

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO**  
**ESCUELA DE POSGRADO**

**SECCIÓN DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES**



**TESIS**

**“LAS MODALIDADES DE FRAUDE EN EL  
SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO”**

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN  
TRIBUTACIÓN**

**Fredy Jacinto Calixto**

Callao, 2014

**PERÚ**

## **HOJA DE REFERENCIA DEL JURADO**

### **MIEMBROS DEL JURADO**

- Dr. Roger Hernando Peña Huamán : Presidente
- Mg. Rogelio Cesar Cáceda Ayllón : Secretario
- Mg. Rosario Wieliche Vicente Alva : Miembro del Jurado
- Mg. Humberto Tordoya Romero : Miembro del Jurado

**ASESOR: MG. ANA CECILIA ORDOÑEZ FERRO**

- N° de Libro : 001
- N° de Acta : 007-2014-SPG-FCC/UNAC
- Fecha de Aprobación: 30 de DICIEMBRE de 2014
- Resolución de Sustentación de la Sección de Posgrado: 032-2014- SPG-FCC/UNAC

## **DEDICATORIA**

**A la memoria de mi madre, quien pese a su sencillez y nobleza, supo hacerme un hombre de bien y enseñarme que la vida es una constante de luchas y de perseverancia en la búsqueda de logros.**

## **AGRADECIMIENTO**

**Para mi querida esposa Patricia, quien con total desprendimiento contribuyó a la ejecución de la presente tesis, sus conocimientos de contabilidad y tributación, así como su terca e inquebrantable fe, constituyeron un soporte imprescindible para culminar el presente trabajo y, sobre todo, que el autor, no se desanime en ningún momento pese a las limitaciones que tuvo que afrontar. De igual modo, para Yamilé, Ayelen y Fabrizio, pilares de mi vida, quienes como siempre son el estímulo para la consecución de todo objetivo trazado.**

## INDICE

I. PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACION .....	1
1.1. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA .....	3
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....	9
1.2.1. Problema general.....	9
1.2.2. Problemas específicos .....	9
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....	9
1.3.1. Objetivo general .....	9
1.3.2. Objetivos específicos .....	9
1.4. JUSTIFICACIÓN.....	10
II. MARCO TEORICO .....	11
2.1. FRAUDE .....	11
2.1.1. Concepto.....	11
2.1.2. Fraude tributario:.....	11
2.2. SISTEMA TRIBUTARIO: .....	11
2.3. MODALIDADES DE FRAUDE TRIBUTARIO .....	12
2.3.1. La evasión tributaria .....	12
2.3.2. El fraude tributario .....	12
2.3.3. El encubrimiento tributario.....	13
2.3.4. La simulación tributaria .....	13
2.3.5. La elusión tributaria .....	13
2.4. TRIBUTOS Y ESTADO.....	15

2.4.1.	La actividad financiera del estado .....	15
2.4.2.	Definición .....	15
2.4.3.	Finalidad.....	15
2.5.	LOS INGRESOS PÚBLICOS.....	16
2.5.1.	Los Tributos .....	16
2.5.2.	Créditos públicos endeudamientos .....	16
2.5.3.	Rentas propias. ....	17
2.6.	LOS EGRESOS PÚBLICOS .....	17
2.6.1.	Gastos de Inversión .....	17
2.6.2.	Atención de la Deuda .....	17
2.6.3.	Gastos Corrientes .....	18
2.6.4.	Gastos de Capital.....	18
2.7.	SISTEMA TRIBUTARIO .....	18
2.7.1.	Definición. ....	18
2.7.2.	Estructuras .....	19
2.7.3.	Teorías.....	19
2.8.	TEORÍAS JURÍDICAS .....	21
2.9.	TEORÍAS POLÍTICAS .....	22
2.10.	TEORÍAS FILOSÓFICAS .....	23
2.11.	TEORÍAS SOCIOLÓGICAS .....	24
2.12.	TEORÍAS ECONÓMICAS .....	24
2.13.	FUENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	25

