



Universidad Nacional
SAN LUIS GONZAGA



[Reconocimiento-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)

Esta licencia permite a otras combinar, retocar, y crear a partir de su obra, incluso con fines comerciales, siempre y cuando den crédito y licencia a las nuevas creaciones bajo los mismos términos. Esta licencia suele ser comparada con las licencias copyleft de software libre y de código abierto. Todas las nuevas obras basadas en la suya portarán la misma licencia, así que cualesquiera obras derivadas permitirán también uso comercial.

<http://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/>

Universidad Nacional San Luis Gonzaga de Ica

Escuela de Post-Grado

Maestría en Derecho

Mención: Civil y Comercial



**“Conciencia Tributaria en los Profesionales
del Derecho de Ica: Conocimiento de
Incentivos, Exoneraciones y Beneficios y
sus Efectos en la Evasión Tributaria**

TESIS

Para Optar el Grado de:
MAGÍSTER EN DERECHO

Presentado Por:
Abog. Daniel Gerardo Harvey Gutierrez

Asesor:
Mg. German Rejas Gomez

ICA – PERU

2004

A MI PADRE Y A MI
HIJO HENRY DANIEL
COMO EJEMPLO DE
UN ESFUERZO.

RESUMEN

CONCIENCIA TRIBUTARIA EN LOS PROFESIONALES DEL DERECHO DE ICA: CONOCIMIENTO DE INCENTIVOS, EXONERACIONES Y BENEFICIOS Y SUS EFECTOS EN LA EVASION TRIBUTARIA.

La visión de esta investigación es contribuir a crear una conciencia tributaria, eliminando la cultura del incumplimiento y evasión fiscal; en consonancia, el propósito específico del estudio es identificar el grado de conocimiento de los incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios entre los abogados de la provincia de Ica y su relación con el nivel de evasión tributaria.

La investigación es un estudio no experimental, del nivel descriptivo – correlacional, pues si bien su propósito es relacionar variables, tiene un valor de explicación parcial. Se ha utilizado un enfoque cualitativo con algunos componentes cuantitativos. Se utilizó un muestreo probabilístico sistemático, considerando como tamaño de la muestra un 8% de la población, obteniéndose los datos en base a la técnica interrogativa.

Se confirmó la hipótesis de investigación planteada en tanto se pudo confirmar que el grado de conocimientos sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios entre los profesionales del Derecho en la provincia de Ica es bajo, lo cual genera una significativa incidencia en la evasión tributaria.

En conclusión la educación tributaria tiene poca incidencia en los profesionales del Derecho, los cuales al tener bajo conciencia tributaria, caen en la evasión tributaria y en muchos casos en el desempeño de una actividad informal; este hecho cobra mayor significación al estar referido a una profesión que por su naturaleza tiene vínculos directos en el impulso y difusión de la educación y conciencia tributaria.

SUMMARY

TRIBUTARY CONSCIENCE IN THE PROFESSIONALS OF THE ICA RIGHT: KNOWLEDGE OF INCENTIVES, EXONERATIONS and BENEFITS And THEIR EFFECTS IN The TRIBUTARY EVASION

The vision of this investigation is to contribute to create a tributary conscience, eliminating the culture of the breach and fiscal evasion; in consonance, the intention I specify of the study is to identify the tributary degree of knowledge of the incentives, exonerated and benefits between the lawyers of the province of Ica and their relation in the level of tributary evasion.

The investigation is a not experimental study, of the descriptive level - co relational, because although its intention is to relate variable, it has a value of partial explanation. A qualitative approach with some quantitative components has been used. A systematic probabilistico sampling was used, considering as sample size a 8% of the population, collecting the data on the basis of the interrogatory technique.

The hypothesis of investigation raised was confirmed in as much could be confirmed that the degree of knowledge on incentives, tributary exonerations and benefits between the professionals of the Right in the province of Ica is low, which generated a significant incidence in the tributary evasion.

In conclusion the tributary education has little incidence in the professionals of the Right, who when having under tributary conscience, fall in the tributary evasion and many cases in the performance of an informal activity; this fact receives greater meaning when being referred a profession that by its nature has direct bonds in the impulse and diffusion of the education and tributary conscience.

INDICE

Pág

TITULO

RESUMEN

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

EL PROBLEMA

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1. Antecedentes	1
1.2. Formulación del Problema	4
1.3. Importancia y/o Proyección de la Investigación	4

CAPITULO II

FUNDAMENTOS TEORICOS DE LA INVESTIGACION

II. MARCO TEÓRICO.	6
--------------------	---

CONSIDERACIONES GENERALES

2.1. Ejercicio de la Potestad Tributaria	6
2.2. El consumo como expresión de capacidad Contributiva.	8
2.3. El Aspecto Legal de la Hipótesis de Incidencia	13
2.3.1. La Hipótesis de Incidencia Tributaria	13
2.3.2. Aspecto Espacial y Territorialidad	16
2.4. Principio de la Imposición	27
2.4.1. Principios Básicos de la Tributación	27
2.4.2. Los principios del Derecho Tributario en la Doctrina.	30
2.4.3. Principios de la Economía Política	37

SECCION I.- REVISIÓN HISTÓRICA DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL SOBRE EL PROBLEMA

2.5. Sistema de Imposición	40
2.6. Clasificación de los Impuestos	41
2.6.1. Clasificación de los impuestos al Consumo por la cantidad de etapas afectadas	41
2.6.2. Clasificación de los Impuestos al Consumo por la cantidad de operaciones afectadas	42
2.7. Impuesto al Valor Agregado	43
2.7.1. Clasificación del Impuesto al valor Agregado.	44
2.7.2. Características del IVA	45
2.8. Exoneraciones	46
2.9. Tasa Cero	47

2.10. ¿A quién le corresponde gravar los Bienes y Servicios?	47
2.11. Operaciones Gravadas	48
2.12. De los sujetos del Impuesto	60

SECCION II.- LA EVASIÓN TRIBUTARIA

2.13. Problema Jurídico Social – Descripción Empírica del problema	62
2.14. Fundamentación del Problema para el Derecho	65
2.15. Reforma Tributaria: Materia del Derecho, General y específica.	69
2.16. Teorías Jurídicas y Doctrinas Jurídicas que analizan El problema	72
2.16.1. Evasión Tributaria	72
2.16.2. Causas de Evasión Fiscal	73
2.16.3. Globalización y Evasión	81
2.16.4. Inequidad del Sistema Tributario	87
2.16.5. Factor Sociocultural	88

SECCION III.- EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

2.17. Situación del Sistema Tributario Peruano	89
2.17.1. Situación Política y Económica Ex – ante	89
2.17.2. Proceso de Reforma Tributaria 2004	92
2.18. Conceptos e Indicadores de Incumplimiento Tributario.	94
2.18.1. Manifestaciones del Incumplimiento Tributario	94

2. Indicadores del Incumplimiento Tributario	96
3. Efectos del Cumplimiento Tributario	101
Evasión sistemática y evasión no sistemática	102
1. Evasión Sistemática	103
2. Evasión no sistemática	108

SECCION IV.- INFRACCIONES E ILICITOS

TRIBUTARIOS: SANCIONES

Evasión Tributaria y Economía de Opción	120
1. Evasión tributaria	120
2. Elusión tributaria	121
3. Economía de Opción	126
Relación a la Evasión y Elusión: Infracciones	
Tributarias e Ilícitos tributarios	128
1. Infracción Tributaria	128
2. Ilícito tributario	129
3. Autonomía de las Penas por Delitos	
Tributarios.	132
Responsabilidad de los representantes Legales	
En el Ámbito tributario	133
1. Los Deudores Tributarios	133
2. Sistemas de Responsabilidad	134
3. ¿Cómo procede la Administración Tributaria	
para imputar la Responsabilidad a los	
Representantes?	139

CAPITULO III

ACTOS ILICITOS	143
-----------------------	------------

3. A. 1. Objetivos Generales	143
3. A. 2. Objetivos Específicos	143
III. B.- HIPÓTESIS Y VARIABLES	143
3. B. 1. Hipótesis	143
3. B. 2. Variables	144

CAPITULO IV

IV.- ESTRATEGIA METODOLÓGICA	145
4.1. Diseño de Investigación	145
4.2. Población y Muestra	145
4.2.1. Población	145
4.2.2. Muestra	146
4.3. Técnicas de Recolección de Información	146
4.4. Instrumentos de Recolección de Información	146

CAPITULO V

V.- PRESENTACIÓN DE RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	151
5.1. Presentación de los datos y análisis según cada ítem	151
5.2. Presentación, análisis e interpretación datos según Variables de estudio	151
5.3. Contrastación y prueba de Hipótesis	173
VI.- CONCLUSIONES GENERALES	176
VII.- RECOMENDACIONES	178
VIII.- BIBLIOGRAFÍA	179

INTRODUCCIÓN

Teniendo en consideración la significativa presencia de las actividades informales en la economía peruana, debido entre otros factores a los numerosos y costosos trámites necesarios para inscribir una actividad dentro del sistema formal, al desconocimiento de los beneficios de desarrollar nuestras actividades laborales dentro de un marco formal, al desconocimiento de los efectos negativos que genera el hecho que las personas o empresas no asuman con verdadera responsabilidad su compromiso de tributar; se hace necesario contribuir a crear una conciencia tributaria nacional en los ciudadanos, eliminando la cultura del incumplimiento y evasión fiscal.

Es dentro de esta concepción que ubicamos la presente investigación que tiene como objetivo determinar el grado de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios entre los abogados de la provincia de Ica y su relación con la evasión tributaria; podemos derivar por ende que su orientación está centrada en un aspecto fundamental del desarrollo de la conciencia tributaria que es el conocimiento tributario; y dentro de los profesionales del Derecho que laboran en forma dependiente o independiente; lo cual permite establecer algunas generalizaciones sobre este particular hacia el resto de los contribuyentes potenciales o reales, dada la naturaleza especial y vinculante de esta profesión con el tema.

La investigación esta inscrita dentro de los estudios no experimentales y es del nivel descriptivo correlacional realizándose bajo la perspectiva de un enfoque predominante cualitativo, con algunos componentes cuantitativos.

Debemos considerar que la naturaleza misma del tema puede haber llevado a un cierto riesgo en las respuestas emitidas por los sujetos de la muestra; dado el carácter "sensible" (vinculadas a aspectos personales, éticos y legales) aunque el carácter de anónimos del instrumento debe haberlo limitado; así mismo la pocas investigaciones sobre el tema limitan la posibilidad de contrastar resultados.

Se ha realizado un revisión exhaustiva sobre la doctrina y legislación sobre el tema; así como sobre la realidad tributaria; como base teórico – doctrinaria; y en base a los resultados consideramos que nuestro aporte conducirá a elevar la conciencia tributaria de los profesionales del Derecho, para lo cual fijamos conclusiones y recomendaciones sobre el particular.

Tenemos la visión de una evasión tributaria cero y la mejor forma de hacerlo es desde nuestra ubicación profesional.

Esperemos que nuestro modesto aporte, enriquecido por la formación de post-grado, merezca la atención y reflexión crítica necesarias para que cumpla en su misión.

Nuestro agradecimiento a los docentes de la Escuela de Post-grado, asesor, colegas integrantes de la muestra, SUNAT, y a todos quienes colaboraron directa o indirectamente con su realización

CAPITULO I EL PROBLEMA

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. ANTECEDENTES:

Existen algunos trabajos de investigación realizados tanto a nivel nacional como latinoamericano y mundial que tratan desde diferentes enfoques sobre asuntos de tributación, relacionadas con variables económicas y sociales diversas; sin embargo, no se cuentan con antecedentes referidos a la temática que hemos abordado en la presente investigación, es decir, el conocimiento de incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios y su relación con la evasión tributaria. Tiene un carácter aún más singular por cuanto ésta relación entre variables se investigan entre los profesionales del derecho, los cuales por su connotación están vinculados con la asesoría y servicio legal al gran universo de contribuyentes, siendo indicativo su accionar de lo que ocurre por generalización en la población nacional.

La evasión fiscal no es un fenómeno desarrollado únicamente en el Perú, sino más bien es un flagelo que preocupa a todas las administraciones tributarias a nivel internacional. La evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país.

En el Perú, la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidentes de la crisis global que aqueja a la nación, máxime que la misma pone de manifiesto la actitud que asumen los individuos frente a las obligaciones con la comunidad de la que forman parte.

Debemos considerar que la doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos, objetivos y particularmente que la provocan:

- a) La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria.
- b) La evasión es más bien un problema de elusión, puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos.
- c) La evasión fiscal sólo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

De lo que evidencian estos planteos, el razonamiento de nuestra investigación, los relaciona partiendo del punto c), considerando que la conciencia o cultura tributaria es la base para que el profesional del derecho asuma su responsabilidad tributaria y así formalize su labor profesional; tomando como referencia para el desarrollo de esa conciencia, el conocimiento de los beneficios, incentivos y exoneraciones que fija la ley.

Si bien es cierto que en todas las naciones existen evasores o, el pago de los impuestos no se cumple de manera uniforme y espontánea, la gente en mayor o menor grado, con más o menos conciencia cívica (conciencia tributaria), acepta y cumple con el pago de sus impuestos. En términos generales, la colectividad asume una actitud psicológica negativa ante el pago de tributos (resistencia o alergia fiscal) y muchas veces evade usando medios ilícitos que configuran la infracción tributaria y el delito tributario.

Este fenómeno no comprendido en toda su magnitud, es la esencia de esta investigación que, orientada a los profesionales del derecho, en cuanto a sujetos posibles de tributación y a su vez que orientan o brindan asesoría sobre este particular a terceros, cobra gran significación.

En cuanto a los beneficios, incentivos y exoneraciones de tipo tributario la legislación vigente es muy diversa así tenemos:

- Beneficios tributarios referidos a los CETICOS: Decretos Legislativos N° 842, 864, 865. Decreto Supremo N° 023 – 96 – ITINCI, D.S. N° 112 – 97 EF, (Texto Unico Ordenado de Normas con rango de Ley con relación a los CETICOS) y D.S. N° 008 – 2001 – ITINCE.
- Beneficios a Empresas del Estado regulados por el D. Leg. N° 782, beneficios tributarios para la promoción de la inversión privada en las empresas del Estado.
- Legislación sobre Empresas Industriales, previstas en el D. Leg. N° 784 y Ley N° 27062; sobre obtención del dictamen de conformidad de los contratos y exoneración del IGV a las empresas industriales en frontera.
- Beneficios tributarios referidos a las funciones, reguladas por la ley N° 26283, que exonera de todo tributo a los actos, contratos y transferencias patrimoniales de acuerdos de función o división de toda clase de personas jurídicas y, complementariamente el D.S. N° 120 – 96 – EF.
- Beneficios tributarios referidos al hospedaje, regulados por el D. Leg. N° 780.
- Beneficios tributarios con relación a organismos internacionales, fijados por el D.S. N° 037 – 94 – EF.
- En cuanto a Beneficios a Productores Agrarios, encontramos la Ley N° 26564 (exoneración de IGV, promoción Municipal e ir a productores agrarios); D. Leg. N° 802, D.S. N° 005 – 96 – AG; Leg. N° 835, Dec. Leg. N° 877, Dec. Leg. N° 885; D.S. N° 002 – 98 – AG, D. Leg. N° 890; Decreto de Urgencia N° 022 – 97.
- Beneficios tributarios en cuanto a Promoción Municipal, regulados por los siguientes normas: D.S. N° 132 – 97 – EF; D.S. N° 027 – 98 – EF; Ley N° 27623; Ley N° 27624 y Ley N° 27909; que consideran estos beneficios para la inversión en infraestructura y servicios públicos; empresas mineras, exploración de hidrocarburos, etc.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

La pregunta central de investigación ha sido planteada en los siguientes términos:

PROBLEMA PRINCIPAL

- a) ¿Cuál es el grado de conocimientos de los profesionales del derecho de provincia de Ica sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios y cuál es su incidencia en la evasión tributaria?

PROBLEMAS ESPECÍFICOS

- a1. ¿Cuál es el nivel de conocimiento de los profesionales del Derecho de la provincia de Ica sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios?
- a2. ¿Qué relación existe entre los conocimientos sobre incentivos, exoneraciones y beneficios y evasión tributaria en los profesionales del derecho de Ica?

1.3. IMPORTANCIA Y/O PROYECCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

A partir del resultado del trabajo teórico y práctico de la investigación; podemos determinar el grado de conocimientos de los profesionales del Derecho de la provincia de Ica sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, y, establecer cómo se relaciona con la evasión tributaria. Por consiguiente, estaremos en condiciones de hacer propuestas de cambio en el aspecto legislativo y sugerencias para promover la conciencia tributaria entre los Abogados de Ica.

Esta investigación beneficiará a estudiosos del Derecho Tributario, a los profesionales del Derecho en Ica y del Perú en general; a la SUNAT y sobre todo a la sociedad en general que exige el perfeccionamiento de un sistema de lucha contra la evasión tributaria, dentro de un Estado de Derecho y de la Gobernabilidad Democrática.

Hay que considerar, asimismo, que la cultura y conciencia tributaria de los abogados tendrá un "efecto de espejo" en la población potencialmente contribuyente, por cuanto su labor profesional de asesoría y servicio legal multiplicará este efecto positivo.

Esta investigación posibilitará, asimismo, que se realicen otros estudios vinculados a otras actividades profesionales o actividades empresariales, tanto de personas naturales como jurídicas, relacionadas con el desarrollo de la conciencia tributaria y su contraparte la evasión tributaria.

FUNDAMENTO TEORICO DE LA INVESTIGACION

II. MARCO TEORICO – DOCTRINARIO

CONSIDERACIONES GENERALES

2.1.- EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.-

“La Constitución Política del Estado consagra los principios que delimitan el ejercicio del poder o potestad tributaria o, lo que es lo mismo, la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallen en su jurisdicción”¹. Dicho poder no es una relación de fuerza ni tampoco una relación de derecho; de allí que debe ejercerse dentro de las limitaciones y con las responsabilidades que la Constitución y la Ley establecen.

Nadie niega, pues, la legitimidad del Derecho que tiene el Estado para establecer cargas tributarias a sus miembros, pues éstos tienen el deber moral y social de contribuir al financiamiento de los servicios públicos. Sin embargo, dicha facultad no es ni podrá ser absoluta o arbitraria, porque las personas tienen a su vez derechos fundamentales que el Estado está obligado a respetar y garantizar, uno de los cuales es el de la inviolabilidad de la propiedad privada, previsto en el Art. 70º de la Constitución del Estado².

La existencia de los principios de imposición fiscal en la Constitución provee a los ciudadanos de la garantía necesaria para la protección de su derecho a la propiedad privada frente a las exacciones

¹ Giuliani Forouge, Derecho Financiero, 2da edición, vol. 1, pág. 279.

² “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.”

ilegítimas que pudiesen derivarse de la creación de tributos por el estado.

Adoptamos la tesis de que la confiscación puede tener un origen cualitativo, cuando el impuesto es creado en contravención de cualesquiera de los principios constitucionales de imposición fiscal; o cuantitativo, cuando el monto o cuantía del tributo excede los límites que los contribuyentes pueden soportar equitativamente, esto es, cuando no responde a los principios de contraprestación, beneficio o capacidad contributiva inherentes a cada una de las especies tributarias: tasas, contribuciones e impuestos respectivamente.

En el caso concreto de los impuestos, la capacidad contributiva es el indicador que permite establecer cuándo la exacción que realiza el Estado en el patrimonio de los particulares es razonable desde una perspectiva meramente cuantitativa. En este caso habrá confiscatoriedad cuando no haya proporcionalidad entre el gravamen y la capacidad de pago del sujeto pasivo, quedando éste en la obligación de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, con el objeto de hacer frente al abono del tributo con el producto que de ello obtenga.

De otro lado, la creación de impuestos no es un acto caprichoso, pues implica la selección de los hechos económicos que constituirán las hipótesis de incidencia con las características que denoten, de manera objetiva, capacidad de pago de los sujetos que resultarán incididos con el impuesto. Así, la capacidad contributiva debe ser apreciada en función de expresiones o manifestaciones de riqueza, como son el ingreso o su aplicación al gasto (consumo) o al ahorro (atesoramiento).

En conclusión, la observancia por el Estado de los principios constitucionales de imposición fiscal al crear tributos garantiza el respeto a los derechos fundamentales de la persona, la elección de reales expresiones de riqueza que expresen una verdadera capacidad contributiva como hipótesis de incidencia tributaria y el

ejercicio adecuado de la potestad tributaria. De no ser así, se estaría vulnerando el derecho a la propiedad privada y no habría propiamente tributación, sino mera confiscación.

2.2. EL CONSUMO COMO EXPRESIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Con el objeto de ir adentrándonos en el tema que en esta oportunidad nos ocupa, diremos que "la imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta, considerando como principio rector lo que sostenía el filósofo inglés Hobbes en el sentido de que "la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que aportan."³

Al decir de Mauricio A. Plazas, "se ha ido llegando en las últimas décadas a la conclusión de que el consumo es un óptimo indicador de la capacidad contributiva".⁴

Como hemos señalado, el gravamen sobre el gasto afecta a la renta destinada al consumo y no al ahorro y, desde el punto de vista de la clasificación tradicional de los impuestos, puede aplicarse en forma directa o indirecta.

"La referencia a un impuesto al gasto es más bien teórica debido a su escasa aplicación práctica"⁵, ya se presenta periódicas semejanzas a las de renta pero sobre la base de la determinación de gastos exentos o créditos tributarios.

Pese a no haber sido recogido en nuestro ordenamiento, cabe resaltar que técnicamente un impuesto directo al gasto ofrece la

Umberto P. Diez, Impuesto al Valor Agregado, ERREPAR, pag.563

Mauricio A. Plazas, El liberalismo y la teoría de los tributos, pag. 497.

Impuesto directo y personal sobre el gasto ha tenido en la India de 1956 a 1996, y en Ceilán, Sri Lanka, de 1959 a 1963, país este último en el que se volvió adoptar en 1976.

Adoptado por Mauricio A. Plazas Vega, en Introducción a la teoría de los tributos, Editorial Temis, Bogotá, 1995, pag. 497.

ventaja de posibilitar la progresividad a través del gravamen, esto es, de afectar la mayor capacidad de pago. En efecto, el profesor Nicholas Kaldor, en su obra *el Impuesto al Gasto*, examina la posibilidad real de un gravamen directo y progresivo sobre el gasto que reemplace al impuesto sobre la renta o que subsista temporal o definitivamente con éste. En tal caso, "la base imponible no estaría conformada por el ingreso sino por la diferencia entre la renta obtenida y el ahorro, es decir por la renta consumida."⁶

"Los impuestos indirectos al gasto, en cambio, han sido recogidos en casi la totalidad de los países, por ser de fácil administración. En ellos es característico el fenómeno de la traslación, de manera que son típicos tributos al consumo en la medida en que efectivamente se trasladan hacia delante a través de aumentos en los precios de los bienes y servicios gravados y provoquen, por tal razón, una disminución del ingreso – consumo."⁷

De lo que se trata es afectar alguna o a todas las transacciones de bienes y consumo. Como éstas tratarán de trasladar el impuesto en el precio de venta de sus productos o servicios, se estará gravando indirectamente al consumo final del sujeto en definitiva la carga económica del impuesto.

CARACTERES TECNICOS QUE DEBE REVESTIR UN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) PARA ALCANZAR LOS OBJETIVOS DE RECAUDACION Y NEUTRALIDAD.-

Tal como enseña Cosciani, "desde el punto de vista económico – financiero el impuesto al valor pertenece al género de impuesto a las transacciones, o sea a la circulación económica de los bienes".

Agrega dicho autor que es "es característica esencial de este impuesto (...) la fragmentación del valor de los bienes y servicios, en forma tal que

⁷ Mauricio A Plaza Vega, cp. Cit , pag. 398 y 399.

⁸ Cesare Cosciani. *El impuesto al valor agregado*. Ediciones Declama Buenos, 1969. Pag. 172.

en la etapa final quede gravado el valor total de lo bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa solo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores".⁸

Reafirmando lo expuesto por Cosciani, nosotros diremos, recogiendo la definición esbozada por Humberto Diez, que "el IVA es un gravamen indirecto al consumo que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien y servicios al alcanzar el valor agregado de cada fase del ciclo económico, ya que la suma de valores añadido por cada etapa corresponde al precio total del bien o servicio abonado por el consumidor".⁹

EL IVA ES UN IMPUESTO:

- a) Indirecto, debido a que incide económicamente sobre el consumidor en la medida en que el contribuyente consiga trasladar el gravamen en el precio de venta de los bienes y servicios.
- b) Real, dado que el aspecto material de la hipótesis de incidencia se limita a la descripción de hechos con independencia de las condiciones personales del sujeto incidido por la imposición; a diferencia de lo que ocurre en los impuestos personales en los que el aspecto material de la hipótesis de incidencia toma en consideración ciertas cualidades, jurídicamente calificadas, del sujeto pasivo.
- c) De carácter general, debido a que grava volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios, a diferencia de la imposición selectiva al consumo que, como su propio nombre lo adelanta,

⁹ Humberto P. Diez, op. Cit, pag. 5.

comprende ciertas operaciones sobre determinados bienes y servicios.

d) Plurifásico, porque alcanza a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, a diferencia de lo que ocurre en un impuesto monofásico en el que sólo se alcanza una transferencia del proceso productivo – distributivo, pudiendo aplicarse en la etapa primaria o industrial, en la etapa mayorista, o en la última fase de comercialización, es decir en cabeza del minorista.

e) No acumulativo, porque permite deducir el impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios a través del proceso económico, estando sujeto a imposición únicamente el valor que adiciona a cada empresa al producto hasta llegar al consumidor final; a diferencia de lo que ocurre en un impuesto acumulativo en el que todas las etapas estarán sujetas al pago de impuesto, aplicándose el impuesto en cada operación, sobre un valor dentro de la cual se encontrará incluido lo abonado por ese concepto en las etapas anteriores de la cadena de distribución – consumo.

En efecto, el IVA *"no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor (este es, el valor agregado) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado. Y como la suma de los valores agregados en la diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, en conjunto el valor del bien sin omisiones con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado"*.¹⁰

f) Neutral en la configuración de los precios, al evitar los efectos de piramidación y acumulación. La piramidación se da cuando el aumento del precio final del producto o servicio por aplicación del

tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el fisco. La acumulación es el efecto que se produce "por la multiplicación de la incidencia del gravamen sobre el precio final de los bienes o servicios y se da cuando la práctica de mercado es calcular los porcentajes agregativos de utilidad sobre el valor de los factores productivos incluyendo como costo el gravamen al consumo multifacético por dentro" ¹¹. En otras palabras, habrá acumulación del impuesto, cuando el impuesto que grave una operación se aplique sobre un valor dentro del cual se encuentre incluido impuestos que afectaron fases anteriores de ciclo de producción y distribución, generándose así un efecto tipo cascada, al aplicarse impuesto sobre impuesto.

- g) Neutral en la configuración de la cadena de producción y distribución. Tal como señala Humberto Diez ¹², el IVA no produce distorsiones económicas pues propende hacia una óptima neutralidad siempre que todas las etapas del proceso productivo – distributivo se encuentren alcanzadas a una misma alícuota y que no exista ahucamiento de la base de imposición en ninguna de las fases del mencionado ciclo económico; esto es, en tanto el impuesto sea general y global. Así, un impuesto al consumo será neutral cuando no interfiera en las decisiones de los empresarios en lo que respecta al grado de integración, a la organización de la producción y a los procesos de distribución.
- h) Que facilita a la administración tributaria el control de su aplicación, debido a su técnica de liquidación, cuando el sistema utilizado para la determinación de la base imponible es el de sustracción. El IVA es la modalidad que mejor posibilita un adecuado control cruzado de toda la cadena de distribución – consumo del bien o servicio, debido a que los contribuyentes tienen interés en obtener de su

¹⁰ Cesare Cosciani, op. Cit. Pág. 12.

¹¹ Humberto P. Díaz, op. Cit. Pág. 12

¹² Humberto P. Díaz, op. Cit., pág. 7 y 8 .

proveedor las facturas que le permitan ejercer su crédito fiscal, realizando un control por oposición a la etapa anterior.

- i) Que favorece la integración económica internacional al permitir aplicar la modalidad de gravar el consumo en el país de destino, o la afectación en el país en el que el valor es añadido, lo que resulta ser de suma importancia en tiempos de globalización como los que nos ha tocado vivir.

Regresivo, en razón a que la carga de la imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de mas bajos ingresos y de menor riqueza y de menor riqueza acumulada en comparación con las clases mas pudientes. En efecto, *“un impuesto al valor agregado proporcional y general que alcanza la renta consumida se comporta como un tributo regresivo sobre la renta personal, debido a que parte del ingreso destinado al consumo, postergando el ahorro, disminuye al incrementar el nivel de ingreso, ya que el consumo tiene límite en la satisfacción individual”*¹³.

No obstante, técnicamente el IVA puede admitir mecanismo para atenuar tal regresividad, como el establecimiento de exenciones a las medicinas y la aplicación de tasas diferenciales en función de la mayor selectividad del consumo de los bienes de los bienes y servicios. También coadyuva a combatir el efecto regresivo, la coexistencia con otros tributos de carácter progresivo como el impuesto a la renta.

2.3. EL ASPECTO ESPACIAL DE LAS HIPOTESIS DE INCIDENCIA.-

2.3.1. LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA.-

Como sabemos la estructura de las normas tributarias es idéntica a la de la demás normas jurídicas, pues encierra una hipótesis, un

¹³ Humberto P. Díaz, op. Cit., pág. 9.

¹⁴ Geraldo Ataliba, op. Cit., pág. 50.

mandato y una sanción. La hipótesis implica una abstracción; la descripción de un hecho cuya ocurrencia en la realidad resulta material y jurídicamente posible.

Cuando ésta se realiza deja de ser una hipótesis para convertirse en un hecho concreto, que en el caso particular de las normas tributarias es el hecho imponible.

Por su parte, el mandato es la consecuencia atribuible a la realización de la hipótesis, esto es, a su materialización o concreción en la realidad. De este modo, podemos decir que las normas jurídicas tienen una estructura lógica de tipo convencional; pues la ocurrencia real del hecho descrito en la norma en forma abstracta, determina que la consecuencia jurídica que se encontraba sujeta a condición se torne eficaz.

En materia tributaria, la realización de la hipótesis también supone la atribución de un mandato, cual es el de pagar el tributo. Por ello, ocurrido el hecho previsto en el hipótesis legal, se dice que el mandato "incide" sobre aquel. Ataliba señala que *"se acostumbra denominar incidencia al fenómeno específicamente jurídico de subsanación de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes previstas en la norma"*¹⁴. Finalmente, el tercer elemento que completa la estructura lógica de la norma jurídica es la sanción; que es la consecuencia jurídica que se desencadena en caso de que el mandato sea desobedecido. Como sabemos, la sanción no siempre representa un castigo; también se refiere a la ejecución forzada del deber no cumplido. Si no existiera sanción frente al incumplimiento la norma jurídica se tornaría ineficaz.

Lo dicho hasta ahora podría parecer un mero recuento filosófico carente de utilidad práctica; pero creemos que ello no es así, en razón de que el objeto de nuestro análisis es una ley tributaria que, como cualquier otra norma de derecho, está provista de estas características. En efecto, "la hipótesis de incidencia es la

descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho" ¹⁵. Es por tanto, la hipótesis de la norma jurídica a la que nos hemos estado refiriendo.

Como hemos señalado, a la realización de la hipótesis de incidencia o verificación del hecho imponible, sucederá el fenómeno de la incidencia; esto es, la atribución de la consecuencia jurídica de la imposición. Dicho mandato estará constituido por la obligación de pagar el tributo que, por lo general, es una prestación pecuniaria. En caso de incumplimiento, se procederá a aplicar las sanciones previstas en la ley, vinculadas básicamente al pago de intereses y multas y a la exigibilidad forzosa del pago.

Como puede apreciarse, el punto de partida de esta secuela lógica está en la hipótesis de incidencia; de donde resulta de suma importancia la obtención de un cabal conocimiento de sus alcances y contenido, a fin de poder determinar la realización de hechos imponibles y así atribuirles las consecuencias que hemos descrito anteriormente.

Ataliba señala que "la hipótesis de incidencia, en cuanto a categoría jurídica, es una e indivisible". Añade que se "trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible y que el legislador, al establecerla, puede elegir innumerables hechos y elementos de hecho extraídos del mundo Pre – jurídico. Desde una perspectiva Pre – jurídica, estos hechos componen un todo complejo, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados en cambio, son una unidad, una sola cosa". ¹⁶

Sin embargo, la indivisibilidad de la hipótesis de incidencia no está en contradicción con el reconocimiento de diversos aspectos esenciales en la misma que pueden ser objeto de estudio

⁵ Geraído Ataliba, op. Cit., pág. 66.

considerados unitariamente. En efecto, el hecho descrito en la hipótesis debe realizarse en un tiempo y lugar determinados y debe ser atribuible a un sujeto que cumpla con el mandato de pagar el tributo o que se responsabilice por su incumplimiento, el mismo que debe cuantificarse de acuerdo con lo establecido en dicha hipótesis.

La identificación de cada uno de estos aspectos facilita indudablemente la comprensión de los alcances de la hipótesis de incidencia y permite detectar las deficiencias técnicas que pudieran afectar el tributo. Una labor exegética que no se oriente hacia el reconocimiento de los diversos aspectos de la hipótesis de incidencia o que no propenda a su integración no obtendrá resultados científicos válidos.

En este sentido se pronuncia también Ataliba cuando señala que "si bien la hipótesis de incidencia es una unidad conceptual, su estudio puede ser encarado bajo diferentes prismas sin privarla de su carácter unitario y sin que la comprensión y estudio de un aspecto pueda permitir desatender o ignorar los demás"¹⁷.

Nosotros, como ya hemos adelantado, por limitaciones de espacio y tiempo, hemos creído conveniente centrar nuestro análisis en el aspecto espacial de las diferentes hipótesis de incidencia descritas en la Ley, sin que ello signifique negar la unidad de las mismas y la necesaria concurrencia de los demás aspectos para que el fenómeno de la imposición se presente.

2.3.2. ASPECTO ESPACIAL Y TERRITORIALIDAD

Como sabemos, "se denomina aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar – contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia – relevantes para la configuración del

⁶ Geraldo Ataliba, op. Cit., pág. 73

⁷ Geraldo Ataliba, op. Cit., pág. 73.

hecho imponible”¹⁸. En efecto, la determinación del lugar donde debe ser realizado el aspecto material de la hipótesis de incidencia es esencial para configurar la obligación tributaria, toda vez que éste debe producirse dentro del ámbito de competencia de la ley tributaria para que la misma le sea aplicable. Ello es consecuencia del principio general de territorialidad de la ley que resulta ser perfectamente aplicable al derecho tributario.

Las leyes tributarias, como la generalidad de las leyes, se rigen por el principio de territorialidad, según el cual la ley se aplica dentro de los alcances de la jurisdicción territorial del titular de la potestad tributaria que las dicta. Se dice que dicho principio “es la fuerza obligatoria de las leyes y demás disposiciones generales para cuantos habiten el territorio del Estado o de la autoridad que las dicta”¹⁹.

De lo que se trata es de destacar el alcance territorial o espacial del poder de imposición del órgano estatal; problema al que se suma el de definir qué es territorio.

Existe opinión generalizada en el sentido de que por territorio no debe entenderse sólo el territorio terrestre, sino también el espacio aéreo y las aguas donde el titular ejerce jurisdicción. Al respecto el Artículo 54° de la Constitución Política del Estado establece que el territorio comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que lo cubre.

Añade dicha norma constitucional que el dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas medidas desde las líneas de base que establece la ley; sobre éste y sobre el espacio aéreo que cubre su territorio, el Estado ejerce soberanía, sin perjuicio de las libertades de comunicación

¹⁸ Geraldo Ataliba, op. Cit., pág. 121.

¹⁹ Guillermo Cabanillas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Eliasta, Argentina, 1989, pág. 54.

internacional, de acuerdo con la ley y los tratados ratificados por el Estado.

En relación con las embajadas extranjeras se ha sostenido que gozan de extraterritorialidad diplomática pero no tributaria. Por tanto, se entiende que están en territorio del Estado en el que se encuentren acreditadas y sometidas, en principio, a la legislación tributaria del país, sin perjuicio de las inmunidades, privilegios y franquicias que internacionalmente se les reconocen.

