un verdadero derecho fundamental, que deriva de la constitución misma, por lo que no puede su contenido indisponible por parte de ningún poder del Estado.

Se trata pues, de un conjunto de garantías indisponibles por parte del legislador, y también, por la administración, que forman parte de la estructura misma del *iter* procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo). Es palabras del TC, nos encontramos ante “supuestos mínimos que rodean a todo proceso y que no son otros que los que nacen de la misma Constitución y del reconocimiento que esta realiza de los diversos derechos fundamentales (Expediente No. 295-97-AA/TC).

Así, con relación al contenido de este Derecho, el TC ha señalado lo siguiente:

“(…) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo – sancionatorio – como en el caso de autos - o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. Como ya lo ha precisado en reiterada jurisprudencia este Tribunal, el derecho al debido proceso comprende, a su vez un haz de derechos

que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural – jurisdicción predeterminada por la ley-, de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones” (Expedientes Nos. 1661-2003-AA/TC, 2658-2002-AA/TC, y 2721-2003-AA/TC).

Como se puede apreciar, nos encontramos ante derechos y garantías mínimos que debe gozar todo administrado, para que un procedimiento pueda seguirse y resolverse con justicia.

Así, entre las garantías protegidas por el “debido procedimiento administrativo”, podemos señalar lo siguientes:

Derecho a ser oído (audiencia)

Derecho a ser notificado válidamente

Derecho a los recursos

Derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable

Derecho a producir y ofrecer pruebas

Derecho a conocer el expediente

El principio de legalidad

El artículo IV.1.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) consagra el principio de legalidad con el siguiente tenor: *“las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas”*.

En sentido similar se pronuncia el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, al establecer que: *“en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente*

optara por la decisión administrativa que considera más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley"; así como el primer párrafo del artículo 86 del código tributario, al señalar que los funcionarios y servidores que laboren en la administración tributaria al aplicar tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetaran a las normas sobre la materia.

Como se puede apreciar, nos encontramos ante un principio general de todo estado de derecho, según el cual la administración se encuentra plenamente sujeta a la ley y al derecho. De lo que se trata es, pues, que toda la actuación administrativa sin excepciones está vinculada no solo a las normas positivas, sino también al derecho, término este último que incluye, además de aquellas, a los principios del Derecho.

Ahora bien, el mecanismo para dotar a la Administración de estos poderes es nada menos que la técnica de la atribución de potestades a la Administración. En buena cuenta, este Derecho que a su vez es un límite a la actuación de la Administración Tributaria es también la fuente de su actuación.

Como se puede apreciar, es la Ley mediante el mecanismo del empoderamiento, la que atribuye potestades a la administración. La ley constituye, su fuente, su causa, su justificación en defecto de la cual, la administración no podrá siquiera adoptar una decisión administrativa determinada.

En ese sentido, toda actuación administrativa, por irrelevante que pueda ser, requiere de una justificación en una ley previa. Por tanto, la máxima según la cual *"nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe"* (artículo 2 numeral 24 inciso d) de la Constitución), se aplica únicamente a los particulares, pues la administración siempre requerirá una norma que la habilite con carácter previo.

Evidentemente, que lo dicho no impide que el ordenamiento jurídico confiera potestades discrecionales a la administración, sino solo que esta

discrecionalidad se genere en defecto del ordenamiento. Por tanto, aun en la concesión de las facultades discrecionales, es el ordenamiento jurídico el que las confiere o cuando menos las admite. No existe pues, ningún ámbito en que la administración pueda actuar libremente, ni siquiera cuando está habilitada para actuar discrecionalmente.

Pero el ordenamiento jurídico no solo actúa como un presupuesto de toda actuación administrativa, sino que a la vez constituye un límite de la misma, condicionando el ejercicio de las potestades administrativas. En efecto, la idea misma de todo Estado de Derecho presupone que no existan potestades omnímodas, ilimitadas o indeterminadas, pues ello atentaría contra los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En ese sentido, la atribución de las potestades administrativas por parte del ordenamiento jurídico debe respetar necesariamente este núcleo duro constituido por los derechos y garantías fundamentales de los particulares frente a los administrados.

Finalmente, cabe señalar que el problema principal de mi investigación es ¿De qué manera el ingreso como recaudación del Sistema de Deduciones es inconstitucional?, así también los problemas secundarios están referidos a ¿Cómo se vulnera la libertad de contratación en el SPOT?, ¿De qué forma se vulnera el principio ne bis in idem en el SPOT?, ¿De qué manera se vulnera el derecho a la propiedad en el SPOT? y ¿En qué forma se vulnera el debido procedimiento en el SPOT? Lo cual amerita señalar como objetivo principal el identificar como el ingreso como recaudación del sistema de deducciones es inconstitucional; y, como problemas secundarios señalar como se vulnera la libertad de contratación en el SPOT, identificar en qué forma se vulnera el principio ne bis in idem en el SPOT, señalar de qué manera se vulnera el derecho a la propiedad en el SPOT, así como identificar como se vulnera el debido procedimiento en el SPOT.

II. MATERIALES Y MÉTODOS

En esta investigación se usó el estudio de nivel explicativo, por ser de enfoque cualitativo referente a la interpretación de una situación jurídica actual del problema; cuando se realizó la presente investigación se tuvo en claro que es de un enfoque cualitativo toda vez que se ha realizado un diseño sustantivo criticando ciertas posturas normativas y de fuentes indirectas del derecho, que se han aclarado en cuanto a la discusión de los resultados obtenidos a través de la investigación.

En consecuencia se incluyeron opiniones de especialistas en materia tributaria que están relacionadas con la doctrina existente consistente en artículos y comentarios de destacados juristas sobre la materia controvertida, así como con los objetivos que se trazaron para poder orientar la recolección de información al respecto.

Por lo que, en esta investigación no se contaron con variables, ni con hipótesis debido a que es una investigación de enfoque cualitativo, esto es de interpretación de realidad socio jurídica, donde no se cuantifican los datos, se ha operacionalizado con objetivos, tampoco existen muestras, porque no es una investigación aplicada.

III. RESULTADOS

-ESPAÑA:

- a) **Pérez De Ayal**, (1997). *Los Conflictos de Imposición a Través de las Ficciones en el Derecho Tributario*. Tesis doctoral, Universidad Pontificia Comillas, España.

En la tesis se aborda un tema de preocupante actualidad tributaria, cual es el de la existencia dentro de la legislación fiscal de uno o incluso varios conflictos impositivos por la concurrencia de varios impuestos sobre una misma realidad económica o, en definitiva, manifestación de capacidad económica de un determinado sujeto pasivo; de es esta manera, una determinada persona, por ostentar un patrimonio, adquirir una renta o realizar un determinado acto, va a sufrir el gravamen de dos o más impuestos, soportando así una doble carga impositiva. y esta existencia del conflicto impositivo podría darse de una manera abierta o expresa, coincidiendo claramente los objetos de ambos impuestos o, de otra manera, encubiertamente, logrando que los dos impuestos no coincidan en su gravamen al menos de una manera expresa; y esto se haría mediante un mecanismo por el que una de las dos figuras oculta, a través de sus elementos legales, su verdadero gravamen: y este sería el mecanismo de la ficción.

- b) **Luna**, (2002). *El Derecho a la No Autoinculpación en el Ordenamiento Tributario Español*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, España.

La investigación analiza el encuadramiento del derecho a la no autoinculpación en el ordenamiento tributario español, con especial referencia a la jurisprudencia emanada por el tribunal europeo de derechos

humanos, y el contenido por este asignado al artículo seis del convenio europeo de derechos humanos.

Analiza la actual estructura del procedimiento administrativo sancionador tributario, las resoluciones más importantes en la materia dictadas por el tribunal constitucional español, así como las diferentes adoptadas respecto al tema por parte de la doctrina y la legislación, concluyéndose la existencia de un vicio de inconstitucionalidad en la actual configuración del procedimiento sancionador tributario, por violación del derecho a no auto incriminarse, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24 apartado segundo de la constitución.

c) Mir De La Fuente, (1982) *La Retención Como Garantía Del Crédito Tributario*. Tesis Doctoral. Universidad Illes Balears, España.

La tesis constituye en términos generales una contribución a la teoría general de las garantías del crédito tributario mediante la formulación de un concepto unitario de retención que conviene al derecho de retención tributario y a las demás manifestaciones retentoras por razones tributarias que operan en vía de gestión o de recaudación. sin perjuicio de que a través de las conclusiones a que llega en relación con el derecho de retención tributario por una parte y las retenciones directa indirecta definitiva y a cuenta y la de sueldos y pensiones en vía de apremio por otra se completa el conocimiento y se descubre la cohesión institucional de todas las figuras en cuya virtud quien está obligado a devolver o entregar una cosa puede y debe dejar de hacerlo conservándola o poniéndola a disposición del estado en garantía de un crédito tributario relacionado con ella.

- d) Rodríguez,** (1989) *Los Recargos Como Ingreso Tributario de los Entes Públicos Territoriales. Tesis Doctoral.* Universidad Nacional de Educación a Distancia.

La investigación determina que los recargos objeto de estudio de esta tesis doctoral constituyen ingresos de carácter tributario de diferentes entes públicos. Son recursos que precisan para su establecimiento y cuantificación la existencia de otro tributo.

La memoria doctoral presentada incluye el examen de su concepto naturaleza jurídica, clasificación, evolución histórica y régimen jurídico, así como las necesarias referencias a algunas modalidades de aplicación en el derecho español y comparado.

ARGENTINA:

- a) **Lucero,** (2012). *Hacia el interior de nuestro sistema impositivo,* Tesis de grado. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina.

La tesis determina lo relevante de la imposición de tributos con el objeto de obtener recursos para cubrir el gasto público, ha afligido a la humanidad desde los tiempos más remotos, y salvo raras ocasiones donde los impuestos han incidido en el desarrollo de las civilizaciones, en muchas ocasiones su empleo ha conducido frecuentemente al abuso.

Durante el transcurso de la historia, la imposición ha experimentado una profunda transformación en su esencia, objeto, técnica de recaudación y finalidad a la par de profundos cambios en la organización social, política y económica.

Primitivamente los impuestos fueron prestaciones subsidiarias por una sola vez para fines determinados, por ejemplo para los gastos de

guerra; gradualmente pasaron a ser pagos regulares para hacer frente a los gastos públicos ordinarios.

La historia de la imposición es milenaria, es decir que si bien los impuestos no fueron desconocidos por el mundo antiguo, recién con el estado nacional moderno la imposición adquirió caracteres reconocibles y el sistema tributario se consolidó como la fuente financiera principal de los gobiernos.

Al realizar un relevamiento y estudio exhaustivo de todos los impuestos que conforman nuestro sistema, hemos logrado el objetivo que planteáramos al pretender reunir en un documento, la información necesaria, completa y relevante sobre el tema desarrollado.

Históricamente el sistema tributario tenía en cuenta la persona, era un “sistema personal” que gravaba con los distintos impuestos de acuerdo a la persona, es decir, teniendo en cuenta la situación personal de cada uno, resultando así un sistema más equitativo. Con el tiempo se han introducido muchos impuestos tanto personales como reales, a la circulación y al consumo, volviendo al sistema más inequitativo y abusivo.

En la teoría impositiva se ha discutido con frecuencia la posible existencia de un sistema tributario ideal. Retomamos nuestro objetivo de establecer cómo se cumplen los principios de equidad, generalidad y razonabilidad en el funcionamiento del sistema y podemos concluir que las proposiciones existentes son varias y se dividen en dos grandes grupos, aquellas aplicables a los países subdesarrollados y las referidas a naciones desarrolladas.

El autor afirma, que el sistema tributario fundado en los principios de generalidad y equidad es el medio por excelencia para solventar gastos públicos en un marco de democracia política y economía de mercado y

luego del análisis de la temática abordada, adherimos a la proposición de Nicolás Kaldor, prestigioso economista, profesor, asesor y consejero de países europeos, para el cual un sistema tributario óptimo debe estar integrado por los siguientes gravámenes:

Un impuesto personal sobre la renta, que gravaría inclusive las ganancias de capital.

Un impuesto personal sobre el gasto.

Un impuesto personal sobre el patrimonio neto.

Un impuesto sobre las donaciones y sucesiones.

La característica fundamental de este sistema está en el impuesto al gasto que, a diferencia del impuesto sobre la renta, gravaría el consumo realizado por una persona y no el consumo más la acumulación en un período determinado de tiempo, como sucede en la imposición al ingreso.

De esta forma, al gravar solo el consumo en un esquema de imposición personal se estimularía el ahorro y la inversión privada, lo que ayudaría a la formación de capital, principal problema en los países subdesarrollados.

Si bien es una teoría muy criticada y objetada principalmente porque implica una administración fiscal extremadamente eficaz para poder aplicar dicho impuesto, a nuestro criterio en su esencia este esquema tributario sería muy útil para estimular el ahorro y la formación de capital de la clase media de nuestro país, que es la franja que se ve más afectada por la imposición abusiva e irrazonable de impuestos, principalmente en lo que refiere a los impuestos al consumo, ya que al consumir todo el ingreso no solo no tienen margen para el ahorro sino que terminan tributando más de lo que corresponde a su capacidad contributiva.

Expresa también que, el sistema impositivo es por excelencia el medio para solventar gastos públicos y permitirnos a los habitantes de este país contar con educación pública, transporte, salud y seguridad. Esto evidencia la necesidad de pagar impuestos, sin embargo, esto debería efectuarse sobre las bases de un sistema personal y justo, con características de mayor progresividad, evitando la regresividad que afecta a los sectores de menor capacidad contributiva.

b) Chaumont, León, y Rodríguez, (2011). *Monotributo: impacto de los regímenes desde su nacimiento hasta la actualidad.* Tesis de grado. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. Mendoza, Argentina.

La investigación concluye que desde un principio el monotributo no es un tributo, ya que la definición de tributo no se puede enmarcar en este régimen. Se podría decir que es un “collage” de cosas, que busco mejorar la situación de los contribuyentes y por su estructura termino por empeorar las cosas, siendo un sistema complejo y con un alto grado de exigencias para los contribuyentes.

Considera que el Régimen nació como un sistema para favorecer el cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones fiscales. Hoy en día, en virtud de que las innumerables modificaciones han generado un mayor número de requisitos y deberes formales para el obligado, y complicando sus deberes fiscales, se ha desvirtuado la esencia de ser monotributista. Quien quiera ser monotributista debe analizar permanentemente (al extremo de tenerlo que hacer diariamente) parámetros de inclusión, de permanencia y de exclusión, los que nos lleva a cuestionarnos si sigue cumpliendo con el objetivo de simplicidad que promovió su implementación en 1998.