2.13.1.	La Constitución .....	25
2.13.2.	Los tratados internacionales .....	25
2.13.3.	La Ley .....	26
2.13.4.	Decretos – Leyes .....	26
2.13.5.	Decretos de Urgencia .....	27
2.13.6.	Reglamentos.....	27
2.14.	ORDENANZAS MUNICIPALES .....	27
2.15.	PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	28
2.15.1.	Justicia y equidad .....	28
2.15.2.	Estabilidad .....	28
2.15.3.	Neutralidad.....	29
2.15.4.	Suficiencia.....	29
2.15.5.	Elasticidad.....	29
2.15.6.	Simplicidad.....	29
2.15.7.	Certeza .....	29
2.16.	PODER TRIBUTARIO Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES. ....	30
2.17.	OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES .....	31
2.17.1.	Definición .....	31
2.17.2.	Derecho Constitucional y Tributario .....	31
2.18.	EL PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA.....	32
2.19.	TIPOS DE PODER TRIBUTARIO .....	32

2.20.	POTESTAD. TRIBUTARIA NORMATIVA.....	32
2.21.	PODER ORIGINARIO Y DERIVADO .....	33
2.21.1.	Poder Originario.....	33
2.21.2.	Poder Tributario Derivado .....	34
2.22.	EL PODER TRIBUTARIO Y LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.....	34
2.23.	CARACTERÍSTICA DEL PODER TRIBUTARIO .....	35
2.23.1.	Abstracto.....	35
2.23.2.	Permanente .....	36
2.23.3.	Irrenunciable .....	36
2.23.4.	Especial y Jurisdiccional .....	36
2.24.	TRIBUTARIO SITUADO O REALIZADO EN EL TERRITORIO.....	37
2.24.1.	Indelegable .....	37
2.24.2.	Legal.....	37
2.25.	LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO .	38
2.25.1.	Principios jurídicos de la Tributación.....	38
2.26.	GARANTÍAS CONSTITUCIONALES .....	38
2.26.1.	EL Derecho Constitucional Tributario .....	38
2.27.	JUSTIFICACIÓN Y SENTIDO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	
	39	
2.28.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	39
2.28.1.	Principios Tributarios Clásicos.....	39
2.28.2.	Principio de Justicia .....	39

2.28.3.	Principio de certidumbre.....	41
2.29.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS TRADICIONALES.....	41
2.29.1.	Principio de Legalidad.....	41
2.29.2.	Principio de Igualdad.....	42
2.29.3.	Principio de Publicidad.....	42
2.30.	EVITAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (TRIBUTARIA).....	42
2.31.	EL ESTADO Y EL INCUMPLIMIENTO DE SUS FINES.....	43
2.31.1.	El Estado Tributario.....	43
2.31.2.	Incumplimiento de sus fines.....	43
2.32.	DESATENCIÓN DE LAS NECESIDADES SOCIALES.....	44
2.33.	LEY GENERAL DEL PRESUPUESTO.....	44
2.33.1.	Función y Significado del Presupuesto.....	45
2.33.2.	Contenido de la Ley de Presupuestos.....	46
2.33.3.	Control del Presupuesto.....	46
2.33.4.	Estructura normal que contiene todo Presupuesto del Estado ..	47
2.34.	INCIDENCIAS SOCIALES.....	47
2.34.1.	La Pobreza.....	47
2.34.2.	Concepto de Pobreza.....	48
2.34.3.	El Analfabetismo.....	50
2.34.4.	Magnitud del Analfabetismo.....	51
2.35.	ENFERMEDADES ENDÉMICAS.....	52
2.35.1.	Delincuencia.....	54

2.36.	DEFICIENCIAS EN EL SECTOR PÚBLICO.....	56
2.36.1.	La Corrupción .....	56
2.36.2.	El Neopotismo.....	58
2.36.3.	Realización de Actos Delictivos .....	58
2.37.	DESEQUILIBRIO REMUNERATIVO DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS .....	59
2.37.1.	La reforma del Servicio Civil en el Perú .....	61
2.38.	CAUSAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA .....	64
2.38.1.	La Evasión Tributaria .....	64
2.38.2.	Falta de un Adecuado Sistema de Control y de Recaudación Tributaria	65
2.39.	REGISTROS DE CONTRIBUYENTES .....	65
2.39.1.	Exigir la exhibición de libros y/o registros y otros documentos que tienen que ver con roles Tributarios, como son: .....	66
2.39.2.	Requerimientos.....	67
2.40.	CONTRIBUYENTE DE RÉGIMEN GENERAL .....	67
2.40.1.	Perceptores de rentas de tercera categoría.....	67
2.40.2.	Control y Fiscalización Tributaria .....	69
2.41.	CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA.....	71
2.42.	PROCURADURÍA PARA ASUNTOS DE EVASIÓN TRIBUTARIA ..	72
2.42.1.	Funciones de la Procuraduría Pública: .....	72
2.42.2.	Actuaciones Judiciales de la Procuraduría .....	73