Cabe precisar que el concepto de territorio para efectos tributarios no necesariamente se circunscribe al de un Estado. Así, puede calificar como territorio el correspondiente a un conjunto de Estados, cuando éstos forman parte de un Acuerdo de Integración. Tal es el caso de la Comunidad Económica Europea que se caracteriza por la desaparición de las fronteras fiscales con un sistema común de impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual, las operaciones entre países miembros se rigen por el principio de imposición en el país de origen, en tanto que en las operaciones con terceros países, se aplica el principio de imposición en el país de destino.

De otro lado, con el objeto de evitar la doble imposición internacional, la doctrina ha desarrollado diversos principios o criterios para la atribución de potestad tributaria, los mismos que han sido plasmados en la legislación de los países y en los convenios internacionales. Así como resulta fundamental precisar si un determinado hecho constituye un hecho generador de obligaciones tributarias, también lo es fijar a qué Estado quedará sometido tal hecho; esto es, quién será el titular de la potestad tributaria.

A menudo algunos hechos ocurren en un territorio pero generan obligaciones tributarias en un Estado diferente. Según expone

Dino Jarach, *"lo que es de alcance internacional no son las normas sino los hechos, que pueden exceder el ámbito territorial y quedar sometidas a la imposición de normas de derecho tributario interno de un Estado distinto de aquél en que han ocurrido dichos hechos"*²⁰. Por ello, coincidimos con Ross cuando dice que *"no debe hablarse de eficacia extraterritorial de la ley; sino de extensión de la ley a hechos extraterritoriales"*²¹.

Como sabemos, para que exista obligación tributaria debe establecerse una relación o vinculación jurídica entre el sujeto que detenta la potestad tributaria con el hecho generador de ella y el sujeto pasivo de la misma. En virtud de esta vinculación, el titular de la potestad (que normalmente es el sujeto activo o acreedor) puede exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la prestación tributaria que es el sujeto objeto de la obligación. Tal vinculación es atribuida en base a los criterios de conexión consagrados en las leyes tributarias de los Estados, los que pueden ser de tipo político (nacionalidad o ciudadanía); de tipo territorial (domicilio o residencia); o de tipo económico (criterio de la fuente).

Sucintamente diremos que los Estados que basan su potestad tributaria en el criterio de la nacionalidad o ciudadanía, la ejercen sobre los hechos generadores realizados por sus nacionales, aún cuando se desarrollen en el territorio de otro Estado y con prescindencia de su domicilio. En cambio, cuando el Estado adopta el criterio del domicilio, la vinculación con la obligación tributaria se da en la medida que el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia dentro de los límites territoriales de aquél. De este modo, el domiciliado queda sometido a la potestad del Estado de su domicilio, no solo respecto de las obligaciones generadas en el territorio de dicho Estado, sino también, por lo

²⁰ Citado por Jaime Ross, Curso de Derecho Tributario: CIET, 1974, pág. 275

²¹ Jaime Ross, op. Cit., 118.

Dino Jarach, "lo que es de alcance internacional no son las normas sino los hechos, que pueden exceder el ámbito territorial y quedar sometidas a la imposición de normas de derecho tributario interno de un Estado distinto de aquél en que han ocurrido dichos hechos"²⁰. Por ello, coincidimos con Ross cuando dice que "no debe hablarse de eficacia extraterritorial de la ley; sino de extensión de la ley a hechos extraterritoriales"²¹.

Como sabemos, para que exista obligación tributaria debe establecerse una relación o vinculación jurídica entre el sujeto que detenta la potestad tributaria con el hecho generador de ella y el sujeto pasivo de la misma. En virtud de esta vinculación, el titular de la potestad (que normalmente es el sujeto activo o acreedor) puede exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la prestación tributaria que es el sujeto objeto de la obligación. Tal vinculación es atribuida en base a los criterios de conexión consagrados en las leyes tributarias de los Estados, los que pueden ser de tipo político (nacionalidad o ciudadanía); de tipo territorial (domicilio o residencia); o de tipo económico (criterio de la fuente).

Sucintamente diremos que los Estados que basan su potestad tributaria en el criterio de la nacionalidad o ciudadanía, la ejercen sobre los hechos generadores realizados por sus nacionales, aún cuando se desarrollen en el territorio de otro Estado y con prescindencia de su domicilio. En cambio, cuando el Estado adopta el criterio del domicilio, la vinculación con la obligación tributaria se da en la medida que el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia dentro de los límites territoriales de aquél. De este modo, el domiciliado queda sometido a la potestad del Estado de su domicilio, no solo respecto de las obligaciones generadas en el territorio de dicho Estado, sino también, por lo

²⁰ Citado por Jaime Ross, Curso de Derecho Tributario: CIET, 1974, pág. 275

²¹ Jaime Ross, op. Cit., 118.

general, respecto de las generadas en el territorio de otros Estados. Es lo que en materia del Impuesto a la Renta todos conocemos como renta mundial.

Finalmente, los Estados que aplican el criterio de la fuente ejercen su potestad sobre los sujetos que poseen ingresos cuyas fuentes se encuentran en su territorio, cualquiera sea la nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo. Como puede apreciarse, lo relevante es que la fuente productora de rentas o ingreso se encuentre ubicada en el territorio del Estado que pretende atribuirse potestad tributaria. Este criterio corresponde jurídicamente a la aplicación del principio de territorialidad de la norma tributaria, como derivado de la soberanía fiscal del Estado.

Cabe señalar que el fenómeno de la doble imposición internacional puede presentarse aún cuando los Estados apliquen el mismo criterio de conexión, por la atribución de diferentes definiciones o aplicaciones al correspondiente principio jurisdiccional.

En relación con el IVA, el mecanismo utilizado para evitar la doble tributación en las actividades que trascienden las fronteras nacionales es gravar únicamente las operaciones efectuadas en el territorio nacional y desgravar lo ejecutado en el exterior.

Como hemos venido señalando, desde un punto de vista jurídico, dicho tributo recae sobre las renta o prestaciones de servicios, es decir, sobre los negocios jurídicos considerados desde la perspectiva dinámica de quienes movilizan recurso económicos para satisfacer necesidades individuales o colectivas; en tanto que, de una perspectiva económica, el impuesto grava las compras o utilizaciones de servicios; porque el destinatario económico de esta modalidad de imposición es el consumidor.

Si en lo atañe a la sujeción pasiva cabe hacer esa clase de consideraciones, también es del caso advertir que, en lo que toca

a la sujeción activa, fluye con claridad que el Estado habilitado para percibir definitivamente el importe del gravamen debe ser aquél en el cual tiene ocurrencia el acontecimiento de consumo. Cuando el vendedor o prestador del servicio y el consumidor operan en el mismo territorio no hay mayores problemas porque ambos se sujetan al ámbito del impuesto. Pero no ocurre lo mismo cuando el proceso económico se desarrolla en más de una jurisdicción. El sistema del IVA ha sido concebido para que el Estado titular del derecho a percibir el tributo lo recaude en función al valor total del consumo realizado por el adquirente del bien final o destinatario del servicio, pero no en un solo acto, sino de manera paulatina, a medida que se conforman los diferentes componentes del precio total.

Las leyes nacionales establecen reglas para que el Fisco perciba una suma equivalente al resultado de aplicar la tasa del impuesto al valor agregado por el agente. Es claro que el pago de ese impuesto al valor agregado es un verdadero anticipo que percibe el Estado a cuenta del impuesto que en definitiva asumirá el consumidor final. Si estos "anticipos" los percibe el mismo Estado que en el que en definitiva se da el consumo, el IVA funciona perfectamente. Pero cuando una parte de esos adelantos los percibe un Estado distinto de aquél en el que en definitiva se verifica el consumo, se deben dar mecanismo para que lo recaudado por el primer Estado sea finalmente percibido por aquél en que se produjo el consumo.

Como puede observarse, de lo que se trata es de decir que en forma adicional a la recaudación efectuada por el país de consumo, los países de origen recauden para sí, de modo definitivo y a título de impuesto, sumas relacionadas con valores agregados por los agentes económicos productores.

Frente a ello, surgen dos posibles mecanismos para alcanzar el objetivo mencionado de que el Estado de consumo perciba el

total de impuesto: El régimen de tributación en el país de destino con exención (tasa cero) para los bienes y servicios exportados; y, el régimen de imposición en el país de origen con reembolso de los impuestos sobre valores agregados precedentes al consumo final por partes del Estado recaudador y a favor del Estado en que tiene lugar el consumo. Como sabemos, la adopción del primer de los regímenes es el más adecuado porque no afecta la neutralidad y equidad del gravamen.

En consecuencia, si económicamente el impuesto sobre las ventas pretende afectar el consumo, resulta forzoso concluir que el país a cuyas arcas debe agregarse el impuesto es el del consumidor y no de quien facilita el consumo del suministro de bienes y servicios.

En materia de imposición a la renta, el legislador tributario puede adoptar cualquiera de los criterios de cohesión expuestos para atribuir la potestad tributaria. Como sabemos, en nuestro país se aplican tanto el criterio del domicilio como el de la fuente. En cambio, tratándose de la imposición al consumo, el criterio que debe aplicarse es el territorial, en razón de que el IVA es un impuesto esencialmente real y no personal que debe alcanzar, jurídicamente a las operaciones realizadas en cierto territorio.

La aplicación del principio de territorialidad supone establecer dónde se encuentren situados los diversos bienes y servicios al momento de recurrir el aspecto material de la hipótesis de incidencia. En algunos casos, dicha tarea no reviste mayor dificultad, como es el caso de la fijación de los bienes muebles corporales e inmuebles. Tratándose de los primeros debe atribuirse potestad tributaria al Estado en cuyo territorio se encuentran situados al producirse su entrega o al iniciarse su envío o transporte; en relación con los segundos, la calificación legal es aún más simple por encontrarse arraigados al suelo del Estado que ostenta la potestad tributaria.

En el caso de las aeronaves, navíos y demás vehículos de transporte afectados al tráfico internacional, el criterio de ubicación física no resulta adecuado para la correcta aplicación del principio de territorialidad, dado que, por su naturaleza, estos bienes no se sitúan en un lugar fijo. Al respecto, un sector de la doctrina ha planteado que todos los Estados en los que se realizan las operaciones tienen derecho a gravar estos bienes. Otros, en cambio, se inclinan por atribuir la potestad tributaria a un solo Estado.

Por su parte, los países miembros del Acuerdo de Cartagena han arribado a una solución que reúne las condiciones de simplicidad administrativa y practicidad; al haber considerado que estos bienes se encuentran situados en el Estado en el cual se haya registrada su propiedad, atribuyéndose, en aplicación del principio de territorialidad, la potestad tributaria en forma exclusiva a dicho Estado.

En materia de servicios, la cuestión también resulta complicada dada la ausencia de soporte material de la operación, siendo necesario acudir a presunciones de territorialidad fundadas en la residencia de las partes intervinientes en la operación. Basándose son dos los criterios de localización esbozados por la doctrina: (1) el de utilización del servicio, que resulta ser más acorde con el objetivo prácticas; y (2) el del lugar de ejecución del servicio.

El primero de los mencionados criterios está referido a que los servicios se entienden prestados en el lugar donde son utilizados o explotados. El principal problema que se enfrenta en torno a este criterio radica en la dificultad de dar una noción unívoca al término "utilización". Al respecto son dos las soluciones que ha planteado la doctrina europea; (1.1) tener en cuenta el lugar de utilización efectiva del servicio; o, (1.2) considerar que el servicio

es prestado en el lugar donde el beneficiario del mismo mantiene su residencia.

Cuando se emplea el criterio del lugar de utilización efectiva del servicio, éste debe apreciarse en sí mismo, en su materialidad, cualquiera sea la persona que lo utilice. A manera de ejemplo, bajo esta óptica su servicio de corretaje debería entenderse prestado en el lugar donde se encuentra el bien materia del mismo. Pese a las bondades técnicas de este criterio que fue producido por la jurisprudencia francesa, en la práctica resulta de poca utilidad cuando nos enfrentamos a servicios plenamente inmateriales.

Por otra parte, el lugar de establecimiento del beneficiario del servicio es un criterio que ha sido desarrollado en Bélgica e implica que el servicio se entiende prestado en el país cuando es suministrado a una persona establecida en él. Si bien, esta posición responde técnicamente al principio de imposición en el país de consumo cabe preguntarnos, junto a Derouin, *"si el criterio de imposición e el lugar de imposición, atractivo a priori, no es, de hecho, casi inalcanzable y si no conviene recurrir al criterio menos puro pero más práctico del lugar de prestación del servicio"*²².

De otro lado, el empleo del criterio del lugar de ejecución de la prestación del servicio también admite dos posiciones. La primera supone que el servicio se realiza en el lugar en el que su prestación se hace efectiva; esto es, que cualquier prestación se considera efectuada en el interior del país cuando el empresario lo realiza, exclusivamente o en gran parte, dentro de él; o cuando éste tolera un acto o una situación o se compromete a no realizar un acto en el interior del país. En Irlanda se concibe que el

²² Phillippe Derouin, *El impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Editorial de Derecho Financiero, 1981, págs. 564.

servicio que tiene por objeto una prestación de no hacer se entiende realizado en el lugar en donde reside la persona responsable de la omisión.

De acuerdo con la segunda posición que, por cierto, es la más aceptada por los países que adoptan el IVA, como es el caso peruano, se considera que el servicio se realiza en el lugar de establecimiento de quien presta el servicio. Este criterio fue desarrollado en Holanda y ha sido recogido por la Comunidad Económica Europea; en el Reino Unido el criterio es conocido como "place of business". Al hablar de establecimiento nos referimos al domicilio, sede o establecimiento permanente de un extranjero en el país.

La doctrina también reconoce que ciertos servicios, como el de transporte internacional, la actividad de seguros o los servicios telemáticos relacionados con el uso del espectro electromagnético, requieren de normas especiales en razón de que, por su naturaleza, se desarrollan en el territorio de más de un Estado.

Por ejemplo, en los países que adoptan el criterio de la residencia de quien presta servicio o el criterio de ejecución efectiva de la prestación (lugar de ejecución efectiva del servicio) funciona la regla general de considerar que las prestaciones de transporte tienen lugar en el territorio nacional por la parte del trayecto allí realizado. En cambio, en los países que aplican el criterio de utilización es necesario recurrir a presunciones en relación, bien de la residencia de las partes, bien de la residencia de quien presta el servicio; la prueba en contrario suele estar dada por la utilización del servicio en el extranjero.

A manera de conclusión, podemos decir que el elemento jurisdiccional del hecho imponible define el ámbito espacial del impuesto, pues permite establecer cuándo las operaciones encuadradas en los hechos imponibles que contempla la ley

deben considerarse vinculadas al país que aplica el tributo, para quedar por ello sometidas a imposición.

Estamos de acuerdo con Balbi cuando señala que *"dado que por las características del IVA, su base de imposición esta configurada por el consumo final realizado en el interior del país, en principio deberán imponerse todas las operaciones que resulten vinculadas con ese consumo. Sin embargo, como los hechos imposables que considera este impuesto se encuentra constituidos por operaciones, la forma de obtener ese resultado consiste en definir su territorialidad tomando en cuenta el lugar en el que aquéllas se reputan realizadas, incluyendo a las importaciones"*.²³

Además, y como señalamos al iniciar este trabajo, al ser el IVA técnicamente un impuesto sobre las transacciones y económicamente un impuesto sobre el gasto, ello trae como consecuencia que el mismo deba extenderse a algunas operaciones que no presentan el carácter de transacción, sino que constituyen un gasto, como los retiros constituidos por entregas a sí mismo o autoconsumo. Traemos ello a colación, porque esa doble naturaleza sirve de fundamento para que el impuesto extienda su aplicación territorial a gravar el consumo efectuado en el país sin que haya transacción (importación) y para que se desgraven las operaciones efectuadas en el territorio y que no dan lugar a consumo, como en el caso de las exportaciones.

²³ Rodolfo Alberto Balbi, Aspectos Técnicos de la Generalización del IVA, El impuesto al Valor Agregado y su generalización en América, Ediciones interoceánicas S.A., Buenos Aires, Argentina, 1993, Pág. 118.

2.4. PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN.-

2.4.1 PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN.-

Desde un punto de vista funcional la administración tributaria está conformada por sistema directivo, normativo, operativo y de apoyo.

Aunado a lo anterior existen principios de imposición universales que son de aceptación generalizada en la mayoría de países del mundo

Los dieciocho principios de la imposición adoptados están agrupados en cuatro fines básicos que persigue toda política fiscal de recaudación de impuesto, los cuales son:

A) Eficiencia en asignación de recursos, estabilidad y desarrollo económico.-

En este fin se agrupan seis principios que se definen a continuación:

a) Evitar el dirigismo fiscal. La imposición no debe perjudicar o favorecer a grupos concretos dentro de un sector. Las medidas han de afectar a todos los que integran un sector económico.

b) Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la disponibilidad económica.

Está subordinado al principio de justicia, Estabilización y Crecimiento, el impuesto debe tener o mantener la mínima intervención en la esfera privada y no perturbar el ejercicio de las libertades económicas.

c) Evitar distorsiones a la competencia y favorecerla.

El impuesto debe evitar cualquier consecuencia involuntaria o no que perjudique la competencia y debe suprimir las imperfecciones de ésta.

d) Suficiencia.-

El sistema tributario debe asegurar que los Ingresos Tributarios permitan cobertura duradera de los gastos.

e) Capacidad de adaptación.-

En caso necesario, a corto plazo, el sistema tributario debe suministrar ingresos necesarios para cubrir gastos nuevos de carácter permanente, único o extraordinario.

f) Favorecer el Desarrollo Económico.-

El sistema tributario debe orientarse para no obstaculizar el desarrollo y ejercer una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.

B) Eficacia operativa o técnica.-

En este fin se agrupan seis principios como se definen a continuación:

a) Congruencia y Sistematización.-

Debe atenderse a la consecución de sus distintas finalidades y no debe ofrecerse contradicciones en su composición y estructura.

b) Transparencia.-

Las normas tributarias deben ser inteligibles y la claridad y precisión debe prevalecer en el establecimiento de los derechos que se originen.

c) Factibilidad.-

Las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la administración tributaria.

d) Continuidad.-

Las normas fiscales deben gozar de vigencia continuada y sus reformas deben realizarse en un marco general y sistemático.

e) **Economicidad.-**

La estructura debe permitir que los gastos que ocasione a la administración tributaria ó a los contribuyentes, la gestión, recaudación e inspección, no sobrepasen al mínimo necesario o requerido para la eficiente relación tributaria físico-contribuyente.

f) **Comodidad.-**

El contribuyente debe gozar de toda facilidad posible para cumplir sus obligaciones fiscales.

C) Seguridad jurídica dentro de un estado de derecho.-

En este fin se agrupan tres principios que se definen a continuación:

a) **Legalidad.-**

Principio fundamental en derecho tributario que se ha sintetizado con el aforismo, "no hay tributo sin Ley que lo establezca (nullum crimen, nulla poena, sine lege)."

b) **No confiscatoriedad.-**

La agravación de la carga tributaria cuando excede determinados niveles se toma ilegítima.

c) **Equidad Tributaria.-**

La igualdad en la Ley, por la Ley, ante la Ley y de las partes, se traduce en que la Ley no debe establecer desigualdades y se concreta en la igualdad ante las cargas públicas, igualdad de los individuos.

D) Justicia tributaria.-

En este fin se agrupan tres principios que se definen a continuación:

a) **Generalidad.-**

Todas las personas (Naturales o Jurídicas) con capacidad de pago deben someterse al impuesto.

b) Igualdad.-

Todas las personas son iguales ante la Ley Tributaria, sin embargo, deben concederse un trato tributario desigual a las personas que se hallen en situaciones diferentes.

c) Proporcionalidad.-

La imposición debe resultar igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente.

2.4.2 LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA.-

El principio de reserva de la Ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.).

A) Igualdad.-

Cuando una Ley priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado niega la igualdad de todos ante la Ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del Estado de Derecho.

La igualdad ante la Ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del "principio de universalidad de la Ley", a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la

sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigentes.

La apuntada *"igualdad formal"* o *"igualdad jurídica"* se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas. Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del derecho francés, descrita por Anatole France, *"como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de Paris"*.

La igualdad ante la Ley, en cambio, obliga a que la Ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

Lo expresado en el párrafo precedente, sin dejar de asumir que en la tributación extrafiscal podrán ponderarse circunstancias ajenas a la capacidad económica de los contribuyentes siempre y cuando el tratamiento dispar atienda a la consecución de fines y objetivos acordes con el programa y los valores constitucionales.

La igualdad por la Ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público, poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas.

La doctrina social de la Iglesia, a este respecto, señala: *"Aunque exista desigualdades justas entre los hombres, sin embargo, la igual dignidad de la persona exige que se llegue a una situación social más humana y más justa. Resulta escandaloso el hecho de las excesivas desigualdades"*

económicas y sociales que se dan entre los miembros o los pueblos de una misma familia humana. Son contrarias a la justicia social, a la equidad, a la dignidad de la persona humana y a la paz social e internacional", puntualizando asimismo: "Si más allá de las reglas jurídicas falta un sentido más profundo de respeto y de servicio al prójimo, incluso la igualdad ante la Ley podrá servir de coartada a discriminaciones flagrantes, a explotaciones constantes, a un engaño efectivo. Sin una educación renovada de la solidaridad, la afirmación exclusiva de la igualdad puede dar lugar a un individualismo donde cada cual reivindique sus derechos sin querer hacerse responsable del bien común".

En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la Ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.

B) PRINCIPIO DE JUSTICIA.-

a) El principio constitucional de equidad o justicia tributaria.-

Es el que da sustento doctrinario a las teorías de la imposición. Con ellos se inicia la ardua tarea de determinar en que grado o en que medida cada persona debe contribuir, mediante el pago de tributos al logro del bienestar general que se conoce como objetivo último de la comunidad y de todo estado.

Esa difícil interrogante hallará la fácil respuesta del ciudadano común: cada persona debe contribuir con el pago de impuestos en una medida justa y equitativa. Y es que en general esta contestación lógica y natural se encuentra avalada por las normas constitucionales y prácticamente en

todos los países. El nudo del problema se circunscribe a conocer que significado debe atribuirse a los términos equidad o justicia tributaria.

Es consenso general que la equidad no significa impuestos exactamente iguales, es decir que cada uno deba abonar una misma cantidad (eso sería lo contrario a equitativo). Por lo tanto, o así lo ha interpretado la jurisprudencia, la equidad no es igualdad matemática, es decir que todos deban tributar la misma cantidad. Eso sería lo más injusto imaginable. La equidad consiste en un trato igual para circunstancias iguales y en un trato desigual para circunstancias desiguales. Todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la nación son tratadas igualmente siempre que se encuentre en idénticas situaciones. El legislador no puede cerrar los ojos ante la diversidad de situaciones, circunstancias y demás que se den en la población.

En base a esto debe determinarse qué son "circunstancias iguales", y establecer reglas de que es lo que significan "circunstancias iguales".

Para ello existen diversas teorías.

b) Teoría del beneficio con relación de justicia.-

La teoría del beneficio reconoce como fundamento a las doctrinas económico políticas concebidas en el SIGLO XVIII. El naturalismo de ese siglo creyó que la respuesta correcta a los problemas planteados por la equidad tributaria se hallaba en el beneficio recibido por cada contribuyente de parte del Estado. Esta teoría, que además del beneficio, puede ser conceptuada como una idea de equivalencia, que trueque, de seguro o de interés en pertenecer a determinado estado, puede resumirse con los términos de MOSTESQUIEU según los cuales "las rentas del Estado son una porción que cada

ciudadano da de sus bienes para tener seguridad de disfrutar del resto de sus rentas tranquilamente".

La teoría del beneficio haría pagar la misma cantidad de impuestos a un millonario y aun mendigo si presta cierto servicio a la ciudad donde habitan ambos. No se contempla su capacidad económica, solo se busca contraprestación por servicios prestados.

C) Política Financiera.-

a) Capacidad contributiva.-

Esta teoría (más reciente) es conocida entre los anglosajones bajo la denominación de teoría de capacidad de pago (ability to pay).

En términos generales, se entiende por capacidad contributiva o capacidad de pago al nivel de vida o bienestar económico de cada persona, medida ésta básicamente por todos aceptada como la más equitativa para establecer el monto de la contribución particular para el logro del bienestar general. Es la aptitud o posibilidad de un individuo para pagar impuestos.

Ese nivel de vida o bienestar económico puede medirse a través de cualquiera de las siguientes tres manifestaciones:

- Rentas: se admite una relación adecuada entre las rentas, créditos o ganancias obtenidas en un determinado período y el nivel de vida. A mayores rentas mejor nivel de vida y viceversa. Además, para hacer más exactas las comparaciones se deben tener en cuenta las circunstancias especiales de cada contribuyente (si es casado, si tiene hijos, origen de sus rentas, etc.). Por ello, cuando el nivel de vida se mide con el patrón de las rentas se entiende que éstas deben ser depuradas, o sea ganancias netas.

- Patrimonio: el patrimonio o capital, por ser fuente productora de rentas, también sirve para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes. Dan una idea de lo que la ganancia del contribuyente puede llegar a ser.
- Consumos: éste también es un buen índice de bienestar económico o capacidad contributiva, puesto que la realización de una mayor cantidad de gastos o consumos presupone un mayor nivel de vida. Esta forma de medir la capacidad contributiva es también utilizada por nuestra legislación para la aplicación de impuestos tales como los denominados "impuestos internos", e incluso, parcialmente para el impuesto a las ganancias.

b) Circulación de Riqueza.-

Algunos autores consideran esta teoría y la basan en que ciertos actos de los particulares (por ejemplo la venta de sus propiedades) sacan a la luz esa capacidad o riqueza sobre la cual el estado puede pretender un tributo. El ejemplo típico en una legislación es el impuesto a los sellos, donde ante toda transferencia onerosa de bienes se debe abonar un impuesto.

D) Teoría del sacrificio.-

Sin embargo, una vez que hayamos establecido los diferentes niveles de vida, vale decir, las distintas categorías, nos queda todavía por determinar o por resolver cual es la justa proporción con que cada categoría debe contribuir al mantenimiento del Estado.

Lo recién manifestado representa el último y el básico problema de la equidad. Por ello se ha tratado de resolver mediante la aplicación de las conclusiones de la teoría del sacrificio. Ésta teoría se fundamenta en el conocido principio hedonístico y en los análisis económicos sobre la utilidad

marginal de los ingresos. A raíz de contar con dicha fundamentación, la teoría del sacrificio se basa en dos postulados esenciales. El primero de ellos consiste en reconocer que la utilidad marginal (adicional) está en relación inversa con el monto de ingreso, vale decir, que a menos ingresos las utilidades marginales son mayores y que, a por el contrario, a mayor cantidad de ingresos la utilidad marginal será menor. Basta con pensar con el caso de una persona que destina su ingreso en comida. Los primeros bocados le suministrarán gran satisfacción o utilidad. A medida que va destinando su ingreso (numeroso por cierto) en más y más comida se va hartando de ella, hasta llegar el punto en que decide destinar su dinero en otros bienes, por la sencilla razón de que se siente satisfecho de comer.

Ésta persona acaudalada tendrá dinero ocioso que puede destinar al ahorro.

Los pobres destinan su poco dinero a comer, es decir al consumo con poco margen para el ahorro.

El segundo postulado que fundamenta a esta teoría establece que todas las personas de iguales ingresos obtienen una igual utilidad marginal de los mismos. En consecuencia, las teorías del sacrificio son ciertas, de ellas pueden extraerse dos importantes conclusiones. La primera de ellas será menor. A su vez, la segunda de las premisas será que la relación entre los ingresos y el sacrificio tiene una validez incuestionable y, en consecuencia, es aplicable a todas las personas. Las personas con altos ingresos podrán ahorrar menos y las personas con pocos ingresos podrán consumir menos.

Éstas últimas estarán dispuestas a trabajar más para compensar la falta de ingresos.

2.4.3 PRINCIPIO DE LA ECONOMÍA POLÍTICA.-

Principios de Adam Smith.-

Gracias a la Era de las Luces se abrió una nueva página hacia la libertad inclusive de las vejaciones fiscales, y se introdujeron reglas para la estructura fundamental de los ordenamientos tributarios, resumidas en las famosas cuatro reglas de Adam Smith:

1. *Los sujetos de cada estado deberían contribuir a apoyar al gobierno, de la manera más adecuada posible en proporción a sus respectivas capacidades.*
2. *El impuesto que debe pagar cada individuo debe ser cierto y no arbitrario.*
3. *Todos los impuestos deben ser gravados en el momento o en la forma que parezca más conveniente para que el contribuyente los pague.*
4. *Todos los impuestos deberían estar ideados para sacar y para apartar del bolsillo de la gente lo menos posible, por encima de lo que generan para el tesoro público, por encima de lo que generan para el tesoro estatal.*

Según en un examen comparativo que en los últimos dos siglos se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales.

1. *Los impuestos pueden aplicarse solamente en base a una Ley que, en muchos Estados, debe ser promulgada según un procedimiento particular y ser renovada anualmente (principio de legalidad);*
2. *Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de la igualdad) de acuerdo con:*
 - a) La generalidad y uniformidad de la tributación.
 - b) La aplicación de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica).

- c) La aplicación de los impuestos en base a la capacidad económica de los contribuyentes, con la tendencia a introducir en el sistema fiscal impuestos personales con tasas progresivas;
- d) En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario, debe ejercitarlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio a lo interno y con el exterior (principio de competencia).

Resulta interesante destacar que – en gran parte debido a la “trasmigración del derecho” – ha habido una concomitancia histórica en la aceptación de algunos de los principios señalados. Inicialmente, originándose en, o al menos con plena afirmación en Inglaterra, se condicionó la introducción de los tributos al consenso de los órganos representativos de los contribuyentes. Luego, con la revolución francesa se proclamó la abolición de todo privilegio de clase, raza o religión, aun en materia tributaria. Por último con el sobrevenir de las nuevas exigencias sociales, se afirmó la necesidad de equiparar la carga fiscal a la capacidad económica de los individuos.

3. Dentro de cada Estado, los ordenamientos legales han sido articulados de modo diferente, según los intereses de la clase en el Poder.

En el plano legislativo establece lo siguiente:

- Claridad y transparencia de las disposiciones tributarias.
- Las leyes y otros actos con fuerza de Ley que incluyan disposiciones tributarias deben mencionar el objeto en su título;
- El índice de las secciones internas y de los artículos únicos deben mencionar el objeto de las disposiciones únicas allí contenidas;

- Las leyes y otros actos con fuerza de Ley que no tengan un objeto tributario no pueden incluir disposiciones de carácter tributario, salvo aquellas que son estrechamente inherentes al objeto de la misma Ley;
- La llamada "otras disposiciones" contenidas en las medidas normativas en materia tributaria, por regla, se hacen indicando igualmente el contenido de la disposición a la cual se pretende hacer referencia;
- Las disposiciones que modifican las leyes tributarias deben introducirse señalando todo el texto íntegramente modificado.

SECCION I.- REVISION HISTORICA DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL SOBRE EL PROBLEMA

2.5. SISTEMA DE IMPOSICION.-

El interés por la eficacia en técnica impositiva ha llevado a desarrollar, a través del tiempo, los siguientes grandes sistemas de imposición:

- Imposición a la riqueza.
- Imposición al consumo.

A) Imposición a la riqueza.-

A su vez puede clasificarse del siguiente modo:

a) *Imposición a la riqueza adquirida.-*

Se grava la ganancia o utilidad en un período determinado. Es tema de estos el concepto de renta, ganancia o utilidad, pues de ello dependerá el alcance de la afectación,. Por ejemplo, el impuesto a la Renta.

b) *Imposición a la riqueza poseída.-*

Se grava la tenencia de bienes sin tomar en cuenta los criterios de ganancia y similares. Es tema de éstos impuestos la determinación de la materia imponible, es decir, el señalamiento de bienes activos, patrimonio y capital gravados. Por ejemplo, el Impuesto Predial es un tributo municipal que grava la propiedad inmueble urbana.

B) Imposición al consumo.-

a) *Consumo.-*

Óptica económica: Empleo o utilización de un bien o servicio, con el propósito de satisfacer una necesidad.

Óptica tributaria: Venta o importación de un bien, sin necesidad que se de un consumo efectivo del mismo.

b) *Circuito de Consumo.*-

Es el ciclo económico compuesto por las etapas secuenciales en que se producen o comercializan los bienes para su consumo.

Las etapas son:



2.6 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.-

2.6.1 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO POR LA CANTIDAD DE ETAPAS AFECTADAS.-

Esta clasificación se hará teniendo en cuenta las etapas del circuito de consumo.

a) **Impuesto etapa única:** Hipótesis en el que el impuesto grava la transferencia que se produce en una sola etapa del circuito de consumo. Por ejemplo, un impuesto que grava las transferencias que realizan los sujetos productores (Impuesto etapa productor).

b) **Impuesto etapa múltiple:** Hipótesis en la que el impuesto grava las transferencias en dos o más etapas del circuito de consumo. Por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas.

2.6.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO POR LA CANTIDAD DE OPERACIONES AFECTADAS.-

a) **Impuesto monofásico:** Se produce cuando el impuesto grava una sola transferencia.

b) **Impuesto plurifásico:** Se produce cuando el impuesto grava más de una transferencia.

Los impuestos plurifásico pueden dividirse en:

- Impuesto plurifásico en cascada.
- Impuesto plurifásico al valor agregado.

Impuesto plurifásico en cascada.-

Sistema que grava el valor que se comercializa un producto en las sucesivas transferencias que puedan suceder. Para el cálculo del impuesto, en cada nueva transferencia, se toma como base el valor íntegro a comercializar, sin descontar la porción del referido valor que ha sufrido la aplicación del impuesto e la anterior transferencia. Uno de los efectos que el impuesto plurifásico en cascada produce se conoce con el nombre de ACUMULACIÓN, es decir, una múltiple aplicación sobre la base imponible, y una aplicación del impuesto sobre el propio impuesto incorporado en transferencias

anteriores. Implica una violación al principio legal – tributario de no doble imposición, también produce un efecto de incremento sin control de los precios.

Otro de los efectos del impuesto plurifásico en cascada es la **PIRAMIDACIÓN**, es decir, una distorsión e incremento del precio, en una suma mayor al monto recaudado. Implica una violación al principio económico de neutralidad (equilibrio de las variables económicas) por efecto del aumento desmesurado de los precios relativos a causa de la carga tributaria, el incremento del precio es totalmente artificial y sin sustento. En materia económica podría, ser causa de otros graves fenómenos concomitantes, tales como fenómenos inflacionarios o distorsiones en la estructura de la oferta y la demanda, con todas las consecuencias accesorias que conlleva.

Impuesto Plurifásico al Valor Agregado:

Sistema que grava el valor con que se comercializa un producto en las sucesivas transferencias que se pueden dar. En cada nueva transferencia se toma como base de cálculo del impuesto, el valor adicional con respecto al valor de adquisición de la anterior operación, es decir, el valor con el que se adquirió el producto.

Esta técnica impositiva, correctamente empleada, no produce los efectos de piramidación ni acumulación.

2.7. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que recayendo sobre el consumidor final –que es quien en definitiva lo paga a través de sus consumos-, ha de ser ingresado al fisco por cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto. En nuestro país el IGV.

27.1. CLASIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A. Por la forma de deducir la inversión en bienes de capital:

IVA TIPO RENTA O INGRESO: Para el calculo del valor agregado se deduce sólo el crédito correspondiente al monto de la depreciación de los bienes de capital.

IVA TIPO CONSUMO: El valor agregado se calcula deduciendo en el momento de su adquisición, el costo total de los bienes de capital comprados.

IVA TIPO PRODUCTO: El valor añadido se calcula deduciendo los bienes y servicios que conforman el producto final. Así, el IVA soportado en la adquisición de los bienes de capital no puede ser deducido como crédito contra el impuesto.

B. Por el sistema de deducción utilizado:

DEDUCCIÓN FÍSICA O REAL: Este método permite únicamente la deducción de los bienes que realmente (físicamente) se van añadiendo o integrando al proceso de producción, a medida que así sucede. No todos los bienes y servicios insumidos en la producción generan un crédito contra el IVA, así, se suele limitar el uso del crédito proveniente de bienes de capital, gastos administrativos, gastos financieros, entre otros. Este método permite la deducción del crédito: **a)** cuando el bien o servicio se incorpora a la producción o cuando se vende; **b)** aceptar la deducción desde el momento de la adquisición.