Con la última reforma los contribuyentes que se encuentran en las categorías más altas no se ven tan beneficiados permaneciendo en el sistema, e incluso en algunos casos, conforme lo analizado, conviene estar inscripto en el Régimen General.

Para el proceso de inscripción es necesario tener conocimiento de informática, pero esto es un problema o una limitación ya que el contribuyente que normalmente se adhiere al régimen no cuenta con computadoras, internet, debiendo contratar un asesoramiento (Contador), para realizar las tareas necesarias, como por ejemplo inscripción, categorización, recategorización, declaración jurada informativa, baja, renuncia, etc.

El nacimiento del monotributo social tiende a regularizar la situación de grandes sectores de la población que realizan actividades alternativas e informales, y que estaban excluidos de los sistemas de seguridad social (por ejemplo los cartoneros).

Esto consiguió darle una mayor formalidad a dichas actividades, ya que la AFIP busca que todo el que realice una actividad económica tenga una regulación, como contribuyente.

En cuanto al aporte jubilatorio no se modificó, y a nuestro criterio debería existir una actualización a dicho importe y una diferenciación en el aporte de cada categoría, debido a que consideramos injusto que todos se jubilen bajo las mismas condiciones.

La desaparición del monotributo eventual perjudicó a muchos contribuyentes que en caso de no estar incluidos en las normas y requisitos del Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente,

deberán categorizarse en las nuevas opciones, debiendo inscribirse en la categoría que corresponda del monotributo.

Uno de los problemas que aún tiene el monotributo, es que el fisco no realiza un control sobre los contribuyentes, debido a que la mayoría de estos se categorizan optando por pagar solamente la parte de impuesto integrado, no cumpliendo con uno de los objetivos principales del Sistema que era que un contribuyente pequeño pueda contar con una prestación básica en cuanto al aporte jubilatorio y obra social.

Como conclusión final sobre el monotributo afirma que es un sistema que aún tiene innumerables falencias, las cuales no fueron solucionadas y en algunos casos agravados por las distintas reformas. Como propuesta se debería eliminar el actual régimen, tomando en consideración las reales necesidades del contribuyente, beneficiándolo con un sistema simple y claro, como se puede observar en algunos países vecinos.

- c) **Molina**, (2008). *Impacto de la presión impositiva local sobre la competitividad de las empresas de Mendoza*: Tesis de Maestría. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. Mendoza, Argentina.

Sobre el tema del Impuesto a los Ingresos Brutos

El primer objetivo particular propuesto en el trabajo fue el de verificar si la evolución de la recaudación del Impuesto a los Ingresos Brutos en Mendoza, en comparación con el resto del país, se compadece con su crecimiento económico relativo.

Demostró que si se relacionan los datos referidos a la recaudación en Mendoza - en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos- y del conjunto de las 24 jurisdicciones del país y se hace un análisis “punta a punta” del período comprendido entre los años 1994 a 2006, se aprecia una

importante disminución de la participación de la Provincia respecto del monto total recaudado, que alcanza al 21%.

El nivel de actividad de la Provincia no parece ser la razón que explica el comportamiento en el nivel recaudación relativa, ya que la participación del Producto Bruto Geográfico de Mendoza en el Producto Bruto Interno Nacional muestra una tendencia creciente en el período bajo análisis (“punta a punta”) del 18%.

Ante el hecho concreto, de que en términos relativos la participación de Mendoza ha experimentado en el período bajo análisis una participación variable (y durante muchos años creciente) en el nivel de actividad nacional y su recaudación de Ingresos Brutos no ha respondido consecuentemente a dicha evolución, se indagaron las causas de éste fenómeno, a través de los dos componentes fundamentales de la recaudación: las alícuotas y la base imponible.

En ese orden de ideas, el segundo objetivo particular de la tesis implicó determinar si las alícuotas del Impuesto a los Ingresos Brutos aplicadas en Mendoza son superiores al promedio, o a las más utilizadas, en las 24 jurisdicciones del país.

CHILE:

- a) Cerpa, (2012) *Los Principios Constitucionales Del Derecho Tributario.*** Tesis para optar el título de licenciado. Universidad De Chile, Santiago, Chile.

Al llegar a las líneas finales de este trabajo, de un tiempo más o menos largo, como cuestión previa, debemos señalar, que estimamos

haber logrado delimitar los Principios Constitucionales del Derecho Tributario y caracterizarlos adecuadamente.

Para lograr este objetivo, que en ningún caso planteó desde un comienzo como una tesis sino que, por el contrario, éste era tan sólo una simple señal o punto de partida para esclarecer conceptos y principios jurídicos mediante una investigación científica, debimos abordar temas y materias interesantísimas del Derecho Público.

Así, avanzando en la labor memorística, encontraron novedades de la doctrina, por ejemplo con la institución del orden público o Jus Cogens, cuyas normas son inderogables. Inderogabilidad que al verificar un breve repaso histórico, nos remontará, con sorpresa, a la era del Jus Publicum Romano y más atrás aún, estas normas superiores de orden y categoría tanto jurídica como moral, las encontramos en el siglo sexto antes de Jesucristo, en los tiempos de la antigua Babilonia, liderada por Nabucodonosor, quien juzgó y condenó a Sedecías, rey de Judá, por las atrocidades cometidas, a este efecto, léase el Libro de Jeremías, Capítulos 15 al 19 de la Santa Biblia.

Como conclusión final, expresó la convicción que el Derecho Tributario, amerita una mayor y mejor atención por parte de los tratadistas y la doctrina, toda vez que hemos encontrado literatura muy dispersa referida a la parte general del Derecho Tributario, en particular a la íntima comunicación que tiene con el Derecho Constitucional, los principios, los valores, las normas del orden público, las garantías individuales del contribuyente, materias todas que hemos tocado en esta Memoria, pero jamás de un modo exhaustivo, toda vez que ésta no ha tenido en ningún caso la pretensión de agotar las materias tratadas, a lo más, hacer una breve exposición de éstas, a la luz de un memorista estudioso, ávido de

aprender cada día un poco más de la ciencia que ha elegido como su afán de vida, pero sin olvidar, que hay limitaciones difíciles de soslayar, inexperiencia y la certeza de que tan solo soy un memorista.

- b) Grunewaldt, y Lastra, (2003) *Análisis Crítico Del Sistema Jurisdiccional Tributario Chileno*. Tesis para optar el título de licenciado. Universidad De Chile, Santiago, Chile.**

Constataron durante el estudio, un sistema jurisdiccional tributario que adolece de gravísimas falencias que requieren un cambio profundo. Esta modificación debe partir por la estructura del sistema, que es sin lugar a dudas la que presenta mayores problemas, sin pasar por alto el procedimiento tributario, debiendo crearse un órgano independiente e imparcial que imparta justicia en materia tributaria en concordancia con una regulación legal que contemple la igualdad de armas o bilateralidad de la audiencia en el juicio tributario.

El proyecto de ley presentado por el Poder Ejecutivo pareciera ser la gran solución a este cada vez más desgastado sistema. Sin embargo, del análisis de éste, se constata que si bien esta propuesta constituye un importante paso, no cumple con los objetivos necesarios para que en materia tributaria exista un órgano jurisdiccional completamente independiente de la Administración.

Crean que debe realizarse un estudio serio y profundo del mismo en la Cámara de Diputados y en el Senado, a fin de salvar las numerosas deficiencias que presenta, para así cumplir con la gran tarea pendiente que existe en esta materia.

Para concluir pusieron énfasis en que el proyecto de ley que crea los tribunales tributarios es sólo parte de la transformación que debe realizarse

a nuestro sistema tributario jurisdiccional actual, el que sin lugar a dudas debe ser el fiel reflejo de una nación que aspira a garantizar a todos sus habitantes una igualitaria y racional justicia tributaria.

- c) **Schultz**, (2012) *Elusión Tributaria Desde El Punto De Vista De La Legislación Extranjera*. Tesis para optar el título de Licenciado. Universidad De Chile. Santiago, Chile.

La elusión sin duda es una práctica recurrente en todo el orbe, que obliga a los gobiernos a tomar una decisión legislativa al respecto, sea imponiendo una cláusula general antielusiva o previniendo y corrigiendo las prácticas elusivas que tanto les molestan, no sólo a los gobiernos sino que a la ciudadanía entera que ve con malos ojos que algunos privilegiados dejen de pagar o se paguen menos impuestos que lo que corresponde.

Como en la legislación comparada se hace un enorme esfuerzo para atacar con fuerza la elusión, con figuras que restringen la inventiva del contribuyente hasta casi anularla. No obstante hemos visto en los fallos estudiados que aún con una cláusula antielusiva los contribuyentes buscan eludir el pago de los tributos. Tal vez sea un ejemplo a seguir en nuestro país en que cada día aumentan las mermas por la vía de la elusión, pero creemos que con nuestra arraigada cultura civilista, siempre atenta a las formas, es difícil pretender cambiar la fórmula de un momento a otro. Ello no podrá hacerse sin recorrer un largo camino hacia un cambio de mentalidad del contribuyente.

En definitiva, sea cual sea la figura que finalmente se decida imponer en nuestro país, lo importante es que se sincere y se aclare legislativamente cuál es la posición que el Estado tendrá frente al tema, pues lo peor es la indecisión, la que no hace más que traer inseguridad en el contribuyente.

Afirma que se deben sentar las bases de un país que se asiente en la equidad y la razonabilidad, donde impere la ley y la justicia, y para ello debemos tener reglas claras. Mientras ello no ocurra, la elusión seguirá siendo uno de los mecanismos adoptados por los contribuyentes para desconocer el derecho del Estado para exigir un impuesto que siempre se percibe como injusto.

En la actualidad la administración, con el objeto de sancionar las conductas abiertamente elusivas, tiende a interponer acciones criminales contra los contribuyentes, quienes muchas veces terminan por rendirse y propender a acuerdos para evitarse un largo y costoso juicio que teme que puede terminar en multas que exceden con creces el valor de lo eludido. Esta práctica es nefasta para la seguridad jurídica y atenta, al final de cuentas, contra la economía.

Estima que el Estado debe finalmente promover la dictación de alguna norma antielusiva o por el contrario dar señales claras de que la Administración no persiga criminalmente conductas elusivas, pues sea cual sea el camino que se adopte por nuestros legisladores, el miedo es hoy el mejor aliado de nuestra Administración tributaria.

Tesis nacionales

- a) Alvarez Y Dionicio (2008)** *influencia de la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central en la situación económica y financiera de la empresa transialdir sac. en el bieno 2006-2007.* Tesis para optar el título profesional de Contador Público. Universidad Privada del Norte, Trujillo, Perú.

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central como medida administrativa, atenta contra el principio de no confiscatoriedad ya

que las empresas sujetas al sistema no pueden disponer libremente de sus fondos detraídos.

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central ha influido de manera negativa en la situación económica y financiera de la empresa Transialdir S.A.C.

El efecto financiero específico de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central se aprecia en la disminución significativa de los indicadores de Liquidez general, Liquidez absoluta, Capital de trabajo y el Flujo de caja, en tanto el efecto económico se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento externo; debido a la falta de liquidez de la empresa para cumplir sus obligaciones con terceros.

b) Paredes, (2014) *La Capacidad Contributiva en los Impuestos Desde la Perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los Índices o Manifestaciones De Riqueza.* Tesis para optar por el título de Abogado. Pontificia Universidad Católica Del Perú, Lima, Perú.

La noción tradicional del principio de capacidad contributiva exigía necesariamente que los impuestos graven índices o manifestaciones de riqueza como la renta, el patrimonio y el consumo. A mi entender, esta idease fue gestando producto, en primer lugar, de los aportes de algunas de las teorías de la “causa”, que concebían la capacidad contributiva como causa del impuesto –sobre todo lo desarrollado por Griziotti y Jarach–y, en segundo lugar, en el derecho constitucional, se erigía el principio de capacidad contributiva como concretización del principio de igualdad, que exigía parámetros objetivos para establecer cuándo dos situaciones son iguales o desiguales.

Además, de acuerdo con la visión tradicional del tributo, se entendía a este último como una herramienta para la recaudación y, en ese escenario, el principio de capacidad contributiva era el principio que regía la justicia en materia tributaria, y servía como criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador tanto en la creación como en el reparto de los tributos.

Sin embargo, el hecho de que el impuesto sea un instrumento que pueda servir no solamente a una finalidad recaudatoria, sino también a una serie de fines, que pueden ser de los más variados en vista de la amplitud del programa constitucional, altera la visión tradicional del tributo y con ello, se relativiza la noción también tradicional del principio de capacidad contributiva.

En tal sentido, se podrían crear formas impositivas que no necesariamente graven los típicos índices o manifestaciones de riqueza ya mencionados. Dos casos concretos son: por un lado el ITF que grava la circulación del dinero, y cuyo objetivo principal, para el cual ha sido establecido, es la lucha contra la evasión fiscal, dado que ayuda a generar una fuente de información para efectos de facilitar la fiscalización tributaria; y por otra parte, tenemos a los impuestos ambientales que gravan aspectos negativos del comportamiento productor o consumidor, es decir, la contaminación haciendo abstracción de la renta o beneficios y, en cuyo caso, su objeto es reducir los niveles de polución que generan determinadas actividades empresariales.

El entendimiento que concebía al principio de capacidad contributiva como fundamento de la imposición, en el sentido de que no se puedan crear impuestos que no graven los clásicos índices o manifestaciones de riqueza, es una idea que tiene como base la consideración del impuesto

como instrumento para la recaudación. No obstante, al aceptarse el hecho de que puedan existir otros fines que cuenten con respaldo constitucional, y en este contexto, la concurrencia de otros principios constitucionales junto con el principio de capacidad contributiva, puede derivar en situaciones de conflictos o antinomias en determinados casos concretos. En virtud de que no existe una jerarquía de principios, la forma de resolver el conflicto o antinomia es la ponderación. En la ponderación, en efecto, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto; en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión. El resultado de la ponderación no ha de ser necesariamente el equilibrio entre tales intereses, razones o normas; en ocasiones tal equilibrio, que implica un sacrificio parcial y compartido, se muestra imposible y entonces la ponderación desemboca en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto. En este contexto, no se aceptaría de manera inflexible la aplicación de la noción tradicional del principio de capacidad contributiva, sino se relativizaría.