2.43.	CONTROL DE RECAUDACIÓN.....	75
2.43.1.	Carencia de una Legislación Penal Especial Idónea y Actualizada.....	76
2.44.	CÓDIGO PENAL .....	79
2.45.	LEY PENAL TRIBUTARIA.....	80
2.46.	DELITOS TRIBUTARIOS: .....	81
2.46.1.	Acción Penal de los Delitos Tributarios.....	83
2.47.	LEY DE EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENAS, DENUNCIAS Y RECOMPENSAS .....	87
2.47.1.	Recompensas en los Casos de delito e Infracción Tributaria. ....	87
2.48.	EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA.....	87
2.49.	DENUNCIAS Y RECOMPENSAS. ....	92
2.50.	EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SUS MODALIDADES .....	94
2.50.1.	Infracciones formales.....	94
2.50.2.	Elementos de la infracción tributaria .....	94
2.50.3.	Falta de inscripción en la Administración Tributaria.....	95
2.50.4.	Incumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas.	97
2.50.5.	Determinativas e Informativas.....	97
2.50.6.	Sujetos Obligados a presentar Declaraciones Juradas .....	97
2.50.7.	Conceptos a Declarar .....	98
2.50.8.	Medio Para Presentar la Declaración .....	99

2.51.	LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN .....	100
2.51.1.	Presentación de declaraciones a través de internet. ....	100
2.52.	INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS, COMUNICACIONES Y OTRAS 101	
2.53.	NO OTORGAMIENTO DE COMPROBANTES DE PAGO.....	101
2.53.1.	Comprobantes de Pago .....	101
2.53.2.	Obligados a emitir comprobantes de pago.....	102
2.53.3.	Oportunidad en que deben emitir comprobantes de pago. ....	104
2.54.	NO LLEVAR LIBROS Y REGISTROS CONTABLES EN LA FORMA ESTABLECIDA POR LEY.....	105
2.55.	CONDICIONES Y REQUISITOS DE LOS LIBROS CONTABLES Y REGISTROS:.....	106
2.56.	ALGUNAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS CONTABLES TENEMOS:.....	106
2.57.	CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN.....	107
2.58.	LOS ILICITOS TRIBUTARIOS .....	108
2.58.1.	Naturaleza Jurídica del ilícito Tributario .....	108
2.58.2.	Teoría Penalista .....	108
2.59.	TEORÍA ADMINISTRATIVA.....	110
2.60.	TEORÍA AUTÓNOMA. ....	111

2.61.	TEORÍA DUALISTA.....	111
2.62.	TEORÍA TRIBUTARIA O DEL CARÁCTER ESPECÍFICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.....	112
2.63.	OCUPACIÓN FRAUDULENTA DE BIENES O INDUSTRIA .....	113
2.64.	DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN.....	114
2.65.	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD .....	114
2.66.	FALSEDADES EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.....	115
2.66.1.	Infracciones por declarar cifras o datos falsos.....	116
2.66.2.	Determinación de la sanción.....	117
2.66.3.	Falsedades o Anomalías en la Contabilidad.....	118
2.66.4.	Delitos Contables o Fraudes.....	118
2.66.5.	Análisis del Tipo Penal.....	119
2.66.6.	Tipo de lo Injusto.....	119
2.66.7.	Fraude en los Seguros y Primas.....	121
2.66.8.	Tipos de defraudadores .....	122
2.66.9.	Primas.....	122
2.66.10.	Compra de facturas falsas y/o de operaciones no fidedignas. 123	
2.66.11.	Gastos no correspondientes a la empresa. ....	125
2.66.12.	Uso indebido de exoneraciones y beneficios fiscales.....	126
2.67.	USO INDEBIDO DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES .....	128
2.67.1.	Tributarias.....	128