DEDUCCIÓN FINANCIERA (deducciones amplias): Se permite deducir como crédito el impuesto que gravo en un mes las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas de esos mismos períodos u otros posteriores sin importar si se consumieron o no, o si las adquisiciones corresponden a bienes o servicios. Es posible utilizar el crédito proveniente de insumos y

también de combustible, bienes de capital y gastos generales.
Existen 2 modalidades para el uso del crédito:

- a) desde el momento de la compra del bien o servicio;
- b) desde que el bien o servicio es incorporado al proceso productivo. A su vez, este sistema puede dividirse en:
 - * *Base contra base*: el valor agregado se determina por la diferencia de las ventas y las compras del periodo, aplicando al monto resultante la alícuota respectiva.
 - * *Impuesto contra impuesto*: el valor agregado se determina por la diferencia de los impuestos cobrados por las ventas y los impuestos pagados por las compras (crédito fiscal).

C. Según el campo de aplicación:

CAMPO LIMITADO (oligofásico): Se aplica únicamente a algunas fases de producción y distribución (plurifásico oligofásico).

CAMPO GENERAL (omnifásico): El gravamen se aplica a todo el proceso de transformación de un bien (plurifásico omnifásico).

2.7.2. CARACTERÍSTICAS DEL IVA

IMPUESTO INDIRECTO:

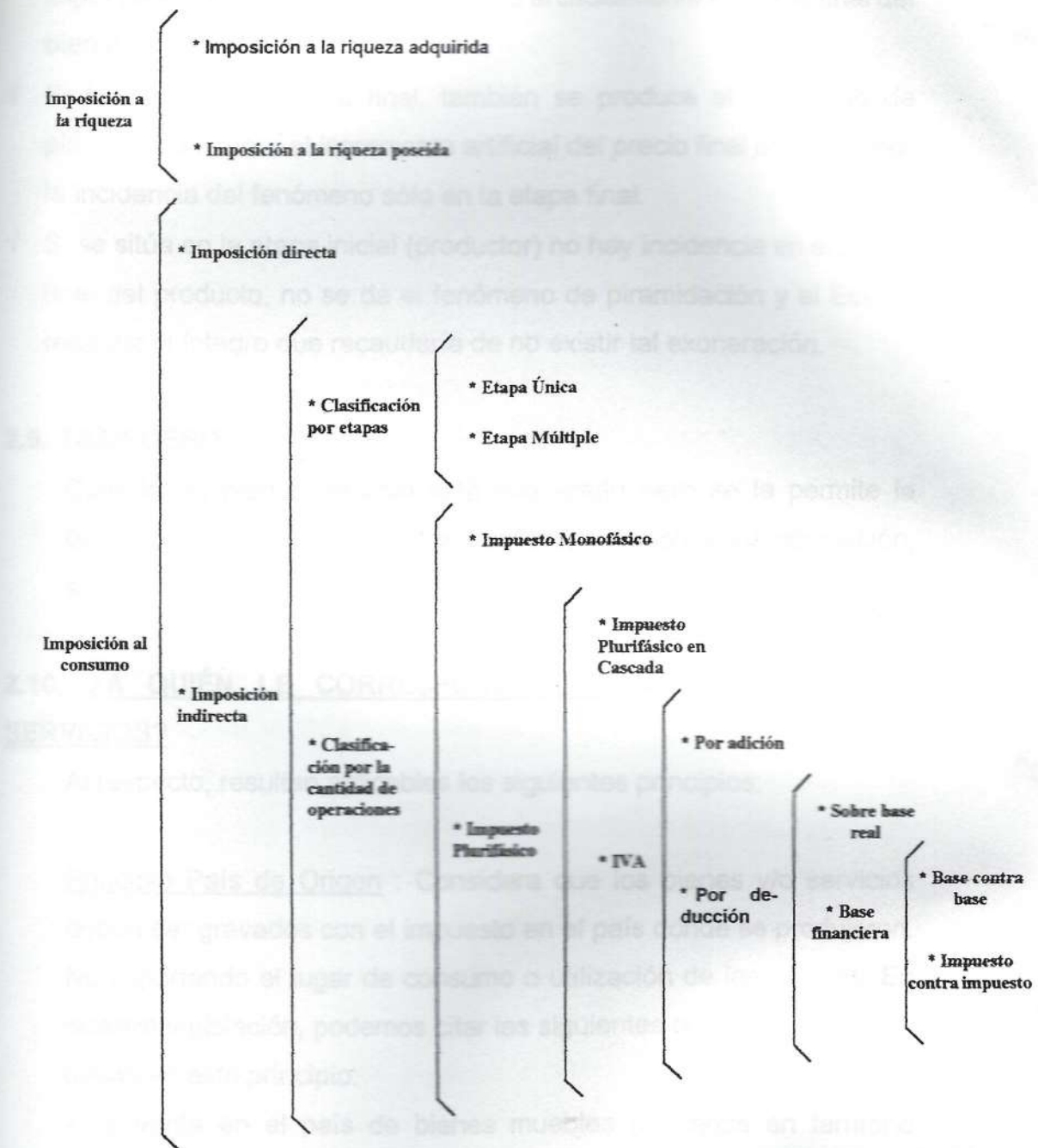
Financieramente: cuando la carga económica del impuesto se traslada hasta incidir únicamente en el consumidor final.

Económicamente: grava indirectamente manifestaciones de la riqueza, por ejemplo el consumo.

IMPUESTO REAL:

El IVA presenta el carácter de un tributo objetivo (carga real) ya que lo que fija y determina el hecho de la imposición es la transferencia de propiedad que se realice, sin importar las cualidades o condiciones particulares en que se hallen las personas que intervienen.

A continuación presentamos un diagrama que resume la ubicación del IGV dentro de los sistemas de imposición.



2.8. EXONERACIONES

El establecimiento de una exoneración que desafecte a una o más fases del proceso, referido a uno o más bienes o servicios, altera la incidencia de la carga tributaria, penalizando unos consumos sobre otros:

- √ Si la exoneración se sitúa en una etapa intermedia del proceso productivo, produce los efectos de pirimidación típicos de la imposición en cascada, incrementando artificialmente el precio final del bien o servicio.
- √ Si se sitúa en la etapa final, también se produce el fenómeno de pirimidación, pero el incremento artificial del precio final es menor por la incidencia del fenómeno sólo en la etapa final.
- √ Si se sitúa en la etapa inicial (productor) no hay incidencia en el precio final del producto, no se da el fenómeno de pirimidación y el Estado recauda el íntegro que recaudaría de no existir tal exoneración.

2.9. TASA CERO

Cuando un bien o servicio está exonerado pero se le permite la deducción del IVA soportado en las fases anteriores, vía devolución, se dice que está sujeto a la tasa cero.

2.10. ¿A QUIÉN LE CORRESPONDE GRAVAR LOS BIENES Y SERVICIOS?

Al respecto, resultan aplicables los siguientes principios:

Principio País de Origen : Considera que los bienes y/o servicios deben ser gravados con el impuesto en el país donde se produjeron. No importando el lugar de consumo o utilización de los mismos. En nuestra legislación, podemos citar las siguientes operaciones que se basan en este principio:

- La venta en el país de bienes muebles (ubicados en territorio nacional).
- La prestación de servicios.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores.
- Las exportaciones

Principio País de Destino : Considera que el país que debe gravar con el impuesto, es el que consume o utiliza los bienes y/o servicios.

Así tenemos:

- La utilización de servicios en el país.
- La importación de bienes.

2.11. OPERACIONES GRAVADAS

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones :

- a) La venta en el país de bienes mueble.
- b) La prestación o utilización de servicios en el país.
- c) Los contratos de construcción.
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) La importación de bienes.

A. LA VENTA EN EL PAIS DE BIENES MUEBLES

CONCEPTO DE VENTA

- a) Todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.
- b) La transferencia de bienes efectuados por los comisionistas, y otros que la realicen por cuenta de terceros.
- c) **El retiro de bienes** que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por la Ley y su Reglamento.

RETIRO DE BIENES

- a) Todo acto por el que se transfiere la **propiedad** de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras **comerciales** y bonificaciones, entre otros.
- b) La apropiación de los bienes de **la empresa** que realice el propietario, socio o titular de la misma.
- c) El consumo que realice **la empresa de los bienes e su** producción o del giro de su negocio, salvo que sea **necesario para la realización** de operaciones gravadas.
- d) La entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa **cuando sea** de su libre disposición y no sean necesarios par ala prestación de sus servicios.
- e) La entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

NO SE CONSIDERA RETIRO DE BIENES

- a) El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa. El retiro de insumos no se considera venta siempre que el mencionado retiro lo realice la empresa para su **propia producción**, sea directamente o a través de un tercero.
- b) La entrega de bienes a un **tercero para ser utilizados** en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- c) El retiro de bienes por el **constructor para ser incorporados** a la construcción de un inmueble.
- d) El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditadas.

En su caso, la pérdida, desaparición o destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, se acreditará con el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso, y con el

respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez (10) días hábiles de producido los hechos o que se tome conocimiento de la comisión del delito, antes de ser requerido por la SUNAT, por ese período. La baja de los bienes deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición, destrucción de los mismos o cuando se tome conocimiento de la comisión del delito.

- e) El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- f) Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- g) El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.
- h) El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.
- i) La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica.
- j) Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

Merma : pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, originada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Estas se acreditarán con el informe técnico de profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe debe contener cuando menos la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Desmedro : pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor a 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar un funcionario para presenciar dicho acto; asimismo podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios, tomando en cuenta la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

- k) La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite.
- l) La entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.
- LI) Entrega de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto volumen u otros.
- b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.
- c) Consten en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

R.T.F. 709-1-96 del 17-05-97 : No constituye bonificación la entrega de bienes efectuada por el contribuyente sin que exista paralelamente una operación de venta.

PROHIBICIÓN DE TRASLADAR EL IMPUESTO EN CASO DE RETIRO

En ningún caso el Impuesto que grave el retiro de bienes podrá trasladarse al adquirente de los mismos.

Asimismo, el Impuesto que grava el retiro de bienes no podrá ser considerado como costo o gasto, por la empresa que efectúa el retiro de bienes.

Igualmente el Impuesto que grava el retiro de bienes en ningún caso podrá ser deducido como crédito fiscal, ni podrá ser considerado como costo o gasto por el adquirente.

CUÁNDO SE CONSIDERA QUE UN BIEN SE ENCUENTRA UBICADO EN EL PAIS?

Se encuentran gravados con el Impuesto, la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean estos nuevos o usados, independientemente del lugar donde se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

También se consideran ubicados en el país los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aún cuando al tiempo de efectuarse la venta se encuentre transitoriamente fuera de él.

Tratándose de bienes intangibles se consideran ubicados en el territorio

nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país.

BIENES MUEBLES

Se consideran bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

BIENES NO CONSIDERADOS MUEBLES

No se consideran bienes muebles, la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de éstas; las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave.

B.- LA PRESTACIÓN O UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAÍS

CONCEPTO DE SERVICIO

a.- Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

b. La entrega a título gratuito que no implique transferencia de propiedad, de bienes que conforman el activo fijo de una empresa vinculada a otra económicamente, salvo en los casos señalados en el reglamento.

Vinculación económica: se considera que las empresas se encuentran vinculadas económicamente cuando:

- Una empresa posee más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de una tercera.
- Más del 30% del capital de dos (2) o más empresas pertenezca a una misma persona, directa o indirectamente.
- En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital, pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- El capital de dos (2) ó más empresas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes de dichas empresas.
- Cuando el productor o importador venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí el 50% o más de su producción o importación.

RTF 051-3-98 DEL 20-01-98 : Cuando la ley del IGV incluye dentro del concepto de servicios a toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría, está haciendo referencia al aspecto objetivo de la imposición, esto es, se dirige al tipo de actividad y no al aspecto subjetivo de la imposición, esto es, se dirige al tipo de actividad y no a quien pueda ser considerado contribuyente del Impuesto a la Renta.

Directiva 004-99/SUNAT del 04-05-99 : Para que los servicios de publicidad, propaganda y similares se encuentren gravados con el Impuesto General a las Ventas, se requiere que dicha prestación se efectúe a título oneroso y que además la retribución por el servicio sea considerada renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último.

Directiva 001-98/SUNAT del 28-01-98 : Los ingresos obtenidos por las asociaciones sin fines de lucro provenientes de cotizaciones mensuales de los asociados no suponen la contraprestación por un

servicio, sino el cumplimiento de una obligación de cargo de los asociados para el mantenimiento y funcionamiento de la asociación a la cual pertenecen; así como para el asociado, significa mantener su estatus y por ende le permite ejercitar sus derechos en la asociación.

Directiva 004-95/SUNAT del 15-10-95 : Los servicios que otorga la asociación no son individualizados a cada asociado, sino que se otorgan colectivamente en base a sus correspondientes cotizaciones o aportes solidarios. En ese mismo sentido, los mencionados servicios, pueden o no ser utilizados en su totalidad o en parte, por los asociados, porque están sujetos a su discreción, por lo que no se configura la contraprestación a que se refiere la Ley del Impuesto General a las Ventas.

c. - En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el Impuesto General a las Ventas se aplica sobre la venta de pasajes u ordenes de canje que se expidan en el país, así como los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAIS

Se entiende que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN EL PAIS

El servicio es utilizado en el país cuando es prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o utilizado en el territorio nacional (aprovechamiento económico del servicio en el país para la generación de operaciones gravadas con el impuesto).

En los casos de arrendamiento de naves y aeronaves y otros medios de transporte prestados por sujetos no domiciliados que son utilizados parcialmente en el país, se entenderá que sólo el 60% es prestado en el territorio nacional, gravándose con el impuesto sólo dicha parte.

No se considera utilizado en el país, los servicios de reparación y mantenimiento de naves y aeronaves y otros medios de transporte prestados en el exterior.

C.- DE LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

CONCEPTO DE CONSTRUCCIÓN

Se entiende por construcción a las actividades clasificadas como construcción en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas.

RTF 802-3-97 del 11-09-97 : El alquiler de equipos de construcción y demolición dotados de operarios constituye actividad de construcción de acuerdo con la Tercera Revisión de la CIIU de las Naciones Unidas.

D.- DE LA PRIMERA VENTA DE INMUEBLES QUE REALICEN LOS CONSTRUCTORES DE LOS MISMOS

CONCEPTOS GRAVADOS

a) La primera venta de inmuebles ubicados en el territorio nacional que realicen los constructores de los mismos.

Se considera primera venta y consecuentemente operación gravada, la que se realice con posterioridad a la resolución, rescisión, nulidad o anulación de la venta gravada.

También se considera como primera venta la que se efectúe con posterioridad a la reorganización o traspaso de empresas.

No se considera primera venta para efectos del Impuesto, la transferencia de las alícuotas entre copropietarios constructores..

Exoneración: Primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias (se incluye el valor del terreno debidamente actualizado y la UIT será la vigente al 1 de enero), siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda, siempre que al momento de su venta cumplan con los siguientes requisitos:

- El inmueble deberá estar ubicado en zonas para uso de vivienda, de acuerdo a lo dispuesto en los planos urbanos y de zonificación vigentes en cada jurisdicción municipal.
 - Pueden ser viviendas bajo la modalidad de Conjuntos Residenciales Económicos, Viviendas Multifamiliares, Viviendas Unifamiliares, tipo quinta o la combinación de estas.
 - Deberán contar con servicios de agua potable, desagüe y energía eléctrica.
 - La construcción deberá realizarse con materiales y sistemas convencionales y no convencionales, debiendo contar como mínimo con los siguientes acabados :
 - Muros interiores y exteriores terminados.
 - Piso de cemento pulido.
 - Acabado impermeabilizado en la zona de ducha , lavadero de cocina y lavadero de ropa.
 - Toda unidad de vivienda debe contar por lo menos con ventanas de fierro y vidrio crudo, así como dos puertas : la principal y del baño, que deberán ser contraplacadas o de fierro.
 - Instalaciones eléctricas y sanitarias empotradas.
 - La vivienda deberá contar como mínimo con un dormitorio, un estar-comedor-cocina y un baño. Los ambientes deben tener las dimensiones mínimas establecidas en el artículo 9° del D.S. 053-98-PCM, con un área mínima de construcción de 32.35m² y un máximo de 100 m², por unidad de vivienda.
- b) La posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se demuestre que el precio de la venta realizada es igual o mayor al valor de mercado. Se entiende por valor de mercado el que normalmente se

obtiene en las operaciones onerosas que el constructor o la empresa realizan con terceros no vinculados, o el valor de tasación, el que resulte mayor.

CASO DE INMUEBLES EN LOS QUE SE REALICE TRABAJOS DE AMPLIACIÓN Y/O REMODELACION

Tratándose de inmuebles en los que se efectúe trabajos de ampliación, la venta de la misma se encontrará gravada con el Impuesto, aun cuando se realice conjuntamente con el inmueble del cual forma parte, por el valor de la ampliación. Se considera ampliación a toda área nueva construida. También se encuentra gravada la venta de inmuebles respecto de los cuales se hubiera efectuado trabajos de remodelación o restauración, por el valor de los mismos.

Para determinar el valor de ampliación, trabajos de remodelación o restauración, se deberá establecer la proporción existente entre el costo de la ampliación, remodelación o restauración y el valor de adquisición del inmueble actualizado con la variación del Índice de Precios al Por Mayor hasta el último día del mes precedente al del inicio de cualquiera de los trabajos señalados anteriormente, más el referido costo de la ampliación, remodelación o restauración. El resultado de la proporción se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales. Este porcentaje se aplicará al valor del venta del bien, resultando así la base imponible de la ampliación, remodelación o restauración.

CONCEPTO DE CONSTRUCTOR

Cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Se entiende que el inmueble ha sido construido parcialmente por un tercero cuando éste último construya alguna parte del inmueble y/o asuma cualquiera de los componentes del valor agregado de la construcción.

D.S. 088-96-EF del 12.09.96 precisa que el IGV que grava la primera venta de inmuebles, es aplicable respecto de aquellos bienes cuya construcción se haya iniciado a partir del 10 de agosto de 1991

Las transferencias que realicen las empresas vinculadas con el constructor o quines vendan inmuebles construidos totalmente por un tercero para ellos, estarán gravados con el IGV sólo tratándose de inmuebles cuya construcción se haya iniciado a partir del 24-04-96.

Para determinar el inicio de la construcción se considerará la fecha de otorgamiento de la Licencia de Construcción, salvo que el contribuyente acredite fehacientemente fecha distinta, mediante actos o documentos que en forma conjunta puedan demostrar que la construcción se inició antes del 24 de abril de 1996, entre otros, la de autorización del Libro del Planillas o la del otorgamiento de Licencia de Demolición.

La fecha de otorgamiento de la Licencia de Demolición, acreditará el inicio de la construcción, siempre que se haya obtenido la Licencia Provisional de Construcción.

E.- DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES

Esta gravada con el Impuesto la importación de bienes, cualquiera sea el sujeto que la realice.

Tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el Impuesto se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país.

También se encuentra gravada, la importación de bienes que hubieran sido negociados en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos, antes de solicitar su despacho a consumo.

2.12. DE LOS SUJETOS DEL IMPUESTO

Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes :

Personas naturales, personas jurídicas, sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que :

1. Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
2. Presten en el país servicios afectos.
3. Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.
4. Ejecuten contratos de construcción afectos.
5. Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.
6. Importen bienes afectos.

A.- SUJETOS QUE REALIZAN ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Son sujetos del impuesto aquellas personas que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto y que adicionalmente realicen actividad empresarial, entendida la misma como la proveniente de la conjunción de los factores productivos capital y trabajo (con excepción de la importación y la utilización de servicios, en cuyo caso no es exigible la realización de operaciones mercantiles).

La Ley del IGV no hace distinción entre sujetos domiciliados y no domiciliados sino en función del nexo territorial de las actividades del mismo. Así, si una persona jurídica no domiciliada vendiera un bien en el país un bien mueble, sería ella la obligada al pago del Impuesto en calidad de contribuyente, además de la calidad de responsable solidario del comprador del bien.

B.- SUJETOS QUE NO REALIZAN ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto se realicen dichas operaciones y sólo respecto de las actividades que realicen en forma habitual.

Para calificar la habitualidad, la SUNAT considerará la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

Venta : En el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo o su venta, debiendo evaluarse en este último caso el carácter habitual dependiendo de la frecuencia y/o monto.

Servicios: Tratándose de servicios siempre se consideran habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

Importación: En los casos de importación no se requiere habitualidad o actividad empresarial para ser sujeto del impuesto.

SECCION II.- LA EVASIÓN TRIBUTARIA

2.13. PROBLEMA JURÍDICO SOCIAL:

DESCRIPCIÓN EMPÍRICA DEL PROBLEMA:

“Quienes opinan que para los efectos fiscales debe prevalecer la realidad económica antes que los actos formales, señalan que siendo la realidad material el substrato de la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, lo que debe analizarse es la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, a los efectos de determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación. Por tal motivo, se justifica la existencia en las legislaciones tributarias de disposiciones como la interpretación económica del hecho imponible que permite partir de las motivaciones económicas de las partes en un acto o negocio determinado, desconociendo toda construcción formal adoptada por éstas, y a partir de allí determinar cuándo se está frente a un hecho agravado.”²⁴

Por el contrario, una segunda posición afirma que la aplicación de una norma jurídica no puede – ni debe – apoyarse en la realidad económica, pues de lo contrario tendríamos que reconocer que el derecho no regula la realidad social, y dentro de ésta, la vida económica de los pueblos. Recuérdese que antes que un sistema de normas de carácter obligatorio, el Derecho es un fenómeno social, por lo tanto su objeto está, precisamente, inserto en la vida social. Dicho en otras palabras, el Derecho Positivo ya regula las relaciones sociales (y económicas) de los individuos, razón por la cual no requiere del auxilio interpretativo que le puede prestar la Economía.

En alusión el contribuyente hace uso de un comportamiento dirigido a *impedir el perfeccionamiento del hecho imponible*, sea total o

²⁴ ROSEMBUJ, Tulio, La evasión y la elusión fiscal en la nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons. Madrid, 1996, p. 14, 56.

Citado por: BRAVO SHEEN, David, Simulación, Abuso de Formas, Elusión y Fraude a la Ley en el Derecho Tributario, Lima, 2003.

parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y libertad de contratación; pero señalados por el único propósito de la finalidad fiscal.

La política económica y fiscal no debe estar orientada solo a crear mecanismos de control administrativo e impuestos antitécnicos con la finalidad que dicha imposición sea soportada por los contribuyentes que siempre tributan.

Así también, debe ser direccionada a combatir frontalmente la evasión tributaria y reorientar las exoneraciones e inafectaciones tributarias que afectan los principios de equidad, proporcionalidad y generalidad, entre otros. Teniendo en cuenta como se encuentra el crecimiento empresarial, cuyo indicador es indispensable para diseñar una adecuada reforma tributaria integral.

Para entender y resumir mejor la evasión tributaria, veamos el siguiente concepto esbozado por RUBEN SANABRIA:

“Evadir” proviene del latín “evadere” que significa “sustraerse”, irse o marcharse de algo donde se esta incluido. Aplicando este razonamiento al campo tributario “evadir” va a tener el significado de “sustraerse al pago” (dolosamente o no) de un tributo que se adeuda. En consecuencia la evasión tributaria es un concepto genérico que engloba tanto al ilícito tributario (Infracción Tributaria) ilícito tributario penal (Delito Tributario).

El concepto de evasión tributaria no incluye al concepto de “economía de opción” ya que este último designa el hecho referido a la persona natural o jurídica por haber “optado” por acogerse a un régimen tributario más benéfico a su economía.²⁵

El término de evasión abarca 2 grandes términos, uno es las infracciones, que corresponde a los ilícitos tributarios administrativos y los

²⁵ SANABRIA ORTIZ, Rubén D., Código Tributario y los Ilícitos Tributarios, Editorial San Marcos, Lima, 1997, p. 526.

delitos, que corresponde a los ilícitos tributarios penal, o lo que corresponde a Defraudación. Este término de evasión tributaria **no incluye** al concepto de "Economía de Opción" ya que este último **designa el hecho** referido a la persona natural o jurídica que no está incurso en **ninguna** relación jurídico - tributario por haber "optado" por acogerse a un régimen tributario más benéfico a su economía.

El perfeccionamiento de la relación entre el Estado y el ciudadano, la toma de conciencia sobre la función social del tributo y de la seguridad de que los gastos e inversiones públicas son apropiados y que los recursos tomados de la sociedad son bien administrados, **constituyen** elementos indispensables para formar el ciudadano esclarecido, participativo y dotado de buena voluntad contributiva, lo que ciertamente conlleva a la reducción de la evasión y al aumento de la recaudación tributaria.

La política tributaria ideal es aquella que recauda lo indispensable para suplir los costos e inversiones públicas exigidos por la sociedad, mediante la contribución de todos los ciudadanos, según su capacidad contributiva.

Normas tributarias simples, que alcancen amplio universo de contribuyentes, y Administraciones Tributarias ágiles, eficientes y con normas eficaces, son actualmente los anhelos universales.

En la práctica, sin embargo, la distribución equitativa de la carga tributaria a cada contribuyente, de acuerdo con las normas establecidas, presenta una serie de dificultades, siendo que la principal es la *evasión tributaria*. El dicho dice que, "aún esta por venir la persona que le agrada pagar impuestos".

La práctica de la *evasión tributaria* constituye severa sangría en las finanzas públicas, pues si no son todos que pagan, los que cumplen con sus obligaciones quedan sobrecargados, a favor de una parte de la sociedad que prospera a costillas de los recursos públicos.

La *evasión tributaria* resulta de una conducta ilegal, mediante la cual el sujeto pasivo deja de cumplir la norma tributaria. La conducta ilegal se traduce en una *acción* o en una *omisión* que, conciente o no, resulta en

la supresión de recursos financieros al Estado. En los delitos contra el orden tributario, es irrelevante la intención del agente, pues, al igual que en los delitos en contra de la vida, la intención del agente debe ser evaluada en el momento de la aplicación de la sanción.

Las conductas que no cumplan con la programación presupuestaria, sean por el lado de la aplicación del recurso o por la recaudación del ingreso, son contrarias a la voluntad de la sociedad y sujetas a la sanción ética y legal.

2.14. FUNDAMENTACIÓN DEL PROBLEMA PARA EL DERECHO

Por ello, podemos referirnos que la conciencia pública considera a la evasión tributaria, como un fenómeno que no es comprendido en toda su magnitud. Puesto que, se tiene la idea que evadir tributos solo trae como consecuencia una falta leve sancionada administrativamente. Y aún más, cuando el Estado hace mal uso de los recursos públicos, la colectividad considera a la evasión tributaria como un medio de hacer justicia de dicho incumplimiento.

En definitiva, la sociedad tiene una concepción diferente respecto de los delitos económicos -los delitos tributarios entre ellos- frente a los delitos comunes, debido a que estos últimos afectan bienes jurídicos microsociales, como la vida, la salud, el honor, etcétera; pues generan un contacto directo y crudo cuando se materializan; como ejemplo podemos citar el homicidio -dentro de los delitos contra la vida, el cuerpo y la salud-, que es repudiado por la terrible connotación social que representa quitar la vida a una persona.

Por otro lado, se encuentra los delitos económicos que transgreden bienes jurídicos macro-Sociales, cuyo reproche social es mínimo. Un ejemplo de éste último grupo de delitos es el delito tributario, cuyo bien jurídico macro-social es la Hacienda Pública, con un mínimo grado de reproche social.

La colectividad aún no conoce la verdadera importancia de los delitos económicos que ponen en peligro o dañan bienes jurídicos macro-

sociales. Este tema requiere una urgente difusión en nuestro país, habida cuenta de los acontecimientos de corrupción vividos en los últimos años, lo que hace que la sociedad empiece a despertar y darle mayor interés.

Por ello, en nuestro país tenemos una elevada evasión tributaria que reduce sustancialmente los ingresos al fisco. BEATRIZ MERINO, indicó al respecto, que actualmente se trabaja con el Fondo Monetario Internacional (FMI) para cuantificar la evasión que corresponde al IGV no pagado, estudio que estará concluido en breve. De acuerdo a algunas proyecciones iniciales se estima que esta llega al 40%.²⁶ Pero respecto de las cifras de evasión fiscal de otros tributos, hasta hoy en día no se tiene estudios serios.

Por otro lado, existen varias causas que provocan la evasión tributaria y que la conciencia pública no los reprueba, más aún en épocas de inseguridad social y económica, tal como sostiene GIULIANI FONROUGE:

Se ha dicho que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos de orden común, pero esto no es aceptable en forma absoluta. La moral colectiva es elástica y varía de país a país, aparte de que en una misma comunidad difiere en el tiempo y en el espacio. En épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos; en cambio, la conciencia pública es hoy más sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad fiscal que ello crea. En consecuencia no

²⁶ VEGA, Carlos, *Mayor Fiscalización Aumenta en 20 % número de contribuyentes que pagan IGV*, En: Diario El Comercio, de 18 de setiembre de 2002, Sección Economía y Negocios, Lima, p. B.

puede invocarse este argumento para invalidar una equiparación sustancial en ambos tipos de delitos ²⁷.

Asimismo, podemos entender a la evasión tributaria como un fenómeno que surge a raíz de factores macroeconómicos, que afecta la capacidad de pago constituyéndose en fuente de evasión del sistema tributario. La inflación es uno de estos factores y consiste en la elevación permanente y constante del nivel general de precios, reduciendo la capacidad de obtener mayores ingresos de las personas que contribuyen.

Ello conlleva, a que dichas personas busquen como solución al referido problema evadir los tributos a que se encuentran obligados a contribuir. Dicho fenómeno en nuestro país por el momento esta bastante controlado.

Asimismo, "la evasión tributaria, se encontraba sumadamente extendida en la economía, a tal punto de no ser rechazada socialmente, convirtiéndose en una manifestación cultural. Ese escenario constituyó una anomia extrema, porque el fraude fiscal estaba tipificado y sancionado en las normas legales, pero las autoridades administrativas o judiciales no lo reprimían efectivamente. La convicción de una ausencia de riesgo en la infracción fue, probablemente, la consecuencia mas grave.

28

Depende por ello, que el Estado busque las formas más idóneas para reducir la evasión tributaria, así como todo los ciudadanos del país deben tener conciencia de que los recursos que entregamos al Estado serán asignados debidamente de acuerdo con las necesidades más urgentes de la comunidad.

"La teoría de la doble vía debe ser una realidad, para que esta conciencia tributaria sea sostenida y no solo una ilusión. Los

²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1977, p. 571.

²⁸ LUNA-VICTORIA LEON, Cesar, *Criminalización de las infracciones tributarias*, En Revista: Del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima-Perú, p. 7.

contribuyentes, y todo aquel que se encuentra vinculado con la tributación, deben tomar la iniciativa de ser quienes provean al Estado de recursos a través de tributos y recibir de parte de éste una distribución adecuada de dichos recursos.”

Por todas las razones expuestas, no debemos permitir que quienes infringen dichos principios (funcionarios y evasores) sigan aprovechándose maliciosamente de los recursos del Estado, que provienen de contribuyentes, que concientemente se identifican con la consigna de tributar y lo hacen con mucha honestidad y voluntariamente.

Las causas de la evasión tributaria son muy diversas, y como indicamos resultaría imposible extinguirla, a lo mucho se podría reducir. La evasión tiene dos aspectos muy importantes, que son:

Primero un proceso de abstracción que es difícil afrontar en toda su integridad y complejidad; y, segundo aquellas causas que sí son factibles de combatir como las económicas, técnicas, políticas, accidentales, psicológicas y jurídicas. Veamos ahora un desarrollo resumen al respecto realizado por ARMANDO GIORGETTI:

“Un primer grupo de causas de evasión es de naturaleza económica. Cuando se considera el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas, reales de los sujetos impositivos y en relación con las condiciones económicas generales, se advierte la importancia que tiene el factor económico en el fenómeno de la violación de las obligaciones fiscales.

En las causas técnicas de evasión incluimos el conjunto de motivos indicados por Rosier, de los que hablaremos luego, y a los cuales, sin embargo, deben agregarse la inconstancia y las incertidumbres de la norma tributaria.

Las causas políticas consisten en todos aquellos factores de política económica y financiera que, al intervenir en la modificación

del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Las causas accidentales se refieren, en cambio a elementos de carácter excepcional, naturales, políticos y sociales, que se resuelven en una imprevista alteración de las condiciones contributivas generales e individuales, o en un cambio transitorio en las actitudes de los sujetos pasivos de la imposición frente al deber fiscal.

Deben considerarse, luego, las causas psicológicas de evasión; entendidas éstas como conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta manera ante la obligación de contribuir a los gastos públicos; y también como conjunto de propensiones a adecuar el mismo comportamiento tributario al nivel medio de las reacciones de la colectividad en que el sujeto vive y actúa.

Finalmente, deben examinarse las causas jurídicas, sobre todo con relación a la forma en que el derecho positivo regula la relación jurídico-impositiva y las violaciones de la ley fiscal.²⁹

Lo importante es comprender que, montando los mecanismos adecuados, puede ser prevenida la mayor parte de la evasión.

2.15. Reforma Tributaria: Materia del Derecho, General y Específica

Respecto a las facultades de legislar en materia tributaria, que fue otorgado por el Congreso al Poder Ejecutivo, citamos una encuesta realizada por la Universidad de Lima, que nos muestra una vez más, que la tan anunciada reforma tributaria, no refleja la verdadera voluntad de la colectividad, debido a que ésta expresa su malestar porque los ingresos fiscales no son distribuidos adecuadamente y la política de austeridad del

²⁹ GIORGETTI. Armando, *La evasión tributaria*, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1967, p. 128.

gasto público es solo una retórica ilustrada, no plasmada en la realidad. Lo peor que podría ocurrir con ella, es que se persista en los mismos errores que como muestra ofrece especialmente el sistema tributario peruano desde el inicio de la década del noventa.³⁰

Como bien dice EUSEBIO GONZALES, "la coherente armonía entre seguridad jurídica y capacidad contributiva marca ese punto de equilibrio que los tributaristas llamamos un sistema tributario justo. De nada sirve un sistema tributario perfecto, pero aplicado por funcionarios corruptos e incompetentes." Así también, sin liderazgo y sin una visión de futuro que comprende funcionarios bien capacitados inmersos dentro de una línea de carrera acorde con sus méritos, poco o nada servirá la referida reforma u otra que se pueda realizar."³¹

Por ello, debemos entender que toda reforma tributaria debe formularse tomando en consideración principios de igualdad, equidad y justicia, evitando la competencia desleal por la inacción del Estado frente a un sector informal que no soporta la carga tributaria.

"Del mismo modo, se debe realizar mayores esfuerzos por ampliar la base tributaria, reducir las exoneraciones, el contrabando y, principalmente, desincentivar la informalidad, que representa casi el 60% de la economía y es el principal enemigo del desarrollo del país. Sino se tiene claro cómo reformar el Estado, tampoco se puede garantizar que el dinero no se despilfarrará."³² Mas bien incorporando dicho sector a la formalidad obtendremos un impacto incalculable para salir del subdesarrollo.

Por dichas razones, la mayoría de la población no cree en la austeridad del Estado. Siguiendo con la encuesta mencionada, la referida Universidad entrevistó a 598 personas sobre la reforma tributaria anunciada por el gobierno. De acuerdo con los resultados, el 72,9%

³⁰ HERNANDEZ BERENGUEL, Luis, *Una enésima reforma tributaria*, En: Diario Gestión, Sección Negocios, de 24 de setiembre de 2003, Lima, p. VI.

³¹ GONZALES, Eusebio, *Compartiendo experiencias: Universidad San Martín de Porres organiza importante forum internacional: Regionalización – Tributación y Reforma Tributaria*, En Revista: BUSINESS, octubre 2003, Lima, p. 61.

consideró que no existe una política de austeridad en el gasto público y un 25,5% opinó que si ahorra.

Asimismo, se ha consultado sobre el sentir de la gente en torno a la delegación de facultades otorgadas por el Congreso al Ejecutivo para legislar en materia tributaria, donde se puede observar que más de la mitad de los entrevistados están en desacuerdo:

- El 51,1% está en desacuerdo con que el congreso haya otorgado facultades al gobierno para legislar en materia tributaria.
- El 53,6% indicó que la situación del país no mejorara con la reforma tributaria.
- El 65,7% cree que la actual política tributaria es injusta.
- El 63,1% cree que la reforma tributaria no promoverá la incorporación de los informales a la base tributaria.
- El 53% cree que los pobres se perjudicarán más con la reforma tributaria y los ricos solo en 8,2%.³³

“Por ello, solo cuando una sociedad haya decidido clara y responsablemente qué tipo y categoría de organización tributaria está dispuesta a promover y soportar, podremos alcanzar un crecimiento sostenido que nos permita solucionar en gran medida dichas carencias.”³⁴

³² ZEGARRA FILINCH, Luis, Análisis: No tendrá tiempo para Celebrar, En: Diario El Comercio, Sección Economía y Negocios, de 28 de setiembre de 2003, Lima, p. b2.