Es necesario considerar que la capacidad contributiva es ante todo una cualidad subjetiva; es decir, una condición que debe tener el sujeto para que pueda surgir la obligación a cargo suyo de pagar impuestos y, por otra parte, nazca el derecho de crédito a favor del Estado para exigir la prestación correspondiente. La idea de que los presupuestos legales graven índices o manifestaciones de riqueza sirve como parámetro objetivo para asegurar que los impuestos recaigan finalmente sobre sujetos que sí cuenten con capacidad contributiva

Sin embargo, pueden existir casos en los cuales ocurra el hecho previsto legalmente, y se genere la obligación tributaria, pero en la realidad el sujeto no tenga aptitud para contribuir (aplicación de impuestos al patrimonio, por ejemplo), lo cual sirve como un argumento más para relativizar la idea rígida de que los tributos recaigan sobre los típicos índices o manifestaciones de riqueza.

Una mención aparte merece el desarrollo del principio de capacidad contributiva en el derecho constitucional peruano. Este principio no ha sido expresamente contemplado en la Constitución Política de 1993, sin embargo, tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina nacional reconocen su carácter de principio implícito que se desprende del principio de igualdad. Si bien, el Tribunal Constitucional ha conceptualizado a la capacidad contributiva como la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, es decir como una cualidad subjetiva, aunque seguidamente señala que dicha aptitud viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza, en algunos casos concretos ha aplicado mecánicamente esta última idea y ha confirmado la constitucionalidad de impuestos que si bien recaían sobre un índice de riqueza inobjetable (caso del IEAN o el Impuesto Predial), era evidente que en dichos casos el contribuyente no tuviera capacidad de pago por verificarse en los hechos una situación económicamente precaria. Dicho lo anterior, concluyo diciendo que la capacidad contributiva es un principio que se refiere a una cualidad subjetiva —o situación patrimonial— que debe tener el contribuyente para estar obligado a pagar impuestos. Debo afirmar que no niego, sino que, por el contrario, reconozco la importancia que para ello tiene la existencia de criterios objetivos como el hecho de que los impuestos graven índices o manifestaciones de riqueza; sin embargo, en ciertos casos, como los ya comentados, y en otros que puedan venir en el futuro, la aplicación del principio de capacidad contributiva en su noción tradicional no podrá hacerse de manera rígida, sino que deberá flexibilizarse de acuerdo a lo que las circunstancias requieran, pero no de cualquier manera y a cualquier precio, sino de acuerdo a determinados parámetros, que no son otros que las reglas de la ponderación.

- c) **Villanueva**, (2013) *Factores Tributarios Causantes De La Informalidad Del Sector De Comercialización De Lubricantes Automotriz En Lima*

Metropolitana. Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú.

La presión tributaria es determinante para propiciar el ingreso a la informalidad. La presión tributaria se refleja alta en relación al capital, ventas y utilidades. Un incremento en el nivel de impuestos que pagan los empresarios prácticamente los desplazaría al sector informal debido el pequeño tamaño de sus negocios. Si el nivel de impuestos fuera menor, la primera opción de los empresarios sería aumentar su capital de trabajo. Existe un deseo por parte del empresario de que sean menores y mejorar su rentabilidad para crecer.

Los trámites administrativos y tributarios también son importantes en la generación de informalidad. Estos trámites producen dificultades en los procesos de formación y de operación de la empresa y tienen su raíz en el papel múltiple que cumple el empresario para conducir su empresa. Esto afecta el costo de oportunidad que representa para la empresa el tiempo y el dinero necesario para la realización de trámites y resolver las trabas propias de los mismos.

Las multas y sanciones tributarias es un factor relevante en la propensión a la informalidad. Las sanciones tributarias representan la variable con mayor incidencia en la propensión a la informalidad ya que es considerada excesivamente relevante en un 76% por los empresarios. Esta percepción tiene un papel importante en la decisión de mantenerse o pasar a la informalidad, pues muestra la confianza que tiene el empresariado del sector respecto al funcionamiento del órgano supervisor tributario. La magnitud de sanciones tributarias muestra la existencia de una conducta informal en algunos momentos (al no cumplir con las obligaciones tributarias) y una propensión a volverse informales. La valuación subjetiva que se tiene respecto a percibir multas tributarias ha sido consideradas prioritariamente altamente relevantes. Se asume que esto se da

principalmente por el costo de oportunidad que representa tener que subsanar las deudas y la posición que enfrentan ante sus clientes. La consideración de clausura definitiva o temporal es entendida como determinante para la continuidad del negocio. La nueva normativa tributaria aplicada desde el 2012 donde se detecte la no emisión del comprobante de pago es severa ya que puede ocasionar el cierre temporal en la primera intervención. La carga administrativa generada por la presentación de estados financieros implica nuevos costos generados para presentarlos, lo cual ha sido considerado alta. También se percibe alta la dificultad en la constitución de la empresa.

La decisión de pasar a la informalidad depende de la presión tributaria. El IGV/Ventas y el IR/Utilidades reflejan la relación, mostrándose más marcada esta última.

La propensión a la informalidad depende fuertemente de la magnitud de las sanciones tributarias.

El nivel de complicación de trámites burocráticos afecta la decisión de pasar a la informalidad siendo la relación de trámites cotidianos más marcada que la de trámites en constitución.

- d) **Chura**, (2013) *Factores La Elusión Tributaria Y El Cumplimiento De Las Normas Tributarias En El Mercado Central De Lima Metropolitana 2012*. Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú.

No se controla los vacíos legales lo que ocasiona que no se logre la transparencia de los hechos económicos en el Mercado Central de Lima Metropolitana.

No se establecen mecanismos para evitar las modalidades de elusión tributaria lo que impide lograr una adecuada información contable-tributaria de los empresarios del Mercado Central de Lima Metropolitana.

No se logra contrarrestar la competencia desleal propiciando el incumplimiento de los impuestos directos e indirectos en el Mercado Central de Lima Metropolitana.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) no contribuye a mejorar los procedimientos tributarios originando que no se pueda evitar la elusión tributaria en el Mercado Central de Lima Metropolitana.

- e) Quintanilla, (2013) *Aplicación De La Auditoría Fiscal Como Estrategia En La Detección De La Evasión Tributaria A Nivel De Las Empresas De Servicios Comerciales De Lima Metropolitana, 2006-2010.*** Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú.

Los resultados obtenidos en el trabajo de campo, permitieron determinar que el desarrollo de las estrategias establecidas por el ente fiscalizador, determinan el nivel de abstención dolosa del impuesto dejado de pagar por la empresa.

Los resultados obtenidos permitieron conocer que la aplicación de los procedimientos de fiscalización, ayudan a determinar el ocultamiento de documentos relacionados con la tributación.

Se ha establecido que el nivel técnico del informe de auditoría fiscal, establece el tipo de modalidad delictiva que afecta al Fisco.

Se ha determinado que la evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias que se aplican en la fiscalización, permite identificar si las empresas de servicios comerciales, están cumpliendo con las obligaciones tributarias.

Los resultados obtenidos permitieron establecer que la determinación de la veracidad de los resultados de operaciones y situación financiera, ayuda a establecer el perjuicio tributario ocasionado al Estado.

Se ha determinado que la aplicación razonable de las normas contables, ayuda a establecer el tipo de carga tributaria dejado de pagar por las empresas de servicios comerciales.

En conclusión, los datos obtenidos y posteriormente sometidos a prueba estadística permitieron establecer que la correcta aplicación de la auditoría fiscal influye favorablemente en la detección de la evasión tributaria a nivel de las empresas de servicios comerciales de Lima Metropolitana, 2006-2010.

- f) **Castillo, Hualparimachi, , Alcántara,** (2005) *Consultoría Tributaria*. Tesis para optar el título de Abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú.

De acuerdo a los resultados obtenidos en el estudio realizado por la CONFIEP, la Consultoría Tributaria, es la especialidad de consultoría de mayor demanda en el Perú; determinándose que del 92% de los empresarios encuestados respondieron a favor de dicha elección.

Así también, según dicho estudio, la mayoría de las empresas desconocen o realizan una interpretación errónea de las normas tributarias. Tal situación ocasiona que dichas empresas, entre otros, realicen un planeamiento estratégico deficiente, incurran en un cálculo incorrecto de los

impuestos y no aprovechen las bondades de los beneficios tributarios; aspectos que inciden en un menor rendimiento económico de las empresas.

La gran mayoría de las auditorías tributarias efectuadas por SUNAT a las diferentes empresas devienen en reparos tributarios por incorrecta interpretación o desconocimiento de las normas tributarias y por una inadecuada implementación de controles internos en la empresa.

Existe diversidad de empresas de consultoría que ofrecen el servicio de Consultoría Tributaria pero de una manera conexas a su actividad principal, sin embargo son pocas las empresas que ofrecen exclusivamente el servicio de Consultoría Tributaria en el Perú, las cuales se dedican adicionalmente a la publicación de revistas especializadas en materia tributaria, legal, laboral o contable, o brindan capacitación en materia tributaria.

- g) **Díaz**, (2007) *La Política Tributaria en el Perú de 1930 a 1948. De los Impuestos Indirectos a los Impuestos Directos*. Tesis para optar el título de Abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú.

Del análisis se probó la hipótesis de trabajo que los impuestos directos tuvieron una creciente participación desde 1930 a 1948. En relación a la presión tributaria interna se encontró que su tendencia se explicó por los impuestos directos.

En relación con la reacción de los agentes económicos, en opinión de ciertos contribuyentes, no existían o no se aplicaban los “principios superiores de la tributación”¹⁵⁷: la equidad, la transparencia, la comodidad de pago y la economía de la recaudación. Primero, especialmente los agro-exportadores, consideraron que el sistema tributario no fue equitativo ni justo; ya que el sistema establecía diferencias a la hora de gravar a las

diferentes actividades económicas. Segundo, manifestaron que el sistema impositivo no era transparente porque señalaban que las leyes tributarias no eran claras y arbitrarias. Tercero, mostraron que la forma y tiempo en que se recaudaban los tributos no eran convenientes para el contribuyente; violándose así el principio de la comodidad de pago. Cuarto y último, diversos agentes económicos consideraron que la recaudación de tributos les ocasionaba costos, probablemente mayores costos de transacción. De suma importancia es el hecho de que estas reacciones en contra de la política tributaria del gobierno venían de los sectores de mediano y alto ingresos mostrando que el sistema tendió a ser progresivo.

Para finalizar, se puede decir que los ingresos tributarios fueron vitales para el erario nacional; con una participación cada vez mayor de los impuestos directos que favoreció un sistema tributario más progresivo. Por otro lado, la mayoría de déficits no se dieron a causa de una falta de ingresos; sino más bien a la política de gasto que se siguió, especialmente en los gobiernos de Prado y en el del presidente Bustamante y Rivero. El Perú pasó por una modernización del sistema tributario y de la administración tributaria que hizo posible una política impositiva en busca de mayores ingresos tributarios.

Resultado de la política tributaria, especialmente de Benavides y Prado, la presión tributaria¹⁵⁸ mantuvo una tendencia creciente a lo largo del periodo. De modo que los resultados económicos no fueron consecuencia únicamente de la política tributaria sino de una combinación de políticas fiscales, monetarias, comerciales y por la influencia de la economía internacional sobre la economía peruana.

Doctrina Internacional

La Elusión Fiscal en Chile

Al respecto es preciso entender que existen 4 fases o etapas marcadas en la forma que tiene un contribuyente de enfrentar su tributación, sin perjuicio de que siempre existen contribuyentes que no se preocupan por el fenómeno impositivo: 1) la economía de opción, 2) la planificación fiscal, 3) la elusión fiscal, y 4) la evasión fiscal.

Economía de opción y planificación fiscal

En el extremo situamos la economía de opción, en la cual el contribuyente tiene ante sí diversas posibilidades de realizar su acto jurídico, y elige aquel en el cual no debe ingresar el tributo siempre que el ordenamiento no prohíba esa conducta. Por ejemplo, si una persona quiere comprar una casa y prefiere la que tiene alguna franquicia tributaria por sobre la que no la tiene, (caso de los DFL 2), o que prefiere formar una sociedad agrícola para aprovechar las ventajas de la presunción de renta de la tributación agrícola. También aquel en que una persona que tiene un negocio en que mantiene la mayor parte de las utilidades en la empresa y opte por acogerse al beneficio contemplado en el artículo 14 quáter de la Ley de la Renta y así poder tributar exclusivamente por los retiros.

La mayoría de los autores hacen sinónimos los términos de planificación fiscal y economía de opción.

Norberto Rivas define la planificación tributaria como un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, El art. 14 quáter faculta a ciertas personas para eximirse totalmente de la tributación por las utilidades no retiradas siempre que cumplan con los siguientes requisitos: 1) Ingresos totales del giro que no superen 28.000 UTM,

2) No poseer ni explotar derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociaciones o cuentas en participación, 3) Capital propio no supere 14.000 UTM. cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla.

La planificación tributaria o economía de opción, por su parte, implica conocer a cabalidad las leyes tributarias, las posibilidades y beneficios que ellas otorgan, y de hecho muchas veces es la propia autoridad tributaria la que promueve la utilización de algunos beneficios tributarios para disminuir o diferir el pago de impuestos con objetivos de inversión o de ahorro u otro objetivo social o económico, tales como las franquicias, las exenciones, presunciones de renta, etc.

Por planificación tributaria o economía de opción (que para estos efectos estimamos que son sinónimos) debemos entender la acción u omisión que tiene como objetivo evitar, aminorar o dilatar el pago de los impuestos, través de la utilización de las opciones legalmente existentes que otorgan al contribuyente un derecho a elegir entre dos o más opciones válidas.

Como señala Ferreiro Lapatza, -aunque extranjero es plenamente aplicable en Chile- donde la economía de opción o la planificación fiscal adquieren su verdadero significado es en la adecuada utilización de las diferentes formas negociales con la única finalidad de conseguir un ahorro de impuestos, finalidad que tiene su fundamento en la libertad que nuestra Constitución proclama como “referente primero de nuestra organización social” (Ferreiro (2007) Doctrina científica. Recuperado de: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=58589>)

Sin duda Ferreiro en este párrafo se refiere más bien a la planificación fiscal, pues ésta no se vale de la utilización de formas negociales, sino que

más bien usa los mecanismos que establece la ley para conseguir un ahorro impositivo.

La elusión fiscal

La elusión fiscal o tributaria por su parte, consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho –aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica- y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria.

Con la elusión tributaria se impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente. En cambio en la evasión tributaria la obligación tributaria nació y el contribuyente, mediante maniobras dolosas u omisiones, no permite que la administración tributaria tenga conocimientos de ella, o permite que la conozca por un monto distinto.