III.	VARIABLES E HIPOTESIS.....	133
3.1.	DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES .....	133
3.1.1.	Modalidades de fraude:.....	133
3.1.2.	Sistema tributario peruano .....	133
3.1.3.	Índice de evasión del impuesto general a las ventas: .....	133
3.2.	OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.....	134
3.3.	HIPÓTESIS GENERAL E HIPÓTESIS ESPECÍFICAS .....	135
3.3.1.	Hipótesis general.....	135
3.3.2.	Hipótesis específicas.....	135
IV.	METODOLOGIA .....	135
4.1.	Tipo de investigación: .....	135
4.2.	Diseño de investigación:.....	135
4.3.	Población y muestra (indicar características, delimitación y ubicación espacio temporal de la población; y tamaño de la muestra):.....	136
4.4.	Técnicas e instrumentos de recolección de datos: .....	136
4.5.	Procedimientos de recolección de datos: .....	137
4.6.	Procesamiento estadístico y análisis de datos: .....	137
V.	RESULTADOS .....	137
VI.	DISCUSION DE RESULTADOS .....	139
6.1.	CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS CON LOS RESULTADOS .....	139
6.2.	CONTRASTACIÓN DE RESULTADOS CON OTROS ESTUDIOS SIMILARES .....	140

VII. CONCLUSIONES .....	142
VIII. RECOMENDACIONES .....	143
IX. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	144

## TABLAS DE CONTENIDO

Gráfico N° 01 Evolución de la economía nacional desde el 2003 con proyección al 2014

Gráfico N°02 Inversión pública 2013

Gráfico N°03 Evolución de la pobreza 2004-2013

Gráfico N° 04 Según el NEI la pobreza se incrementó en ocho regiones del Perú en el 2013 Incidencia cuadro de pobreza monetaria por grupos de departamentos 2012 -2013.

Gráfico N°05 La red de corrupción

Gráfico N°06 Cronología de creación de entidades a cargo de la gestión de recursos humanos en el servicio civil

Gráfico N°07 Intentos de reforma del servicio civil

Tabla N°01 Perú: tasa de analfabetismo de la población de 15 y más años de edad, según ámbito geográfico 2001-2011

## RESUMEN

La investigación se orientó a observar las modalidades de fraude que existe en el Perú dado el sistema tributario, y para probarla en el transcurrir del estudio, se ha enfocado la observación y medición sobre la presión tributaria y el índice de evasión tributaria, se tomó la referencia más importante la del impuesto general a las ventas y la evasión tributaria, particularmente es un indicador de la recaudación fiscal. Se aplicó un diseño de estudio observacional de corte longitudinal.

Se extrajo los indicadores de presión tributaria (14.05%) y proyecciones de los índices de evasión tributaria (40.15%) durante el período 2000 al 2012, ya que el Ministerio de Economía y Finanzas y los entes ejecutores como la SUNAT hallan dichos indicadores con un retraso de dos años, por tanto se ha comparado con los índices proyectados de evasión tributario a través de los órganos oficiales del estado.

Con respecto a otros países el promedio de presión tributaria se encuentra: Cuba 21.4%; Chile 16.1%; Honduras 14.8%; México 9.3% y el Perú 14.0%; mientras las proyecciones de evasión el Perú, México y Cuba tienen mayores índices de evasión

Palabras clave: Sistema Tributario, Presión Tributaria, Evasión de impuestos.

## ABSTRACT

The research was I directed to observe the patterns of fraud that exists in Peru since the tax system, and to test it on the passing of the study has focused observation and measurement of tax pressure and the rate of tax evasion, is take the most important reference the general sales tax and tax evasion, particularly an indicator of tax revenues. Observational study design was applied slitting.

Indicators of tax pressure (14.05%) and projected rates of tax evasion (40.15%) during the period 2000 to 2012 was extracted, as the Ministry of Finance and the entities executors as SUNAT are these indicators with delay of two years, therefore it has been compared to the projected tax evasion through the official organs of state indices.

For other countries the average tax burden is: Cuba 21.4%; Chile 16.1%; Honduras 14.8%; Mexico Peru 9.3% and 14.0%; while projections evasion Peru, Mexico and Cuba have higher rates of evasion

Keywords: Tax System, Tax Burden, Tax evasion.