³³ UNIVERSIDAD DE LIMA, Encuesta reforma en marcha, En: Diario El Comercio, Sección Economía y Negocios, de 4 de octubre de 2003, Lima, p. B2.

³⁴ ARIAS MINAYA, Luis Alberto, Las características deseables de un sistema tributario, En revista: Análisis Tributario, Lima, junio, 2002, p. 11.

2.16. TEORIAS JURÍDICAS Y DOCTRINAS JURÍDICAS QUE ANALIZAN EL PROBLEMA

2.16.1 EVASIÓN TRIBUTARIA.- El Dr. Tacchi, enuncia que, "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".

Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

- a) La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria
- b) La evasión es mas bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos
- c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Analizando lo expuesto en el ítem a), vemos que este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente,

agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresario" a ganar o perder.

Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria. Vr. gr. Paraísos fiscales, Precios de transferencias, etc.

2.16.2. CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL

Las causas de la evasión no son únicas, como lo menciona el Doctor Lamagrande (obra citada al pié), "El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

- Carencia de una conciencia tributaria
- Sistema tributario poco transparente

- Administración tributaria poco flexible
- Bajo riesgo de ser detectado

A) Carencia De Una Conciencia Tributaria

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. **El primero de ellos**, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona

"hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo; e) Falta de claridad del destino del gasto público y, f) Conjunción de todos los factores citados.

a) Falta de educación: Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del

Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

- b) **Falta de solidaridad:** Como mencionáramos a lo largo del presente trabajo, el Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

Luego en una etapa posterior, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que éste tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales, obviamente incorrecto, es a través de la omisión del ingreso de tributos.

- c) **Idiosincrasia del pueblo:** Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa de que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los mas altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

d) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga,

ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina.

En tanto que lo atinente a la **seguridad**, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de **sistemas** de seguridad privada, a través de alarmas o **empresas al efecto**. Entonces, el ciudadano se pregunta, **¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios?** Sin dudas que la repuesta, es obvia, y de allí la **conducta exteriorizada**.

B) Sistema tributario poco transparente

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de uno surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta

explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

Lo es en virtud de la gran importancia que le atribuimos.

Administración tributaria poco flexible

Es importante resaltar que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación...", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque, la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel más general, de la política

del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

D) Bajo Riesgo De Ser Detectado

Si bien el riesgo de detectar contribuyentes que no cumplen adecuadamente, podría ser incluida dentro del análisis de la Administración Tributaria, nos pareció adecuado tratar este tema por separado, ello en virtud de la gran importancia que le atribuimos a esta función.

Cuando hablamos de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás.

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa inconducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

Como lo enunciara el Dr. Tacchi, "El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad".³⁵

Es decir que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta *inconducta*, en tal sentido compartimos el pensamiento de que, "... debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del Organismo Recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes..."

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

2.16.3 GLOBALIZACIÓN Y EVASIÓN.

En general en el pasado la forma de comerciar ocurría entre actores que se encontraban radicados dentro del territorio de un mismo estado, con lo cual en dicha jurisdicción se podía tener el control absoluto de los hechos imponible que se perfeccionaban dentro del mismo.

Luego con la posibilidad de integrarse económicamente con otros países o regiones el desarrollo de la actividad económica ha trascendido las fronteras de cada país y en consecuencia la operatoria adquiere carácter internacional.

Otro factor que ha colaborado con el proceso de "internacionalización de las actividades económicas" ha sido la formación de distintos bloques comerciales, en donde los países miembros comercian entre sí en un marco de mayor flexibilidad y con beneficios tales. Como la desregulación de medidas aduaneras, como así también la reducción de la carga impositiva por dicho intercambio, etc.

³⁵ Corabi Giampaolo, op. Cit., 1999, pág. 2406.

Sin lugar a dudas el proceso de apertura comercial, experimentado en estos últimos años, ha traído aparejado, en materia tributaria, un sin fin de situaciones que obviamente con anterioridad a este proceso no se habían presentado o cuando menos no de un modo significativo.

Resulta indispensable que las Administraciones Tributarias reaccionen rápidamente a este tipo de modificaciones en el ambiente económico internacional, del mismo modo que debe analizarse profundamente el impacto que tendrá el comercio electrónico en las distintas economías y específicamente en lo que respecta a la recaudación impositiva de cada país, para evitar que sus arcas se debiliten, como consecuencia de la erosión de la base imponible, ocasionando déficit presupuestario.

En principio y como consecuencia del proceso descrito en el párrafo anterior podemos vislumbrar nuevos escenarios de **“elusión”** y **“evasión”** impositiva internacional.

Entendemos por evasión impositiva a la intención de no cumplir con una obligación impositiva, emergente de la normativa existente, con una clara intención dolosa de la obligación incumplida.

En cambio la elusión es la reducción de la obligación impositiva, a través de un ordenamiento particular de la situación³⁶

Es cierto que en ambas materias, el comercio electrónico y los efectos colaterales de la economía globalizada, el margen de acción de las Administraciones Tributarias, concebidas como células independientes, sin estar conectadas entre sí, es demasiado estrecho.

De lo expuesto precedentemente surge la imperiosa necesidad que, los organismos encargados de la recaudación tributaria de cada país, mantengan entre sí una comunicación fluida de las

³⁶ Ver Jeffery, Ramón J., “Evasión y Elusión Impositiva Internacional con Especial Referencia al “Treaty Shopping” y a la Imposición Extraterritorial de las Leyes Tributarias”, VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999

distintas operaciones que mantienen los agentes económicos de dichos países, dado que para tener una correcta visión de la situación, las operaciones deben ser analizadas desde su comienzo hasta su fin, incluyendo todas las etapas que las mismas involucran y los países que se ven afectados.

Expresa el "Informe sobre desarrollo humano" (Programa Naciones Unidas para el desarrollo; PNUD) 1997: "La globalización, que ha sido un tema económico dominante en el decenio de 1990, encapsula a la vez una descripción y una receta. La descripción es la ampliación y profundización de las corrientes internacionales de comercio, finanzas e información en un solo mercado mundial integrado. La receta consiste en liberalizar los mercados nacionales y mundiales en la creencia de que las corrientes libres de comercio, finanzas e información producirán el mejor resultado para el crecimiento del bienestar humano³⁷".

Al respecto ha señalado la OCDE³⁸ "...De igual manera el incremento de liberalización de los mercados financieros ha mejorado la repartición internacional de ahorros y capital, y ha reducido para las empresas el costo de acceso al capital. Sin embargo, ha aumentado a su vez las posibilidades de evasión y elusión fiscal. En este nuevo contexto se han multiplicado los paraísos fiscales y algunos gobiernos han adoptado regímenes fiscales preferenciales con el fin de atraer actividades móviles".

Resulta evidente que ante estos cambios la evasión fiscal adquiere nuevas tipologías, donde el enfoque tradicional de la problemática planteada por la evasión ya no es suficiente para analizar sus efectos, sino que él mismo debe ampliarse al contexto internacional; es decir no solo abarcar operaciones locales sino

³⁷ Lamagrande, Alfredo J., "Evasión fiscal", VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999.

³⁸ OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollos Económicos). "La contención de la competencia fiscal nociva". Recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales; citado por Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, Pág. 151.

prestar atención a la interrelación entre residentes de un país y no residentes del mismo.

Este fenómeno de evasión internacional no solo ha preocupado a los gobiernos sino también a distintos organismos como por ejemplo las Naciones Unidas que en el año 1983 señaló **"...la evasión y la evitación internacional de impuestos que había alcanzado niveles sin precedentes tanto en los países desarrollados como en países en desarrollo, violaba el principio de la equidad fiscal y socavaba el concepto de cumplimiento voluntario de las leyes tributarias"**³⁹. En el mismo año se desarrollaron propuestas que adquirieron forma de "directrices", sobre determinados aspectos del Intercambio de Información:

!" Las técnicas empleadas por los residentes y no residentes en general.

!" La imputación de gastos de la sede o empresa matriz.

!" Las remuneraciones de los trabajadores de empleadores no residentes.

!" La utilización de precios de transferencia artificiales en general.

!" Otros intercambios de información.

Las directrices relativas a la cooperación en materia de paraísos fiscales, secreto bancario y uso abusivo del acuerdo fiscal más favorable comprenden:

!" Al empleo de países de baja presión fiscal considerados paraísos fiscales.

!" Al secreto bancario.

!" Al uso abusivo del acuerdo fiscal más favorable.

³⁹ Naciones Unidas (ST/ESA/142) Nueva York, 1984 "Cooperación Internacional en Materia de Tributación.

Directrices sobre la cooperación internacional para impedir la evasión y la evitación de impuestos (con especial referencia a los impuestos sobre la Renta, las Utilidades, el Capital y las Ganancias de Capital)".

Citado por Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, Pág. 152.

Otra directriz se refiere a la asistencia mutua entre Administraciones Fiscales para la aplicación de la legislación tributaria y la recaudación de los impuestos.

Se denominan refugios tributarios o paraísos fiscales a aquellos donde no hay impuestos sobre la renta o solo uno nominal, sus bancos no han adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea, no existen controles de cambio para la moneda extranjera, no suscriben tratados para evitar la doble imposición y son utilizados en general por los no residentes para evadir el impuesto en su país de residencia.

La OCDE⁴⁰ señala otros factores claves que pueden confirmar la existencia de un paraíso fiscal:

!" La existencia de prácticas que impiden el efectivo intercambio de información relevante con otros países sobre los contribuyentes que se benefician de la ausencia o de poca imposición en dicha jurisdicción;

!" La falta de transparencia y,

!" La ausencia de la obligación de ejercer una actividad substancial, ya que ésta indica que una jurisdicción puede estar intentando atraer inversiones u operaciones que tuvieran una motivación exclusivamente fiscal.

Afirma además la OCDE **"... La ausencia de imposición es una condición necesaria para la identificación de un paraíso fiscal y, si ella se conjuga a una situación en la cual la jurisdicción se presenta como un lugar donde los no residentes pueden evadir el impuesto de su país de residencia, puede bastar para señalar que se trata de un paraíso fiscal"**.

⁴⁰ OCDE "La contención de la competencia fiscal nociva". Recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales, citado por Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, Pág. 151.

Las medidas para combatir la evasión fiscal mediante la práctica de la utilización de paraísos fiscales recomendadas habitualmente por los organismos internacionales consisten en:

!" Introducir modificaciones en el campo de la legislación interna de cada país, otorgando un tratamiento más severo a las operaciones que se realicen con países que establecen regímenes fiscales preferenciales nocivos.

!" El logro de una mayor cooperación internacional entre los países que aplican prácticas fiscales leales (auditorías simultáneas, dispositivos particulares de intercambio de información, etc.), referentes a los ingresos o a los contribuyentes que gozan de medidas que constituyen una competencia fiscal nociva.

En Argentina, la Administración Tributaria, en relación con las dificultades que se plantean, a raíz del fuerte incremento de operaciones comerciales entre agentes de distintos países, ha desarrollado un "tratamiento especial" cuyo objetivo básico es evitar que materia gravada de un país se traslade a otro, determinando el verdadero valor de las operaciones objeto del mencionado intercambio; conocido como "Precio de Transferencia". Esta medida solamente no es suficiente para evitar que la base imponible de nuestro país se erosione a través de acciones tendientes a promover la evasión y elusión; por ello destacamos, y no solo para Argentina, sino para todos aquellos países que tengan un alto porcentaje de este tipo de operaciones, internacionales, la prosecución de distintos acuerdos que tengan como objetivo principal evitar las mencionadas maniobras.

La OCDE⁴¹ ha definido que **"...precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o provee servicios a una empresa**

⁴¹ OCDE. Asuntos Fiscales. Comité de Asuntos Fiscales. 1997, citado por Lamagrande, Alfredo J., op. cit., 1999, Pág. 162.

asociada" entendiéndose por empresa asociada aquella residente en un estado que participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de ambas empresas.

El criterio de precios de transferencia se funda en "el principio de plena competencia", las transferencias internas de un grupo deben ser comparables de aquellas que serían negociadas entre empresas independientes, al respecto ha señalado que "...Las operaciones comerciales entre las distintas partes de un grupo multinacional no están regidas

2.16..4 INEQUIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

La equidad de un sistema tributario constituye uno de los valores más importantes que el mismo pueda tener, dado que el fin primordial es distribuir el monto de los gastos incurridos por el estado, entre los habitantes del mismo.

En este marco de prestaciones y contraprestaciones, entre estado y habitantes, si el reparto de la carga que debe asumir cada individuo no es aceptado como justo, el principio fundamental de toda Administración eficiente, perseguir el autocumplimiento de los contribuyentes se debilita, pudiendo llegar a extremos que pongan en peligro el sistema.

Esto se debe básicamente a que el contribuyente tratará de evadir la carga impuesta por el estado como medida de protección ante dicha injusticia percibida.

Existe otro principio fundamental en materia de imposición y que está constituido por la necesidad práctica que los impuestos deben ser aceptados por parte del universo de contribuyente; dicha afirmación se encuentra alineada con las palabras de Owens 21 **"...la propiedad más importante de todo impuesto es la capacidad de ser recaudado"**.

Asimismo la importancia que tiene una adecuada definición de renta, a fin de determinar la equidad en sentido vertical, esto es,

para planear los impuestos y las transferencias de modo que se ajusten a situaciones relativas y también para establecer la equidad en sentido horizontal, es decir, para otorgar tratamiento igual a las personas en situaciones iguales.

2.16.5 FACTOR SOCIOCULTURAL

No podemos desconocer que el fenómeno de la evasión se encuentra ampliamente incidido, entre otros, por valores personales y sociales así como también por factores de índole sociocultural.

Queremos destacar en este sentido las palabras de Castillo López "El comportamiento del hombre ante el fenómeno tributario no puede predecirse si no se presta la adecuada atención a variables psicosociales, como las ideas, ética, moral, disciplina, lealtad, o políticas; y otras como la conformidad o disconformidad con la actuación del gobierno".⁴²

En determinados países donde el grado de cumplimiento es bajo, puede observarse que a pesar de manifestarse los indicios de capacidad contributiva, a la luz de la sociedad, el grado de incumplimiento es aceptado como algo natural y no es tomado como algo maligno para el resto de la sociedad.

Lo preocupante de este tipo de comportamientos es que la sociedad no ha tomado conciencia que el incumplimiento descrito atenta contra la vida de esa sociedad y no solo no permite alcanzar el bienestar general, sino que peor aún no toma conciencia que está soportando la carga económica y financiera de esa irresponsabilidad social.

⁴² Castillo López, J. M.; "El fraude fiscal en España", (1994), De Comares, Granada, (p. XIX), citado por Lamagrande, Alfredo J., op. Cit., 1999, Pág. 107.

SECCION III.-

EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

2.17. SITUACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

2.17.1 SITUACIÓN POLÍTICA Y ECONÓMICA EXANTE

La crisis económica que vivió el Perú durante los últimos años de la década pasada es la conclusión de una década perdida y un lamentable ejemplo de lo que en política económica no debe hacerse. El programa económico heterodoxo del gobierno Aprista, pretendía el crecimiento por el lado de la demanda, incrementando el consumo; a través del aumento de las remuneraciones, una política monetaria expansiva, control de divisas y control de precios. Esto conjuntamente con el aislamiento del sistema financiero internacional, causado por la decisión unilateral del gobierno en 1985 de restringir los servicios de la deuda al 10% del valor FOB de las exportaciones anuales, causó que el FMI en Agosto de 1986 declarara al Perú como país inelegible para recibir nuevos préstamos. Deteriorando la imagen de confianza y credibilidad con otros acreedores e inversionistas del exterior.

*"Estas medidas llevaron al financiamiento monetario de los continuos déficits fiscales, conduciendo al país a la tercera hiperinflación más alta de este lado del continente, después de Nicaragua y Bolivia, con un aumento en los precios de 670%, 3400% y 7500% en 1988, 1989 y 1990 respectivamente. Del mismo modo, el Producto Bruto Interno (PBI) sufrió una fuerte caída de 8.8%, 11.7% y 3.8% para los mismos años, como se observa en el Cuadro 1.1 motivando que el producto per cápita de 1989 descendiera a los niveles de 1960."*⁴³

⁴³ El PBI per cápita de 1990 fue de 156 millones de nuevos soles y el de 1960 fue de 151 millones de nuevos soles, ambos a valores constantes de 1979. En Memoria BCR (1995).

Cuadro 1.1: Tasa de variación porcentual del PBI y la Tasa de Inflación

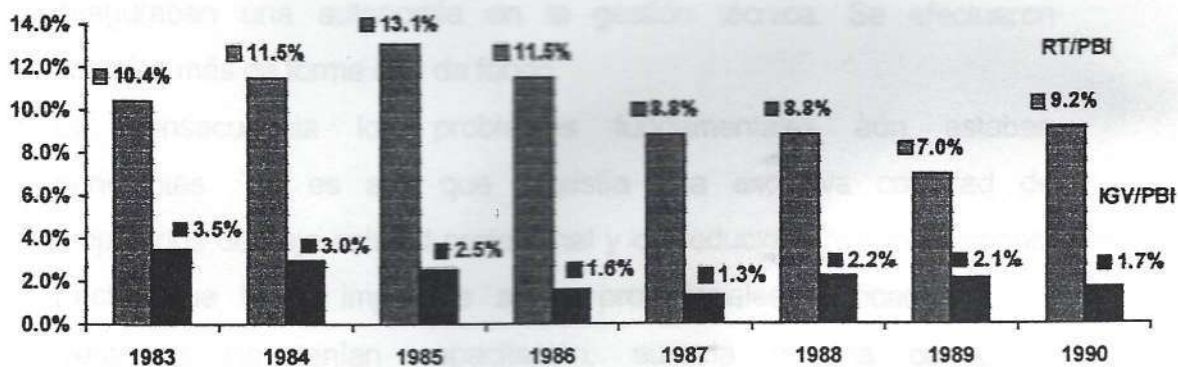
Var. %	1985	1986	1987	1988	1989	1990
PBI 1.	2.8 %	10 %	8.4 %	-8.8 %	-11.7%	-3.8 %
IPC 2.	163 %	78 %	86 %	667 %	3,399 %	7,485 %

Fuente: Elaborado sobre la base de las Memorias BCR 1989, 1993.

1. Tasa de variación del Producto Bruto Interno.
2. Tasa de Crecimiento del Índice de Precios al Consumidor.

En el gráfico 1. se observa la significativa reducción de la presión tributaria, que al inicio del gobierno fue de 13% cayó en 1989 al 7%, ingresos tributarios equivalentes a la cuarta parte de lo recaudado en 1980. Los ingresos por el Impuesto General a las Ventas (IGV) o IVA, desde 1983 presenta una tendencia decreciente en dicha década con participaciones mínimas del 1.3% en 1987 y 1.7% en 1990.

Gráfico 1.1. : Participación del IGV y de la Recaudación Total, respecto del PBI



Fuente: Elaborado sobre la base de las Memorias BCR 1989, 1993.

1. Presión Tributaria Total = Recaudación Total / Producto Bruto Interno.
2. Presión Tributaria del IGV = Recaudación del IGV / Producto Bruto Interno.

"El sistema tributario existente era demasiado complejo, con un gran número de impuestos y de múltiples escalas y tasas. A inicios de 1991 existían aproximadamente 78 impuestos, el impuesto a la renta de personas naturales en 1980 tenía 8 escalas entre 0% y 37%, de igual forma la tasa del IGV entre 1982 y 1990 varió 10 veces modificándolo entre el 6 y 16%" ⁴⁴. Existían además múltiples exoneraciones e incentivos tributarios

sectoriales, bajo los argumentos de promover el desarrollo de algunas actividades económicas y la redistribución de ingresos ⁴⁵. Esto condujo a un sistema tributario ineficiente e inadministrable.

La Administración Tributaria, que hasta 1988 era la Dirección General de Contribuciones (DGC) dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) obtiene la autonomía formal como órgano administrador, creándose la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), institución pública descentralizada del MEF con ingresos equivalentes al 2% de los tributos que administra. Sin embargo, aún existía dependencia del poder político que presionaba a través de las restricciones presupuestarias y no aseguraban una autonomía en la gestión técnica. Se efectuaron cambios más de forma que de fondo.

En consecuencia los problemas fundamentales aún estaban pendientes. Tal es así, que existía una excesiva cantidad de empleados de baja calidad profesional y de reducidas remuneraciones. Factor que hacía imposible atraer profesionales calificados y los existentes no tenían capacitación, aunada a una corrupción generalizada existente en todo el sector público.

"De otro lado no se contaba con un directorio de contribuyentes, existiendo en el padrón aproximadamente 5 millones de libretas

⁴⁴ En Resumen del Sistema Tributario, 1995.

⁴⁵ Los principales argumentos fueron promover; la descentralización en la zona productiva (Zonas de selva y frontera), el desarrollo de la pequeña empresa, el desarrollo del agro y la minería. En BID Julio 1993 Pág.6.

tributarias haciendo imposible implementar estrategias de fiscalización.”⁴⁶

2.17.2. PROCESO DE REFORMA TRIBUTARIA 2004

El Gobierno ha concluido como uno de los temas centrales de la agenda pública de este año la necesidad de avanzar en una reforma tributaria profunda para afrontar el mayor gasto estatal. La justificación de ello sería que la presión tributaria alcanza aproximadamente el 12 por ciento del PBI, porcentaje menor al promedio que existe en América Latina (18 por ciento) y al de los países miembros de la OCDE (36%). A su vez, los principales gremios empresariales también han reclamado una reforma tributaria pero en el sentido de corregir aquellos aspectos que, desde su óptica, estarían generando distorsiones técnicas, de tal modo que se pueda pasar a un modelo tributario que permita promover la inversión privada.

Ya hemos abordado anteriormente esta temática, por lo que ahora solo nos abocaremos a repasar algunas tensiones que subsisten a la base de la discusión pública sobre lo tributario:

Dos han sido hasta hoy las propuestas de reforma tributaria. La primera fue presentada al Congreso por el MEF en junio 2003 y consistió, básicamente, en proponer el aumento de los impuestos indirectos (ISC a los cigarrillos, cerveza y combustibles, telefonía celular y fija, y televisión por cable) para poder financiar el mayor gasto al que se ha comprometido el Poder Ejecutivo y la eliminación progresiva de las exoneraciones tributarias regionales (Amazonía) y sectoriales (agro, finanzas, educación, industrias). El Congreso no aprobó las medidas y, por tanto para cubrir el faltante de recursos decidió el aumento en 1 por ciento del IGV.

⁴⁶ La probabilidad que un contribuyente fuera inspeccionado era una vez cada 500 años. En BID, 1993.

La segunda esta en proceso de aprobación por el Poder Ejecutivo a partir de la delegación de facultades que le ha dado el Congreso. Como dijimos anteriormente, aquí lo que se quiere hacer es proceder a rectificar algunos errores técnicos, potenciar las facultades de la Administración y promover la aplicación del Impuesto a las Transacciones Bancarias. En buena cuenta, se quiere obtener mayores recursos para cubrir el aumento del gasto público.

Las primeras medidas aprobadas en el marco de la reforma tributaria, incluyen siete decretos legislativos y cinco decretos supremos. Se orientan a fortalecer la Administración Tributaria (especialmente en materia de rapidez del proceso de cobranza coactiva), agilizar procedimientos sobre donaciones en IGV y precisar los alcances de los requisitos para el uso del crédito fiscal del IGV, entre otros.

De lo planteado por el gobierno, las medidas de hoy se alinearan con esta segunda posición, en parte, aunque no vemos que se haya orientado a cambiar la actual estructura tributaria que tiene cuanto menos tres elementos que hay que abordar: (i) La mayor recaudación en materia de impuestos indirectos (IGV e ISC) que en los Directos (IR), llegando a niveles paradójicamente como el ISC venga superando al IR de Tercera Categoría, desde el año 2000; (ii) El mayor gravamen, en tanto porcentaje de la renta obtenida, en el caso de las personas naturales generadoras de rentas de cuarta y quinta categoría que en el caso de las empresas. Es mas, la recaudación del IR e tercera categoría bajo de 2.66 a 1.87 por ciento del PBI de 1997 al 2002, mientras que el IR de cuarta y quinta categoría se mantuvo estable; y, (iii) La existencia de altos niveles de informalidad tributaria que origina que algunos contribuyentes formales mantengan en la completa informalidad.

Una estructura tributaria tan injusta requiere necesariamente una redefinición de prioridades consensuadas en un Acuerdo Fiscal que

gire alrededor de los siguientes puntos: (i) aumento de los ingresos directos, especialmente el IR, modernizando y eliminando injusticias e inconsistencias técnicas; (ii) una reformulación técnica de los impuestos indirectos, que implique eliminar cualquier tipo de perforación; (iii) un esfuerzo por proseguir con el aumento de la base tributaria, generando mecanismos inteligentes y no costosos para incluir a los sujetos o actividades informales a la formalidad; y, (iv) el combate al narcotráfico, el contrabando y cualquier otra forma de evasión o elusión tributaria. Complementariamente, debería definirse cuanto gastar, en que gastar y como aprovechar lo gastado.

2.18. CONCEPTOS E INDICADORES DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.-

2.18.1. MANIFESTACIONES DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.-

El incumplimiento puede tomar diferentes formas, según el concepto legal puede ser calificada como:

A) Evasión Tributaria, es un esfuerzo intencionado y consciente del contribuyente para escapar de manera sistemática al pago de las obligaciones tributarias. Esfuerzo que constituye una acción ilegal que implica la violación de normas y procedimientos legalmente establecidos, con el objeto de reducir el monto de los tributos. Con la evasión se sustrae al fisco en forma parcial o total el pago correspondiente a la obligación tributaria.

B) Elusión o Evitación Tributaria, la constituye todas las acciones mediante las cuales el contribuyente puede reducir el pago de sus obligaciones tributarias. En el corto plazo, aprovecha las ambigüedades o vacíos legales no considerados o precisados en las normas. En el Largo Plazo, valiéndose de los grupos de presión influyen en la autoridad para que se otorguen leyes

que favorezcan sus intereses.⁴⁷ *Si bien existe la distinción legal entre la evasión y elusión tributaria ambas acciones tienen los mismos efectos respecto de: los ingresos fiscales, eficiencia y equidad de la política tributaria*.

C) La Moratoria Tributaria, conducta por la cual el contribuyente no atiende las obligaciones tributarias durante la vigencia prevista en la norma, trasladando el pago a fechas posteriores a las legales, lo que significa un escape temporal al cumplimiento de la obligación. Si bien estas actitudes son sancionadas por la Administración, esta conducta le puede producir una reducción de la obligación tributaria si la autoridad tributaria otorga temporalmente una amnistía y/o condona deudas y las moras incurridas.

El no pago en su fecha de las obligaciones puede estar influenciada en los contribuyentes por diferentes factores como son; desconocimiento parcial o total de las normas, actitudes sistemáticas de incumplimiento emprendidas con la esperanza de alguna amnistía próxima o con el objeto de obtener alguna ventaja pecuniaria siempre que la tasa de beneficio del no pago sea mayor a la tasa de riesgo que incorpora los recargos por moras y las sanciones respectivas. En consecuencia, éstas cuadran fácilmente en una actitud de incumplimiento en los plazos establecidos por la ley. Por lo tanto, resulta difícil discriminar entre evasión y moratoria, el cual desde el punto de vista de los efectos fiscales lo consideraremos parte de un mismo fenómeno.

⁴⁷ V. Tanzi, menciona que si bien la evasión (Tax Evasion) implica la violación de las leyes y la Elusión (Tax Avoidance) implica el tomar ventaja de las ambigüedades de las normas, para reducir su carga impositiva. La distinción sin embargo, no es siempre fácil y en algunos países como la India, se considera a la elusión y a la evasión como las que se generan de una misma intención. 1993.

2.18.2. INDICADORES DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Se presenta tres indicadores, de incumplimiento tributario:

A) **Brechas de Incumplimiento**, son 4:

a) **Brecha de la Inscripción**, definido como los contribuyentes potenciales menos los registrados. Determina los no inscritos en los registros de la administración tributaria, cuando realizan hechos u operaciones contempladas en algún régimen tributario.

b) **Brecha de la presentación**, entre los inscritos y los que presentan declaración. Determina los omisos a la presentación de las declaraciones.

c) **Brecha de Pago**, entre los que presentan y los que pagan. Determina los omisos al pago parcial o total de las obligaciones tributarias.

d) **Brecha de Veracidad**, entre el impuesto declarado y el impuesto potencial o real. Determina la subdeclaración (o no declaración en absoluto) de ingresos, ventas, riqueza, o la sobre declaración de gastos deducibles. En ambos casos tanto para ingresos directos como indirectos. Es la medida de la evasión.

De acuerdo a la cantidad de RUC emitidos el número de contribuyentes inscritos, posterior a la reforma (Cuadro 2.) de diciembre de 1993 al de 1995, aumentó por encima del 50%. Del mismo modo, la presentación de declaraciones subió en un 36% para los mismos períodos. El incremento más notable esta en los contribuyentes que realizaron algún pago, que aumentó en un 124% para los mismos períodos. Conducta que es explicada por la entrada en vigencia de los sistemas simplificados orientado a los contribuyentes de menor interés fiscal, que antes no tributaban. Debemos notar que el incremento continuo de la base tributaria, principalmente de los

contribuyentes que declararon con algún pago, determinó una caída del 32% en el pago promedio de diciembre de 2001 a diciembre de 2003.

Cuadro 2.: Base Tributaria (Contribuyentes en número y porcentaje)

Cifras a Diciembre de:	2001	2002	2003	Var. %.: 93 al 95
A = Número de RUC Emitidos 1	894,491	1'298,159	1'365,145	52.62 %
B = Contribuyentes que declaran 2	375,058	395,727	509,596	35.87 %
C = Contribuyentes que pagan 3	187,039	354,812	418,291	123.64 %
Recaudación Corriente Total 4	201,095	248,350	305,919	52.13 %
Pago Promedio x Contribuy. 5	1,075	700	731	- 32 %

Fuente: SUNAT - Notas Tributarias 2002, 2003.

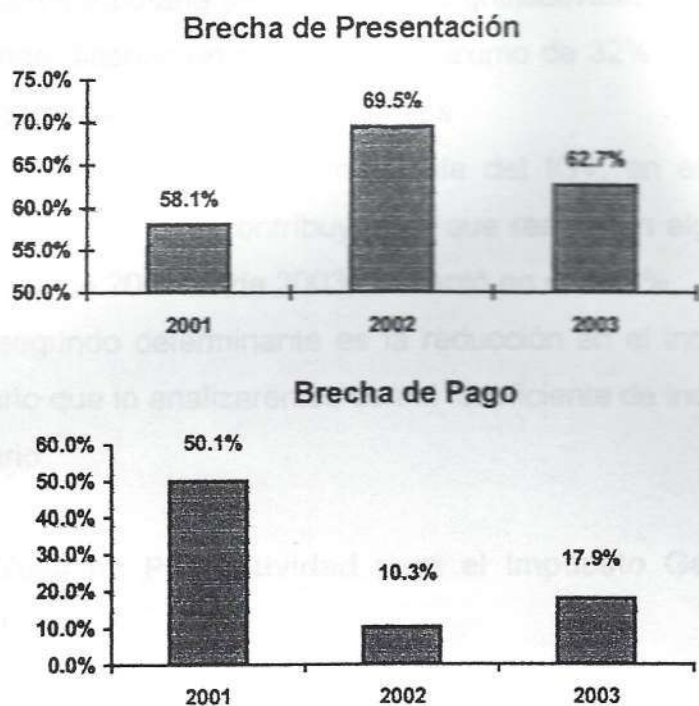
1. En Julio de 2003 se dieron de baja 278,000 Registro Único de Contribuyentes (RUC).
2. Número de contribuyentes distintos, que han presentado por lo menos un formulario de declaración jurada.
3. Número de Contribuyentes distintos con pagos mayores a cero.
4. Ingresos Corrientes Totales a Diciembre, en miles de soles constantes de Enero de 2000.
5. Ingresos corrientes sobre total de contribuyentes que pagaron a diciembre de cada año.

En el Gráfico 2., observamos que la brecha de presentación y de pago presentan conductas distintas a partir de 2001, producto de la puesta en marcha de los sistemas simplificados.

En Enero de 2004, con la Implementación del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) que establece una cuota mínima legal de pago por declaración presentada, se estima reducir los omisos a la presentación de declaración (que antes declaraban sin pago) y por otro lado el incremento de contribuyentes que efectúan pago alguno por declaración presentada.

En Enero de 2004 entra en vigencia las modificaciones del Régimen Especial de Renta (RER) mediante el cual muchos contribuyentes del RUS se trasladaran al Régimen General de IGV y se acogerán al RER, incrementando de esta forma las declaraciones sin pago (para cumplir la obligación formal).

Gráfico 2.1: Brechas de Incumplimiento Tributario



Fuente: Elaborado sobre la base de las Notas Tributarias 2002, 2003 de SUNAT.

1. Brecha de Presentación = $[1 - (B / A)] * 100$, porcentaje de contribuyentes que no declaran entre los inscritos.
2. Brecha de Pago = $[1 - (C/B)] * 100$, porcentaje de contribuyentes que no pagan entre los que presentan declaración.

B) Productividad del Impuesto:

El índice de productividad es una forma sencilla de comparar el rendimiento por impuesto para distintos periodos tributarios, definida como el ingreso recaudado por tributo como proporción del PBI y dividida por la tasa del impuesto respectivo. Permite reflejar el rendimiento del tributo por cada punto porcentual de la respectiva alícuota impositiva.

En el cuadro 3, se observa que el rendimiento del IGV cae consecuentemente de 1999 a 2001 de 25% a 10%

respectivamente. A partir de 2002, con la implementación de la reforma tributaria se incrementa significativamente hasta 2003, donde alcanza un rendimiento máximo de 32%. Conducta que se puede explicar por dos motivos:

1. El aumento de la base imponible del IGV, en el Cuadro 2., observamos que los contribuyentes que realizaron algún pago de diciembre de 2001 al de 2003, aumentó en un 123%.
2. El segundo determinante es la reducción en el incumplimiento tributario que lo analizaremos con el coeficiente de incumplimiento tributario.

Cuadro 3: Tasa de Productividad para el Impuesto General a las Ventas - IGV

1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
25.4 %	21.7 %	20.6 %	14 %	10.5 %	15.6 %	18.1 %	23.3 %	29.4 %	31.7 %

Fuente : Elaborado sobre la base de las Memorias del BCR 1994 a 2003.

C) Coeficiente de Incumplimiento Tributario o Tasa de Evasión:

Este es la diferencia entre la recaudación potencial del impuesto y la recaudación efectiva neta de devoluciones, sobre el total de la recaudación potencial. Es un buen indicador para medir el incumplimiento impositivo, la dificultad radica en estimar la base potencial del impuesto y así obtener la recaudación potencial. Para el IGV las estimaciones de la tasa de incumplimiento son:

Cuadro 4 : Tasa de Incumplimiento Tributario del IGV

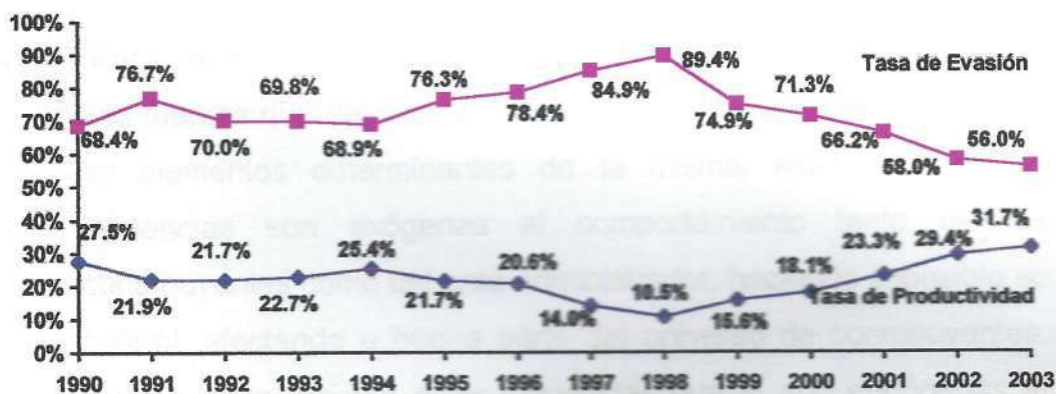
1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
68.9 %	76.3 %	78.4 %	84.9 %	89.4 %	74.9 %	71.3 %	66.2 %	58.0 %	56.0 %

Fuente : Elaborado de acuerdo al Cuadro 2 del Apéndice.