Rodrigo Ugalde y Jaime García (Ugalde y García (2009) *La prescripción en materia tributaria*, legalpublishing, p.229) sostienen que la elusión es un escalafón o grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de “lagunas”, vacíos, errores o contradicciones del legislador.

Hay otros autores que estiman que la elusión es una conducta ilícita, al igual que la evasión. Otros distinguen entre elusión permitida y no permitida, para hacer la diferencia entre elusión tributaria y planificación.

A nuestro juicio no hay una clara diferenciación en la doctrina chilena entre lo que debe entenderse por planificación fiscal y elusión. Nosotros entendemos

que la diferencia radica fundamentalmente en el uso o abuso de formas jurídicas, la simulación y el fraude de ley.

La utilización de lagunas o vacíos legales no debe considerarse elusión sino que simple planificación tributaria. Por ejemplo, si una persona vende un inmueble a una sociedad anónima abierta de la que es socio en menos de un 10%, no hay elusión puesto que no utiliza formas jurídicas atípicas sino que se cumple estrictamente con la legislación. Podría decirse entonces que usa una laguna o vacío legal, pero no es así, puesto que bien pudo el legislador prohibirle del todo la venta a la sociedad anónima de la que es socio, pero entendió que una persona con menos de un 10% no tiene la facultad de influir en la decisión de compra de un bien raíz, razón por la que no lo sanciona con la aplicación de impuestos. El contribuyente no utiliza entonces un vacío, sino que una facultad legal.

La elusión fiscal entonces será entonces el paso siguiente a la planificación fiscal, esto es, evitar, a través del uso de formas jurídicas atípicas o infrecuentes y/o con abuso del derecho o fraude de ley, que nazca la obligación tributaria. También se le suele llamar entre nosotros planificación tributaria agresiva.

Cualquier otra distinción entre elusión y planificación fiscal creemos que sólo conduce a un equívoco y a malos entendidos, y por ello es preferible entender la elusión como la utilización de figuras atípicas y/o con abuso de derecho, aspectos que finalmente la diferencian de la planificación o economía de opción.

La evasión fiscal

Al otro extremo tenemos la evasión tributaria, que es la eliminación o disminución del monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal

resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales.

Un presupuesto indispensable de la evasión es la verificación del hecho imponible.

La gran diferencia entre la elusión y la evasión fiscal es que en la primera no alcanza a nacer la obligación tributaria, proceso que si ocurre respecto del que la evade.

La rebaja tributaria como único o principal motivo económico

Nadie discute que los impuestos son uno de los elementos que se consideran a la hora de decidir la realización o no de un negocio. La duda surge cuando los tributos son el único o principal motivo económico que se considera por el contribuyente para la celebración de un acto o negocio jurídico.

Tal como señala Antonio Durán-Sindreu, (Durán-Sindreu , (2015) recuperado de: <http://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-economia-fiscal-antonio-duran-sindreu-vuelve-presidencia-asociacion-espanola-asesores-fiscales-aedaf-20120130114449.html>) el problema surge cuando la fiscalidad es el único o principal motivo que justifica la decisión del contribuyente. La cuestión a dilucidar no es, por tanto, si los impuestos son o no un motivo económico, sino que si éstos pueden ser el único motivo que justifique la elección de una u otra forma negocial.

Supongamos que una persona natural adquirió hace poco una propiedad y si la vende antes del año deberá pagar impuesto por el mayor valor. Para evitar ese impuesto se pone de acuerdo con el futuro comprador y celebran primero un contrato de promesa de compraventa y así esperar el año necesario para que el mayor valor no quede afecto a tributación; o si celebra

un contrato de promesa a fin de esperar la baja de tasa del próximo año, en caso que igualmente quede afecto a impuesto de primera categoría. Nadie podría objetar su motivación meramente fiscal para la celebración del contrato de promesa.

Según expone Alejandro Dumay, si una operación se realiza con el exclusivo fin tributario, ello no hace ilegítima a la operación o negocio realizado, sino que aquella quedará sujeta a la aplicación del art. 64 del Código Tributario, si es de aquellas operaciones que el Servicio de Impuestos Internos puede tasar de acuerdo a lo señalado en la referida normativa legal.

Al respecto cabe tener en cuenta lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos en relación con el tema en la circular 45 del año 2001, que citaremos más adelante.

La licitud de la elusión fiscal en Chile

En Chile entonces, reiteramos, el concepto de elusión no comprende la planificación tributaria y la elusión fiscal con uso de figuras infrecuentes, como se ha planteado en la legislación extranjera, toda vez que en Chile la elusión tributaria es lícita y el contribuyente está plenamente autorizado para utilizar las formas o figuras jurídicas que estime adecuadas a sus intereses y negocios.

El fundamento para sostener la licitud de la elusión, según Ugalde, es claro: el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible previsto se realice, recurriendo a las formas o figuras jurídicas no gravadas por el legislador, aún cuando aquello pueda ser considerado como error legislativo.

Además la propia Corte Suprema de Chile así lo ha señalado al decir que elusión consiste en evitar algo con astucia, y no necesariamente es antijurídico.

No obstante la tajante aseveración anterior, hay autores que la consideran ilícita, entre otros, Norberto Rivas, quien estima que la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito. Continúa señalando que a su juicio la elusión tributaria es una conducta ilícita y antijurídica del contribuyente, cuya finalidad es evitar formalmente el nacimiento de la obligación tributaria. Expresa que después de la dictación de la ley 19.506 no cabe duda alguna que la elusión es una conducta ilícita.

También lo entiende así Héctor Villegas, (Villegas, (2001) curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, ediciones Buenos Aires) quien sostiene que ésta es una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.

En Chile no se podría argumentar que el sólo hecho de adoptar una figura contemplada en la ley para evitar o aminorar la carga tributaria podría ser dolosa, puesto que incluso en España, en que existe una cláusula antielusiva general, la elusión no es sancionada penalmente, tal como se verá más adelante.

Como hemos señalado, el problema claramente se plantea con la elusión, entendido como aquella que requiere de abuso de formas jurídicas o fraude de ley, y es éste el que molesta a la Administración, que busca perseguir y sancionar al contribuyente que las utiliza, sin perjuicio de que también busca eliminar el abuso en la planificación tributaria a través de la dictación de nuevas leyes o de modificar las existentes, llenando los vacíos que se producen. Un ejemplo de ello lo podemos ver en el tantas veces modificado artículo 21 de la Ley de la Renta, que entre otros, buscó gravar al empresario

que compraba vehículos y casas a través de su sociedad para uso personal y así burlar el impuesto a las personas físicas. Hoy se le presume un retiro por la utilización de esos bienes.

El abuso de formas jurídicas

Hemos señalado que para que exista elusión es necesario que haya abuso de formas jurídicas, y existe abuso de formas jurídicas cuando se utilizan formas contractuales dándoles otro sentido que el que normalmente tienen, con el único objeto de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

En atención a que no encontramos en Chile doctrina sobre el abuso de formas jurídicas es que recurrimos a la extranjera, que nos parece aplicable al caso y muy elocuente. La derogada norma tributaria alemana (Reichsabgabenordnung), decía: El débito tributario no puede ser eludido ni disminuido mediante el abuso (Missbrauch) de formas o posibilidades de configuración del Derecho civil, y luego conceptualiza el abuso de formas, señalando que se da mediante tres requisitos copulativos: 1) Que hayan sido elegidas formas o negocios jurídicos insólitos, es decir, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas, con el fin de eludir el impuesto; 2) Que las partes obtengan sustancialmente desde el punto de vista económico el mismo resultado que habrían obtenido si hubiesen adoptado la forma jurídica correspondiente a las relaciones económicas; y 3) Que las desventajas jurídicas que la vía adoptada lleva consigo no tengan en realidad ninguna importancia o tengan sólo una importancia mínima.

Es importante señalar al respecto que, tal como dicen Bühler y Stickrodi, (Bühler y Stickrod, Steuerrecht, vol I. Allgemeines Steuerrecht, Th. Gabler, Wiesbaden, 1960, p.197) las formas jurídicas civiles no tienen en sí mismas nada de abusivo. Pero el abuso de formas no está en ellas mismas, sino que en el mal uso que de ellas se hace deformando su objetivo típico (causa del negocio) para perseguir por su medio finalidades económicas distintas de las

que por su propia naturaleza el Derecho les atribuye. Estos objetivos, que pueden ser lícitos en el orden privado, no lo son en el tributario, ya que producen el resultado antijurídico de la no satisfacción del impuesto debido. Por un lado, al ampliar lo fraudulento a lo insólito, se incluyen en el fraude a la ley supuestos que nada tienen que ver con él. Un acto no es fraudulento por el simple hecho de ser insólito, sino, repetimos, por que mediante una deformación de su estructura (un abuso de él) se logra un resultado tributariamente antijurídico. El legislador no suele recoger las conductas desusadas precisamente por su carácter excepcional y su escasa importancia económica.

Como ejemplo podemos citar aquel en que una persona aporta a una sociedad una propiedad y la otra dinero. Acto seguido disuelven la sociedad y el primero se adjudica el dinero y el segundo la propiedad. En Chile no le vemos objeción a la figura, puesto que es válida, real y lícita, aunque se podría pensar que es objetable desde el punto de vista de la causa, toda vez que se simula un *ánimus societatis* que no existe (simulación absoluta).

En nuestro concepto estaríamos claramente frente a una figura elusiva que se ejecuta a través de una simulación, puesto que existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada.

Elusión Fiscal en Alemania

No podemos hacer un trabajo de elusión fiscal en la legislación extranjera sin citar el modelo alemán, pues fue el primer país del siglo XX en codificar el derecho tributario en el año 1919 y también el primero en adoptar una cláusula antielusiva general en la Ordenanza Tributaria, la que decía:

Mediante el abuso de formas y posibilidades de tipificación del derecho privado, no puede ser evadida ni disminuida la obligación tributaria. En caso de abuso, deben ser abonados los impuestos que corresponderían de acuerdo

con la tipificación adecuada de las operaciones y situaciones efectivamente realizadas.

Esta norma inspiró a muchas otras que daban preeminencia al resultado económico por sobre las formas jurídicas, y que otorgaban a la Administración Tributaria amplia competencia para inmiscuirse en las motivaciones de los particulares, y recalificar los contratos celebrados por éstos. Su aplicación a la realidad empero no estuvo exenta de reproches, y abundaron las denuncias de los abusos cometidos por el exceso de celo fiscal

En Alemania, y tal como adelanté, actualmente continúa rigiendo una norma antielusiva general, en el artículo 42 de la Ley Tributaria.

El artículo 42 de la Ley Tributaria Alemana señala que “La ley tributaria no puede ser sorteada por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada.”

Para que se configure el abuso de formas se exige entonces que se hayan escogido formas o negocios insólitos o inadecuados a los fines con el objetivo de eludir el sistema tributario; que las partes alcancen, desde el punto de vista económico, el mismo resultado que habrían obtenido en el caso de haber adoptado la forma jurídica correspondiente a las adecuadas relaciones económicas; que las desventajas jurídicas de la forma adoptada no tengan importancia o sean poco importantes.

O sea, se necesita que se identifique la estructura inadecuada para alcanzar el negocio pretendido, la ausencia de razones negociales, la intencionalidad del abuso y la reducción de la carga tributaria.

Kruse dice que no hay elusión cuando las figuras jurídicas se utilizan de manera anómala, realizadas por las partes con carácter insólito, inusual o

atípico. Se sabe que la configuración adecuada de los negocios en general es, siempre que sea posible, simple, racional y económica, mientras que la inadecuada está desvirtuada, es antieconómica, artificiosa y, con frecuencia, ineficaz.

El Tribunal Financiero intentó uniformar la comprensión del concepto al afirmar que la forma jurídica es inadecuada cuando el contribuyente no puede proporcionar una razón económica que justifique su utilización.

Los tribunales alemanes entonces entendieron que si el contribuyente elige entre dos fórmulas la más conveniente para llegar al mismo resultado económico, aunque con resultados fiscales distintos, la norma antielusiva no tiene aplicación. Como dice Taveira, el artículo 42 citado de la Abgabenordnung alemana reclama un imponderable uso correcto de la forma jurídica, en detrimento de la eficacia de las configuraciones jurídicas de los negocios organizados al abrigo del derecho privado, y toma como parámetro el tipo de conducta ordinariamente seguido por el hombre de negocios en idénticas condiciones.

Pero la legislación alemana no sólo contempla una figura antielusiva general en el artículo 42 de su legislación tributaria, sino que también una norma antisimulación en su artículo 41.

Los negocios jurídicos ineficaces

Que un negocio jurídico sea ineficaz o devenga en tal es irrelevante para su imposición, en la medida que el resultado económico sea igualmente querido por las partes interesadas en el negocio. Lo anterior no es aplicable en la medida que de las normas impositivas se desprenda algo distinto. Las operaciones simuladas son irrelevantes para la fiscalidad. Si por la operación simulada se tapa otra verdadera, prevalecerá ésta última para efectos fiscales.

Así, el artículo 42 se aplica cuando se verifique una operación o negocio efectivo, válido y real y el artículo 41 se aplicará sólo cuando se trate de operaciones aparentes, ficticias o simuladas.

La Elusión Fiscal En Estados Unidos De Norteamérica

En 1939 el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica decidió agrupar la totalidad de la normativa tributaria federal en una sola publicación, con excepción de los tributos aduaneros, dando origen al Internal Revenue Code (IRC). Es una modalidad de codificación integral que regula en un solo texto tanto cuestiones generales como particulares de impuestos.

En los Estados Unidos no existe una norma antielusiva general, pero a partir de un caso emblemático “Gregory v Helvering” se justifica la economía de opción por los medios que la ley permita, pero al mismo tiempo se fue creando una doctrina por la que la ley no puede quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma.

Lo anterior se fue concretando a través de distintos principios que fueron usados por la Administración y por los tribunales estadounidenses para legitimar o no los esquemas que tengan como efecto la disminución de El IRC sirvió de inspiración a la comisión redactora del proyecto del Código Tributario chileno de 1956, que incluía toda la normativa tributaria vigente; pero que nunca llegó a plasmarse en ley.

Tales principios son: 1) the Business purposes doctrine, 2) the step transaction; 3) the economic substance; 4) substance over form; 5) sham transaction. Estos principios se utilizan recíprocamente, combinados o individualmente.

Taveira señala que en Estados Unidos existen reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, la mayoría constan en el Internal Revenue Code, las cuales se combinarán con aquellos precedentes jurisprudenciales de business purpose test, step transactions y substance over form, para alcanzar el objetivo final de un combate efectivo a las modalidades elusivas.