## I. PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACION

A decir de los especialistas en tributación<sup>1</sup>, “la política fiscal es el uso del gasto gubernamental y la recaudación de impuestos para influenciar en la economía. La política fiscal puede ser contrastada con el otro tipo principal de política macroeconómica, la política monetaria, que intenta estabilizar la economía mediante el control de los tipos de interés y la oferta monetaria. Los dos principales instrumentos de la política fiscal son los gastos e impuestos del gobierno. Los cambios en el nivel y la composición de los impuestos y el gasto público puede tener un impacto en las siguientes variables de la economía: la demanda agregada y el nivel de actividad económica; el patrón de asignación de recursos; la distribución del ingreso. La política fiscal se refiere al uso del presupuesto del gobierno para influir en la actividad económica. Las tres posturas posibles de la política fiscal son: neutral, expansiva y contractiva. La más simple definición de estas posturas son las siguientes:

Una postura neutral de la política fiscal implica una economía equilibrada. Esto se traduce en un ingreso fiscal general. El gasto del gobierno está totalmente financiado por los ingresos fiscales y en general el resultado del presupuesto tiene un efecto neutro en el nivel de actividad económica.

Una orientación expansiva de la política fiscal consiste en un gasto gubernamental superior a los ingresos fiscales.

Una política fiscal contractiva ocurre cuando el gasto público es menor que los ingresos fiscales. Sin embargo, estas definiciones pueden ser engañosas, ya que, incluso cuando no hay cambios en el gasto o las

---

<sup>1</sup>Fuente: Política Fiscal | Definición <http://www.efxto.com/diccionario/p/3741-politica-fiscal#ixzz31dKbdAnv>

leyes fiscales, las fluctuaciones cíclicas de la economía causan fluctuaciones cíclicas de los ingresos fiscales y de algunos tipos de gasto público, alterando la situación de déficit, los cuales no se consideran cambios en la política fiscal. Por lo tanto, a efectos de las definiciones anteriores, "el gasto público" y "los ingresos fiscales" normalmente se sustituye por "el gasto público ajustado por el ciclo" y "los ingresos fiscales ajustados cíclicamente". Así, por ejemplo, un presupuesto público equilibrado a lo largo de un ciclo económico se considera que representa una postura neutral en la política fiscal.

La mayoría de los gobiernos aplican y gastan el dinero con amplia variedad de propósitos, desde fuerzas armadas y la policía a servicios, como educación y salud, así como pagos prestaciones sociales, obras públicas, y un largo etcétera. Este gasto puede ser financiado de maneras diferentes:

- Tributos (Impuestos, contribuciones y tasas)
- Señoreaje (beneficio obtenido de impresión de dinero por los Bancos Centrales u otros organismos emisores).
- El préstamo de dinero de la población o al extranjero
- Consumo de las reservas fiscales.
- Venta de activos fijos (por ejemplo, tierra).

Todos ellos, salvo los tributos son las formas de financiamiento del déficit fiscal. Es en éste contexto que, durante el 2000 al 2012, se ha visto una dinámica inusual respecto a quinquenios anteriores, motivo por el que nos ha llamado la atención para indagar el tema, planteando la posibilidad de

relacionar la política de recaudación fiscal frente a los principales indicadores socio económico del país.

### **1.1. IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA**

Un déficit fiscal es a menudo financiado por la emisión de bonos, como letrados. Estos ofrecen intereses al inversor, ya sea por un tiempo determinado o por tiempo indefinido. Si los intereses y amortizaciones de capital son muy grandes, un país puede pagar su deuda, por lo general a los acreedores extranjeros. Sobre las reservas fiscales, un superávit fiscal se suele guardar para su uso futuro como reservas, y puede ser invertido en instrumentos financieros locales (misma moneda) hasta que ese dinero se necesite. Cuando los ingresos de los impuestos u otras fuentes sufran caídas, por ejemplo durante una recesión económica, las reservas permiten continuar al mismo ritmo, sin incurrir en deuda adicional.