La evaluación de la tasa de incumplimiento o tasa de evasión del IGV (Cuadro 2.3), es creciente de 1994 a 1998, alcanzando una tasa máxima para este último año cercana al 90%. A partir de 1999, la tasa es decreciente con una tasa mínima de 56% para 2003.

En el Gráfico 3, se observa la asimetría entre la productividad y la tasa de evasión del IGV, bajos (altos) niveles de productividad están asociados con altas (bajas) tasas de incumplimiento o evasión tributaria. Con esto verificamos que el incremento en el rendimiento del IGV de 1999 a 2003, se debe a un aumento de la base imponible así como a una reducción de la tasa de evasión.

Gráfico 3: Tasa de Productividad y Tasa de Incumplimiento Tributario del IGV



Fuente: Elaborado de acuerdo a los Cuadros 2.2. y 2.3.

2.18.3. EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Si bien no es el tema que se analiza centralmente en el presente documento es importante que presentamos los efectos negativos de la evasión en el sistema tributario por ende al programa económico y a la economía en general:

- a). Reduce los ingresos fiscales necesarios para el logro de los objetivos de política, como la provisión de bienes y servicios públicos.
- b). Distorsiona los objetivos de equidad y eficiencia del sistema tributario:
 - Genera aumento en los costos de administración.
 - Eleva la carga tributaria debido a presiones en los ingresos fiscales.
 - Distorsiona los objetivos de eficiencia de los tributos.
- c). Altera el funcionamiento del sistema económico porque afecta las condiciones de competencia en los distintos mercados.
- d). Distorsiona los indicadores macroeconómicos, lo que generan decisiones políticas erradas.
- e). Afecta el proceso de concientización tributaria.

2.19. EVASION SISTEMATICA Y EVASION NO SISTEMATICA

Las fuerzas que determinan cambios en la evasión se constituyen en elementos determinantes de la misma. Muchas de éstas influencias son exógenas al comportamiento tanto de los contribuyentes como del ente administrador, haciendo imposible su control, afectando a buena parte del universo de contribuyentes. De otro lado, existen otras influencias que sí son endógenas al comportamiento de ambos agentes, siendo controlable en un alto grado por los mismos. A los primeros, los denominaremos como fuentes o factores de Evasión Sistemática. A los segundos, como factores de Evasión no Sistemática. Podemos ahora definir nuestra ecuación básica:

EVASION TOTAL = EVASION SISTEMATICA + EVASION NO SISTEMATICA

2.19.1. EVASIÓN SISTEMÁTICA

Refiere a aquella parte de la evasión que es causada por cambios económicos, políticos y actitudes sociales hacia la obediencia tributaria, afectando el cumplimiento tributario. Por ejemplo, los Shocks macroeconómicos que afectan la capacidad de pago, éstas se constituyen en fuentes de evasión sistemática. La característica fundamental de la evasión sistemática radica en ser **no eliminable** por el ente regulador, en la medida que es exógena en su actuar y depende de otras fuerzas amplias y diversas. Únicamente es posible aprovechar las ventajas que dichas fuerzas presentan. Los principales Factores Sistemáticos son:

A) Factores Macroeconómicos, asociado a los shocks en el nivel de ingreso y de precios, como:

a) La inflación, afecta el cumplimiento tributario tanto directa e indirectamente, directamente porque reduce el ingreso real de los contribuyentes el mismo que es compensado con el incremento de los montos evadidos. El contribuyente pretende recuperar su capacidad adquisitiva a través del no pago al fisco. Los efectos indirectos están asociados a sistemas tributarios progresivos que no cuentan con mecanismos de indexación. Ocurre mediante el traslado a escalas de pagos más altos, producto de los incrementos nominales de los ingresos, reduciendo el ingreso disponible después de los impuestos, incentivando el incumplimiento y el aumento de la evasión.

Al evaluar la evasión tributaria en países en desarrollo que han experimentado shocks inflacionarios y crisis económicas, como es el caso de Argentina, Brasil y Chile, países que presentaron elevadas tasas de evasión, se demuestra, usando un modelo

teórico de consumo intertemporal, que el cumplimiento tributario se reduce cuando los ingresos corrientes caen como consecuencia de incrementos significativos en el nivel de precios no anticipados.

b) Shocks en el Nivel de Ingreso. El cumplimiento tributario está asociado con los shocks económicos en países en desarrollo. Así, si se reduce transitoriamente el ingreso (y el ingreso permanente no cae), entonces el consumo debería permanecer constante y ser financiado (desahorro). Una forma de financiamiento son los atrasos con el fisco. De esta forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias es un mecanismo utilizado por los contribuyentes para suavizar los shocks temporales negativos del ingreso.

c) La Represión Financiera si la economía presenta condiciones de contracción financiera, entonces con la existencia de fluctuaciones negativas del ingreso (que reducen el consumo presente), producirá que el financiamiento del desequilibrio temporal (que no puede ser cubierto con endeudamiento) genere un incentivo a evadir.

Si consideramos como proxy del nivel de liquidez real, al coeficiente de saldos promedio anual de liquidez respecto del PBI. Se observa, que las tasas de menor liquidez, entre el 5% y el 8% corresponden a 1996, 1997, 1998 y 1999 como sabemos son los años de tasas más altas de evasión. Sin embargo, los coeficientes más altos, entre 16% y 18% se registraron en 1991, 1992 y 1993, que no coinciden con las tasas de menor evasión observadas. En consecuencia, podemos decir que la reducción en los saldos de liquidez real del sistema financiero afecta el cumplimiento, no siendo necesariamente cierto lo contrario, por lo que no se puede postular una relación inversa.

B) Actitud social, un posible factor explicativo que ha sido pasado por alto en los modelos de decisión impositiva son las actitudes sociales, las cuales dependen de:

a) **Las convicciones éticas de la sociedad**, acerca del cumplimiento tributario, tiene que ver con el rol de las normas sociales en cada país, región o ciudad. Estas se transformarán en actitudes y posturas ante los contribuyentes evasores. La evasión próspera cuando la sociedad participa de ella perdonándola, de lo contrario quedará aislado a un reducido número de individuos. Por lo tanto, los ciudadanos a la larga son parte responsable en la prevención de la evasión, conducta que tiene que ver con el proceso de concientización.

Reckers P. (1994), trata de corroborar que las convicciones éticas acerca del cumplimiento tributario intervienen en la suspensión del pago parcial o total. Las mide a través de una prueba empírica y los resultados a los que llega indican que la ética impositiva es muy significativa en la decisión de evadir los impuestos.⁴⁸

b) **La Equidad Fiscal**, "está en relación con la aprobación social del manejo de las herramientas de política de impuestos y de gastos, existe evidencia que los individuos pagan impuestos porque ellos valúan los bienes públicos que sus impuestos financian"⁴⁹. En general, la obediencia tributaria de la sociedad se ve muy influenciada por la equidad percibida del conjunto de instrumentos de la política de impuestos y gastos.

Un incremento en la equidad fiscal percibida por la sociedad puede incrementar la aversión al riesgo de las personas reduciendo posteriormente la evasión. Los argumentos son económicos y psicológicos, los mismos que tienen una relación positiva entre aversión al riesgo y equidad fiscal, así como entre evasión e inequidad.

Los argumentos económicos, están en función del incremento de la valuación de los bienes públicos; mientras que los argumentos

⁴⁸ V. Tanzi; propone que las leyes deberían trasladar parte de los castigos de la evasión a quienes colaboran activamente o pasivamente en las actividades de evasión de impuestos. 1993, página 25.

⁴⁹ En Alm., McClelland G.1992.

psicológicos tienen que ver con la hipótesis que la gente considera a la evasión más censurable en un sistema justo antes que en un sistema injusto. Entonces, la equidad aumenta la mala reputación o mala conciencia de los evasores, incrementando la aversión al riesgo, por lo tanto reduciendo la evasión.

Si consideramos que a la sociedad le interesa que sus impuestos financien obras sociales o productivas, y no que se destinen al mantenimiento de la burocracia o a pagos de deuda. Entonces, un buen indicador de la valoración de los gastos públicos, serán aquellos que estén destinados a la ejecución de proyectos y obras en los sectores productivos y sociales (educación, salud y vivienda), definidos como los gastos en Formación Bruta de Capital (FBC).

C) Presencia del Sector Urbano Informal (SIU), entre los factores relevantes que explican la magnitud de la evasión, se encuentran los diversos estudios que la sustentan predominantemente por la existencia de la economía informal (Tanzi, 1993). Tradicionalmente se la define y estima como aquella fracción de la economía que no figura en las estadísticas oficiales por falta de declaración o declaración incompleta de sus actividades. Actividades que no se incorporan al circuito legal de la economía y en consecuencia no se incorporan al sistema tributario.

En el Perú, se desarrollan en pequeñas unidades de negocio, como: independientes, familiares y microempresas. Y se ubican principalmente en el sector terciario; comercio y servicios.⁵⁰

Poseen una baja capacidad de pago, según el BCR (2001), sólo entre el 10 y 20 % poseen capacidad para tributar. En el estudio se verifica la falta de pago por desconocimiento, por ejemplo, se detectó empresas inafectas que si tributaban y otras que no

⁵⁰ En BCR-AID, 1990.

pagaban por desinformación. En la misma investigación se estimó una tasa de evasión del 93.4% (sobre el total de las unidades), verificándose también una relación directa entre el tamaño de evasión y el grado de desarrollo de las mismas⁵¹.

Finalmente debemos mencionar que la decisión de evadir en el SIU, ha estado influenciada por otras variables como las rigideces administrativas y/o legales que impedían el acceso al sector formal. Un intento importante por incorporar a la base tributaria a este amplio sector en el sistema tributario, como vimos en el capítulo 1, fue la Implementación del Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) y el Régimen Especial de Renta (RER).

D) Estructura y composición de las Unidades de Negocio, la forma mediante la cual las unidades de negocio se organizan pueden generar diferentes niveles de evasión. Así, si la producción y comercialización es atomizada (compuesta principalmente por unidades pequeñas), entonces es muy probable que los niveles de evasión sean mayores. Por el contrario, si se concentran en grandes unidades o empresas, dado que la posibilidad de fiscalización es mayor, entonces el incentivo a evadir será menor.

2.1.3. EVASIÓN NO SISTEMÁTICA:

Se refiere a aquellos que afectan el cumplimiento tributario, o a los factores exógenos o endógenos al sector que influyen en el nivel de evasión. De forma similar, se refieren a aquellos que afectan el cumplimiento tributario de las unidades de negocio y se refieren a los factores exógenos o endógenos al sector que influyen en el nivel de evasión.

⁵¹ Se realizó una encuesta en Lima a 493 Unidades productivas. BCR-AID 1989-1990.

Cuadro 5. Porcentaje de Evasión en el IGV por Actividad Económica 2003.

Porcentaje de:	Manuf actura	Comercio	Servicio Empresarial	Hoteles y Restaurante	Constru cc.	Agricultu ra
Int. Fiscal	22 %	19 %	16 %	15 %	11 %	4 %
% Evasión	48 %	58 %	80 %	94 %	88%	76 %

Fuente: Elaborado sobre base de estimaciones de Evasión - SUNAT 1994.

La estructura sectorial de las unidades de negocio, es un determinante importante en la evasión. Como se observa en el cuadro 5. Las tasas de evasión más altas se registran en el rubro servicios, construcción, agricultura y comercio. Por lo tanto, los niveles de evasión dependerán del número de contribuyentes que se encuentren en estas actividades y de la importancia fiscal que tengan.

Por ejemplo, si bien el sector de manufacturas y comercio no tienen niveles de evasión relativamente altos; pero como la participación de este sector en el PBI es elevado, entonces el perjuicio fiscal se incrementa, aumentando considerablemente la participación en la evasión total. Por el contrario, en la agricultura y construcción que sí bien tienen elevadas tasas de evasión; dada su baja participación en el PBI, genera que el perjuicio fiscal sea menor.

2.19.2. EVASIÓN NO SISTEMÁTICA:

Definidos como aquellos que afectan el cumplimiento tributario, que son inherentes o endógenos al accionar del ente regulador, dependiendo de la efectividad de la administración. De forma similar, éstos serán evaluados en forma independiente por cada contribuyente al decidir el cumplimiento parcial o total de las obligaciones tributarias. En consecuencia, la característica de estos

determinantes de la evasión, es que son eliminables por el ente regulador en la medida que es endógeno a su accionar. Los factores no sistemáticos son:

A) **Beneficio Esperado**, una de las fuentes principales de la evasión es el beneficio esperado por el contribuyente de la no atención a la obligación tributaria, el cual reviste la forma de utilidad o beneficio marginal del dinero dejado de pagar. Como veremos en el capítulo siguiente, los individuos en la determinación de su utilidad dan preponderancia a otras variables, como la probabilidad de que sean sujetos de fiscalización, y también a la probabilidad que dicha inspección tenga éxito.

B) **La estructura del Sistema Tributario**, afecta los niveles de evasión, a través del:

a) **Nivel de tasas impositivas**, si la carga tributaria excede el límite máximo que pueden soportar los contribuyentes, entonces se prefiere el riesgo de la evasión (con sus consecuencias) a cumplir con los altos montos impositivos. Entonces, cuanto mayor es la tasa impositiva mayor es el incentivo a evadir y más difícil forzar su cumplimiento.

En el Perú entre 1982 y 2003, la tasa de IGV o IVA se ha modificado 10 veces, entre el 6% y el 19%. Estas constantes variaciones han elevado el costo del cumplimiento para los contribuyentes.

b) **Tasas de castigo o penalidades**, a mayor número de penalidades (multas, recargos, prisión, etc.) menor será la propensión a evadir, porque el costo de ser sancionado es mayor. Sin embargo, debemos mencionar que no sólo es importante que se incrementen las tasas de castigo; sino que además, éstas se ejecuten.

Entre las estrategias importantes de la reforma tributaria en 2002, para eliminar la evasión, fue el incremento de las tasa de castigo

(adicionalmente al cobro de la deuda con los intereses y los recargos respectivos). Se aumentaron las multas, que oscilaron entre el 100% del tributo omitido y el cierre del local (con un máximo de 10 días).

Por el lado de las sanciones penales, a partir de 2002, éstas se han hecho efectivas debido a importantes cambios en las normas y procedimientos penales tributarios. Así, los resultados del cuadro 6. Nos muestran un número importante de 231 procesados, de los cuales a Julio de 2003, ingresaron 60 evasores a prisión y aproximadamente 100 están con orden de detención y captura. Las acciones penales se han entablado a los delitos de evasión con mayor perjuicio fiscal, equivalente a 352 millones de nuevos soles (aproximadamente 150 millones de US\$), equivalente al 34% de la recaudación total nacional del mes de Junio de 2003 (de 1,050 millones de nuevos soles, aproximadamente 445 millones de US\$ del mismo mes).

El porcentaje de evasores procesados representa el 3% respecto del total de principales contribuyentes a nivel nacional (PRICO), cifra considerable para el período de 2 años. Podemos decir, que estas acciones han sido fundamentales en la reducción de la evasión en 2002 y 2003.

Cuadro 3.2. Resumen de Acciones Penales al 10/07/2003

En Prisión al 10/07/2003	10
Ingresaron a prisión al 10/07/03	60
Orden de Captura	30
Orden de Detención	71
Mandato de Comparecencia	160
Libertad Provisional	47
No Capturados	14
Total Procesados	231
Perjuicio Fiscal al 10/07/03 .1/	352
	Millones

Fuente: Elaborado sobre la base de información de SUNAT y Diario Gestión 24/07/2003

1/. Incluye Intereses y Multas, cifra en millones de nuevos soles, equivalente a 150 Millones de US\$ de Julio 2003

c) Las Exoneraciones, el tratamiento impositivo diferenciado entre contribuyentes de similar situación económica, genera desconcierto y estimula acciones evasoras por considerarlas injustas. Asimismo eleva los costos de la administración en la medida que considera mayor tiempo y más recursos materiales, como de personal abocado e esta tarea.

d) Las Amnistías, están asociadas como formas populares de política a efectos de incrementar los ingresos del gobierno.

Stella P. (1991), examina las circunstancias bajo las cuales las amnistías son probables de tener impacto beneficioso en la recaudación tributaria. Demuestra que, en general es positivo imponer reducciones en las penalidades de los individuos que voluntariamente declaran su incumplimiento. Sin embargo advierte que las amnistías efímeras de corta vida, mas

frecuentemente observado en la práctica ofrecen resultados distintos e inclusive negativos, sobretodo porque se generan juicios colectivos que podrían reducir la obediencia tributaria futura.

Es importante considerar la oportunidad en que se la implementa, una amnistía inesperada (imprevista) incrementa la recaudación y determina un nivel óptimo de las obligaciones. Caso contrario, si una amnistía es anticipada incrementará la evasión reduciendo la eficiencia del sistema tributario, con esto la amnistía sería injusta al permitir a los evasores escapar del problema. Asimismo observó que existe una práctica generalizada en mantener políticas de largo plazo con amnistías tributarias, al respecto demuestra que es posible que una amnistía impositiva permanente pueda incrementar, más que reducir, la eficiencia del sistema tributario.

- e) **Las imprecisiones, vacíos legales y falta de claridad**, son situaciones rápidamente asimilables por los contribuyentes en favor de sus intereses. En tal sentido, dificultan el actuar de la administración, dado que son estas leyes y/o procedimientos legales los que permiten la elusión o evitan la obligación. Es una variable endógena, en tanto depende de la capacidad de interpretar, precisar y aclarar la administración tributaria.
- f) **El costo del cumplimiento tributario**, Esta en referencia a la complejidad de las normas tributarias, al tiempo dedicado a la declaración y al pago. Un mayor grado de complejidad, tanto de las normas como de los procedimientos del sistema tributario, tiende a incrementar el incentivo a la evasión, al hacer más costoso el cumplimiento de las obligaciones (desincentivos al cumplimiento).

C) La Corrupción Administrativa:

La corrupción en la cual contribuyentes y recaudadores se unen para reducir los pagos al fisco. Es una variable fundamental en los estudios de evasión, para los países en desarrollo.

Al respecto una presentación teórica que a diferencia de los modelos clásicos, que suponen corrupción nula, consideran que toda evasión detectada no necesariamente es denunciada, reconociendo que los inspectores pueden no denunciar el incumplimiento determinado a cambio de una compensación monetaria (coima).

Para esto se introducen los modelos de evasión y corrupción endógenas. Y se llega a la conclusión que a medida que aumenta la coima exigida por el inspector corrupto, disminuye la evasión óptima. Asimismo, concluyen que una mejora en la tecnología, ya sea en la detección de corrupción a cargo de la autoridad, o en la detección de evasión a cargo del inspector, disminuye la evasión óptima.

En el caso peruano, el significativo incremento de sueldos así como el establecimiento de estrictas medidas de control interno, adicionalmente a los rigurosos procesos de selección y capacitación del personal. Han sido los instrumentos tecnológicos fundamentales en la eliminación de los vínculos entre la corrupción y la evasión en la autoridad tributaria.

D) Eficiencia de la Administración:

De la eficiencia en la recaudación, fiscalización y el control tributario, que perciban o estimen los contribuyentes por parte de la administración, dependerá el comportamiento que adopten en sus obligaciones tributarias. Es una variable endógena porque de ella depende el determinar la probabilidad de que un contribuyente sea verificado y detectado en incumplimiento y sancionado. Por lo tanto a mayor eficiencia mayor incremento del

riesgo, en consecuencia menor evasión. Los grados de complejidad respecto de las formas y prácticas de evasión son ampliamente heterogéneos, dado que dependen de una serie de factores tales como: el tamaño de la empresa y la actividad o sector económico donde se desarrolla.⁵²

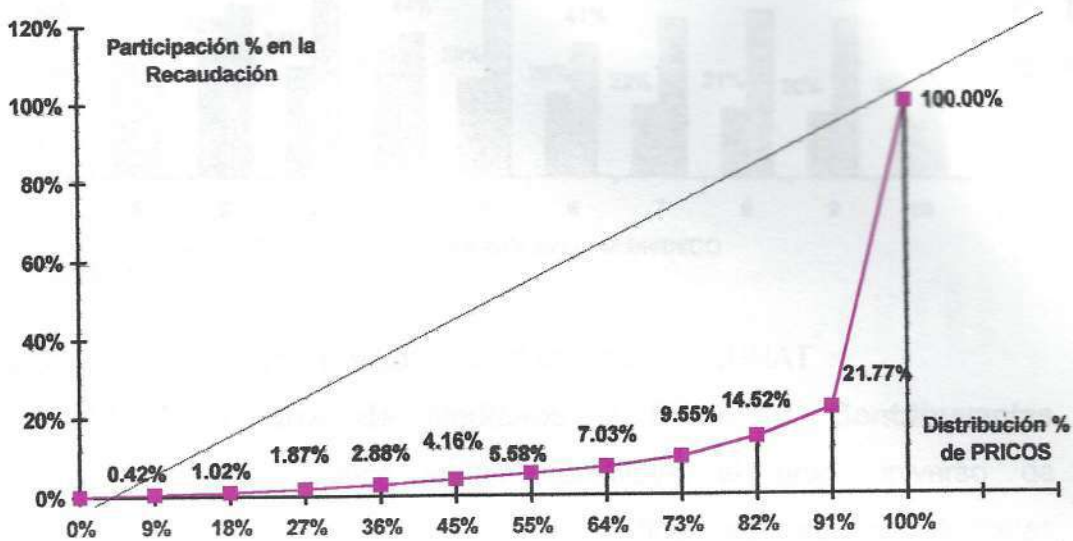
La estrategia implementada por SUNAT para el control, se basa en un control diferenciado de acuerdo a la importancia fiscal que representa cada contribuyente, así tenemos:

a) **El Control de los Principales Contribuyentes Nacionales y Regionales (PRICO)**, basado en un control directo por SUNAT tanto en recaudación como en fiscalización. Estos contribuyentes pertenecen a importantes grupos económicos, los mismos que se desenvuelven en mercados monopólicos y oligopólicos, presentan prácticas de evasión y elusión muy complejas. Este tipo de control (PRICO) presenta 2 importantes características:

a) *La Alta Concentración Fiscal* en el Gráfico 4. Observamos que de las 11 Oficinas de control de PRICO a nivel nacional (mostrándonos implícitamente la concentración fiscal de los respectivos contribuyentes) vemos que a diciembre de 2003, sólo una oficina la de principales contribuyentes a nivel nacional (con 1650 contribuyentes, cifra inferior al 3% del total de 535,000 contribuyentes a nivel nacional que declararon en dicho período) concentra el 80% de la recaudación. Como se observa el comportamiento es similar en las otras 10 oficinas de control PRICO a nivel nacional.

⁵² En las investigaciones efectuadas por SUNAT se pudo determinar distintas formas de evasión, las que dependen de la actividad económica, así como del grupo económico al que pertenecen. SUNAT 1995.

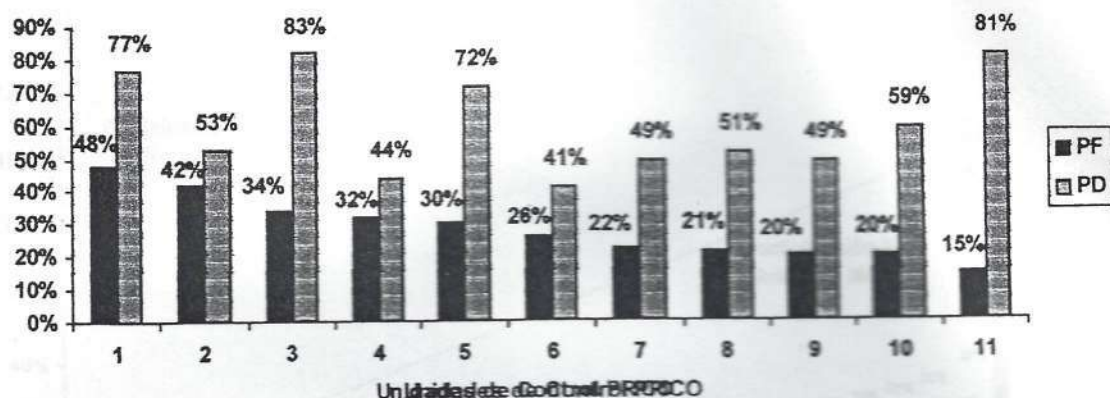
Gráfico 4. Concentración de la Recaudación de PRICO: Ejercicio 2003



Fuente: Elaborado sobre la Base de información de SUNAT.

La existencia de Probabilidades de Fiscalización y de Detección muy dispersas, en el Gráfico 5. Observamos, de acuerdo a la información de Enero a Junio de 2003, que la probabilidad de Fiscalización de los PRICO oscila, entre el 10% y el 50%. Mientras, que la probabilidad de detección es variable y oscila entre el 40% y 80%. No se observa relación alguna entre ambas probabilidades en el período de análisis.

**Gráfico 3.4. Probabilidades de Fiscalización y de Detección de PRICO:
Ejercicio 2003**

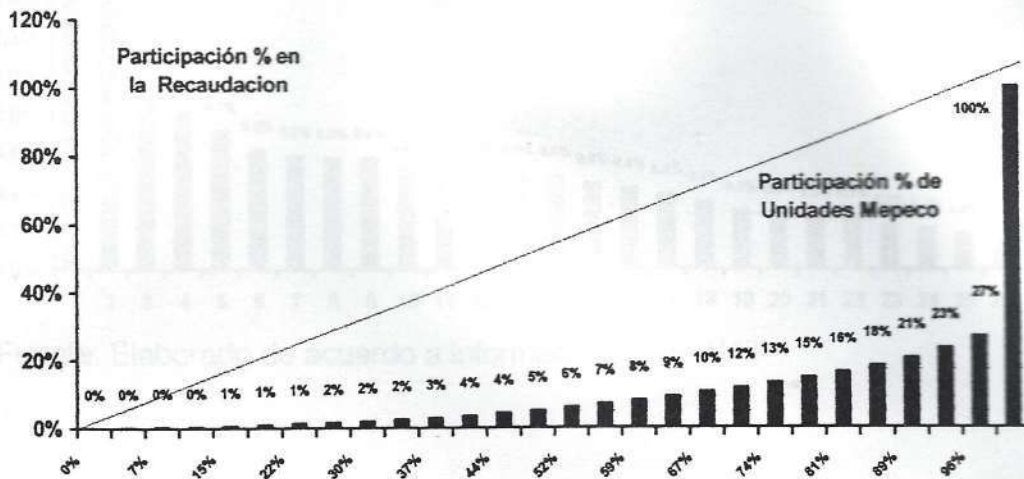


Fuente: Elaborado sobre la base de información de SUNAT

b). **El control de Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECO)**, este sector constituye el gran universo de contribuyentes, las formas y prácticas de evasión detectadas pueden calificarse como más superficiales en relación a los PRICO. Por ejemplo, el no pago o no registro de las operaciones efectuadas. Como en el caso anterior, presenta 2 características importantes:

La Alta Concentración Fiscal a nivel Nacional, para el año 1995 en el Gráfico 6. Se observa que los contribuyentes MEPECO de la oficina de Lima, concentra cerca del 75% de los ingresos tributarios, el otro 25% está dividido a nivel nacional en 26 oficinas de distintas regiones del país. Como vemos el 50 % de las oficinas de control MEPECO apenas concentra el 5% del total de los ingresos recaudados de los medianos y pequeños contribuyentes.

**Gráfico 6. Concentración de la Recaudación de Unidades de MEPECO:
Ejercicio 2003**

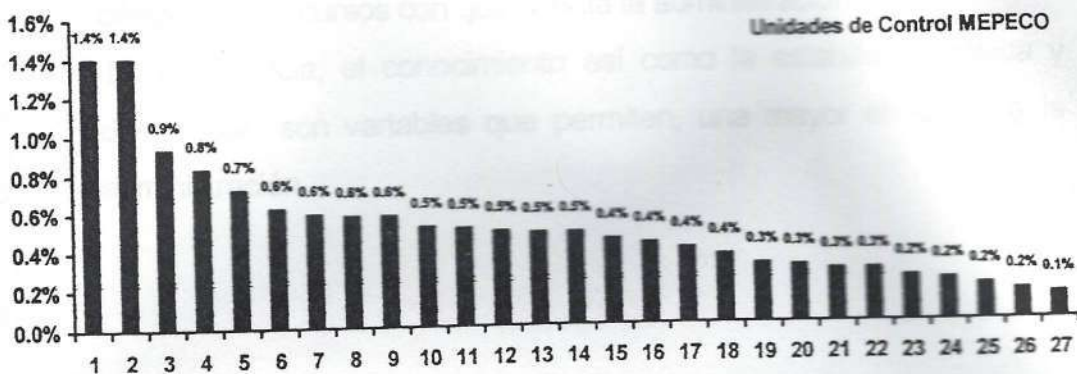


Fuente: De acuerdo a información de SUNAT.

La probabilidad de fiscalización es muy baja y la probabilidad de detección es dispersa, como vemos en el Gráfico 7. Se observa, como era previsible, que la probabilidad que un MEPECO sea sujeto de fiscalización es sumamente baja entre el 0.1% y el 1.5%. Por ejemplo, en la unidad de Lima es del 0.3%.

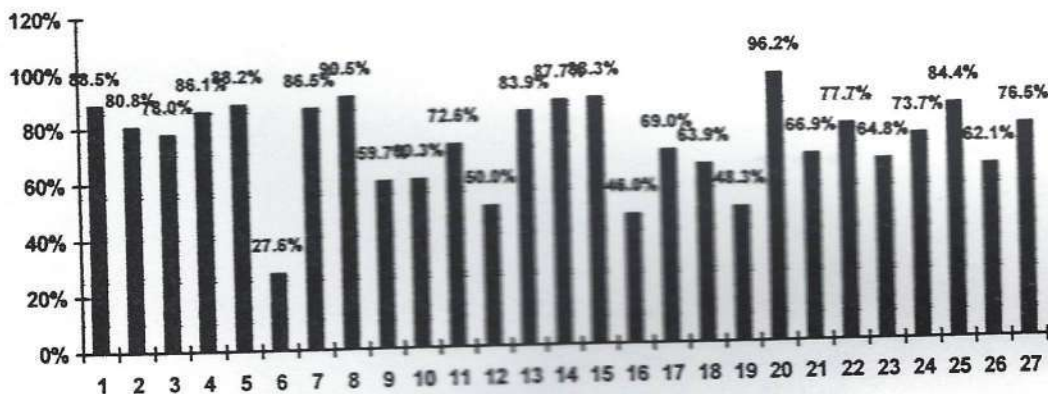
De otro lado, la probabilidad de detección, como se observa en el Gráfico 8, tiene un comportamiento similar que en el caso de los PRICO, es muy dispersa aunque con rangos mayores, oscila entre el 5% y el 90%.

**Gráfico 7: Probabilidades de Fiscalización de Unidades de MEPECO:
Ejercicio 2003**



Fuente: Elaborado de acuerdo a información de SUNAT

**Gráfico 8: Probabilidades de Detección de Unidades MEPECO:
Ejercicio 2003**



Fuente: Elaborado de acuerdo a información de SUNAT

Finalmente en el nivel de eficiencia de la administración influyen otras variables como:

- La Base impositiva óptima, la amplitud de la base no necesariamente requiere que se incorpore a la totalidad de unidades de negocio, sino a las de mayor valor agregado y de mayor capacidad de pago.

- La capacidad de la administración en el procesamiento de la información tributaria, esta depende del tipo de tecnología usado así como de los recursos con que cuenta la administración.
- La experiencia, el conocimiento así como la estabilidad jurídica y direccional son variables que permiten, una mayor eficiencia a la administración.

3.1.1 EVASIÓN TRIBUTARIA.

De conformidad con los estatutos de la doctrina nacional e internacional, la evasión tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo de un impuesto de alguna actividad económica que ha sido determinada, con el objeto de no pagar el impuesto al fisco del Estado.

La evasión tributaria

consiste en el no pago del

impuesto resultado mediante conductas fraudulentas

violatorias de disposiciones legales.

Del párrafo transcrito podemos advertir que la evasión tributaria tiene las siguientes características:

- Implica la eliminación o disminución de un monto a pagar.
- Dicho efecto es producido en contra de la administración de determinado Estado.
- Los sujetos que cometen esta acto son aquellos obligados a pagar tributos (contribuyentes).

1. Véase el Manual de Finanzas, Derecho Financiero - Tributario, Editorial, 1988.

SECCION IV.-

INFRACCIONES E ILICITOS TRIBUTARIOS: SANCIONES

2.20 EVASIÓN TRIBUTARIA, Y ECONOMÍA DE OPCIÓN.-

Para efecto del tratamiento de este capítulo abordaremos en primer lugar la dimensión conceptual y doctrinaria de las infracciones e ilícitos tributarios:

2.20.1 EVASIÓN TRIBUTARIA.-

De conformidad con lo establecido por la doctrina nacional e internacional, la evasión tributaria o fiscal, es el acto mediante el cual, un contribuyente oculta la realización de alguna actividad económica o la obtención de determinados ingresos, con el objeto de incumplir sus obligaciones fiscales frente al Estado.

Sobre el particular, Héctor Villegas precisa lo siguiente:

“evasión tributaria o fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”⁵³.

Del párrafo transcrito podemos advertir que, la evasión tributaria tiene las siguientes características:

- Implica la eliminación o disminución de un monto tributario/ o a pagar
- Dicho efecto es producido en contra de la administración tributaria de determinado Estado;
- Los sujetos que cometen este acto son aquellos obligados a abonar tributos (contribuyentes);

⁵³ Villegas, Hector. Curso de FINANZAS, Derecho Financiero y tributario. Editorial Astrea, Pág. 538.

- La existencia de herramientas para llevar a cabo dicho acto, las cuales son conductas fraudulentas u omisivas respecto a normas legales.

En relación a este último punto, se ha discutido a través de los años, si puede existir una conducta evasiva que pueda considerarse legítima. Al respecto, el autor anteriormente mencionado, precisa que, "una categoría jurídica no puede ser legal al mismo tiempo", dicha posición encuentra fundamento, cuando se logra diferenciar nociones que resultan ser distintas, tal como sucede con los conceptos de evasión, efusión y economía de opción.

Como quiera que sea, debe considerarse que la evasión tributaria, al producirse la eliminación o disminución de una carga tributaria debida, a través de conductas fraudulentas u omisivas que buscan el incumplimiento de obligaciones tributarias, debe ser considerada como una conducta ilícita.

En consecuencia, debemos entender que la figura de la evasión implica un comportamiento antijurídico, puesto que no obstante haberse producido el hecho generador de la obligación tributaria, el contribuyente, mediante la utilización de herramientas jurídicas, pretende ocultar las mismas.

La evasión tributaria es sancionada administrativa y penalmente en su caso.

2.20.2 ELUSIÓN TRIBUTARIA.-

La elusión tributaria se encuentra referida al acto mediante el cual, de manera previa a la realización de determinada actividad, un sujeto pretende rehuir de la aplicación de determinada norma tributaria y de esta manera obtener un beneficio económico en perjuicio del Estado.

Al respecto, Tullo Rosembuj otorga el siguiente significado:

"La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla".

Bajo este orden de ideas, se puede observar que las características que presenta la elusión tributaria son las siguientes:

- Implica "esquivar una norma tributaria" por lo que nos encontramos ante un acto previo al hecho generador de la obligación tributaria.
- Su finalidad, al igual que la de la evasión tributaria, se encuentra encaminada a obtener un beneficio económico.
- El uso de herramientas jurídicas, tales como actos jurídicos procedimientos contractuales destinados principalmente a cumplir con dicho cometido.

Luego de observar las referidas características, se puede concluir que la diferencia más notoria que se presenta frente a la figura de la evasión tributaria, es que en esta última la utilización de herramientas jurídicas a efectos de incumplir con la obligación tributaria se produce con posterioridad a la realización del hecho generador, mientras que en la primera, el referido acto se produce con anterioridad a la aparición del mencionado hecho generador. Asimismo, resulta importante advertir que, si bien ambas figuras se encuentran diferenciadas por un aspecto cronológico, ellas encuentran su máxima similitud en el hecho de que ambas hacen uso de figuras o estructuras jurídicas con la primordial finalidad de no verse afectadas por determinadas obligaciones tributarias.