Caso Gregory v Helvering y la doctrina del Business purpose

En el caso “Gregory v Helvering” se originó la doctrina del Business purpose, que data del año 1935. Previamente a su análisis debemos señalar que la legislación de los Estados Unidos no grava las transferencias de activos de una sociedad por acciones a otra sociedad por acciones, en la medida que se enmarquen dentro de un plan de reorganización societaria.

Los hechos fueron los siguientes: doña Evelyn Gregory era única accionista de una sociedad que tenía dentro de sus activos acciones de otra sociedad que la Sra. Gregory quería vender, pero eludiendo el pago del impuesto sobre la renta de persona física a los dividendos. Constituyó una tercera sociedad a la que transfirió las acciones que quería vender. A los 6 días de la constitución de esa nueva sociedad, la contribuyente vendió la nueva sociedad y declaró la utilidad como ganancia de capital mientras que el Fisco alegó que se trataba de dividendos. La Sra. Gregory justificó el aumento patrimonial como proveniente de una reorganización societaria y por ende libre de impuestos. Obtuvo sentencia favorable en primera instancia pero no en segunda, en la que finalmente se falló que era una distribución de dividendos de la primera sociedad y no una ganancia de capital.

Lo importante en este caso es que aún habiendo cumplido estrictamente con los pasos que formalmente requería la ley para realizar una transferencia de activos entre sociedades relacionadas, se entendió que la disposición que establecía la exención se refería a transferencias realizadas de acuerdo a un

plan de reorganización. En definitiva el fallo del Fiscal de Impuestos (Commissioner of Internal Revenue), el Sr. Helvering, entendió que la creación de la nueva sociedad no tenía ninguna razón de ser y que debería ser ignorada. Señaló que si realmente hubiera habido intención de realizar negocios a través de las dos compañías reorganizadas, se habría fallado a favor del contribuyente, independientemente de que su finalidad hubiera sido minimizar la tributación.

Claramente la operación no tenía objeto comercial o societario alguno, sino que era un mero arbitrio mediante el cual se montó una reorganización societaria como una pantalla para ocultar la verdadera naturaleza de la operación, cuyo único objetivo y logro fue la consumación de un plan preconcebido para evitar el impuesto a los dividendos.

Al final lo que realmente se cuestionó fue el hecho de que la única razón de la reorganización fuera evitar el pago del impuesto, y no el uso de una forma jurídica atípica; o sea que para que una operación fuera legítima debía tener un motivo negocial o serious purpose.

Con ello no solamente operaciones simuladas sino también operaciones desprovistas de un fin negocial válido serían posibles de desestimación en este país. Se trata de un control sobre la causa del acto o negocio jurídico.

Caso Higgins v. Smith y el principio substance over form

La sustancia sobre la forma (substance over form) es el otro principio que se conjuga con el anterior, en virtud del cual se investiga el contenido de los actos con prescindencia de la forma legal de la operación, evitando de esta manera, la simulación.

Uno de los procesos en que la Corte Suprema analiza el principio de la sustancia sobre la forma es la causa Higgins v. Smith. En ella sostuvo que el

Gobierno no está obligado a aceptar la forma que el contribuyente elige como la más ventajosa para estructurar su negocio. El Gobierno puede analizar la realidad subyacente y si determina que la forma empleada para estructurar el negocio o para llevar a cabo el acto imponible impugnado resulta ficticia o simulada podrá mantener o desestimar los efectos de dicha ficción según resulte más adecuado a la luz de los objetivos tenidos en mira por la norma impositiva.

Al aplicar esta doctrina la Corte tuvo más en cuenta la realidad económica objetiva de la operación más que la forma que utilizaron los particulares.

Step transactions

También se formó el test de la valoración unitaria de procedimientos elusivos, que se parece al step transactions doctrine, u operación por etapas o teoría de las operaciones fraccionadas, en la que los jueces distinguen los pasos ligados entre sí, meramente interconexos en el plano económico o aquellos relevantes para el resultado final, pero sin un fin negocial propio.

Caso Lyons

Tal vez el fallo más importante de los últimos tiempos es el caso Lyons, de 1978, en que finalmente el contribuyente obtiene sentencia favorable y que en resumen nos muestra que el tribunal decide las intenciones luego de revisar todos los efectos que la conducta de las partes produce en el sistema judicial.

Como señala Tarsitano, esta visión abarcativa proporciona una mirada que trasciende la mera comprobación de un resultado o la forma como las partes designan una transacción, por citar dos extremos de calificación que el tribunal puede realizar. En otras palabras, así como no está obligado por las denominaciones que le pretenden asignar al negocio, tampoco debería recalificarlo, fiscalmente, sólo a la luz del resultado equivalente.

En conclusión como vemos, en Estados Unidos si bien no existe una cláusula antielusiva general, en la práctica se utilizan los mismos conceptos jurídicos que se utilizan en las demás legislaciones, pero aplicadas de manera fáctica, caso a caso, y legitimando las situaciones en las que el Tribunal estima que se actuó de buena fe, y otros factores económicos que le otorgan la libertad de conocer y fallar sin sujeción a rígidas reglas legales.

Lo anterior queda claro cuando en el mismo fallo de Gregory v. Helving la propia Corte Suprema justifica la economía de opción al afirmar que no se puede poner en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos o a eludirlo enteramente, por medio de lo que la ley permita, pero al mismo tiempo se advertía de manera paulatina –hasta ir creando doctrina- que la ley no podría quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que, en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma.

Elusión Fiscal en Francia

Francia siguió el sistema de codificación integral que tiene los Estados Unidos de América con su primer código que data del año 1934. En el año 1970 se dividió en dos partes, una relativa a las normas de impuestos en particular (Code Général des Impôts) y otra que contiene las normas procesales (Livre des Procédures Fiscales).

La legislación francesa contiene una clara norma antileusiva general, modificada recién en diciembre del año 2008, que señala que la administración puede recalificar un acto cuando es perjudicial para sus intereses y se haya celebrado con abuso de los derechos, siempre que sean ficticios, es decir, cuando se haya buscado un beneficio de la aplicación literal de los textos o de las decisiones en relación con los objetivos de sus autores, que no han sido inspiradas por otra razón que para evitar o mitigar la carga

fiscal en que la persona normalmente habría incurrido si estos actos no se hubieran realizado, independientemente de su situación o su actual actividad.

Acá el principal objetivo para desestimar un acto, hecho o negocio, es que se configure la intención del contribuyente de eludir la tributación mediante actos calificados como abusivos del derecho. Demostrado tal presupuesto y recalificada la operación, la Administración aplica un incremento del tributo que se habría devengado.

Pero la doctrina estima que sólo se puede recalificar y aplicar el incremento, cuando se trata de casos de simulación o un acto anormal de gestión. Así también lo ha llegado a admitir el Consejo de Estado el año 1979 al decir que el abuso del derecho no sería aplicable a aquellas situaciones en las que no hubiera acto ficticio o simulado, pero el año 1981 cambió de parecer y estimó que también se aplicaba a actos no ficticios.

La jurisprudencia francesa delineó dos grandes categorías para el concepto de abuso del derecho: a) el abuso del derecho por simulación, que corresponde a la simulación del derecho civil, y b) la del abuso del derecho por fraude a la ley en los actos jurídicamente regulares, cuya motivación consista exclusivamente en disminuir la carga fiscal. Además se requiere que se demuestre la intención del sujeto y el empleo anormal del derecho subjetivo.

Tal vez el mayor aporte de los franceses son los procedimientos para prevenir y controlar los actos, hechos o negocios, y por ello es loable la seguridad jurídica que el procedimiento garantiza a los contribuyentes al limitar la facultad de la administración, ya que se requiere una rigurosa demostración de los hechos que se alega son abuso del derecho para desestimar y recalificar los actos, hechos o negocios jurídicos.

Elusión Fiscal en Italia

Italia es de los pocos países que no cuentan con una norma general antielusiva y en que prevalece la certeza del derecho y de las garantías de los contribuyentes. La fórmula es corregir imprecisiones con la introducción de normas especiales y específicas.

Pero el año 1990 se dictó una norma que establecía una lista taxativa de operaciones que podrían ser usadas por el contribuyente sin una válida razón económica y con el único propósito de obtener, fraudulentamente, una economía tributaria, y en tal caso la Administración estaba facultada a desestimar las ventajas fiscales.

A nuestro juicio en esta norma podemos encontrar una cláusula antielusiva general, pues otorgaba a la Administración la facultad para desestimar ventajas fiscales cuando se dan las condiciones que se señalan.

El año 1997 se dictó una norma más claramente antielusiva en términos generales, aplicable a los casos de fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones y otros, según los cuales no se pueden hacer valer frente a la Administración los actos, hechos o negocios organizados para evitar obligaciones o prohibiciones legales y que obtengan beneficios fiscales que no estén justificados con razones económicas válidas. La Administración no reconocerá las ventajas tributarias que se hayan obtenido de esta manera.

Pero, al decir de Taveira, esta normativa, aunque se considere en su amplitud, conserva los principios de la legislación anterior, que busca contener los problemas de elusión tributaria con normas típicas, preventivas.

Y lo anterior porque en realidad cuando el Fisco aplica la norma que se pretende eludir por el contribuyente, lo hace en el entendido que hay fraude a

la ley, simulación o negocio sin causa, o sea, entiende que hay derechamente evasión fiscal, y aparte de aplicar las sanciones civiles busca también la sanción criminal.

Elusión Fiscal Española

La Ley General Tributaria de España (230/63) dictada en el año 1963 se inspiró en el Código de Alemania y pretendió unificar todas las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario español, y estableció normas antielusivas generales que se deducen del derecho común y del derecho tributario mismo.

El artículo 6.4 del Código Civil señala:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”

Antes de la dictación de la ley que rige hoy en España también se hablaba de fraude de ley en el artículo 24 de la Ley General Tributaria española, modificado por la ley 25/1995 de 20 julio, que decía lo siguiente:

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

Así redactada la norma, contemplaba declarar el fraude de la ley tributaria en un procedimiento especial que obligaba a la Administración a determinadas obligaciones y demoras. De hecho se distinguía entre fraude de ley y simulación, pero la simulación era penalmente sancionada y al fraude de ley se le eximía expresamente de toda sanción, a diferencia del Derecho Civil, en el que tal distinción no existía.

Tal como veremos luego, la actual ley distingue entre conflicto de ley tributaria y simulación. Se criticó también la redacción de 1995 por que no se hacía referencia alguna a la carga de la prueba, y eso era inaceptable.

Para algunos la cláusula antielusiva de la ley tributaria española fue un total fracaso. De hecho el Tribunal Constitucional español nunca aplicó la norma general antielusiva del fraude a la ley, y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto.

La simulación en la ley española

La simulación puede ser absoluta o relativa. Es absoluta cuando se finge un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro, y relativa, cuando se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.

Según dispone el actual artículo 16 de la Ley General Tributaria ya antes transcrito, la Administración puede prescindir del negocio inexistente para exigir el impuesto conforme a los hechos reales. Pero para eso la Administración debe destruir el negocio simulado y demostrar que no existe.

En la simulación relativa debe demostrar además la existencia del negocio simulado.

En caso que la Administración acredite que la causa del negocio no existe o que se ha ocultado, puede prescindir del contrato simulado y gravar el negocio jurídico disimulado o los hechos efectivamente realizados, liquidando derechamente el impuesto.

Hay que aclarar que en todo caso el hecho de que el ahorro fiscal sea la única causa, no transforma el negocio en ilícito ni invalida el contrato. Pero si la Administración acredita que el negocio fue simulado con dolo o culpa, habrá que imponer la correspondiente sanción. El dolo o culpa debe referirse a la intención de engañar, simular o falsear los hechos declarados. Si por el contrario la simulación se debió a una errada apreciación de la causa, sólo debe rectificarse la declaración, pero no se aplica sanción.

La elusión propiamente tal

El artículo 15 de la Ley General Tributaria, también ya transcrito, se pone en otras hipótesis, la del conflicto de normas tributarias, pues el número 1º de la norma en comento parte de la base que el acto debe ser artificioso y que el único objeto sea el ahorro fiscal.

El vocablo “artificioso” es el que lo diferencia de la simulación, o sea, el negocio es real, existe, no se oculta. También el vocablo “impropio” o inadecuado diferencia esta norma de la simulación, puesto que hay una

causa, aunque impropia. En la simulación estaba ausente la causa típica del negocio jurídico.

La norma o figura aplicada resulta entonces artificiosa o impropia no por ser infrecuente, sino que por que no se utiliza normalmente para conseguir los resultados que con él se persiguen. Entonces el “conflicto de la aplicación de la norma tributaria”, al que se refiere el artículo 15 de la Ley General Tributaria no es más que el conflicto entre la norma aplicada y la que debiera haberse aplicado.

Tal como se ha sentenciado por el Tribunal Supremo, la nueva regulación del fraude de ley previsto en la Ley General Tributaria bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art.10.

Todo lo expuesto nos permite diferenciar tal figura del negocio simulado, pues en este último no hay negocio jurídico efectivamente querido por las partes que sí existe en el fraude de ley. Y aún cuando la jurisprudencia haya traído a colación la figura del negocio indirecto una y otra categoría jurídica no son fácilmente deslindables, partiendo de la base de que los negocios jurídicos indirectos también pueden ser admisibles en Derecho.

Doctrina nacional

A) Sobre El Debido Proceso

Cesar Landa Arroyo – Pensamiento Constitucional

El debido proceso tiene su origen en el *due process of law* anglosajón, se descompone en: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de las leyes contrarias a los derechos fundamentales y, el debido proceso adjetivo, referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Su incorporación al constitucionalismo latinoamericano ha matizado sus raíces, señalando que el debido proceso sustantivo se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el debido proceso adjetivo alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia.

Por su parte la doctrina y la jurisprudencia nacionales han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona -peruana o extranjera, natural o jurídica- y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional. En esa medida, el debido proceso comparte el doble carácter de los derechos fundamentales: es un derecho subjetivo y particular exigible por una persona y, es un derecho objetivo en tanto asume una dimensión institucional a ser respetado por todos, debido a que lleva implícito los fines sociales y colectivos de justicia.

En ese entendido, el debido proceso en tanto derecho fundamental con un doble carácter es oponible a todos los poderes del Estado e incluso a las personas jurídicas. Por ello, el debido

proceso de origen estrictamente judicial, se ha ido extendiendo pacíficamente como debido procedimiento administrativo ante las entidades estatales -civiles y militares- y debido proceso parlamentario ante las cámaras legislativas, así como, debido proceso *inter privatos* aplicable al interior de las instituciones privadas.