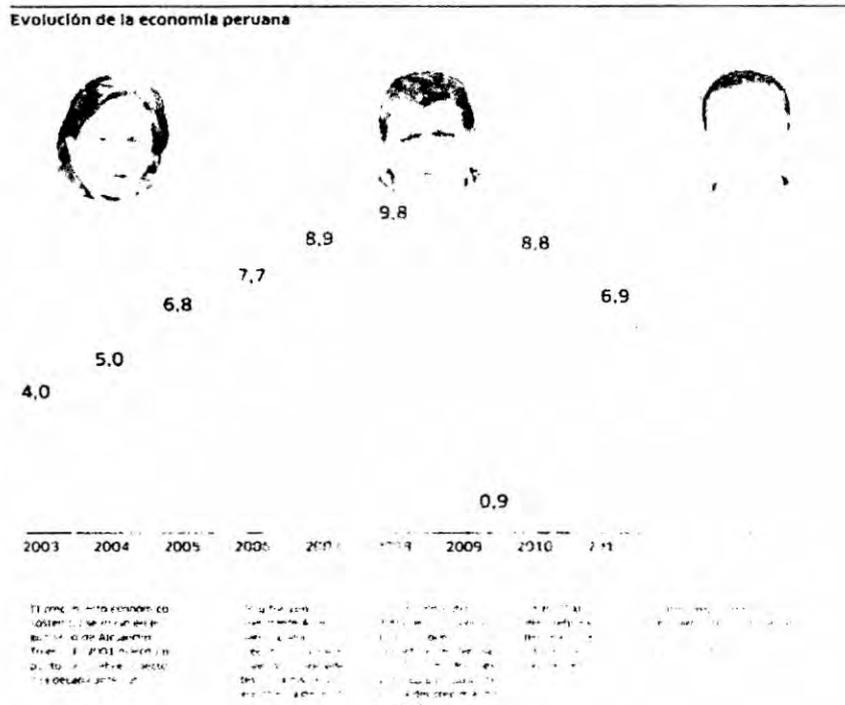
En condiciones regulares, los efectos económicos de la política fiscal, hacen que los gobiernos utilicen la política fiscal para influir en el nivel de demanda agregada en la economía, en un esfuerzo para lograr los objetivos económicos de estabilidad de precios, empleo y crecimiento económico. La teoría de economía keynesiana sugiere que el aumento el gasto público y la disminución de impuestos son las mejores maneras de estimular la demanda agregada. Esto puede ser usado en tiempos de recesión o de baja actividad económica como una herramienta esencial para construir el marco para un

fuerte crecimiento económico. En teoría, el déficit fiscal resultante sería pagado por el crecimiento económico que le sigue a la recesión. Los gobiernos pueden utilizar un excedente presupuestario para hacer dos cosas: reducir el ritmo de fuerte crecimiento económico, y para estabilizar los precios cuando la inflación es demasiado alta. La teoría keynesiana postula que la eliminación de los gastos reduce los niveles de la demanda agregada de la economía, por lo que se estabilizan los precios y se mantiene la inflación. Los economistas debaten la eficacia del estímulo fiscal como herramienta de estímulo de la actividad económica. El argumento se centra mayormente en el desplazamiento, un fenómeno donde el endeudamiento del gobierno conduce a mayores tipos de interés que contrarresten el impulso derivado del aumento del gasto público. Cuando el gobierno tiene un déficit presupuestario, los fondos para el gasto gubernamental provienen del endeudamiento público (financiado a través de la emisión de bonos del gobierno), préstamos en el extranjero, o la monetización de la deuda. Cuando los gobiernos financian su déficit con la emisión de bonos, los tipos de interés pueden aumentar en todo el mercado, ya que los préstamos del gobierno crean una mayor demanda de crédito en los mercados financieros. Esto provoca una menor demanda agregada de bienes y servicios, en contra del objetivo de un estímulo fiscal. Los economistas neoclásicos generalmente hacen énfasis en el desplazamiento, mientras que los keynesianos argumentan que la política de estímulo fiscal aún puede ser eficaz.

En la visión clásica, las políticas de estímulo fiscal también disminuyen las exportaciones netas, lo que tiene un efecto atenuante sobre la producción nacional y los ingresos. Otros posibles problemas con los estímulos fiscales incluyen el tiempo que transcurre entre la aplicación de la política y los efectos detectables en la economía, y los efectos sobre inflación impulsada por el aumento de la demanda. En teoría, el estímulo fiscal no causa la inflación cuando se utilizan recursos que de otro modo no hubiesen sido utilizados. Por ejemplo, si un estímulo fiscal emplea a un trabajador que de otra manera hubiese quedado desempleado, no hay un efecto inflacionario, como podemos observar en el gráfico.