Habiendo hecho un breve análisis del contenido de la elusión tributaria, corresponde dilucidar si nos encontramos ante una conducta antijurídica o no. Al respecto también Tulio Rosembuj, señala lo siguiente:

“La doctrina en forma unánime conviene en que la elusión es resuelta y directamente un incumplimiento que impide el nacimiento o perfeccionamiento de la obligación tributaria.

(...) Efectivamente, la elusión es una manifestación genérica de enfrentamiento no sólo entre racionalidad económica (contrato perfecto) y la Ley, sino la expresión concreta de la utilización o uso indebido de derechos, interés legítimos o situaciones subjetivas para circunvenir la Ley, persiguiendo un resultado contrario al ordenamiento jurídico o prohibido.”⁵⁴

Lo expresado por Tulio Rosembuj, resulta ser bastante claro pues, en efecto, aquellos actos que se encuentran dirigidos a la realización de una conducta elusiva, constituyen claramente un uso indebido de las formas jurídicas, acto que en el ámbito jurídico es denominado “Fraude a la Ley” y es debidamente sancionado.

Como quiera que la elusión tributaria no resulta ser un acto o un conjunto de actos claramente detectables (tal como lo es la evasión tributaria), las legislaciones tributarias (incluyendo la nuestra) han sabido crear mecanismos mediante los cuales las Administraciones Tributarias pueden detectar y sancionar este tipo de actos fraudulentos.

En efecto, en nuestra normatividad dicho mecanismo se encuentra materializado, en la denominada “**Interpretación Económica de los Hechos**” la cual, se encuentra prevista en la VII del TUO del código tributario, la misma que a continuación citamos:

⁵⁴ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons, Págs. 103 - 105

NORMA VIII.-

(...)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat -, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

(...)"

Como se puede observar, en el caso peruano, el Legislador ha otorgado a la Administración Tributaria, una **herramienta antielusiva consistente en la investigación y descubrimiento de la real intención del contribuyente respecto a la utilización de formas jurídicas.**

" 2. Concepto.-

Puede ser conceptualizado como el análisis pormenorizado (efectuado inicialmente por la Administración Tributaria) de las actividades económicas integradas a una forma jurídica determinada, realizada por un contribuyente, para descubrir si dicha forma se corresponde realmente con la finalidad económica buscada por las partes, obviando si así fuere la forma jurídica que distorsiona la realidad económica y considerando, sin demostrar la nulidad del acto jurídico, un hecho económico con relevancia tributaria o con mayores efectos impositivos."⁵⁵

Como lo señala Iglesias, mediante esta herramienta interpretativa, lo que se busca es descubrir la correspondencia entre la voluntad de las partes con la forma jurídica adoptada, por lo que (siguiendo con la opinión del autor) de encontrarse una similitud, se obviará la forma jurídica, para encontrar la verdadera realidad económica.

⁵⁵ IGLESIAS. Cesar. Derecho Tributario, Editoril San Marcos, Pag. 207

Como se puede observar, el análisis al que se encuentra facultada la Administración Tributaria, no se circunscribe a una simple revisión de contratos o actos jurídicos, sino, **muy por el contrario, a un análisis pormenorizado de la "verdadera" realidad existente entre los participantes de una estructura jurídica.**

Bajo este orden de ideas, en el supuesto que la Administración Tributaria detectara que determinados actos han sido concebidos con la primordial intención de evitar la asunción de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, aquella **podrá considerar** estos actos, como supuestos de **elusión tributaria, la misma que, tal como lo señalaremos en un inicio, constituye un acto ilegítimo pues representa un abuso del Derecho.**

A efectos de ejemplificar lo anteriormente señalado, podríamos presentar el siguiente supuesto. "una empresa que requiere de gerenciamiento, decide contratar a una persona natural, para la cual, con la deliberada intención de evitar mayores cargas tributarias de las que tiene, decide celebrar un contrato de locación de servicios con aquella". En este supuesto, como se podrá apreciar no se presenta la denominada "evasión tributaria" pues la utilización de la herramienta jurídica (el contrato de locación de servicios) no es elaborado con posterioridad a la prestación de los servicios por parte del "gerente". **No obstante ello, y de acuerdo a lo estudiado en los párrafos precedentes, la Administración Tributaria haciendo uso de la "Interpretación Económica de los Hechos" puede determinar que lo que se ha llevado a cabo resulta una conducta elusiva, pues las características que se desprende de la relación laboral evidencian una dependencia directa del trabajador (gerente), motivo por el cual se verá facultada a sancionar el referido acto elusivo.**

La elusión tributaria también es sancionable a nivel administrativo y penal cuando corresponda.

2.20.3 ECONOMÍA DE OPCIÓN.-

Si bien en el punto anterior, hemos señalado que aquellos actos destinados a evitar la imputación de obligaciones tributarias de manera previa a la realización de hechos impositivos constituirían hechos antijurídicos, debemos observar que estas actuaciones no siempre ostenta ese carácter de ilicitud.

En efecto, la doctrina ha esbozado la figura denominada "economía de opción", la cual constituye en buena cuenta, un acto o conjunto de actos, que se realizan de manera previa al nacimiento de un hecho generador de obligaciones tributarias, destinadas a obtener un beneficio pero ajustándose a la verdadera voluntad de quien la utiliza.

Rubén Sanabria, al tratar el tema precisa lo siguiente:

"El concepto de evasión tributaria no incluye el de "Economía de Opción" ya que este último designa el hecho referido a la persona natural o jurídica tributaria por haber optado por acogerse a un régimen tributario más benéfico a su memoria"⁵⁶.

Como se puede observar, la gran diferencia que presenta esta figura, con respecto a la de la elusión tributaria (e incluso con la de la evasión tributaria), es que en aquella no se presenta una intención tributaria, sino simplemente la búsqueda de mecanismo que resulten ser más favorables para ella.

Un ejemplo aclarará lo señalado. Imaginemos que un grupo de personas requiere constituir una determinada empresa, los cuales, luego de verificar sus necesidades, llegan a la conclusión que les resulta indiferente constituir una Sociedad Anónima Cerrada o una Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, sin embargo,

⁵⁶ SANABRIA, Rubén. Derecho Tributario e Ilícito Tributario. Grafica Horizonte Pág. 389

perciben algún beneficio tributario en la utilización de esta última de esta forma societaria, motivo por el cual, deciden por aquella.

Como se podrá observar, si bien la intención final por la cual se decide la utilización de una determinada forma jurídica es la de evitarla imputación de determinadas obligaciones tributarias, ella se efectúa (y en esto radica la diferencia) bajo la premisa de que el marco normativo de un Estado lo permite.

En efecto, la decisión de optar por una figura jurídica lícita que se ajuste a la voluntad extra tributaria, no puede constituir una infracción de nuestro ordenamiento jurídico.

Como se puede observar, la diferenciación entre Economía de Opción y Elusión Tributaria resulta en muchas oportunidades de difícil apreciación, motivo por el cual, es importante resaltar la opinión de los especialistas en el tema. Así pues Héctor Villegas, señala lo siguiente:

“Si el supuesto evadido aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la Ley para dedicarse a empresas rentables legalmente, se ha colocado en una hipótesis de “economía de opción” o “evitación”, válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos.

Pero si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada “elusión fiscal”, que en modo alguno puede considerarse como una evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal”.⁵⁷

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Astrea, Pag. 540-541

En ese sentido, lo que la normatividad tributaria pretende es evitar que mediante el uso malicioso de figuras jurídicas se pueda evitar el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero ello no implica que se esté limitando a las personas a optar por diversos mecanismos que puedan otorgarle resultados beneficiosos.

2.21. SANCIONES A LA EVASIÓN Y ELUSIÓN: INFRACCIONES TRIBUTARIAS E ILÍCITOS TRIBUTARIOS.

Conforme lo hemos adelantado en líneas anteriores, la evasión y elusión tributaria son desincentivadas mediante la imposición de sanciones administrativas y penales inclusive.

2.21.1 INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

Se considera que se incurre en **Infracción tributaria**, cuando el contribuyente, ha incumplido con el deber de colaboración que legalmente mantiene con la Administración Tributaria.

De conformidad con el artículo 176° del TUO del Código Tributario, infracción es "Toda acción que importe la violación de normas tributarias", debiendo entender por ello que, ésta se materializa en el momento en el cual los sujetos incumplen con determinadas obligaciones tributarias.

Así pues, nuestra legislación tributaria, al señalar las infracciones que se prevén en su marco normativo, las ha agrupado de la siguiente manera:

- Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse o acreditar la inscripción en los registros de la administración (p.e. Obtener dos o más números de inscripción).
- Infracciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes de pago (p.e. no sustentar la posesión de productos de bienes gravados mediante los comprobantes de pago).

- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros (p.e. omitir ingresos, rentas, patrimonio, bienes, venta o actos gravados o registrados de montos inferiores).
- Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones (p.e. no presentar declaraciones dentro del plazo establecido).
- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (p.e. declarar cifras o datos falsos que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario).

Por otro lado, las **sanciones** previstas a efectos de condenar las referidas infracciones son:

- La multa, sanción pecuniaria que tiene su fundamento en un concepto retribuido reparatorio;
- El comiso, el cual resulta ser la privación o despojo de mercaderías;
- El internamiento temporal de vehículos sanción de carácter intimidatorio;
- Cierre temporal, mediante el cual se castiga al deudor con un plazo sancionador en detrimento de actividad económica.

Recomendamos en este punto, revisar las tablas de infracciones y sanciones contenidas por el TUO del Código Tributario, en las cuales se establece cuáles son las sanciones específicas y expresamente contempladas para cada infracción tributaria.

2.21.2 ILÍCITO TRIBUTARIO.

Con fecha 20 de abril de 1996, se promulgó la Ley Penal Tributaria, la cual regula desde el punto de vista penal – Tributario, los actos

comprendidos en el "Delito de Defraudación Tributaria", así como el conocido "Delito Tributario Contable".

A) Delito de Defraudación Tributaria.

Así pues, el referido texto normativo, precisó que para nuestro ordenamiento, se considera ilícito tributario a quien "valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que se establecen en las Leyes".

En ese momento, a efectos de determinar la presencia o no de este tipo delictivo, se deberá verificar lo siguiente:

- El acto debe efectuarse utilizando cualquier artificio (**disimulo, cautela, doblez**), astucia (**habilidad para engañar o para lograr artificiosamente cualquier fin**), ardid (**medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento**) o engaño (**dar a la mentira apariencia de verdad**).⁵⁸
- Debe producirse desmedro económico contra el fisco.

Cabe precisar que, adicionalmente, a los requisitos señalados, es necesario resaltar que a efectos de que se configure un ilícito tributario, en la conducta del autor debe mediar solo, vale decir, conciencia y voluntad de realizar la defraudación.

La pena prescrita para este delito es entre 5 a 8 años y entre 365 a 730 días multas.

Respecto a las **modalidades** que pueden para este tipo penal, tenemos las siguientes:

- Ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos totales o parcialmente falsos, para

⁵⁸ Definiciones extritas del Diccionario de la Lengua Española.

anular o reducir el tributo a pagar, delito que en definitiva se encuentra referido al impuesto a la Renta.

- No entregar al acreedor tributos el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubiera efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes o reglamentos pertinentes.

Como **tipo atenuado** de defraudación tributaria, tenemos a aquellos contribuyentes que no obstante incurrir en los delitos anteriores señalados, no supere su incumplimiento un ejercicio gravable (en el caso de tributos de liquidación anual) o de durante un periodo 12 meses (tratándose de tributos de liquidación mensual), por un monto que no exceda las 5 UIT.

En este supuesto, la pena será entre 2 a 5 años y entre 180 a 365 días multa

Por otro lado, la normativa penal tributaria señala como **agravantes**, los siguientes:

- En el supuesto que se obtenga exoneraciones o afectaciones, reintegros, saldos a favor, créditos fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- En el caso que se simule o provoque estados de Insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

En estos casos, la pena será entre 8 a 12 años y entre 730 a 1460 días multa.

B) Delito Contable Tributario.

El mismo Decreto Legislativo 813, estableció igualmente el conocido "Delito contable tributario", el cual tiene como objetivo desalentar en el contribuyente la intención de omitir entregar datos relevantes para la determinación de deudas tributarias que conlleva a la defraudación.

En ese sentido, se encontrarán inmersos en este tipo penal quienes:

- Incumplan totalmente dicha obligación;
- No anoten saldos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables;
- Realicen anotaciones de cuenta, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; destruya u oculta total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con sus obligaciones tributarias.

En cualquier de estos casos, les será imponible al contribuyente una pena de 2 a 5 años y entre 180 a 365 días multa.

2.21.3 AUTONOMÍA DE LAS PENAS POR DELITOS TRIBUTARIOS.

Tal como hemos observado, si bien las infracciones y los delitos tributarios se encuentran tipificados de manera independiente y, en cierta medida, regula de manera autónoma las posibles inadecuadas actuaciones de los contribuyentes, **podría suceder que una infracción tributaria a su vez configure un tipo delictivo.**

Recordemos pues, que la diferencia sustancial, entre ambas es que, exista dolo para que se configure un delito tributario.

Bajo este orden de ideas, resulta conveniente advertir que, de conformidad con el artículo 190° del TUO del Código Tributario ***“Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”***.

2.22 RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Ahora bien, finalmente resulta conveniente advertir de qué forma, en los casos de evasión y elusión, la responsabilidad de las conductas alcanzan a los representantes legales.

2.22.1 LOS DEUDORES TRIBUTARIOS:

El Artículo 7° del Texto Único del Código Tributario con relación al concepto de “deudor tributario” señala:

“Artículo 7°.- Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE.”

En ese sentido, los Artículos 8° y 9° del TUO del Código Tributario establecen lo siguiente con relación a los conceptos “contribuyente” y “responsable”.

“Artículo 8°.- Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.

“Artículo 9°.- Responsable es aquél que, SIN TENER LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”

Estos conceptos preliminares de contribuyente y responsable no han variado desde el Código Tributario vigente a partir 01.01.94 (D. Leg. N° 773 ya derogado)

2.22.2. SISTEMAS DE RESPONSABILIDAD:

Como veremos a continuación, nuestra normatividad tributaria ha transitado de un sistema totalmente subjetivo a un sistema mixto, vale decir, con causales objetivas de responsabilidad solidaria que corresponde al responsable desvirtuar y otros supuestos (subjetivos), que corresponde a la Administración demostrar.

a) Subjetivo D. Leg. 773 (desde el 01.01.94 hasta el 21.04.96) :

En relación a la responsabilidad solidaria de los representantes legales, el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 773 señalaba lo siguiente:

“Artículo 16°.- Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. (...)
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. (...)
4. (...)
5. (...)

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 EXISTE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA CUANDO POR DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O ABUSO DE FACULTADES SE DEJEN DE PAGAR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS (...).”

Cómo podrá observarse, el Decreto Legislativo N° 773, estableció las siguientes causales a efectos de imputar

“La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”.

Bajo este orden de ideas, se puede observar que las características que presenta la elusión tributaria son las siguientes:

- Implica “esquivar una norma tributaria” por lo que nos encontramos ante un acto previo al hecho generador de la obligación tributaria.
- Su finalidad, al igual que la de la evasión tributaria, se encuentra encaminada a obtener un beneficio económico.
- El uso de herramientas jurídicas, tales como actos jurídicos procedimientos contractuales destinados principalmente a cumplir con dicho cometido.

Luego de observar las referidas características, se puede concluir que la diferencia más notoria que se presenta frente a la figura de la evasión tributaria, es que en esta última la utilización de herramientas jurídicas a efectos de incumplir con la obligación tributaria se produce con posterioridad a la realización del hecho generador, mientras que en la primera, el referido acto se produce con anterioridad a la aparición del mencionado hecho generador. Asimismo, resulta importante advertir que, si bien ambas figuras se encuentran diferenciadas por un aspecto cronológico, ellas encuentran su máxima similitud en el hecho de que ambas hacen uso de figuras o estructuras jurídicas con la primordial finalidad de no verse afectadas por determinadas obligaciones tributarias.

Habiendo hecho un breve análisis del contenido de la elusión tributaria, corresponde dilucidar si nos encontramos ante una conducta antijurídica o no. Al respecto también Tulio Rosembuj, señala lo siguiente:

“La doctrina en forma unánime conviene en que la elusión es resuelta y directamente un incumplimiento que impide el nacimiento o perfeccionamiento de la obligación tributaria.

(...) Efectivamente, la elusión es una manifestación genérica de enfrentamiento no sólo entre racionalidad económica (contrato perfecto) y la Ley, sino la expresión concreta de la utilización o uso indebido de derechos, interés legítimos o situaciones subjetivas para circunvenir la Ley, persiguiendo un resultado contrario al ordenamiento jurídico o prohibido.”⁵⁴.

Lo expresado por Tulio Rosembuj, resulta ser bastante claro pues, en efecto, aquellos actos que se encuentran dirigidos a la realización de una conducta elusiva, constituyen claramente un uso indebido de las formas jurídicas, acto que en el ámbito jurídico es denominado “Fraude a la Ley” y es debidamente sancionado.

Como quiera que la elusión tributaria no resulta ser un acto o un conjunto de actos claramente detectables (tal como lo es la evasión tributaria), las legislaciones tributarias (incluyendo la nuestra) han sabido crear mecanismos mediante los cuales las Administraciones Tributarias pueden detectar y sancionar este tipo de actos fraudulentos.

En efecto, en nuestra normatividad dicho mecanismo se encuentra materializado, en la denominada “**Interpretación Económica de los Hechos**” la cual, se encuentra prevista en la VII del TUO del código tributario, la misma que a continuación citamos:

⁵⁴ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons, Págs. 103 - 105

NORMA VIII.-

(...)

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat -, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

(...)"

Como se puede observar, en el caso peruano, el Legislador ha otorgado a la Administración Tributaria, una herramienta antielusiva consistente en la investigación y descubrimiento de la real intención del contribuyente respecto a la utilización de formas jurídicas.

" 2. Concepto.-

Puede ser conceptualizado como el análisis pormenorizado (efectuado inicialmente por la Administración Tributaria) de las actividades económicas integradas a una forma jurídica determinada, realizada por un contribuyente, para descubrir si dicha forma se corresponde realmente con la finalidad económica buscada por las partes, obviando si así fuere la forma jurídica que distorsiona la realidad económica y considerando, sin demostrar la nulidad del acto jurídico, un hecho económico con relevancia tributaria o con mayores efectos impositivos." ⁵⁵

Como lo señala Iglesias, mediante esta herramienta interpretativa, lo que se busca es descubrir la correspondencia entre la voluntad de las partes con la forma jurídica adoptada, por lo que (siguiendo con la opinión del autor) de encontrarse una similitud, se obviará la forma jurídica, para encontrar la verdadera realidad económica.

⁵⁵ IGLESIAS. Cesar. Derecho Tributario, Editoril San Marcos, Pag. 207

Como se puede observar, el análisis al que se encuentra facultada la Administración Tributaria, no se circunscribe a una simple revisión de contratos o actos jurídicos, sino, muy por el contrario, a **un análisis pormenorizado de la "verdadera" realidad existente entre los participantes de una estructura jurídica.**

Bajo este orden de ideas, en el supuesto que la Administración Tributaria detectara que determinados actos han sido concebidos con la primordial intención de evitar la asunción de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, aquella podrá considerar estos actos, como supuestos de elusión tributaria, la misma que, tal como lo señalaremos en un inicio, constituye un acto ilegítimo pues representa un abuso del Derecho.

A efectos de ejemplificar lo anteriormente señalado, podríamos presentar el siguiente supuesto. "una empresa que requiere de gerenciamiento, decide contratar a una persona natural, para la cual, con la deliberada intención de evitar mayores cargas tributarias de las que tiene, decide celebrar un contrato de locación de servicios con aquella". En este supuesto, como se podrá apreciar no se presenta la denominada "evasión tributaria" pues la utilización de la herramienta jurídica (el contrato de locación de servicios) no es elaborado con posterioridad a la prestación de los servicios por parte del "gerente". No obstante ello, y de acuerdo a lo estudiado en los párrafos precedentes, la Administración Tributaria haciendo uso de la "Interpretación Económica de los Hechos" puede determinar que lo que se ha llevado a cabo resulta una conducta elusiva, pues las características que se desprende de la relación laboral evidencian una dependencia directa del trabajador (gerente), motivo por el cual se verá facultada a sancionar el referido acto elusivo.

La elusión tributaria también es sancionable a nivel administrativo y penal cuando corresponda.

2.20.3 ECONOMÍA DE OPCIÓN.-

Si bien en el punto anterior, hemos señalado que aquellos actos destinados a evitar la imputación de obligaciones tributarias de manera previa a la realización de hechos imponible constituirían hechos antijurídico, debemos observar que estas actuaciones **no siempre ostenta ese carácter de ilicitud.**

En efecto, la doctrina ha esbozado la figura denominada **“economía de opción”**, la cual constituye en buena cuenta, un acto o conjunto de actos, que se realizan d manera previa al nacimiento de un hecho generador de obligaciones tributarias, destinadas a obtener un beneficio pero ajustándose a la verdadera voluntad de quien la utiliza.

Rubén Sanabria, al tratar el tema precisa lo siguiente:

“El concepto de evasión tributaria no incluye el de “Economía de Opción” ya que este último designa el hecho referido a la persona natural o jurídica tributaria por haber optado por acogerse a un régimen tributario más benéfico a su memoria”⁵⁶.

Como se puede observar, la gran diferencia que presenta esta figura, con respecto a la de la elusión tributaria (e incluso con la de la evasión tributaria), es que en aquélla no se presenta una intención tributaria, sino simplemente la búsqueda de mecanismo que resulten ser más favorables para ella.

Un ejemplo aclarará lo señalado. Imaginemos que un grupo de personas requiere constituir una determinada empresa, los cuales, luego de verificar sus necesidades, llegan a la conclusión que les resulta indiferente constituir una Sociedad Anónima Cerrada o una Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, sin embargo,

⁵⁶ SANABRÍA, Rubén. Derecho Tributario e Ilícito Tributario. Grafica Horizonte Pág. 389

perciben algún beneficio tributario en la utilización de esta última de esta forma societaria, motivo por el cual, deciden por aquella.

Como se podrá observar, si bien la intención final por la cual se decide la utilización de una determinada forma jurídica es la de evitarla imputación de determinadas obligaciones tributarias, ella se efectúa (y en esto radica la diferencia) bajo la premisa de que el marco normativo de un Estado lo permite.

En efecto, la decisión de optar por una figura jurídica lícita que se ajuste a la voluntad extra tributaria, no puede constituir una infracción de nuestro ordenamiento jurídico.

Como se puede observar, la diferenciación entre Economía de Opción y Elusión Tributaria resulta en muchas oportunidades de difícil apreciación, motivo por el cual, es importante resaltar la opinión de los especialistas en el tema. Así pues Héctor Villegas, señala lo siguiente:

“Si el supuesto evadido aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la Ley para dedicarse a empresas rentables legalmente, se ha colocado en una hipótesis de “economía de opción” o “evitación”, válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos.

*Pero si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada “elusión fiscal”, que en modo alguno puede considerarse como una evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal”.*⁵⁷

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Astrea, Pag. 540-541

En ese sentido, lo que la normatividad tributaria pretende es evitar que mediante el uso malicioso de figuras jurídicas se pueda evitar el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero ello no implica que se esté limitando a las personas a optar por diversos mecanismos que puedan otorgarle resultados beneficiosos.

2.21. SANCIONES A LA EVASIÓN Y ELUSIÓN: INFRACCIONES TRIBUTARIAS E ILÍCITOS TRIBUTARIOS.

Conforme lo hemos adelantado en líneas anteriores, la evasión y elusión tributaria son desincentivadas mediante la imposición de sanciones administrativas y penales inclusive.

2.21.1 INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

Se considera que se incurre en **Infracción tributaria**, cuando el contribuyente, ha incumplido con el deber de colaboración que legalmente mantiene con la Administración Tributaria.

De conformidad con el artículo 176° del TUO del Código Tributario, infracción es "Toda acción que importe la violación de normas tributarias", debiendo entender por ello que, ésta se materializa en el momento en el cual los sujetos incumplen con determinadas obligaciones tributarias.

Así pues, nuestra legislación tributaria, al señalar las infracciones que se prevén en su marco normativo, las ha agrupado de la siguiente manera:

- Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse o acreditar la inscripción en los registros de la administración (p.e. Obtener dos o más números de inscripción).
- Infracciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes de pago (p.e. no sustentar la posesión de productos de bienes gravados mediante los comprobantes de pago).

- Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y registros (p.e. omitir ingresos, rentas, patrimonio, bienes, venta o actos gravados o registrados de montos inferiores).
- Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones (p.e. no presentar declaraciones dentro del plazo establecido).
- Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (p.e. declarar cifras o datos falsos que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario).

Por otro lado, las **sanciones** previstas a efectos de condenar las referidas infracciones son:

- La multa, sanción pecuniaria que tiene su fundamento en un concepto retribuido reparatorio;
- El comiso, el cual resulta ser la privación o despojo de mercaderías;
- El internamiento temporal de vehículos sanción de carácter intimidatorio;
- Cierre temporal, mediante el cual se castiga al deudor con un plazo sancionador en detrimento de actividad económica.

Recomendamos en este punto, revisar las tablas de infracciones y sanciones contenidas por el TUO del Código Tributario, en las cuales se establece cuáles son las sanciones específicas y expresamente contempladas para cada infracción tributaria.

2.21.2 ILÍCITO TRIBUTARIO.

Con fecha 20 de abril de 1996, se promulgó la Ley Penal Tributaria, la cual regula desde el punto de vista penal – Tributario, los actos

comprendidos en el "Delito de Defraudación Tributaria", así como el conocido "Delito Tributario Contable".

A) Delito de Defraudación Tributaria.

Así pues, el referido texto normativo, precisó que para nuestro ordenamiento, se considera ilícito tributario a quien "valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que se establecen en las Leyes".

En ese momento, a efectos de determinar la presencia o no de este tipo delictivo, se deberá verificar lo siguiente:

- El acto debe efectuarse utilizando cualquier artificio (**disimulo, cautela, doblez**), astucia (**habilidad para engañar o para lograr artificiosamente cualquier fin**), ardid (**medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento**) o engaño (**dar a la mentira apariencia de verdad**).⁵⁸
- Debe producirse desmedro económico contra el fisco.

Cabe precisar que, adicionalmente, a los requisitos señalados, es necesario resaltar que a efectos de que se configure un ilícito tributario, en la conducta del autor debe mediar solo, vale decir, conciencia y voluntad de realizar la defraudación.

La pena prescrita para este delito es entre 5 a 8 años y entre 365 a 730 días multas.

Respecto a las **modalidades** que pueden para este tipo penal, tenemos las siguientes:

- Ocultar total o parcialmente bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos totales o parcialmente falsos, para

⁵⁸ Definiciones extritas del Diccionario de la Lengua Española.

anular o reducir el tributo a pagar, delito que en definitiva se encuentra referido al impuesto a la Renta.

- No entregar al acreedor **tributos** el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubiera efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes o reglamentos pertinentes.

Como **tipo atenuado de defraudación tributaria**, tenemos a aquellos contribuyentes que no obstante incurrir en los delitos anteriores señalados, no supere su incumplimiento un ejercicio gravable (en el caso de tributos de liquidación anual) o de durante un periodo 12 meses (tratándose de tributos de liquidación mensual), por un monto que no exceda las 5 UIT.

En este supuesto, la pena será entre 2 a 5 años y entre 180 a 365 días multa

Por otro lado, la normativa penal tributaria señala como **agravantes**, los siguientes:

- En el supuesto que se obtenga exoneraciones o afectaciones, reintegros, saldos a favor, créditos fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- En el caso que se simule o provoque estados de Insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

En estos casos, la pena será entre 8 a 12 años y entre 730 a 1460 días multa.

B) Delito Contable Tributario.

El mismo Decreto Legislativo 813, estableció igualmente el conocido "Delito contable tributario", el cual tiene como objetivo desalentar en el contribuyente la intención de omitir entregar datos relevantes para la determinación de deudas tributarias que conlleva a la defraudación.

En ese sentido, se encontrarán inmersos en este tipo penal quienes:

- Incumplan totalmente dicha obligación;
- No anoten saldos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables;
- Realicen anotaciones de cuenta, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; destruya u oculta total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con sus obligaciones tributarias.

En cualquier de estos casos, les será imponible al contribuyente una pena de 2 a 5 años y entre 180 a 365 días multa.

2.21.3 AUTONOMÍA DE LAS PENAS POR DELITOS TRIBUTARIOS.

Tal como hemos observado, si bien las infracciones y los delitos tributarios se encuentran tipificados de manera independiente y, en cierta medida, regula de manera autónoma las posibles inadecuadas actuaciones de los contribuyentes, podría suceder que una infracción tributaria a su vez configure un tipo delictivo.

Recordemos pues, que la diferencia sustancial, entre ambas es que, exista dolo para que se configure un delito tributario.

Bajo este orden de ideas, resulta conveniente advertir que, de conformidad con el artículo 190° del TUO del Código Tributario ***“Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”.***

2.22 RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES LEGALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Ahora bien, finalmente resulta conveniente advertir de qué forma, en los casos de evasión y elusión, la responsabilidad de las conductas alcanzan a los representantes legales.

2.22.1 LOS DEUDORES TRIBUTARIOS:

El Artículo 7° del Texto Único del Código Tributario con relación al concepto de “deudor tributario” señala:

“Artículo 7°.- Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE.”

En ese sentido, los Artículos 8° y 9° del TUO del Código Tributario establecen lo siguiente con relación a los conceptos “contribuyente” y “responsable”.

“Artículo 8°.- Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.

“Artículo 9°.- Responsable es aquél que, SIN TENER LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE, debe cumplir la obligación atribuida a éste.”

Estos conceptos preliminares de contribuyente y responsable no han variado desde el Código Tributario vigente a partir 01.01.94 (D. Leg. N° 773 ya derogado)

2.22.2. SISTEMAS DE RESPONSABILIDAD:

Como veremos a continuación, nuestra normatividad tributaria ha transitado de un sistema totalmente subjetivo a un sistema mixto, vale decir, con causales objetivas de responsabilidad solidaria que corresponde al responsable desvirtuar y otros supuestos (subjetivos), que corresponde a la Administración demostrar.

a) Subjetivo D. Leg. 773 (desde el 01.01.94 hasta el 21.04.96) :

En relación a la responsabilidad solidaria de los representantes legales, el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 773 señalaba lo siguiente:

“Artículo 16°.- Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. (...)
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. (...)
4. (...)
5. (...)

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 EXISTE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA CUANDO POR DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O ABUSO DE FACULTADES SE DEJEN DE PAGAR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS (...).”

Cómo podrá observarse, el Decreto Legislativo N° 773, estableció las siguientes causales a efectos de imputar

responsabilidad solidaria a los representantes legales de una persona jurídica en razón de la omisión en el pago de las deudas tributarias:

- a) Dolo
- b) Negligencia Grave; y
- c) Abuso de Facultades

Bajo este orden de ideas, la imputación de responsabilidad solidaria a los representantes legales según el Decreto Legislativo N° 773 se derivaba de las tres causales señaladas y se regulaba bajo el **"Sistema de Responsabilidad Subjetiva"**.

En ese sentido, cabe señalar que el Tribunal Fiscal por reiterada jurisprudencia estableció que la responsabilidad solidaria de los representantes legales se determinaba por la aplicación de un sistema de responsabilidad "subjetiva", es decir, **la Administración Tributaria en todos los casos debía acreditar la "intención maliciosa" de incumplir las obligaciones tributarias.**

b) Subjetivo D. Leg. 816 (desde el 22.04.96 hasta el 31.12.98) :

El texto original del Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 816, "Código Tributario", mantuvo la misma redacción que estableció el D. Leg. 773 que hemos comentado en el punto anterior.

En ese sentido, la responsabilidad solidaria de los representantes legales seguía determinándose por la aplicación de un sistema de responsabilidad "subjetiva", vale decir que, la Administración Tributaria debía acreditar la "intención maliciosa" de incumplirlas obligaciones tributarias.

c) **Objetivo Agravado. Ley 27038 (del 01.01.99 hasta el 31.07.00) :**

La ley N° 27038 publicada el 31 de Diciembre de 1998 modificó el Artículo 16° del TUO del Código Tributario al incorporar el texto siguiente como último párrafo del artículo citado anteriormente:

“Artículo 16°.- (...) Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando se configure uno de los siguientes casos:

1. **Se lleven dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos;**
2. **El deudor tributario tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan Decreto Supremo; y,**
3. **Los supuestos establecidos en los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 175°, el numeral 7 del Artículo 177°, o los establecidos en el Artículo 178°.**

Obsérvese pues que se mantenía el texto general según el cual la **responsabilidad solidaria** se presentaba cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades los representantes legales dejaran de pagar los tributos, contemplando la ley que comentamos los casos en que se presumía **“salvo prueba en contrario”** la existencia de **dolo, negligencia o abuso de facultades.**

Estos **supuestos objetivos** en los que según la ley, se presumía la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades eran sumamente amplios:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT que se vinculen con la tributación u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos que también se vinculen con la tributación u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos que también se vinculen con la tributación en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes.
2. Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.
3. Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
4. Proporcionar a la administración tributaria información no conforme con la realidad.
5. No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
6. Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Créditos Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.
7. Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponde.
8. Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación,

cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

9. No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos percibidos.
10. No pagar en la forma y condiciones establecidas por la Administración tributaria, cuando se le hubiere eximido de la obligación de presentar declaración jurada.

En consecuencia, ingresamos en esta etapa en una "Objetivización Agravada", ya que se establecieron una serie de supuestos bajo los cuales la administración tributaria presumía la existencia de Dolo, Negligencia Grave o Abuso de Facultades y correspondía a los responsables tributarios destruir tal presunción.

En los demás casos, no contemplados en los supuestos establecidos por la norma, correspondía a la Administración tributaria, la carga de la prueba.

Objetiva Restringida. Ley 27335 (desde el 01. 08.00 hasta la actualidad) :

La ley 27035 introdujo nuevas modificaciones con relación a la responsabilidad solidaria.

Artículo 16.- Representantes responsables solidarios.

"(...)

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1.- No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.

A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad cuando los libros o registros a que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

2.- Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante Decreto Supremo.

EN TODOS LOS DEMÁS CASOS, CORRESPONDE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROBAR LA EXISTENCIA DE DOLO, NEGLIGENCIA GRAVE O ABUSO DE FACULTADES."

Como podrá advertirse, ahora se establece la presunción de dolo, negligencia grave o abuso de facultades salvo prueba en contrario, cuando el deudor no lleve contabilidad con distintos asientos, así como cuando tenga la condición de no habido.

Así pues las causales objetivas de imputación de responsabilidad solidaria, han sido efectivamente limitadas a dos supuestos y en todos los demás casos, corresponderá a la Administración tributaria probar la existencia de Dolo, Negligencia Grave o Abuso de Facultades.

2.22.3. ¿CÓMO PROCEDE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA IMPUTAR LA RESPONSABILIDAD A LOS REPRESENTANTES?:

No se encuentra regulado el procedimiento de imputación de responsabilidad solidaria a los representantes legales expresamente en el "Texto Único del Código". Sin embargo, la

jurisprudencia se ha ocupado de señalar que el cobro de la deuda tributaria a un representante con calidad de responsable solidario se inicia con la emisión de una Resolución de Determinación por parte de la Administración Tributaria. De no emitirse previamente el referido valor, no procede la cobranza pues debe precederla un procedimiento administrativo.

Existe un plazo de 20 días hábiles para interponer Recurso de Reclamación sin pagar previamente la deuda tributaria imputada. Contra lo resuelto por la SUNAT procede la interposición de Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal.

Mientras el procedimiento administrativo iniciado por el representante Legal se encuentre vigente la cobranza coactiva de la deuda tributaria se encuentra en suspenso.

En este orden de ideas, la SUNAT también ha emitido directivas mediante las cuales pretende regular algunos de los aspectos de la imputación de la responsabilidad solidaria:

A. La Directiva N° 011- 99/ Sunat (19.08.99) Imputación de Responsabilidad Solidaria a Representantes Legales u otros:

Entre los principales aspectos establecidos por la Directiva en comentario se encuentran los siguientes:

- En materia tributaria, la responsabilidad solidaria surge por mandato de la Ley, cuando ante una misma obligación existen varios deudores a título de contribuyentes y/o de responsables.
- La solidaridad tiene por efecto que el contribuyente y el responsable se encuentren en la misma posición, la de deudor tributario, por lo que cada uno de ellos responde, por el íntegro de la obligación.