En consecuencia, el debido proceso encierra en sí un conjunto de garantías constitucionales que se pueden perfilar a través de identificar las cuatro etapas esenciales de un proceso: acusación, defensa, prueba y sentencia, que se traducen en otros tantos derechos que enunciativamente a continuación se plantean:

a) Derecho a la presunción de inocencia.- Se funda en el principio del *indubio pro homine* en virtud del cual, a la persona humana se le presume inocente mientras la autoridad no le haya demostrado su culpabilidad judicialmente¹⁵, de conformidad con el Art. 2º, inciso 24º-e de la Constitución. De este derecho se deriva que:

Las personas no son autores de delitos, en consecuencia sólo hay delitos y detenciones por actos, no por sospechas.

El acusado tiene derecho a no declarar contra sí mismo, ni contra su cónyuge ni sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Las personas no tienen la obligación de probar su inocencia de una acusación, salvo en determinados delitos -por ejemplo de desbalance patrimonial de funcionario público-, en cuyo caso se invierte la carga de la prueba.

b. Derecho de información.- Es el derecho a ser informado de las causas de la demanda o acusación, en forma inmediata y por escrito; en este entendido, la prueba de cargo debe ser suficiente y obtenida mediante procedimientos constitucionalmente legítimos¹⁶; según se desprende reiterativamente de los incisos 14 y 15 del artículo 139° de la Constitución.

c. Derecho de defensa.- Es el derecho a defenderse de la demanda de un tercero o acusación policial, fiscal o judicial, mediante la asistencia de un abogado. Este derecho a su vez se descompone en el derecho a ser oído, derecho a elegir a su defensor, obligatoriedad del defensor y si es el caso de contar con un defensor de oficio y con una defensa eficaz, facultades comprendidas en el inciso 14 del artículo 139° de la Constitución.

d. Derecho a un proceso público.- La publicidad de los procesos permite el control de la eventual actuación parcial de los jueces. Pero, si bien la publicidad permite el control de la opinión pública a los procesos; podrían existir etapas de un proceso reservadas a criterio del juez, de acuerdo a ley¹⁷; sin embargo, los procesos judiciales por responsabilidad de funcionarios públicos, por delitos de prensa o por derechos fundamentales, son siempre públicos, según establece el inciso 4 del artículo 139° de la Constitución.

e. Derecho a la libertad probatoria.- Se parte del supuesto de que quien acusa debe probar judicialmente su acusación; sin embargo, en los casos en que los delitos son atribuibles a los agentes del Estado y éste con el poder disciplinario que tiene no ofrece u oculta al Poder Judicial las pruebas de la responsabilidad de su funcionario, podría operar la libertad probatoria en contrario. Fundándose en que, “la defensa del Estado no puede descansar sobre la imposibilidad del demandante de alegar pruebas que, en muchos casos, no pueden

obtenerse sin la cooperación del Estado. Es el Estado quien tiene el control de los medios para aclarar hechos ocurridos dentro de su territorio”¹⁸. Es decir que la carga de la prueba recaería sobre el Estado demandado.

f. Derecho a declarar libremente.- No sólo es la facultad de declarar sin presión, ni malos tratos, tratos humillantes degradantes o tortura, sino que las pruebas obtenidas de esta manera son ilícitas, según lo establece el artículo 2º-24-h de la Constitución. En ese sentido, estas confesiones o testimonios inconstitucionales, producen la nulidad de un proceso y si este ha vencido eventualmente a la reapertura del mismo, sin perjuicio de la indemnización de las víctimas.

g. Derecho a la certeza.- Es el derecho de todo procesado a que las sentencias o resoluciones estén motivadas, es decir que haya un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican, según dispone el artículo 139º-5 de la constitución. De aquí se desprende el derecho de cualquier persona a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho delictivo *-ne bis in idem-*.

h. *Indubio pro reo*.- Es un derecho del justiciable para que el juez interprete la norma a su favor, en aquellos casos en los que una nueva ley favorezca al reo, a de haberse iniciado el proceso en función de una ley anterior que estaba vigente al momento de cometerse la infracción¹⁹. En este supuesto, el juez por humanidad y justicia interpreta que debe aplicar la ley retroactivamente, siempre que la segunda ley sea más benigna que la primera, según señala el Art. 103º de la Constitución.

i. Derecho a la cosa juzgada.- Si bien este derecho esta reconocido en el artículo^{139º}, incisos 2 y 13 de la Constitución, para

que sea válido constitucionalmente tiene que ser cosa juzgada material, es decir arreglado y de conformidad con el derecho y no sólo con la ley²⁰. Por cuanto, la finalidad de la cosa juzgada o cosa decidida constitucional debe ser asegurar siempre el ordenamiento y la seguridad jurídica legítimos.

B) Mario Alva Matteucci - ¿Qué Facultades Discrecionales Ostenta La Administración Tributaria en un Proceso de Fiscalización?

A través de un proceso de fiscalización, la Administración Tributaria realiza una serie de tareas que están destinadas a verificar la correcta determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente. Para ello se vale de la inspección, la investigación y el control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Estado dota a la Administración Tributaria de facultades para poder ejercer esta función, por ello le otorga un margen de discrecionalidad, la cual está expresada en el texto del artículo 62º del Código Tributario.

El motivo del presente informe es revisar cada una de las facultades señaladas en el mencionado artículo, indicando de manera expresa que el ejercicio de la discrecionalidad debe tener los límites que el legislador determine, ya que si se excede de esos parámetros sería considerado una arbitrariedad.

La Facultad De Fiscalización

Al efectuar una revisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4555-2-2002, se aprecia que se menciona con respecto a la fiscalización lo siguiente:

“De lo expuesto, se tiene que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria.

El Código Tributario en el Capítulo II del Título II del Libro Segundo sobre las facultades de Determinación y Fiscalización de la Administración Tributaria, se refiere tácita y en forma no organizada a los actos que constituyen el procedimiento de fiscalización (...)

(...) no se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse de forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario.”

En la doctrina apreciamos la opinión de SAINZ DE BUJANDA (F. Sáinz De Bujanda, "El desarrollo actual del Derecho financiero en España" CT, 78, 1996, págs. 187-188) quien señala que *“(...) puede decirse que la inspección tributaria es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y tiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo”.*

Las Facultades Señaladas en el Artículo 62º del Código Tributario

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.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Investigar Los Hechos Que Configuran Infracciones Tributarias

Según el numeral 11) del artículo 62º del Código Tributario, el legislador ha señalado que la Administración Tributaria pueda investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.

Cabe recordar que conforme lo determina el texto del artículo 164º del Código Tributario, Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Título Cuarto del Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

En la doctrina apreciamos la opinión de LINO CASTILLO que menciona sobre la infracción tributaria lo siguiente:

“... la infracción tributaria es cualquier comportamiento antijurídico que impide o disminuye la detracción de un impuesto, o la dificulta, cuando la ley asigna a tal comportamiento el efecto jurídico de infracción; que la

característica esencial del ilícito tributario es la violación de una norma que dé lugar a sanción, sanción que es lo que califica jurídicamente al comportamiento y al ilícito. De ahí que no haya infracción ni sanción sin ley”.

Tengamos presente que en la infracción tributaria *“se aprecia que esta solo debe verificar la comisión de actuaciones que tratan de hechos ilícitos leves, es decir que no sean calificados como graves”.*

Dictar Las Medidas Para Erradicar La Evasión Tributaria

El numeral 14^o del artículo 62^o del Código Tributario otorga como facultad discrecional a la Administración Tributaria el poder dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.

VILLEGAS al referirse a la evasión tributaria manifiesta que es *"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".*

En cuanto al término Evasión, podemos mencionar que dicha situación se presenta cuando determinados agentes buscan reducir - a como dé lugar - costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, tales como el contrabando, el fraude, las actividades informales destinadas a la fabricación clandestina o también la comercialización clandestina de bienes, entre otros.

Las medidas que la Administración Tributaria dicte para combatir la evasión pueden manifestarse de distintas formas, como por ejemplo:

a. La emisión de Resoluciones de Superintendencia que regulen aspectos de procedimientos relacionados con el combate contra la evasión.

b. Programar operativos de fiscalización masiva.

c. Crear una conciencia del riesgo en el contribuyente a través de la publicación de spot publicitarios.

d. Penalizar las conductas ilícitas y otorgar facilidades e incentivos de descuentos en las multas cuando exista la subsanación voluntaria de parte de los contribuyentes, antes de cualquier notificación de parte del fisco.

“Combatir la evasión y el contrabando resulta hoy en día prioritario ya que ellos constituyen mecanismos que determinan distorsiones en el mercado y anulan la recaudación en determinadas zonas del país. Estas distorsiones también se presentan cuando existen zonas que gozan de beneficios tributarios que fueron creados para dar apoyo al desarrollo a las mismas y en la actualidad éste no se aprecia, verificándose que los beneficios son mal utilizados por terceros”.

Bases legales Internacionales

A) Carta Magna De 1215

La carta magna (de charta magna "volumen principal, escrito señalado" en latín) es uno de los antecedentes de los regímenes políticos modernos en los cuales el poder del monarca o presidente se ve acotado o limitado por un consejo, senado, congreso, parlamento o asamblea. También es constitucionalismo clásico.

La carta magna tiene su origen en Inglaterra, donde era conocida como Magna charta libertatum (Carta magna de las libertades). Fue un documento aceptado por el rey Juan I de Inglaterra, más conocido como Juan sin Tierra (originalmente Sans-Terre en francés, Lackland en inglés) ante el acoso de los problemas sociales y las graves dificultades en la política exterior. Fue elaborada después de tensas y complicadas reuniones en Runnymede. Después de muchas luchas y discusiones entre los nobles de la época, la Carta Magna fue finalmente sancionada por el rey Juan I en Londres el 15 de junio de 1215. Los nobles normandos oprimían a los anglosajones y éstos se rebelaron en contra de los primeros.

Sin embargo, procesos similares se habían producido con anterioridad en la Península Ibérica, en las Cortes de León de 1188 o en las Cortes Catalanas de 1192. Entre otras cosas exigidas, se pedía el favor de no pervertir el derecho; y se formó el derecho al debido proceso; también se separó la iglesia del estado.

Fue comparada con la Bula de Oro de 1222 sancionada por el rey Andrés II de Hungría. Similares circunstancias obligaron al monarca húngaro a elaborar un cuerpo legal donde otorgaba privilegios a la

nobleza y reducía los del rey, convirtiéndose así la Carta Magna y la Bula de Oro de 1222 en los dos documentos más antiguos que fungieron como antecedentes para los sistemas políticos modernos y contemporáneos.

B) Declaración De Los Derechos Del Hombre Y Del Ciudadano

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (en francés: Déclaration des droits de l'homme et du citoyen) aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789, es uno de los documentos fundamentales de la Revolución francesa (1789-1799) en cuanto a definir los derechos personales y colectivos como universales. Influenciada por la doctrina de los derechos naturales, los derechos del Hombre se entienden como universales, válidos en todo momento y ocasión al pertenecer a la naturaleza humana.

Aún cuando establece los derechos fundamentales de los ciudadanos franceses y de todos los hombres sin excepción, no se refiere a la condición de las mujeres o la esclavitud, aunque esta última será abolida por la Convención Nacional el 4 de febrero de 1794. Sin embargo es considerado un documento precursor de los derechos humanos a nivel nacional e internacional. No fue hasta que Olympe de Gouges, en 1791, proclamó la Declaración de los Derechos de la Mujer y la Ciudadana que las mujeres entraron, por lo menos a través de un documento no oficial, en la historia de los derechos humanos.

La Declaración fue el prefacio a la Constitución de 1791. La primera traducción americana completa de sus 17 artículos al castellano es obra de Antonio Nariño, publicada en Bogotá, capital de Colombia, en 1793.

Una segunda versión ampliada, conocida como Declaración de los Derechos del Hombre de 1793 fue aprobada posteriormente e incorporada a la Constitución francesa de 1793, ambas de muy breve aplicación. Seguida de la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre y del Ciudadano de 1795 en la Constitución de 1795 que establece el Directorio.

En el derecho constitucional francés, la Declaración de 1789 es parte de la Constitución francesa de 1946, que agrega los derechos sociales en su preámbulo, y de la Constitución francesa de 1958 que reitera los mismos derechos de la Declaración y el preámbulo de 1946.

C) Quinta Enmienda A La Constitución De Los Estados Unidos

La Quinta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos, la cual forma parte de la Carta de Derechos de los Estados Unidos, está relacionada con el procedimiento legal.

Primera propuesta se dio en 25 de septiembre de 1789 y su promulgación se estableció el 15 de diciembre de 1791, señalando finalmente en su texto lo siguiente:

“Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro público; tampoco se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le forzará a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de

la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará su propiedad privada para uso público sin una justa indemnización”.

D) Convención Americana Sobre Derechos Humanos

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (también llamada Pacto de San José de Costa Rica o CADH) fue suscrita, tras la Conferencia Especializada Interamericana de Derechos Humanos, el 22 de noviembre de 1969 en la ciudad de San José en Costa Rica y entró en vigencia el 18 de julio de 1978. Es una de las bases del sistema interamericano de promoción y protección de los derechos humanos.

Los Estados partes en esta Convención se "comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda las personas que estén sujetas a su jurisdicción, sin discriminación alguna".

Si el ejercicio de tales derechos y libertades no estuviese ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados partes están obligados a adoptar medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacerlos efectivos.

Además, establece la obligación, para los Estados partes, del desarrollo progresivo de los derechos económicos, sociales y culturales contenidos en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

Como medios de protección de los derechos y libertades, establece dos órganos para conocer de los asuntos relacionados con

el cumplimiento de la Convención: la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

"A la fecha, veinticinco naciones se han adherido a la Convención: Argentina, Barbados, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Dominica, Ecuador, El Salvador, Grenada, Guatemala, Haití, Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Suriname, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela. Trinidad y Tobago denunció la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por comunicación dirigida al Secretario General de la OEA, el 26 de mayo de 1998 al igual que Venezuela en el 2012".

Ha sido complementada con:

Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Protocolo de San Salvador), de 1988

Protocolo a la Convención Americana sobre Derechos Humanos relativo a la abolición de la pena de muerte, de 1990 entre otras.

Estos protocolos cuentan con diversos grados de ratificación por parte de los Estados.

Base Legal nacional

Sistema Tributario Peruano

Definición.- Es el conjunto de tributos que se interrelacionan entre sí de manera coherente y armónica y que rigen en un país determinado en un momento dado. (Instituto de Investigación el Pacifico: 2007, p.109-110).

Elementos.- Según el artículo 2 del Decreto legislativo 771 Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (31-12-1993) este se encuentra comprendido por:

A) El Código Tributario

B) Los Tributos:

Según Decreto Supremo 135-99 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en la Norma II del Título Preliminar el término genérico tributo comprende:

Impuestos:

Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación a favor del contribuyente por parte del Estado.

Contribuciones:

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Tasas:

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva del Estado por un servicio público individualizado al contribuyente.

Según el artículo 2 del Decreto Legislativo 771 Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (31-12-1993) los tributos se clasifican de la siguiente manera:

Tributos para el Gobierno Central

Impuesto a la renta
Impuesto general a las ventas-IGV
Impuesto selectivo al consumo-ISC
Derechos arancelarios
Nuevo Régimen Único Simplificado
Contribución de seguridad social de salud- ESSALUD.
Aportaciones a la Oficina de Normalización Previsional- ONP
Impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas
Impuesto a las transacciones financiera -ITF
Impuesto temporal a los activos netos-ITAN
Impuesto a la venta del arroz pilado- IVAP

Tributos para los gobiernos locales

Todos los establecidos de acuerdo a ley municipal como:

Impuesto predial
Impuesto a la alcabala
Impuesto a los juegos
Impuesto a las apuestas
Impuesto al patrimonio vehicular
Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.

Tributos para otros fines

Contribución al servicio nacional de adiestramiento técnico industrial – SENATI.

Contribución al servicio nacional de capacitación para la industria de la construcción – SENCICO.

Contribución al comité nacional de administración del fondo para la construcción de vivienda y centros de recreación- CONAFOVICER.

C) Principios constitucionales en materia Tributaria

Principio de legalidad tributaria y la reserva de Ley

El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.

Dicho principio no es exclusivo del Derecho Tributario, puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a. numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que: “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”.

De otra parte, se tiene al principio de reserva de ley en materia tributaria, que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), solo

pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo.

La materialización normativa de dicho principio halla su soporte en primer término, en el artículo 74^o del texto constitucional, en el cual se plasma el precepto disponiendo que: “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los casos de aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Se trata por lo tanto de un principio tributario, formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (Leyes, Decretos Legislativos y Ordenanzas Municipales, de ser el caso).

La segunda referencia normativa que en apariencia se efectúa al principio de reserva de ley, la encontramos en la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en él, el legislador se explaya en la descripción de los alcances del principio, a supuestos que no fueron previstos en el texto constitucional. La base normativa del principio en cuestión es la propia norma constitucional.

Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede:

a. Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10;

- b. Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c. Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d. Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e. Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f. Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanzas Municipales, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, se fija la cuantía de las tasas”.

Principio de igualdad

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación

económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.

El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. Está relacionado con el inciso 2 del artículo 2 del Texto Constitucional que contiene el derecho a la igualdad de las personas ante la Ley.

La igualdad tributaria apunta a la materia imponible. Como bien lo sostiene DANÓS: “el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia este desprovista de una justificación objetiva y razonable”.

Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria, y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado.

En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Debe tenerse en cuenta que el principio de no confiscatoriedad presupone que una norma tributaria no puede tener efectos confiscatorios.

Principio de irretroactividad en materia tributaria

Conforme lo dispone el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, recogiendo el principio de irretroactividad de las leyes, ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo.

Principio de neutralidad económica

La tributación no debe afectar la economía contributiva; es decir el cumplimiento de la obligación tributaria no debe alterar el normal desenvolvimiento de las actividades del contribuyente y por ende atentar contra la situación económica de la empresa.

Principios no recogidos expresamente en el ordenamiento jurídico nacional (principios implícitos).

Principio de seguridad jurídica

El principio de predictibilidad se origina en el sistema de derecho anglosajón (Common Law) y se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo Continental como el Principio de Seguridad Jurídica, también se le conoce como el Principio de Certeza, estas coincidencias también saltan a la vista por la simple comparación de las equivalencias idiomáticas de las palabras “certeza” y “seguridad jurídica”.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.

Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

De esta manera, se puede señalar que la Administración Pública no podría tener dos pronunciamientos totalmente antagónicos frente a casos idénticos, en los cuales se presentan los mismos argumentos y se aplica igual normatividad.

Esta situación si se ha dado en el caso de algunas acciones de amparo resueltas por el Poder Judicial.

En otras palabras, que el administrado sea capaz de percibir o de conocer con cierta capacidad de predicción acerca de la posible solución o resultado que le ofrezca la Administración frente a la resolución de un caso concreto.

Principio de capacidad contributiva

Se encuentra íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo.

El principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un autentico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad”.

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres (3) tipos, (i) la renta, (ii) el consumo o (iii) el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta-obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada.

Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la Capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos.

Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en. (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

(i) La capacidad contributiva es subjetiva o relativa cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada capacidad económica real. De esta forma el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.

(ii) La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales, dependiendo del diseño constitucional (texto normativo constitucional).

Respeto a los derechos humanos

El respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú.

En ese sentido, solo por citar algunos ejemplos, una norma tributaria no podría imponer un tributo por el desplazamiento de personas de una ciudad a otra.

Tampoco podría disponer, dentro del marco de la labor de fiscalización tributaria, que los contribuyentes cumplan con la

presentación de cartas o documentos que se encuentren dentro de la esfera del derecho a la intimidad de las personas.

D) La Administración Tributaria

Según el Artículo 3° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado mediante D.S. 115-2002-PCM publicado el 28-10-02. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria es, de acuerdo a su Ley de creación, Ley N° 24829 y a su Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501, una Institución Pública descentralizada del Sector Economía y Finanzas, dotada de personería jurídica de Derecho Público, patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera que, en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley N° 27658, ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad.

De acuerdo a la Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, ésta tiene domicilio legal y sede principal en la ciudad de Lima y puede establecer dependencias en cualquier lugar del territorio nacional.

Según el Artículo 14° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado mediante D.S. 115-2002-PCM publicado el 28-10-02 la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria con las facultades y prerrogativas que le son propias en su calidad de administración tributaria y aduanera, tiene por finalidad:

a. Administrar, fiscalizar y recaudar los tributos internos, con excepción de los municipales, y desarrollar las mismas funciones respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), a las que hace referencia la norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y, facultativamente, respecto también de obligaciones no tributarias de ESSALUD y de la ONP, de acuerdo a lo que por convenios interinstitucionales se establezca.

b. Administrar y controlar el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio aduanero y recaudar los tributos aplicables conforme a ley.

c. Facilitar las actividades económicas de comercio exterior, así como inspeccionar el tráfico internacional de personas y medios de transporte y desarrollar las acciones necesarias para prevenir y reprimir la comisión de delitos aduaneros.

d. Proponer la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras y participar en la elaboración de las mismas.

e. Proveer servicios a los contribuyentes y responsables, a fin de promover y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

f. Las demás que señale la ley.

Facultades

El Libro Segundo, Título II, Capítulo I del Código Tributario menciona las facultades de la Administración tributaria, las cuales son las siguientes:

Facultad de recaudación

Es función de la Administración Tributaria recaudar tributos. A tal efecto podrá contratar directamente el servicio de las entidades del sistema bancario y financiero para recibir el pago de las deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir autorización para recibir y procesar declaraciones u otras comunicaciones dirigidas a la Administración.

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa antes de iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda.

Formas de recaudación

La Administración Tributaria básicamente recauda los ingresos tributarios del Gobierno Central a través de los tributos internos, los tributos aduaneros y otros ingresos; los mismos que en los últimos años han tenido un considerable incremento.

El comportamiento de la recaudación se encuentra asociado al dinamismo de la actividad económica nacional (crecimiento

acumulado del PBI y de la demanda interna) y a las permanentes acciones de facilitación y control del cumplimiento tributario que lleva a cabo la SUNAT a fin de ampliar la base tributaria y brindar un servicio de calidad.

Al respecto es de señalar que en lo que va del presente año, no sólo se han seguido impulsando los mecanismos de pago de impuestos a través de internet, sino también se han incorporado nuevos medios para facilitar el pago de las obligaciones tributarias, entre ellas el uso de tarjetas de crédito y débito bajo estrictas normas de seguridad y la flexibilización para el acceso al fraccionamiento tributario de aquellos contribuyentes con problemas de liquidez temporal.

Tributos internos

Dentro de estos tenemos:

Impuesto a la Renta

Impuesto General a las Ventas

Sistemas de pago adelantado del IGV (Que comprende a los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones)

Impuesto Selectivo al Consumo

Régimen Único Simplificado

Importaciones

La recaudación por concepto de aranceles comprende:

Derechos Arancelarios (tasas arancelarias aplicadas principalmente a los bienes de capital y materias primas; y en menor medida a productos alimenticios).

Otros Ingresos:

La recaudación correspondiente al rubro de otros ingresos incluye los pagos por:

Fraccionamiento

Multas

Impuesto a los Casinos y Máquinas

Tragamonedas

Impuesto a las Transacciones Financieras ITF

Impuesto Temporal a los Activos Netos ITAN

Tributos destinados (tributos cuya recaudación sea destinada a una institución diferente al Gobierno Central o los Gobiernos Locales, tributos destinados a financiar investigaciones científicas o tecnológicas, las que deberán obtener recursos de la cooperación internacional o ser financiadas por el sector privado).

Facultad de determinación de la obligación tributaria

La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica el deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación puede ser por propia iniciativa o por denuncia de terceros; por lo cual cualquier persona puede denunciar a la Administración la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias.

Facultad de Fiscalización

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional por lo cual su función 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.

Sus facultades discrecionales son las siguientes:

Exigir a los deudores tributarios la presentación de libros registro y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles a generar obligación tributaria.

Exigir a los deudores tributarios la presentación de libros registro y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles a generar obligación tributaria en el supuesto que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad

Exigir a los deudores tributarios la presentación de sus documentos y correspondencia comercial relacionados con hechos susceptibles a generar obligación tributaria.

Copia de la totalidad o parte de los soportes informáticos en el caso que registren sus operaciones mediante medios electrónicos.

Información relacionada con el equipo técnico de recuperación.

Solicitar la comparecencia de los deudores o de terceros que proporcionen información que crean necesaria.

Efectuar tomas de inventarios de bienes o controlar su ejecución e inmovilizarlos cuando presuma la existencia de evasión tributaria, así como de practicar incautaciones de la evidencia de las operaciones sospechosas.

Facultad de Sanción

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

E) Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central

Definición.-Consiste básicamente en la detracción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o quien presta el servicio. Éste, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias.

Los montos depositados en las cuentas que no se agoten cumplido el plazo señalado por la norma luego que hubieran sido destinados al pago de tributos, serán considerados de libre disponibilidad para el titular.(artículo 2 del D. Leg. 917)

Sujetos obligados

Según el artículo 5º del Decreto Legislativo 940-2003, los sujetos obligados a efectuar el depósito son los siguientes:

El adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3º. La SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7º.

El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes a que se refiere el inciso b) del artículo 3º.

El propietario de los bienes que realice o encargue el traslado de los mismos, en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3º.

El transportista que efectúa el transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre, en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 3º.

Monto del depósito

Según el artículo 4º del Decreto Legislativo 940-2003 el monto del depósito será determinado mediante cualquiera de los siguientes métodos, de acuerdo a lo que establezca la SUNAT teniendo en cuenta las características de los sectores

económicos, bienes o servicios involucrados en las operaciones sujetas al Sistema:

Un porcentaje del importe de las operaciones sujetas al Sistema. Tratándose de los sujetos a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5º, la SUNAT podrá estimar la cantidad de operaciones sobre cuyo importe total se aplicará dicho porcentaje.

Un monto fijo por cantidad de bien vendido o trasladado, considerándose según el caso, peso, volumen, superficie, unidad física, entre otros.

Un monto fijo determinado entre otros, por las características del vehículo, tales como número de ejes, número de asientos y capacidad de carga, y por cada garita o punto de peaje que se encuentren bajo la competencia de las Administradoras de Peaje, tratándose del transporte de pasajeros y/o transporte de bienes realizados por vía terrestre.

Titular de la cuenta

Según el artículo 6º del Decreto Legislativo 940 -2003, el titular de la cuenta será el beneficiario de los depósitos realizados en aplicación del Sistema. El titular será, según el caso:

El proveedor del bien mueble o inmueble, el prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3º.

El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes a que se refiere el inciso b) del artículo 3º.

El propietario de los bienes que realiza o encarga el traslado de los mismos, en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3º.

El transportista que efectúa el transporte de bienes y/o pasajeros por vía terrestre, en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 3º.

Destino de los montos depositados

Según el artículo 9º del Decreto Legislativo 940 -2003, el titular de la cuenta deberá destinar los montos depositados a los siguientes aspectos:

Pago de sus deudas tributarias, en calidad de contribuyente o responsable, y de las costas y gastos a que se refiere el artículo 2º del decreto en referencia

Solicitar la libre disposición de los montos depositados.

Dichos montos serán considerados de libre disposición por el Banco de la Nación de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT; o, Utilizar los montos depositados para realizar los depósitos a que se refiere el artículo 2º del decreto en referencia cuando se encuentre obligado a efectuarlos en aplicación del Sistema en calidad de adquirente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, en los casos y de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT.

Ingreso como recaudación

Según el artículo 9 inciso 9.3 del Decreto Legislativo 940 - 2003 el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presenten las siguientes situaciones:

Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3º. Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.

No comparecer ante la Administración Tributaria cuando ésta lo solicite, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.

Haber incurrido en las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 173º, numeral 1 del artículo 174º, numeral 1 del artículo 175º, numeral 1 del artículo 176º, numeral 1 del artículo 177º y el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario.

Se hubiera publicado la resolución que dispone la difusión del procedimiento concursal ordinario o preventivo.

Los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos vencidos y por vencer.

IV. DISCUSION

Si el proyecto de Ley que planteo se establece a nivel nacional, y por ende los fondos de las Empresas no estuvieran retenidos en la cuenta del Banco de la Nación por aplicación del ingreso como recaudación del SPOT, su saldo de efectivo estaría a su disposición y no tendrían necesidad de recurrir a préstamos de terceros.

Por lo que, la aplicación de este proyecto de Ley influye de manera positiva en la situación económica y financiera de las empresas sujetas al SPOT.

La mayoría de las inconsistencias entre lo declarado por el contribuyente y lo declarado por los agentes retenedores del mismo, se presente por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, lo cual constituye una causa injusta para el ingreso como recaudación.

Por incurrir en las infracciones del código tributario señaladas en el numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo 940, a su vez se sanciona al contribuyente con el ingreso como recaudación, lo cual incurre en una doble sanción por un mismo hecho, al cumplirse la triple identidad, mismo sujeto, mismo hecho y mismo fundamento.