- La Administración tributaria puede dirigirse contra todos, algunos o cualquiera de los deudores tributarios – responsables o contribuyentes – **simultáneamente o sucesivamente a su elección** para el cobro de la deuda tributaria.
- Los representantes responderán solidariamente con el contribuyente en razón de la atribución del carácter de representante que se efectúa por la existencia de vínculos jurídicos formales con el contribuyente o por situaciones de hecho que implican el poder de disposición de sus bienes.

**B. Directiva N° 004 – 2000/ SUNAT (19.07.00),
Intransmisibilidad de Obligaciones Tributarias.**

Entre los principales aspectos establecidos por la Directiva en comentario se encuentran los siguientes:

- Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas son deudores tributarios en la medida que se les hubiera atribuido la calidad de responsables solidarios. Esta atribución operará únicamente cuando dichos sujetos hubieran actuado con dolo, negligencia grave o abuso de facultades, vale decir que, la responsabilidad solidaria no se adquiere “per se” (por la calidad de representantes) sino que debe probarse que el no pago de tributos se debió a un acto imputable a dichos representantes. O más aún, la doctrina señala que la responsabilidad de quien por su culpa a dolo facilita la evasión del tributo, tiene carácter sancionatorio siendo este tipo de responsabilidad – la que se establece a título de sanción – una “solidaria imperfecta”, la cual es propia del Derecho penal y requiere de la culpa para configurarse.

- Dada la naturaleza estrictamente personal de la responsabilidad solidaria de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, la obligación tributaria que corresponda a los mismos, no puede transmitirse por causa de muerte a sus herederos.

CAPITULO III

III.A. OBJETIVOS:

3.A.1. OBJETIVOS GENERALES.-

- a) Identificar el grado de conocimiento de los incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios entre los abogados de la Provincia de Ica y su relación con el nivel de evasión tributaria.

3.A.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.-

- a) Determinar el nivel de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios de los Profesionales del Derecho de la Provincia de Ica.
- b) Precisar la relación entre el conocimiento de incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios y la evasión tributaria en los profesionales del Derecho de la provincia de Ica.
- c) Proponer iniciativas a efecto de elevar el conocimiento y conciencia tributaria entre los profesionales del Derecho.

III.B. HIPÓTESIS Y VARIABLES.-

3.B.1. HIPÓTESIS.-

3.B.1.1. HIPÓTESIS PRINCIPAL.-

H.C.: "El grado de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, entre los Profesionales del Derecho es bajo, lo cual genera una mayor incidencia de evasión tributaria".

3.B.1.2. HIPÓTESIS ESPECÍFICAS.-

H.E.1 “Los Profesionales del Derecho de la Provincia de Ica poseen un bajo nivel de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios”.

H.E.2 “A mayor nivel de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, menor incidencia de evasión tributaria”.

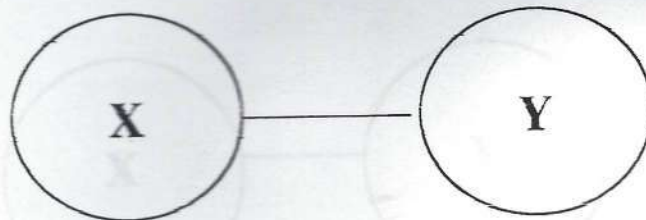
3.B..2 VARIABLES:

VARIABLES INDEPENDIENTES

x- Conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios

VARIABLES DEPENDIENTES

y- Evasión tributaria.



CAPITULO IV

IV.- ESTRATEGIA METODOLÓGICA

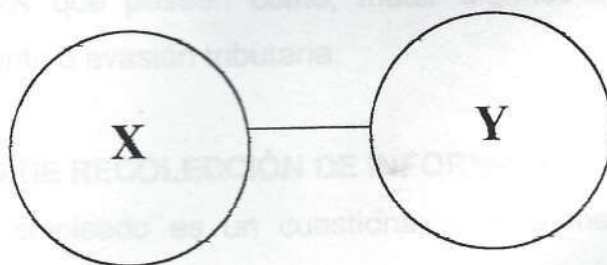
4.1. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.-

El estudio a realizar, de acuerdo a su finalidad, corresponde a la Investigación Aplicada, porque se busca dar respuesta a un problema de orden práctico como es el referido a la falta de conocimiento tributario y la consecuente evasión tributaria.

Corresponde a los estudios, No Experimentales y su nivel es el Descriptivo Correlacional, por cuanto busca hacer un diagnóstico del conocimiento sobre incentivos, beneficios y exoneraciones tributarias; y por ende el nivel de conciencia tributaria; y, a su vez como esta variable se asocia con la evasión tributaria; todo esto en los Profesionales del Derecho en la Provincia de Ica. Por lo tanto, si bien su propósito es relacionar variables, tiene un valor de explicación parcial; en tanto se mide o describe y también se mide o analiza la relación existente.

El enfoque utilizado es el modelo del enfoque dominante cualitativo – cuantitativo; es decir se llevó a cabo bajo la perspectiva del enfoque cualitativo, pero con algunos componentes cuantitativos.

El diseño se representa gráficamente de la siguiente manera:



4.2. Población y Muestra

4.2.1. POBLACIÓN:

La población de estudio está constituida por los profesionales del Derecho de la Provincia de Ica, que se encuentran inscritos en el Colegio de Abogados de Ica y que ejercen la

profesión en el último año. La población total aproximada es de 1300 profesionales del derecho.

4.2.2. MUESTRA:

La muestra ha sido obtenida a través de un muestreo Probabilístico sistemático; por lo tanto todos los elementos de la población tienen la misma posibilidad de ser elegidos, se consideró el listado general del Código de Abogados para elaborar una lista general, luego se seleccionarán los elementos muestrales. Considerando que dentro de la población N , se seleccionó una muestra n , a partir de un intervalo K , en donde $K = N/n$

Se tomó como tamaño de la muestra un 8% de la población, es decir 104 profesionales del Derecho, lo cual posibilita que ésta sea representativa dada la homogeneidad de la población y su escasa variabilidad por efectos de la intervención de variables extrañas.

4.3. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Se consideró para la recolección de datos el uso de la técnica interrogativa, a efecto de recoger datos que proporcionen los abogados que integran la muestra y que permita medir tanto el nivel de conocimientos que poseen como, medir algunos indicadores sobre cumplimiento o evasión tributaria.

4.4. INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

El instrumento empleado es un cuestionario, para medir ambas variables.

En el diseño se consideró la siguiente matriz para asegurar la validez y confiabilidad del instrumento:

VARIABLES E INDICADORES	ITEMS
X.- Conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios	1-2-3-4-5-6-7
Y.- Evasión Tributaria: Indicadores:	
- Paga algún tributo.	8
- Constancia de suspensión de retenciones.	9
- Declaración Tributaria	10
- Posee RUC.	11

La variable "conocimiento....", para efecto del procesamiento será medida asignando un punto a cada ítem contestado acertadamente, haciendo un total de 7 puntos; para efecto de asignar el valor se utilizará el nivel de medición de dos categorías (dicotómica) conocimiento: NO ACEPTABLE (Puntaje de 1 a 3) y ACEPTABLE (Puntaje de 4 a 7).

La variable Evasión Fiscal, será medida en dos categorías SI y NO. El instrumento utilizado es el siguiente:

CUESTIONARIO PARA ABOGADOS

1. ¿Qué Tributos debe pagar el Abogado que ejerce independientemente su profesión?
 - A) Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad.
 - B) Solamente Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.
 - C) No está obligado a pagar ningún tipo de Tributo.
 - D) Otros. Especifique:
2. ¿Qué porcentaje de sus ingresos debe Tributar el Abogado que ejerce independientemente su profesión?
 - A) 10% por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría y también hasta el 31-12-2004 el 1.7% por Impuesto Extraordinario de Solidaridad
 - B) Solamente el 10% por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.
 - C) Solamente 5% por Impuesto Extraordinario de Solidaridad
 - D) Otros. Especifique
3. ¿Qué tipo de Tributos debe pagar el Abogado que ejerce su profesión, en Asociación o en Sociedad Civil?
 - A) Impuesto a la Renta de Tercera Categoría
 - B) Impuesto a la Renta de Tercera Categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad
 - C) Solamente Impuesto Extraordinario de Solidaridad.
 - D) Otros. Especifique
4. ¿Qué porcentaje de sus Ingresos debe tributar el Abogado que ejerce su profesión en forma Asociada o en Sociedad Civil?
 - A) 3% por Impuesto a la Renta de Tercera Categoría
 - B) 1.7% por Impuesto Extraordinario de Solidaridad
 - C) 10% por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.
 - D) Otros. Especifique

5. ¿El Abogado que ejerce su profesión Independientemente, no está obligado a efectuar pagos mensuales por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría, cuando sus ingresos no superen la suma de :
- A) S/. 2,343.00 (Dos mil trescientos cuarenta y tres nuevos soles mensuales)
 - B) S/. 3,000.00 (Tres mil nuevos soles mensuales)
 - C) S/. 5,000.00 (Cinco mil nuevos soles mensuales)
 - D) Otros. Especifique
6. El Abogado que ejerce su profesión Independientemente, no está obligado a efectuar pagos mensuales del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, cuando sus ingresos no superen la suma de:
- A) S/. 1,867.00 (Mil ochocientos sesenta siete nuevos soles mensuales)
 - B) S/. 2,000.00 (Dos mil nuevos soles mensuales)
 - C) S/. 2,500.00 (Dos mil quinientos nuevos soles mensuales)
 - D) Otros. Especifique
7. ¿Las personas, empresas, o entidades que paguen o acrediten honorarios de Abogados, no deberán efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta ni Impuesto Extraordinario de Solidaridad, cuando el recibo por honorarios pagado no supere:
- A) S/. 700 .00 (Setecientos nuevos soles)
 - B) S/. 5 00.00 (Quinientos nuevos soles)
 - C) S/. 460.00 (Cuatrocientos sesenta nuevos soles)
 - D) Otros. Especifique
8. ¿Paga Ud. algún tributo por ejercicio Profesional Independiente, Asociado o en Sociedad Civil?

SI

NO

9. ¿Cuenta Ud., con una Constancia de Autorización otorgada por SUNAT de suspensión de las retenciones y/o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y/o de retenciones del Impuesto Extraordinario de Solidaridad?

SI

NO

10. Declara Ud., encontrarse inafecto del pago de sus Tributos por ejercicio Profesional de Abogado.

SI

NO

11. ¿Cuenta usted con la inscripción en el Registro Único del Contribuyente o R.U.C.?

SI

NO

12. ¿Qué beneficios encuentra en la declaración Tributaria de sus ingresos?

- A) Desempeño mi profesión de Abogado formalmente y me ayuda a percibir mayores ingresos.
- B) Tengo posibilidad de obtener préstamos bancarios, o ser sujeto de crédito ante cualquier entidad
- C) No tengo temor a que me intervenga un Fedatario – Fiscalizador de la SUNAT
- D) Ningún beneficio. ¿Por qué?

CAPITULO V

V. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS Y ANALISIS DE LA INFORMACIÓN.

Realizado el procesamiento de los datos obtenidos, pasamos a describir los valores o puntuaciones obtenidos en cada uno de los ítems; para en un segundo momento realizar la presentación de estos datos con relación a las variables de estudio, y realizar el análisis, interpretación y prueba de hipótesis.

5.1. Presentación de los datos y análisis según cada ítem

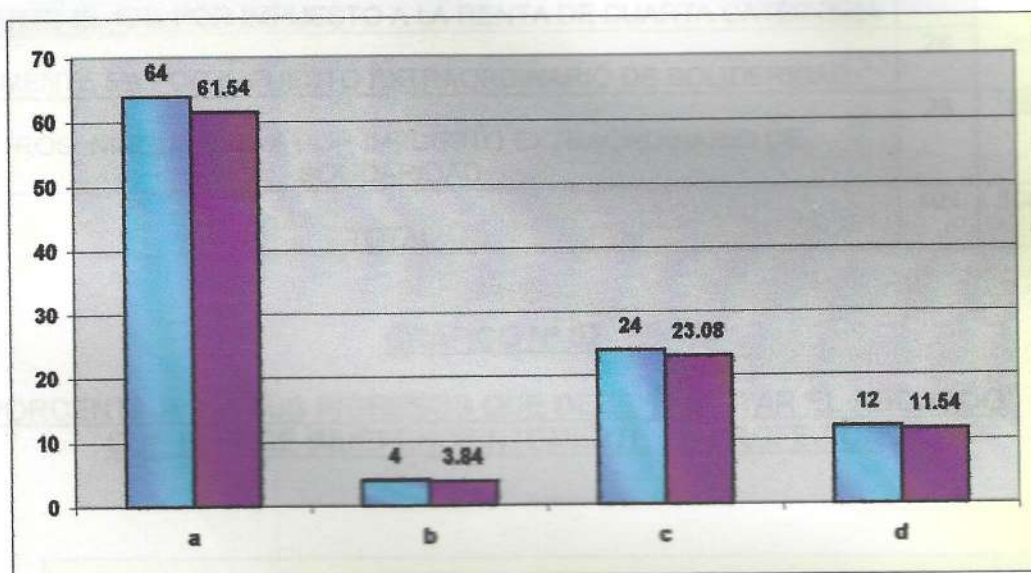
CUADRO N° 01

OPINION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SOBRE LOS TRIBUTOS QUE DEBE PAGAR EL ABOGADO QUE EJERCE INDEPENDIEMENTE SU PROFESION

TRIBUTOS QUE EBE PAGAR UN ABOGADO INDEPENDIEMENTE	N°	%
IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTO CATEGORIA E IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDERIDAD	64	61.54
SOLAMENTE IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORIA	4	3.84
NO ESTA OBLIGADO A PAGAR NINGUN TIPO DE TRIBUTO	24	23.08
OTROS: SOLO EL IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA	12	11.54
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 01

OPINION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SOBRE LOS TRIBUTOS QUE DEBE PAGAR EL ABOGADO QUE EJERCE INDEPENDIEMENTE SU PROFESION



La información que se presenta en el Cuadro N° 1 nos permite afirmar que la mayoría de los Abogados encuestados conocen cuales son los Tributos que deben pagar por el ejercicio profesional Independiente. El 61.54% de la muestra respondió que deben pagar el Impuesto a la renta de Cuarta Categoría y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad. Cerca de la cuarta parte de la muestra, el 23.08%, considera que no están obligados a pagar ningún tributo.

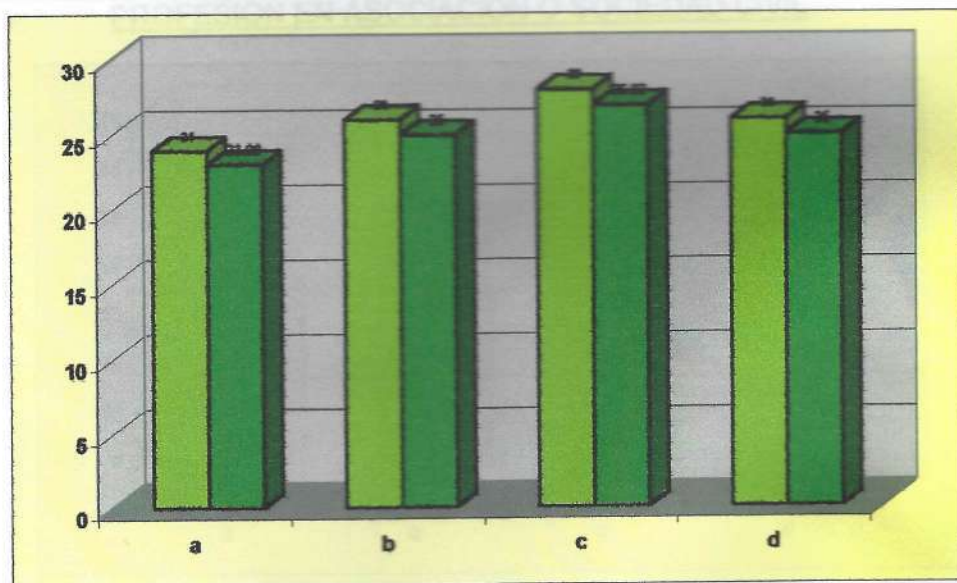
CUADRO N° 02

PORCENTAJE DE SUS INGRESOS QUE DEBE TRIBUTAR EL ABOGADO QUE EJERCE INDEPENDIEMENTE SU PROFESIÓN

PORCENTAJE DE INGRESOS	Nº	%
10% POR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA Y TAMBIEN HASTA EL 31-12-2004 EL 1.7% POR IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDERIDAD	24	23.08
SOLAMENTE EL 10% POR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA	26	25.00
SOLAMENTE 5% POR IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDERIDAD	28	26.92
OTROS: NINGUNO, 20% POR IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDERIDAD	26	25.00
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 02

PORCENTAJE DE SUS INGRESOS QUE DEBE TRIBUTAR EL ABOGADO QUE EJERCE INDEPENDIEMENTE SU PROFESIÓN



El conocimiento de los Abogados encuestados sobre el porcentaje de ingresos que debe tributar un profesional independiente se muestra en muestra en el cuadro N° 02. Solamente el 23.08%, es

decir menos de la cuarta parte del total de la muestra sabe que se debe pagar 10% por Impuesto a la renta de cuarta Categoría y el 1.7 % por Impuesto Extraordinario de Solidaridad hasta el 31 de diciembre de este año.

El 77% de los Abogados encuestados no respondió correctamente, afirmando que no debe pagarse ningún impuesto o señalando cifras que no corresponden.

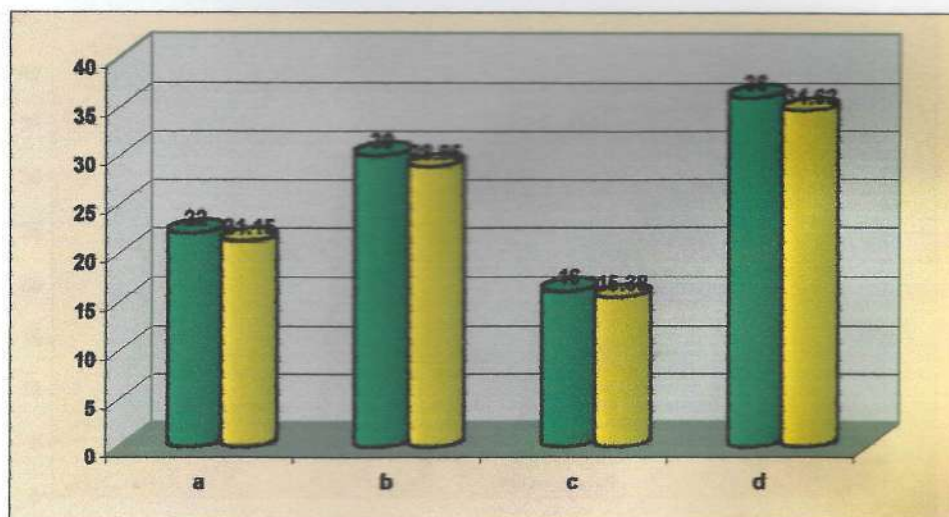
CUADRO N° 03

TIPO DE TRIBUTOS QUE DEBE PAGAR EL ABOGADO QUE EJERCE EN PROFESION EN ASOCIACION O SOCIEDAD CIVIL

TIPOS DE TRIBUTOS	N°	%
3% POR IMPUESTO ALA RENTA DD TERCERA CATEGORIA	22	21.15
1.7% POR IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD	30	28.85
10% POR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA	16	15.38
OTROS: NINGUNO	36	34.62
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 03

TIPO DE TRIBUTOS QUE DEBE PAGAR EL ABOGADO QUE EJERCE EN PROFESION EN ASOCIACION O SOCIEDAD CIVIL



Al preguntar a los abogados encuestados sobre el tipo de tributos que debe pagar el Abogado que ejerce su profesión en Asociación o

en Sociedad Civil, se encontró que únicamente el 21.15% de la muestra respondió correctamente.

Como se observa en el Cuadro N° 03, más del 80% de los Abogados no saben que el impuesto que se debe pagar por ejercer la profesión en Asociación o en Sociedad Civil es el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

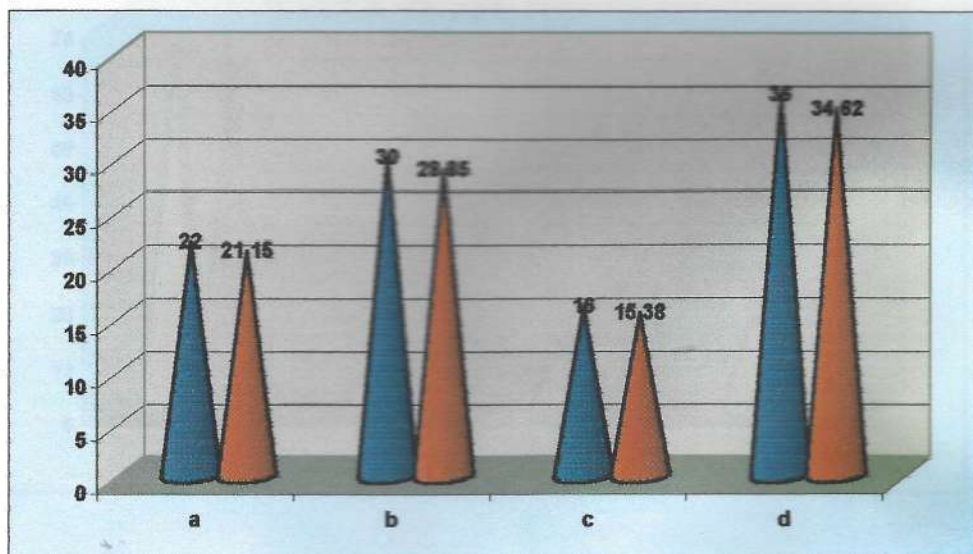
CUADRO N° 04

PORCENTAJE DE INGRESOS QUE DEBE TRIBUTAR EL ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION EN FORMA ASOCIADA O EN SOCIEDAD CIVIL

PORCENTAJE DE INGRESOS	N°	%
3% POR IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORIA	22	21.15
1.7% POR IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD	30	28.85
10% POR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA	16	15.38
OTROS: NINGUNO	36	34.62
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 04

PORCENTAJE DE INGRESOS QUE DEBE TRIBUTAR EL ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION EN FORMA ASOCIADA O EN SOCIEDAD CIVIL



En el cuadro N° 04 podemos observar que un 21% de los abogados encuestados respondieron adecuadamente, que el porcentaje que se debe tributar por Impuesto a la renta de Tercera Categoría es 3%.

Un 34% mencionó que no se debe pagar ningún impuesto, un 29% señaló que debe pagarse el 1.7% por Impuesto Extraordinario de Solidaridad, y un 15% mencionó que debe pagarse el 10% por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.

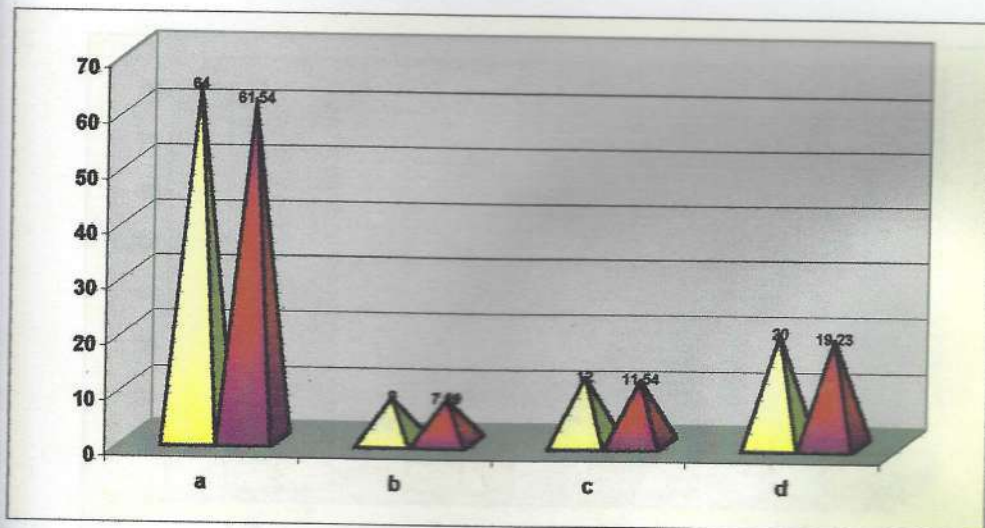
CUADRO N° 05

MONTO MAXIMO DE INGRESOS MENSUALES POR EL QUE UN ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION EN FORMA INDEPENDIENTE NO ESTA OBLIGADO A PAGAR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA

MONTO MAXIMO DE INGRESOS	N°	%
S/. 2.343.00	64	61.54
S/.3.000.00	8	7.69
S/.5.000.00	12	11.54
OTROS: NINGUNO	20	19.23
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 05

MONTO MAXIMO DE INGRESOS MENSUALES POR EL QUE UN ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION EN FORMA INDEPENDIENTE NO ESTA OBLIGADO A PAGAR IMPUESTO A LA RENTA DE CUARTA CATEGORIA



En el cuadro N° 05 se observan las respuestas ante la pregunta sobre el monto máximo de ingresos mensuales por el cual no se paga Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.

El 61.54% de los encuestados respondió correctamente que este monto es 2,343.00 nuevos soles.

El 19 % señaló que no hay ningún monto máximo y un 11% mencionó que el monto es 5,000 nuevos soles.

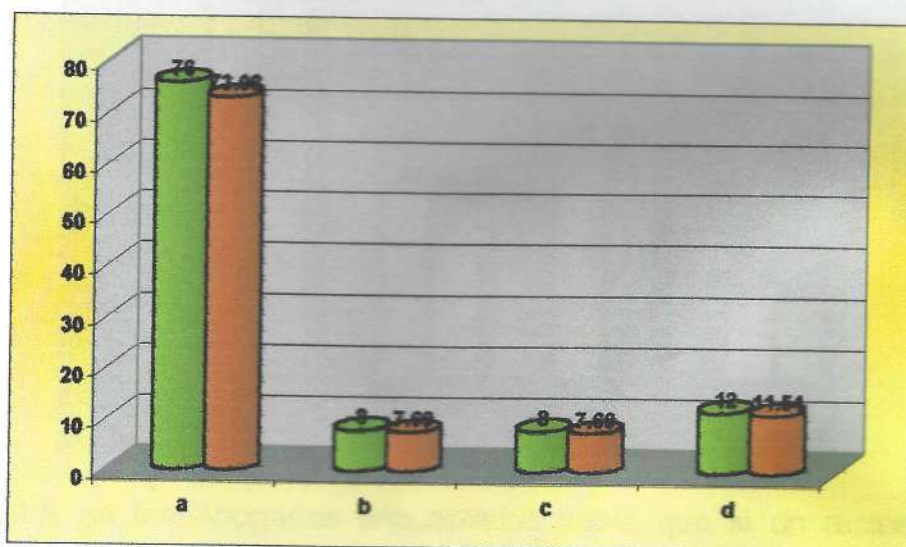
CUADRO N° 06

MONTO MAXIMO DE INGRESOS MENSUALES POR EL QUE UN ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION INDEPENDIEMENTE NO ESTA OBLIGADO A PAGAR EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD

MONTO MAXIMO DE INGRESOS	N°	%
S/. 1.867.00	76	73.08
S/. 2.000.00	8	7.69
S/. 2.500.00	8	7.69
OTROS: NO SABE	12	11.54
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 06

MONTO MAXIMO DE INGRESOS MENSUALES POR EL QUE UN ABOGADO QUE EJERCE SU PROFESION INDEPENDIEMENTE NO ESTA OBLIGADO A PAGAR EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD



Como se puede observar en el cuadro N° 06, cerca de las tres cuartas partes de la muestra encuestada – 73% - conoce el monto máximo de

ingresos mensuales por los que no se paga impuesto Extraordinario :
1,867.00 nuevos soles.

El 27% restante mencionó otros montos o no sabía la respuesta.

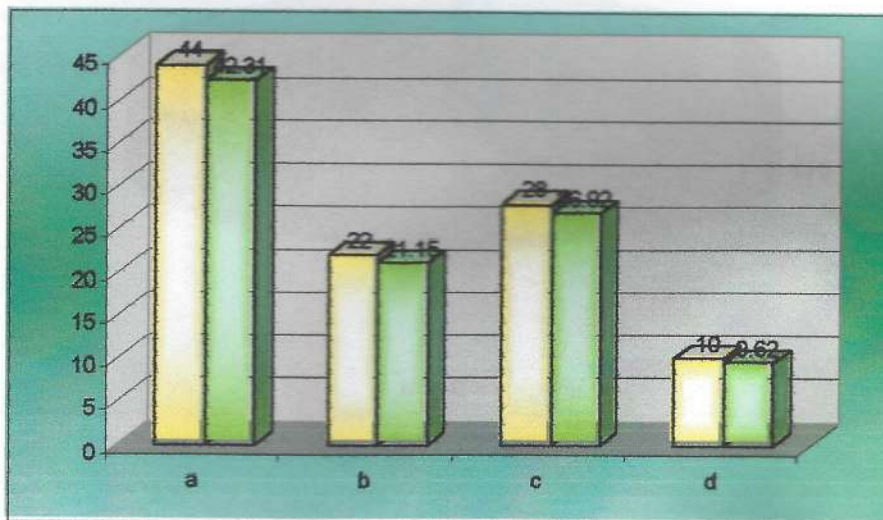
CUADRO N° 07

MONTO MAXIMO DE UN RECIBO POR HONORARIOS Y POR EL CUAL UNA PERSONA, EMPRESA O ENTIDAD NO DEBE EFECTUAR RETENCION DEL IMPUESTO A LA RENTA NI IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD

MONTO MAXIMO DEL RECIBO POR HONORARIOS	N°	%
S/. 7.00.00	44	42.31
S/. 500.00	22	21.15
S/. 460.00	28	26.92
OTROS: NO SE DEBE PAGAR	10	9.62
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 07

MONTO MAXIMO DE UN RECIBO POR HONORARIOS Y POR EL CUAL UNA PERSONA, EMPRESA O ENTIDAD NO DEBE EFECTUAR RETENCION DEL IMPUESTO A LA RENTA NI IMPUESTO EXTRAORDINARIO DE SOLIDARIDAD



El 42.31% de los Abogados encuestados sabía que si un recibo por honorarios no excede el monto de 700.00 nuevos soles no es debe efectuar la retención del impuesto a la renta ni el impuesto extraordinario de Solidaridad. (Ver Cuadro N° 07).

El 57.69% restante señaló otros montos o refirió que no se deben pagar estos impuestos.

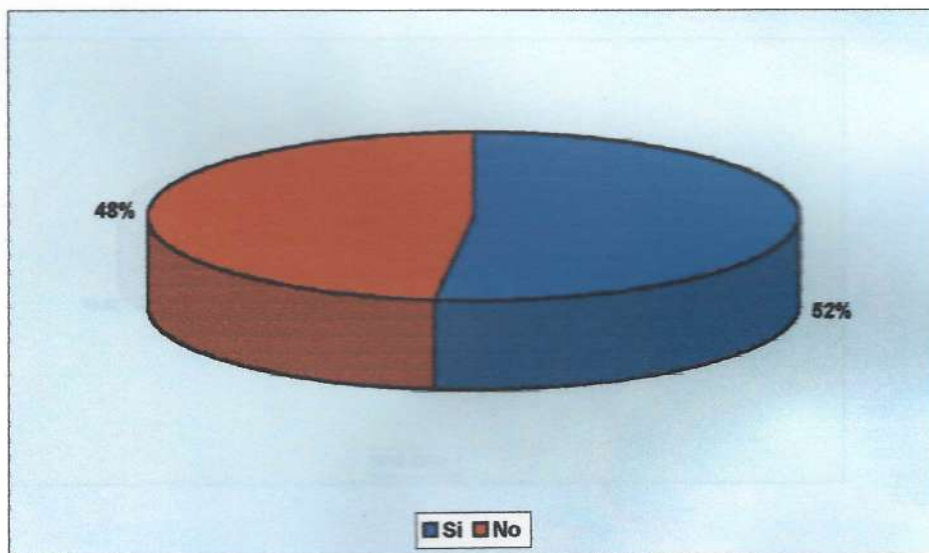
CUADRO N° 08

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENTREVISTADOS SEGÚN PAGUEN O NO ALGUN TRIBUTO POR EJERCICIO PROFESIONAL INDEPENDIENTE, ASOCIADO O EN SOCIEDAD CIVIL

PAGA ALGUN TRIBUTO	N°	%
SI	54	51.92
NO	50	48.08
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 08

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENTREVISTADOS SEGÚN PAGUEN O NO ALGUN TRIBUTO POR EJERCICIO PROFESIONAL INDEPENDIENTE, ASOCIADO O EN SOCIEDAD CIVIL



Al preguntar a los Abogados de la muestra si pagan algún tributo por el ejercicio profesional independientemente, el 51.92 respondió que si, y el 48.08% que nó. (Ver cuadro N° 08).

Es decir que cerca de la mitad de los Abogados encuestados refieren que no tributan, muchos de ellos señalan que por que no llegan a los montos exigidos.

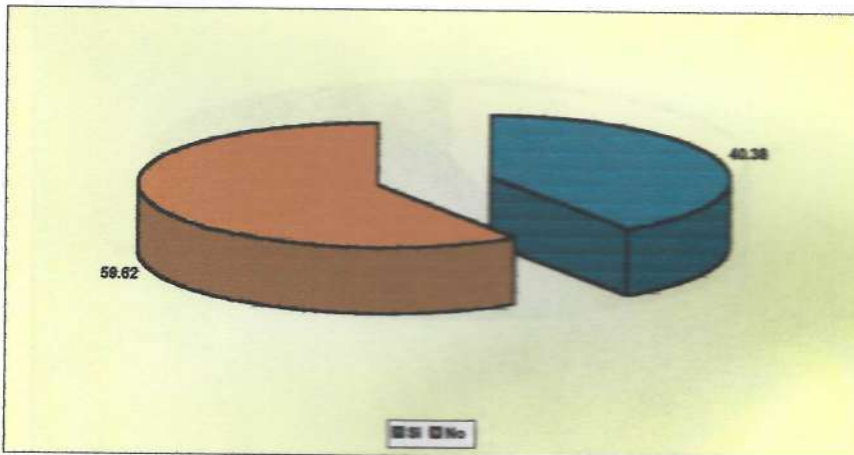
CUADRO N° 09

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SEGÚN DECLAREN O NO INAFECTOS DEL PAGO DE TRIBUTOS POR EL EJERCICIO PROFESIONAL

TIENE CONSTANCIA DE LA SUNAT	N°	%
SI	42	40.38
NO	62	59.62
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 09

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SEGÚN DECLAREN O NO INAFECTOS DEL PAGO DE TRIBUTOS POR EL EJERCICIO PROFESIONAL



Como se observa en el Cuadro N° 09, el 40.38% de los Abogados encuestados mencionan que cuentan con la constancia de la SUNAT de autorización de suspensión de las retenciones y/o pagos por impuesto a la renta y/o impuesto extraordinario de solidaridad. Mientras que más de la mitad de la muestra, el 59.62% no tiene esta constancia.

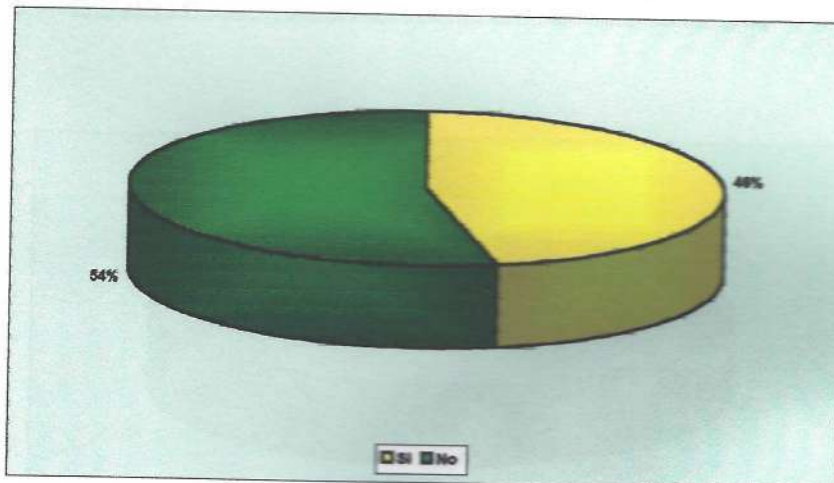
CUADRO N° 10

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SEGÚN DECLAREN O NO ENCONTRARSE INAFECTOS DEL PAGO DE TRIBUTOS POR EL EJERCICIO PROFESIONAL

DECLARA ENCONTRARSE INAFECTO	N°	%
SI	48	46.15
NO	56	53.85
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 10

DISTRIBUCION DE LOS ABOGADOS ENCUESTADOS SEGÚN DECLAREN O NO ENCONTRARSE INAFECTOS DEL PAGO DE TRIBUTOS POR EL EJERCICIO PROFESIONAL



En el Cuadro N°10 se observa que cerca de la mitad de la muestra, el 46.15%, declara encontrarse inafecto del pago de sus tributos por el ejercicio profesional de abogado.