El contribuyente no tiene la opción de poder escoger la entidad bancaria que mejor rentabilidad le genere, ello debido a que el sistema es obligatorio en el sentido de la apertura de dicha cuenta en el Banco de la Nación, la cual no paga intereses por llevar la referida cuenta del contribuyente a favor de este.

De lo analizado anteriormente, sin la aplicación del ingreso como recaudación del SPOT las empresas serían más líquidas ya que tendrían un capital de trabajo muy positivo y sus índices de liquidez serían mayores permitiéndole cubrir sus gastos operativos sin necesidad de obtener préstamos de terceros.

Resulta confiscatorio el ingreso como recaudación del SPOT al ingresar dichos montos sin tener en cuenta que estas inconsistencias se dan por causas ajenas al titular de la cuenta del banco de la nación.

El incurrir en una doble sanción por un mismo hecho y al cumplirse la triple identidad, mismo sujeto, mismo hecho y mismo fundamento, a ello se le identifica como *ne bis in idem*, lo cual va en contra del principio constitucional del debido procedimiento con templado en el numeral 3 del artículo 139 de la constitución política del Perú.

Otro principio constitucional vulnerado es el de legalidad, debido a que aun por valores no notificados se realiza el ingreso como recaudación de las cuentas de los contribuyentes destinadas al SPOT de conformidad con el numeral 24 del artículo 2 de la constitución.

Por otro lado, se vulnera el derecho de propiedad en consecuencia del párrafo anterior, dado que al existir valores aun no notificados, se puede decir que dichos valores aun no existen para el contribuyente, es decir se destina el pago a través de la cuenta de detracción a tributos aun ficticios, de acuerdo al artículo 70 de la constitución.

Finalmente, la libertad de contratación es claramente vulnerada al no poder obtener rendimiento por los contribuyentes por las cuenta que se abren en el banco de la nación de manera obligatoria, lo cual es inconstitucional al no poder contratar con la entidad bancaria que mayor rendimiento le pueda generar al contribuyente.

CONCLUSIONES

La actual regulación del sistema de detracciones el cual utiliza el mecanismo del ingreso como recaudación, como ya hemos analizado líneas atrás deviene en inconstitucional por ir en contra de los principios fundamentales del debido procedimiento, la libertad de contratación e incluso del *ne bis in idem*.

Por lo que el mismo merece un valoración negativa, con lo que se requiere resolver satisfactoriamente los problemas que giran alrededor de las lesiones que se le puede causar al contribuyente sobre todo a la falta de liquidez que sufren sus Empresas constantemente por la aplicación del referido procedimiento lo cual hace que el mismo sea confiscatorio.

En el SPOT se refleja el derecho a la propiedad sobre los montos depositados en nuestra cuenta de detracción, la cual se encuentra en el Banco de la Nación y nos pertenece. La vulneración a este derecho de propiedad, se da al momento que se realiza el ingreso como recaudación, además de la multa aplicada según el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 940 (en contra del principio *ne bis in idem*). Es decir, resulta una vulneración al derecho de propiedad, por la aplicación inconstitucional del ingreso como recaudación del SPOT.

La libertad de contratar, no es otra cosa que la posibilidad de que los particulares decidan libremente sobre su patrimonio, determinando con la misma libertad el contenido de sus convenios y sin mayor peligro de la intervención del Estado. En esta línea, lo querido por las partes debe ser respetado por todos, incluido el Estado, siempre que tal acuerdo no colisione con la ley.

Es por esto que el Estado vulnera claramente la libertad de contratación al intervenir con la obligación a través de una ley que sustenta la creación de cuentas de detracción en el Banco de la Nación sin recibir un interés para el contribuyente a cambio de dichos depósitos, dado que no se le da la posibilidad al mismo para esta negociación.

RECOMENDACIONES

Respecto a la actual regulación del SPOT, el cual utiliza el mecanismo del ingreso como recaudación, dado que hemos comprobado que el mismo deviene en inconstitucional, correspondiera su modificación o derogación, a efectos que el mismo no siga considerándose confiscatorio.

Dicha modificación o derogación ayudaría a mejorar la falta de liquidez que sufren sus Empresas constantemente por la aplicación del referido procedimiento.

El SPOT debería respetar el derecho a la propiedad sobre los montos depositados en nuestra cuenta de detracción, debiendo el Banco de la Nación pagar un interés correspondiente a dichos depósitos.

Sobre la libertad de contratar, se debe establecer la posibilidad de que los particulares decidan libremente sobre su patrimonio, determinando con libertad el contenido de este convenio a la par con el Estado.

En ese sentido, el presente a título personal propongo la derogación del referido procedimiento “ingreso como recaudación del SPOT y sus causales, dado que me parece suficiente que los depósitos realizados en un banco sean exclusivamente destinados al pago de tributos y no resultaría necesario realizar el ingreso como recaudación que incurre en inconstitucional.

Pues bien, en base a los argumentos desarrollados a lo largo del presente trabajo, he considerado conveniente presentar la propuesta de un anteproyecto de Ley modificatorio y derogatorio adjunto como anexo al presente trabajo de investigación.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Arespacochaga, (1998) *Planificación Fiscal Internacional* (2da Edición) Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A

Alva, (2013) *Manual Práctico del Impuesto General a las Ventas* (Primera Edición) Breña: Pacifico Editores SAC.

Barnadas, (1997) *Tributación de no Residentes y fiscalidad Internacional* (Segunda Edición) Barcelona: Ediciones Gestión 2000,S.A.

Corbacho, Fretes, Lora, E. (2013) *Recaudar no Basta* (Primera Edición) Washington: Fondo de Cultura Económica.

Ortega, Castillo, Pacherez, Morales, J. (2012) *Manual Tributario 2012* (Primera Edición) Lima: Ediciones Caballero Bustamante.

Medina, (2013) *Constitución Política del Perú Comentada (Edición 2013)* Lima Fondo Editorial Cultura Peruana E.I.R.L.

Yacolca, Gamba, C., Agüero, O., Villavicencio, D. (2008) *Tratado de Procedimiento y Procesos Tributarios* (Primera Edición) Lima: Editorial Grijley.

Sanabria, (1999). *Derecho Tributario e ilícitos tributarios: Derecho Fiscal, Tributación, legislación aduanera, evasión tributaria.* (Edición 1999) Editorial Horizonte

Médicus, Dieter, (1995) *Tratado de las relaciones obligacionales. Vol.1* Bosh. Barcelona, 1995, p.35

Díez-Picazo, Luis, *Los Llamados contratos forzosos*. En "derecho civil patrimonial" II. Universidad de Lima. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Lima p.45

Obra colectiva, (2005) *La Constitución Comentada Tomo I* (primera edición) Gaceta Jurídica S.A.

Ugalde y García (2009) *La prescripción en materia tributaria*, legalpublishing, p.229

Villegas, (2001) curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ma edición, ediciones Buenos Aires

F. Sáinz De Bujanda, (1996) "El desarrollo actual del Derecho financiero en España" CT, págs. 187-188

FUENTES ELECTRÓNICAS

Bravo, (2005). *Elusión, El fraude a la Ley Tributaria y El segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario*. Recuperado de: www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev44_JBC.pdf 93

Delgado, (2012). *Reorganización de Sociedades y cláusulas antielusivas específicas*. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/Delgado_18-09-2012.pdf

Luque, (2012). *Algunos puntos sobre la nueva NORMA XVI DEL CODIGO TRIBUTARIO*. Recuperado de: <http://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/sala-de-rensa/articulos-opinion/Documents/17-08-2012-Articulo-Norma-XVI-J-Luque.pdf>

Zuzunaga, (2012). *Modificaciones Tributarias. Código Tributario. Segunda Parte*. http://www.ipdt.org/editor/docs/Zuzunaga_21-08-2012.pdf

Ferreiro (2007) *Doctrina científica*. Recuperado de: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=58589>

Durán-Sindreu, (2015) recuperado de:
<http://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-economia-fiscal-antonio-duran-sindreu-vuelve-presidencia-asociacion-espanola-asesores-fiscales-aedaf-20120130114449.html>)

Pérez De Ayal, (1997). *Los Conflictos de Imposición a Través de las Ficciones en el Derecho Tributario*. Tesis doctoral, Universidad Pontificia Comillas, España. Recuperado de <https://www.educacion.gob.es/teseo>.

Luna, (2002). *El Derecho a la No Autoinculpación en el Ordenamiento Tributario Español*. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid, España. Recuperado de <https://www.educacion.gob.es/teseo/mostrarRef.do?ref=264630>

Mir De La Fuente, (1982) *La Retención Como Garantía Del Crédito Tributario*. Tesis Doctoral. Universidad Illes Balears, España. Recuperado de: <https://www.educacion.gob.es/teseo/mostrarRef.do?ref=18495>

Rodríguez, (1989) *Los Recargos Como Ingreso Tributario de los Entes Públicos Territoriales*. Tesis Doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia. Recuperado de: <https://www.educacion.gob.es/teseo/mostrarRef.do?ref=71013>

Lucero, (2012). *Hacia el interior de nuestro sistema impositivo*, Tesis de grado. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina. Recuperado de: <http://www.repositoriosacademicos.uchile.cl/index.php/record/view/555402>

Chaumont, León, y Rodríguez, (2011). *Monotributo: impacto de los regímenes desde su nacimiento hasta la actualidad*. Tesis de grado. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. Mendoza, Argentina. Recuperado de: http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/4742/tesinarodriguez-chaumon.pdf

Molina, (2008). *Impacto de la presión impositiva local sobre la competitividad de las empresas de Mendoza*: Tesis de Maestría. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas. Mendoza, Argentina. Recuperado de: <http://bdigital.uncu.edu.ar/4480>

Cerpa, (2012) *Los Principios Constitucionales Del Derecho Tributario*. Tesis para optar el título de licenciado. Universidad De Chile, Santiago, Chile. Recuperado de: http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/112808/de-cerpa_n.pdf?sequence=1

Grunewaldt, y Lastra, (2003) *Análisis Crítico Del Sistema Jurisdiccional Tributario Chileno*. Tesis para optar el título de licenciado. Universidad De Chile, Santiago, Chile. Recuperado de: http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/115077/de-grunewaldt_a.pdf?sequence=1

Schultz, (2012) *Elusión Tributaria Desde El Punto De Vista De La Legislación Extranjera*. Tesis para optar el título de Licenciado. Universidad De Chile. Santiago, Chile. Recuperado de: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112912>

Alvarez Y Dionicio (2008) *influencia de la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central en la situación económica y financiera de la empresa transaldir sac. en el bieno 2006-2007*. Tesis para optar el título profesional de Contador Público. Universidad Privada del Norte, Trujillo, Perú. Recuperado de: <http://repositorio.upn.edu.pe/xmlui/bitstream/handle/11537/106/Alvarez%20Silva,%20Mary%20Sabeth.pdf?sequence=3>

Paredes, (2014) *La Capacidad Contributiva en los Impuestos Desde la Perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los Índices o Manifestaciones De Riqueza*. Tesis para optar por el título de Abogado. Pontificia

Universidad Católica Del Perú, Lima, Perú. Recuperado de:
<http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/5281>

Villanueva, (2013) *Factores Tributarios Causantes De La Informalidad Del Sector De Comercialización De Lubricantes Automotriz En Lima Metropolitana*. Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú. Recuperado de: <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/handle/usmp/652>

Chura, (2013) *Factores La Elusión Tributaria Y El Cumplimiento De Las Normas Tributarias En El Mercado Central De Lima Metropolitana 2012*. Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú. Recuperado de: http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/672/3/chura_ml.pdf

Quintanilla, (2013) *Aplicación De La Auditoría Fiscal Como Estrategia En La Detección De La Evasión Tributaria A Nivel De Las Empresas De Servicios Comerciales De Lima Metropolitana, 2006-2010*. Tesis para optar el título de Abogado. Universidad san Martín de Porres, lima Perú. Recuperado de: <http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/handle/usmp/637>

Castillo, Hualparimachi, , Alcántara, (2005) *Consultoría Tributaria*. Tesis para optar el título de Abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado de: <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/71>

Díaz, (2007) *La Política Tributaria en el Perú de 1930 a 1948. De los Impuestos Indirectos a los Impuestos Directos*. Tesis para optar el título de Abogado. Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú. Recuperado de: <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/1205?show=full>

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA

MATRIZ DE CONSISTENCIA		
PROBLEMAS	OBJETIVOS	METODOLOGIA
¿De que manera el ingreso como recaudacion del Sistema de Deduciones es inconstitucional?	identificar como el ingreso como recaudacion del sistema de deducciones es inconstitucional	DISEÑO no experimental
		TIPO basica
SECUNDARIOS	ESPECIFICOS	NIVEL
1. ¿como se vulnera la libertad de contratacion en el SPOT?	1. señalar como se vulnera la libertad de contratacion en el SPOT	estudio explicativo
2. ¿de que forma se vulnera el principio ne bis in idem en el SPOT?	2. indentificar en que forma se vulnera el principio ne bis in idem en el SPOT	ENFOQUE cualitativo
3. ¿ de que manera se vulnera el derecho a la propiedad en el SPOT?	3. señalar de que manera se vulnera el derecho a la propiedad en el SPOT	TECNICAS E INSTRUMENTOS fichaje directo
4. ¿ en que forma se vulnera el debido procedimiento en el SPOT?	4. identificar como se vulnera el debido procedimiento en el SPOT	

**ANTEPROYECTO DE LEY QUE DEROGA
EL “INGRESO COMO RECAUDACION”
DEL SISTEMA DE DETRACCIONES**

FORMULA LEGAL

**PROYECTO DE LEY QUE DEROGA EL “INGRESO COMO RECAUDACION”
DEL SISTEMA DE DETRACCIONES**

Artículo 1° Objeto de la Ley

La presente ley tiene por objeto derogar el procedimiento del “ingreso como recaudación” del sistema de detracciones y se dispone la devolución de los montos ingresados como recaudación al amparo de la ley atería de la derogatoria.

Artículo 2° de la derogatoria

Derogase el numeral 9.3 del artículo 9° del TUO del Decreto Legislativo N° 940.

Disposición complementaria transitoria

**Artículo único.- de la devolución de los montos ingresados como
recaudación**

Los monto ingresados como recaudación realizados por mandato del numeral 9.3 del artículo 9° del TUO del Decreto Legislativo N° 940 serán devueltos a solitud de los contribuyentes ala amparo de la presente derogatoria.

Disposición complementaria derogatoria

Artículo único.- de la Derogatoria

Deroganse la disposiciones que se opongan o limiten la aplicación de la presente ley.