El 53.85% de los casos señala que no declara encontrarse inafecto del pago de tributos por el pago de tributos por el ejercicio profesional de Abogado.

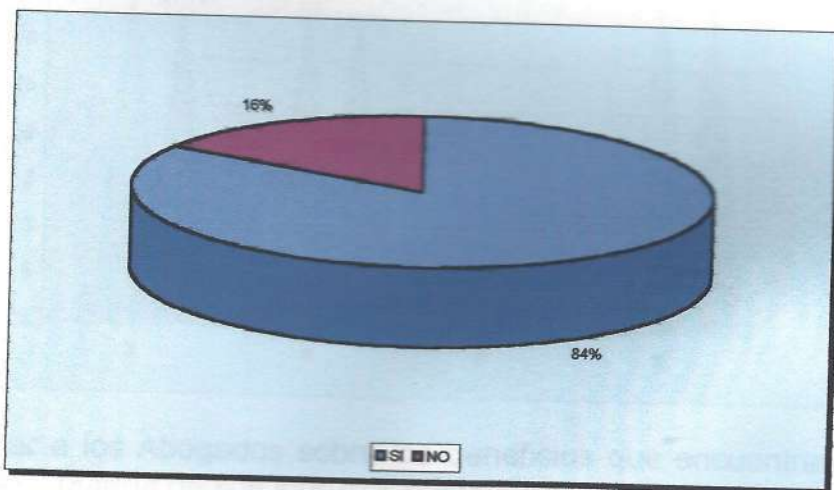
CUADRO N° 11

DISTRIBUCIÓN DE ABOGADOS SEGÚN CUENTEN O NO CON EL REGISTRO UNICO DEL CONTRIBUYENTE (R.U.C)

POSEE R.U.C.	N°	%
SI	87	83.65
NO	17	16.35
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 11

DISTRIBUCIÓN DE ABOGADOS SEGÚN CUENTEN O NO CON EL REGISTRO UNICO DEL CONTRIBUYENTE (R.U.C)



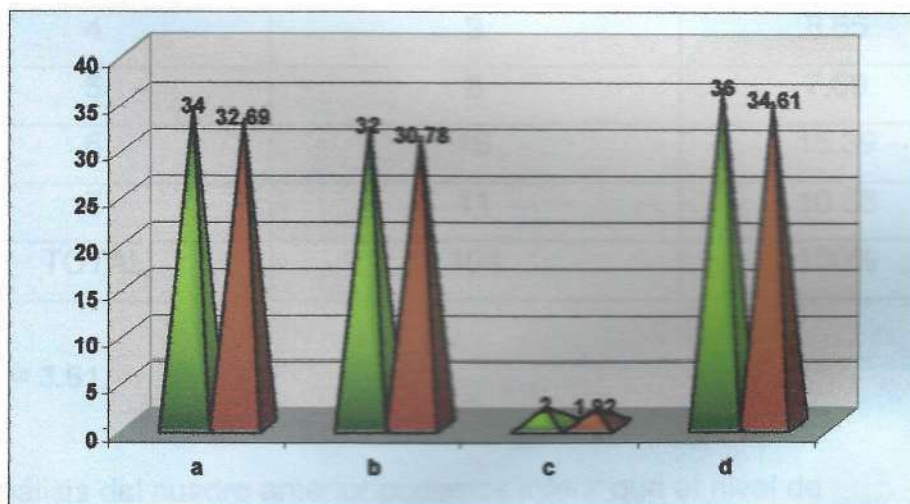
CUADRO N° 12

BENEFICIOS QUE ENCUENTRAN EN LA DECLARACION TRIBUTARIA DE SUS INGRESOS

BENEFICIOS	Nº	%
DESEMPEÑO MI PROFESION DE ABOGADO FORMALMENTE Y ME AYUDA A PERCIBIR MAYORES INGRESOS	34	32.69
TENGO POSIBILIDAD DE OBTENER PRESTAMOS BANCARIOS O SU SUJETO DE CREDITO ANTE CUALQUIER ENTIDAD	32	30.78
NO TENGO TEMOR A QUE ME INTERVENGA UN FEDETARIO – FISCALIZADOR DE LA SUNAT	2	1.92
NINGUN BENEFICIO	36	34.61
TOTAL	104	100.00

GRAFICO N° 12

BENEFICIOS QUE ENCUENTRAN EN LA DECLARACION TRIBUTARIA DE SUS INGRESOS



Al preguntar a los Abogados sobre los beneficios que encuentran en la declaración tributaria de sus ingresos observamos que cerca de la tercera de la muestra, el 32.69%, considera que es el desempeño formal de la profesión y la posibilidad de percibir mayores ingresos.

El 30.78% refiere que ello les posibilita obtener préstamos bancarios o ser sujetos de crédito en cualquier entidad.

El 34.61% no encuentra ningún beneficio. (ver cuadro N° 11). Finalmente, al preguntar a los Abogados encuestados si conocen los incentivos y exoneraciones tributarias que se dan en el ejercicio profesional del Abogado independiente, el 100% de ellos respondió que no conocen

ninguno. Muchos de ellos subrayan la necesidad de recibir mayor información por parte de la SUNAT.

5.2. Presentación, análisis e interpretación de datos según variables de estudios

A.- Variable x= Conocimientos sobre incentivos, exoneraciones y Beneficios tributarios

CUADRO N°13

CONOCIMIENTOS SOBRE INCENTIVOS, EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

PUNTAJE	F	%
1	6	5.77
2	41	39.42
3	13	12.50
4	9	8.65
5	8	7.69
6	16	15.39
7	11	10.58
TOTAL	104	100%

$X = 3.61.$

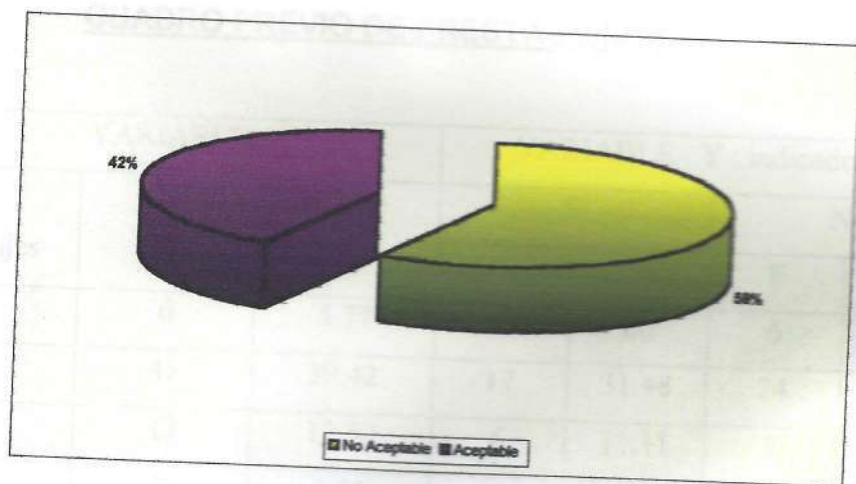
Del análisis del cuadro anterior podemos inferir que el nivel de conocimiento general de los abogados es bajo; siendo la media (x) de 3.61 puntos sobre 7. Así tenemos que bajo la media se ubica cerca de la mitad de los abogados que constituyen la muestra.

CUADRO N°14

VARIABLE X: CONOCIMIENTO SOBRE INCENTIVOS,
EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS (CATEGORIZACION
DICOTÓMICA).

VARIABLE X NIVELES	F	%
NO ACEPTABLE (1-3)	60	57.69
ACEPTABLE (4-7)	44	42.31
	104	100

GRAFICO N°14



Se determino que el rango de conocimientos no aceptables se ubicaba entre 1 y 3 puntos, se entienden como conocimientos insuficientes para generar una conciencia tributaria adecuada que permita cumplir con sus obligaciones tributarias. Este valor es coherente con la medida obtenida (0.61) que sirve como punto crítico.

Al agrupados los puntajes nos permiten establecer lo siguiente: un porcentaje significativo de abogados (57.69%) posee un nivel NO

ACEPTABLE de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributario; contando sólo menos de la mitad de ellos con conocimientos ACEPTABLES (42.31%)

B.- ANALISIS BIVARIABLE

VARIABLE Y : EVASION TRIBUTARIA

INDICADOR Y₁ : PAGO DE TRIBUTOS

**RELACION: X = CONOCIMIENTO SOBRE INCENTIVOS,
EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

Y₁ = PAGO DE ALGUN TRIBUTARIO.

CUADRO N°15

CUADRO PREVIO DE PRESTACION DE DATOS:

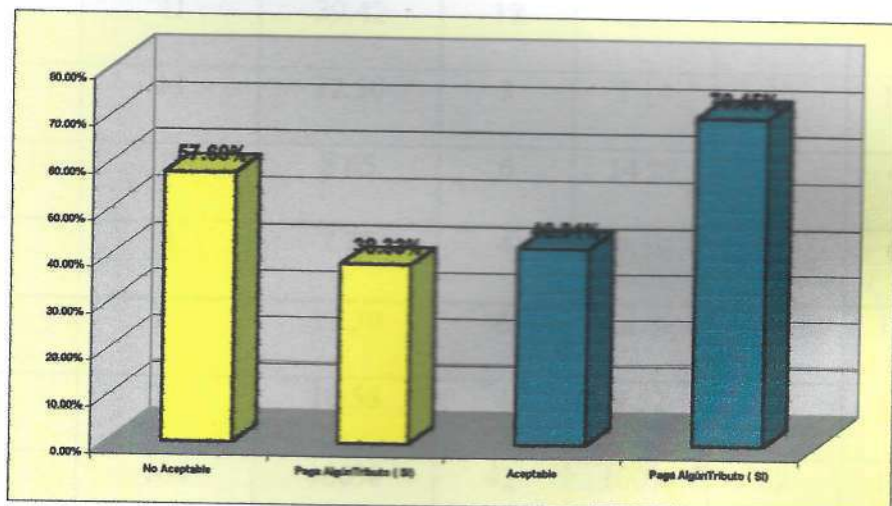
Puntajes	VARIABLE		VARIABLE Y : indicador Y ₁			
	F	%	Si		No	
			F	%	F	%
1	6	5.77	0	00	6	12
2	41	39.42	17	31.48	24	48
3	13	12.50	6	11.11	7	14
4	9	8.65	5	9.26	4	8
5	8	7.69	7	12.96	1	2
6	16	15.39	13	24.08	3	6
7	11	10.58	6	11.11	5	10
	104	100%	54	100%	50	100%

CUADRO N°15 B

RELACION ENTRE VARIABLE "X" Y VARIABLE "Y" (indicador Y₁)

VARIABLE X (CONOCIMIENTO SOBRE INCENTIVOS, EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS ...)			VARIABLE Y – Indicador Y ₁ Paga algún tributo			
			Si		No	
No	F	%	F	%	F	%
Acceptable	60	57.69	23	38.33	37	61.64
Acceptable	44	42.31	31	70.45	13	29.55
Total	104	100%				

GRAFICO N°15 B



Del análisis de la relación entre la variable X y el indicador Y₁ ; podemos establecer que el porcentaje de los que pagan algún tributo es mayor dentro del grupo muestral que posee un **conocimiento aceptable** (70.45%); siendo este pago menor entre los que tienen un nivel de conocimiento **NO ACEPTABLE**. Es decir el mayor nivel de conocimiento está relacionado a un mayor porcentaje de pago Tributo o Viceversa. No

se emite juicio aquí si el pago del Tributo está relacionado con el nivel de ingresos económicos, aunque la relación es muy significativa.

RELACION : X = CONOCIMIENTO.

Y₂ = CONSTANCIA DE NO RETENCION.

CUADRO N°16 A

PRESENTACION PREVIA DE DATOS TIENE CONSTANCIA DE NO RETENCION

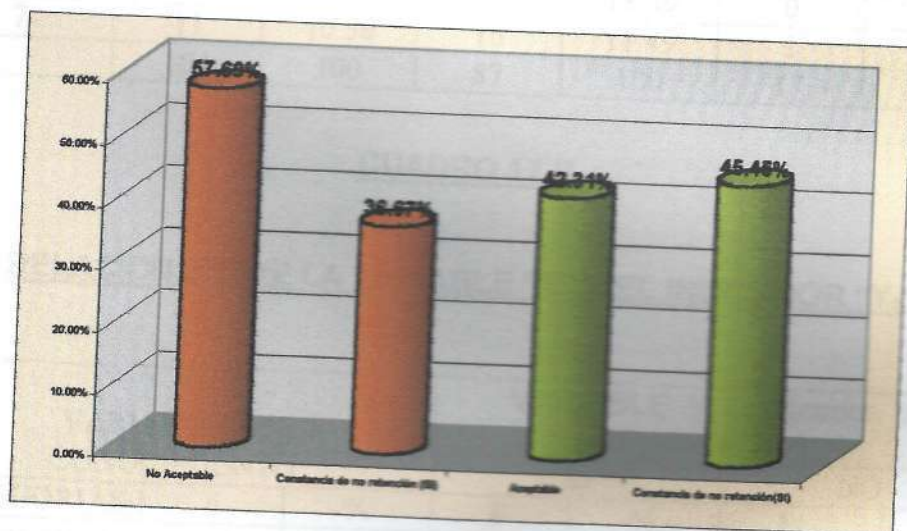
VARIABLES X			INDICADOR Y ₂			
Puntajes	F	%	Si		No	
			F	%	F	%
1	6	5.77	1	2.38	5	8.06
2	41	39.42	18	42.86	23	37.10
3	13	12.50	3	7.14	10	16.13
4	9	8.65	6	14.29	3	4.84
5	8	7.29	4	9.52	4	6.45
6	16	15.39	6	14.29	10	16.13
7	11	10.58	4	9.52	7	11.29
	104	100%	42	100%	62	100%

CUADRO 16 B

RELACION ENTRE LA VARIABLE "X" Y EL INDICADOR "Y₂"

VARIABLE X CONOCIMIENTO			VARIABLE Y – Indicador Y ₂ Constancia de no retención			
			Si		No	
Categorías	F	%	F	%	F	%
No Aceptable	60	57.69	22	36.67	38	63.33
Aceptable	44	42.31	20	45.45	24	54.55
Total	104	100%				

GRAFICO N°16 B



Del análisis de los cuadros y gráficos sobre la relación entre la variable X y la variable Y (indicador Y₂); podemos inferir que solamente la tercera parte de los abogados que tienen un nivel de conocimiento NO ACEPTABLE (36.67%) han obtenido una constancia de suspensión de retención; y, si bien es cierto que esta diferencia no es muy significativa si observamos que los que tienen conocimiento ACEPTABLE obtienen dicha constancia en un porcentaje de 45.45%, si lo relacionamos con lo establecido en los cuadros y gráficos 14-B; podemos señalar que ello puede deberse a que en un alto porcentaje pagan algún tributo y por ello no solicitan dicha constancia; como análisis preliminar; cuando por el contrario los primeros en su mayoría 61.64% no pagan ningún tributo y por ende deben obtener esta constancia, como proyección de ingresos no afectos.

RELACION: Variable X = CONOCIMIENTO SOBRE INCENTIVOS,
EXONERACIONES Y BENEFICIOS
TRIBUTARIOS

Variable Y.- indicador Y₃ = Posee RUC

CUADRO 17 A
PRESENTACION PREVIA DE DATOS.
POSEE R.U.C.

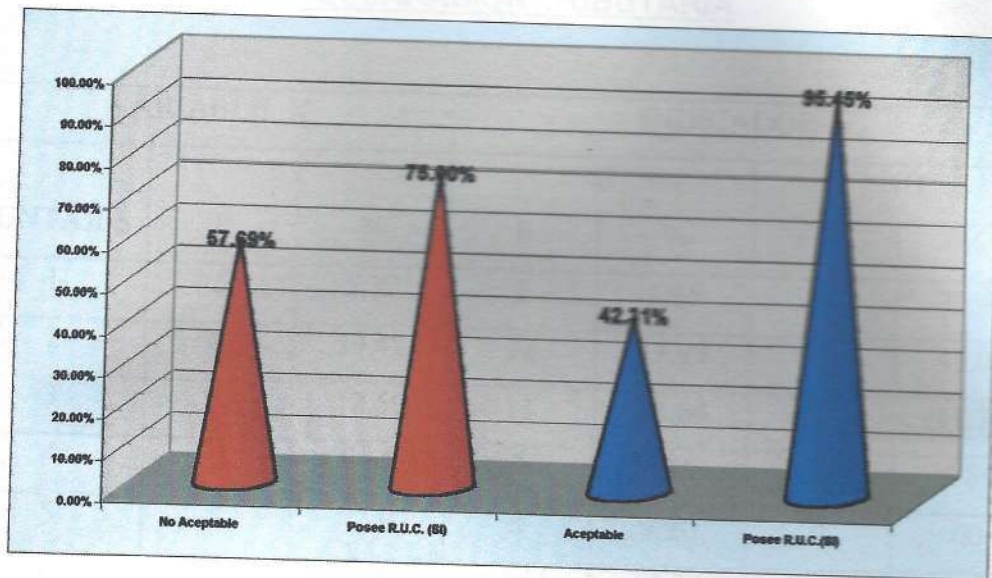
VARIABLE X			INDICADOR Y ₃			
PUNTAJES	F	%	SI		NO	
			F	%	F	%
1	6	5.77	1	1.15	5	29.40
2	41	39.42	33	37.93	8	47.06
3	13	12.50	11	12.64	2	11.76
4	9	8.65	8	9.20	1	5.89
5	8	7.29	8	9.20	0	00
6	16	15.39	16	18.39	0	00
7	11	10.58	10	11.49	1	5.89
	104	100	87	100	17	100%

CUADRO 17 B

RELACION ENTRE LA VARIABLE "X" Y EL INDICADOR "Y₃"

CATEGORIAS	VARIABLE X CONOCIMIENTO		VARIABLE Y - Indicador Y ₃ Posee R.U.C.			
	F	%	SI		NO	
	F	%	F	%	F	%
No Aceptable	60	57.69	45	75	15	25
Aceptable	44	42.31	42	95.45	02	4.55
Total	104	100%				

GRAFICO 17 B



Del análisis de estos cuadros, podemos establecer las siguientes conjeturas. Los profesionales del derecho que poseen menos conocimientos son los que mas omiten inscribirse y obtener su Registro Único de Contribuyente (RUC). Que es el instrumento esencial para incorporarse al sistema tributario, se encuentre afecto o no. Así, un 25% del total de este nivel de conocimiento no posee RUC. Frente a sólo un 4.55% del nivel de conocimiento ACEPTABLE que no lo posee. Este es un indicador de evasión por cuanto al ejercer la profesión o no girar comprobante (recibo por honorario u otro) o utilizan "prestado" el de otro profesional. Dejamos claro que sin ser la única explicación es la más probable.

RELACION: Variable X = CONOCIMIENTO SOBRE INCENTIVOS, EXONERACIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Variable Y.- indicador Y₄ = Declaración Tributaria.

CUADRO 18 A
PRESENTACION PREVIA DE DATOS
DECLARACION TRIBUTARIA

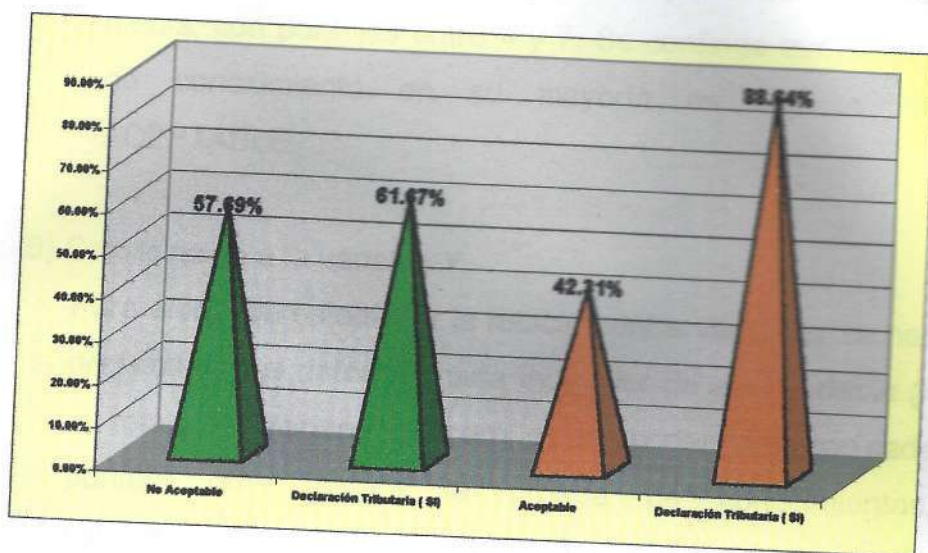
VARIABLE X			INDICADOR Y ₄			
CATEGORIAS	F	%	SI		NO	
			F	%	F	%
1	6	5.77	1	1.15	5	29.40
2	41	39.42	33	37.93	8	47.06
3	13	12.50	11	12.64	2	11.76
4	9	8.65	8	9.20	1	5.89
5	8	7.29	8	9.20	0	00
6	16	15.39	16	18.39	0	00
7	11	10.58	10	11.49	1	5.89
TOTALES	104	100	87	100	17	100%

CUADRO 18 B

RELACION ENTRE LA VARIABLE X Y EL INDICADOR Y₄

VARIABLE X CONOCIMIENTO			VARIABLE Y – Indicador Y ₄ Declaración Tributaria			
			SI		NO	
CATEGORIAS	F	%	F	%	F	%
Aceptable	60	57.69	37	61.67	23	38.33
ceptable	44	42.31	39	88.64	05	11.36
Total	104	100%				

GRAFICO 18 B



Del análisis de los cuadros 17 A y 17 B, podemos llegar a inferir que el mayor porcentaje de los que no presentan declaración se ubica dentro de los integrantes de la muestra que tienen conocimiento NO ACEPTABLE (38.33%), teniendo relación además con el porcentaje que no posee RUC. (25%). Si bien es cierto que existe un porcentaje de 11.36% del nivel de conocimiento Aceptable que no presentan declaración; este es sensiblemente inferior. La no presentación de declaración es un indicador de evasión.

5.3. Contrastación y Prueba de Hipótesis:

A) Con relación a la variable x:

- Se ha determinado la variabilidad de conocimientos que poseen los abogados de la provincia de Ica en cuanto a incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios.

- Se ha determinado para efecto de la relación entre variables, dos niveles de conocimientos, tomando como referencia la media aritmética. El nivel ACEPTABLE, por debajo de esa media con puntajes entre 1 y 3. El nivel NO ACEPTABLE de conocimientos por encima de esa media, con puntajes entre 4 y 7. Se confirma que el nivel de conocimiento en su mayoría es bajo o NO ACEPTABLE.

B) Con relación a la variable Y

Para efecto de establecer la relación entre variables, se han presentado los datos de cada indicador de esta variable (4 en total) determinando primero, su comportamiento con cada puntaje obtenido en la prueba de conocimientos, estableciendo una relación de 1 a 1, como estrategia más directa de relacionar los datos ; y , posteriormente la relación de los datos de estos indicadores en una relación con los datos agrupados de la variable x en dos niveles; estableciendo relación entre 2 promedios, para distribución binomial

C) Contrastando las hipótesis con resultados obtenidos podemos señalar lo siguiente:

- a) Se ha probado que la variable X tiene relación directa con el indicador Y_1 de la variable Y, por cuanto a mayor nivel de conocimiento se presenta una mayor incidencia en el pago de tributos o viceversa.
- b) Se ha probado que la variable X tiene relación significativa con el indicador Y_2 de la variable Y, por canto un mayor nivel de conocimiento está vinculado con un mayor porcentaje de sujetos que acceden a obtener una constancia para la no retención; y viceversa.

- c) Se ha probado que la variable X tiene relación significativa con el indicador Y₃ de la variable "Y", por cuanto los profesionales del derecho que poseen menos conocimientos son los que más omiten obtener el R.U.C. y viceversa.
- d) Se ha probado que la variable X tiene relación significativa con el indicador Y₄ de la variable y por cuanto los que menos presentan declaración tributaria son los que poseen el menor nivel de conocimientos y viceversa.

Al haberse probado la relación de la variable X, con cada uno de los indicadores de la variable Y, podemos afirmar que existe relación plena y en un patrón sistemático entre ambas variables de estudio; y por lo tanto estamos en condiciones de afirmar que nuestras HIPÓTESIS Específicas:

H1 : "Los profesionales del derecho de la provincia de Ica, poseen un bajo nivel de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarias"; y la H₂ = "A mayor nivel de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, menor nivel de evasión tributaria" han quedado plenamente CONFIRMADAS.

Al haber quedado confirmadas las hipótesis específicas, queda así mismo confirmada nuestra **HIPÓTESIS CENTRAL.**

"El grado de conocimiento sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, entre los profesionales del Derecho es bajo, lo cual genera y una mayor incidencia de evasión tributaria"

VI.- CONCLUSIONES GENERALES

- 7.1. La evasión tributaria en nuestro país, y en muchos otros, es elevada, constituyendo un factor de desequilibrio de ingresos para el fisco y una contradicción el principio de equidad que debe primar en el sistema tributario.
- 7.2. Existen esfuerzos de la Administración Tributaria para tomar medidas restrictivas contra la evasión; aunque ellas muchas veces consideran que existe un porcentaje "normal" que evade el tributo, lo cual va en contra de estas restricciones.
- 7.3. La falta de pago de los tributos, la no declaración o declaración falsa y el evitamiento de ingresar al sistema tributario desarrollando una actividad informal son mecanismos de evasión que utilizan los ciudadanos ; y e este caso los profesionales del Derecho.
- 7.4. La educación tributaria tiene poca incidencia , aún en el campo de los profesionales del Derecho, que por desconocimiento de los incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios caen en evasión tributaria.
- 7.5. Cuanto mayor es la ecuación tributaria del ciudadano, mayor será su conciencia tributaria y por ende su participación responsable en el sistema Tributario.
- 7.6. Los abogados son agentes principales para difundir o promover la ecuación tributaria, por ende deben merecer un tratamiento especial de la administración tributaria.
- 7.7. El mayor conocimiento que posean los Abogados sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios, y su correlato la conciencia tributaria, posibilitarán un mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por ende la reducción de la evasión fiscal.
- 7.8. Considerando la naturaleza profesional del Abogado, es muy significativo el desconocimiento existente sobre incentivos, exoneraciones y beneficios tributarios; así como el caer en

situaciones de informalidad frente a su responsabilidad tributaria o evasión.

- 7.9. Las probabilidades de fiscalización por el ente de administración tributaria son muy bajas y la probabilidad de detección es muy dispersa; por lo que la mejor medida es la focalización de la educación tributaria hacia sectores como el de los profesionales del Derecho que pueden ser impulsores y difusores de conciencia tributaria en la población.
- 7.10. Los Abogados consideran como beneficios directos por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias: el desempeño formal de su profesión y por ende mayores ingresos y la posibilidad de ser sujetos de crédito por las entidades bancarias o financieras.

VII.- RECOMENDACIONES

- 8.1. El Colegio de Abogados de Ica debe suscribir un convenio con la SUNAT a efecto de que exista una capacitación sobre tributación en 2 sentidos:
 - a) Para el abogado en cuanto sujeto o profesional que es integrante del sistema y tributador potencial o real.
 - b) En cuanto a los servicios que ofrece a los justiciables y que debe orientar, asesorarlos o asumir su defensa.
- 8.2. La educación tributaria no debe estar dirigida sólo a la exigencia de tributar, sino también a hacer conocer los incentivos, exoneraciones y beneficios que están normados; y, asimismo, el significado de la tributación para el desarrollo y bienestar de la población.
- 8.3. Debe incorporarse en el Colegio de Abogados como indicador de su desempeño ético, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 8.4. La administración tributaria debería implementar un área exclusiva de Capacitación o Educación Tributaria; y no contar solo con el área de Orientación al Contribuyente, siendo este muy irrelevante, en tanto como su nombre lo indica orienta sólo al CONTRIBUYENTE. La educación es al contribuyente actual, pero también debe serlo al potencial al niño, en los centros educativos, o al que no está incorporado al sistema.
- 8.5. La normatividad jurídica, en lo posible, debe ser clara y simple; y aunque la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr, si se toma como una cuestión de "eruditos", el ciudadano solo llega a ella a través de "expertos" – contadores o abogados – lo que desalienta y crea temor.

VIII.- BIBLIOGRAFIA

ALFARO pinillos, Roberto; "Diccionario Practico de Derecho Procesal Civil", Gaceta Jurídica Editores, Lima-Perú, 1ra Edición, 2002

AMORÓS GUARDIOLA, Narciso, Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1963.

ATALIBA, Gerardo, La Seguridad Jurídica, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 22, Junio 1992.

ARIAS MINAYA, Luis Alberto, *Las características deseables de un sistema tributario*, En revista: Análisis Tributario, Lima, junio, 2002, p. 11.

BELAUNDE GUINASSI, Manuel, Instituciones del Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1967.

BRAMONT-ARIAS Torres, Luis A; "Manual de Derecho Penal", Editorial Marcos, Lima-Perú, 4ta Edición, 1998.

CABANILLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Eliasta, Argentina, 1989.

CALERO, Juan y Escribano Francisco, Legislación Básica del Sistema Tributario Español. Undécima Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid, Pag. 1215.

CARRASCO BULEJE, Luciano, Manual del Sistema Tributario.

CASTILLO LÓPEZ, J. M.; "El fraude fiscal en España", , De Comares, Granada, 1994.

CESARE COSCIANI. El impuesto al valor agregado. Ediciones Declama
Buenos, 1969.

CITADO POR ROSS, Daime Curso de Derecho Tributario: CIET, 1974.

CODIGO PENAL, Gaceta Jurídica Editores, Lima-Perú, 9va Edición, 2001.

CODIGO PROCESAL CIVIL, Gaceta Jurídica Editores, Lima-Perú, 8va
Edición, 2002.

CONFIEP, Comportamiento del Sistema Tributario Peruano, Marzo, 1994.

CONSTITUCION POLITICA DEL PERU (1993), Ed. Oficial, Ministerio de
Justicia, Lima, 1994.

DE BARROS Carvalho, Paulo; "Tratado de Derecho Tributario", Palestra
Editores S.R.L., Lima – Perú, 1ra Edición, 2003.

GARCÍA BELSUNCHE, Horacio, Temas de Derecho Tributario. Ediciones
Abeledo – Perrot.

GARCIA BELSUNCE, Horacio, Temas de Derecho Tributario. Ediciones
Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Pág. 283.

GIORGETTI. Armando, *La evasión tributaria*, Ediciones De Palma,
Buenos Aires, 1967.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Ediciones De
Palma, Buenos Aires, 1977.

GIULIANI FOROUGE, Derecho Financiero, 2da edición, vol. 1, 2001.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Volumen I, 4ta. Edición Desalma, Buenos Aires 1987. Pág. 652.

GONZALES, Eusebio, *Compartiendo experiencias: Universidad San Martín de Porres organiza importante forum internacional; Regionalización – Tributación y Reforma Tributaria*, En Revista: BUSINESS, octubre 2003, Lima, p. 61.

GONZALES SOTO, Adrián, Código Tributario. Estudio Teórico Práctico, Marsol Perú Editores Lima-1998.

GOMEZ MENDOZA, Gonzalo, Delito e Infracción Tributaria Editorial Rodas, Lima, 1996.

HERNANDEZ BERENGUEL, Luis, *Una enésima reforma tributaria*, En: Diario Gestión, Sección Negocios, de 24 de setiembre de 2003, Lima, p. VI.

HERNANDEZ BERENGUEL, Luis Necesidad de cambios sustanciales en el Código Tributario. En: Themis Revista de Derecho, Segunda Época, N° 41, Lima, 2001.

Humberto P. Diez, Impuesto al Valor Agregado, ERREPAR, 2000.

IGLESIAS. Cesar. Derecho Tributario, Editorial San Marcos, 1999

Jeffery, Ramón J., "Evasión y Elusión Impositiva Internacional con Especial Referencia al "Treaty Shopping" y a la Imposición Extraterritorial de las Leyes Tributarias", VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999

Jorrat de Luis, Michael, Evaluación de la Capacidad Recaudadora del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria, Servicios de Impuestos Internos de Chile.

Lamagrande, Alfredo J., "Evasión fiscal", VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999.

Ley Marco de Sistema Tributario Nacional, Decreto Legislativo N° 771, (1993).

LEON ABAT, Víctor, Glosario Básico Tributario

LUNA-VICTORIA LEON, Cesar, *Criminalización de las infracciones tributarias*, En Revista: Del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima-Perú.

MANUAL TRIBUTARIO DEL ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE, Editorial Tinco SA, Lima, Mayo 2002.

Mauricio A. Plazas Vega, *Introducción a la teoría de los tributos*, Editorial Temis, Santa Fé de Bogotá Colombia, 1995.

MEDRONO CORNEJO, Humberto, Delito de Defraudación Tributaria, En: Themis Revista de Derecho, Segunda Época, N° 20, Lima.

NACIONES UNIDAS (ST/ESA/142) "Cooperación Internacional en Materia de Tributación. Nueva York, 1984.

OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollos Económicos). "La contención de la competencia fiscal nociva". Recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales; 1999.

OJEDA NOBLECILLA, Lourdes, Poder Tributario: una precisión terminológica. En: Revista Advocatus N° 4, Mayo 2001,

PEREZ DE AYALA, José, Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1988.

Phillipe Derouin, El impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E, Editorial de Derecho Financiero, 1981.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACION OEA-BID. Modelo de Código Tributario. 2da. Edición 1968. Washington D.C.. Pág. 162.

RAMÍREZ CARDONA. Alejandro, Derecho Tributario Sustancial y Procedimental, 1985.

REVISTA DEL INSTITUTO DEL DERECHO TRIBUTARIO, Vol. 21, Diciembre de 1991.

Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Impresores Comerciales S.A., Lima – Perú, N° 37, 1999.

Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú; "Derecho PUC", Lima – Perú, Numero 54, 2001.

REVISTA NUÑEZ, Carlos, Cómo hacer una tesis de derecho y no envejecer en el intento. Lima – Perú 2000. Pág. 332.

Rodolfo Alberto Balbi, Aspectos Técnicos de la Generalización del IVA, El impuesto al Valor Agregado y su generalización en América, Ediciones interoceánicas S.A., Buenos Aires, Argentina, 1993.

ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons, 2002.

ROSEMBUJ, Tulio, La evasión y la elusión fiscal en la nueva Ley General Tributaria. Marcial Pons. Madrid, 1996.

SANABRIA ORTIZ, Rubén D., Código Tributario y los Ilícitos Tributarios, Editorial San Marcos, Lima, 1997.

SANABRIA, Rubén. Derecho Tributario e Ilícito Tributario. Grafica Horizonte, 2001.

Suárez Rojas, Virginia, La Recaudación Tributaria
www.congreso.gob.pe/biblio/artic16.htm

SUNAT, Revistas Tributemos de SUNAT, meses de Marzo, Abril y Mayo de 1999.

Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 135-99-EF y sus modificatorias.

UNIVERSIDAD DE LIMA, *Encuesta reforma en marcha*, En: Diario El Comercio, Sección Economía y Negocios, de 4 de octubre de 2003, Lima.

VALDÉZ COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Ediciones Desalma – Temis – Marcial Pons, Buenos Aires 1996. Pág. 386.

VEGA, Carlos, *Mayor Fiscalización Aumenta en 20 % número de contribuyentes que pagan IGV*, En: Diario El Comercio, de 18 de setiembre de 2002, Sección Economía y Negocios, Lima.

VIDAL Ramírez, Fernando; "El Acto Jurídico", Gaceta Jurídica Editores, Lima – Perú, 5ta Edición, 2002.

Villegas, Hector. Curso de FINANZAS, Derecho Financiero y tributario.
Editorial
Astrea, 2000.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.
Editorial Astrea, 1999.

VILLEGAS, Rafael, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.
Tomo I, Tercera Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires 1984. Pág.
408.

ZEGARRA FILINCH, Luis, Análisis: No tendrá tiempo para Celebrar, En:
Diario El Comercio, Sección Economía y Negocios, de 28 de setiembre de
2003, Lima.