Gráfico N°01

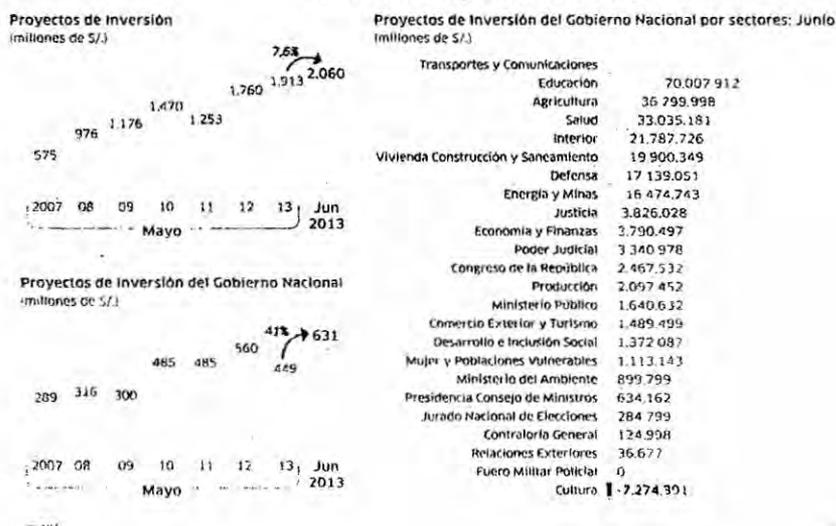
Evolución de la economía nacional desde el 2003 con proyección al 2014



En el gráfico precedente podemos deducir que el crecimiento económico sostenido se inició en el gobierno del ex presidente Alejandro Toledo. En el gobierno del ex presidente Alan García, se alcanza niveles altos en el crecimiento económico, hecho importante para el país, sin embargo en setiembre del 2008 se produjo la crisis internacional generado por los EEUU cuyo impacto al país llegó un año después retrayendo la economía, también es cierto que para el 2010 nuestra economía asume un repunte producto de las alta tasa de expansión económica. El actual gobierno del presidente Ollanta Humala, contra todos los pronósticos viene sosteniendo el crecimiento económico.

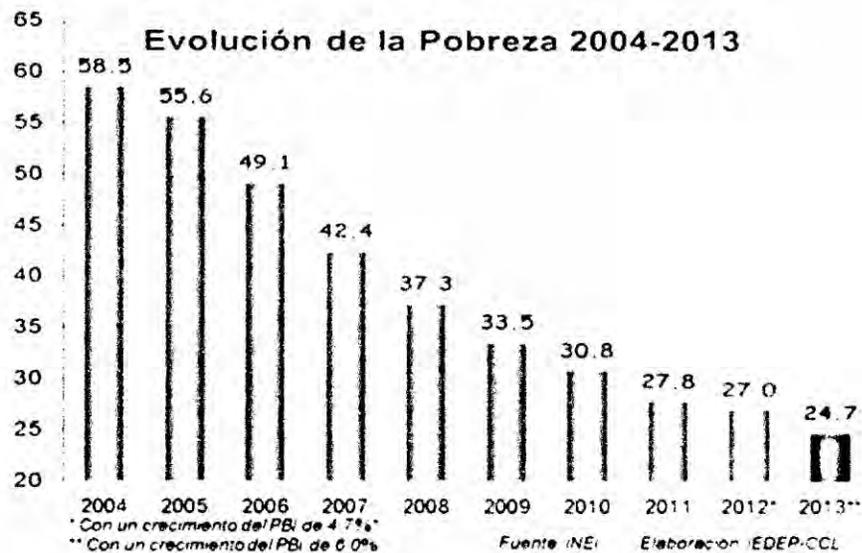
Respecto a la inversión pública, existe una orientación hacia la inversión en infraestructura través transportes y comunicación principalmente, luego en segundo orden se prioriza la educación, agricultura, salud, interior, vivienda construcción y saneamiento respectivamente, lo que hace referenciar que este gobierno ha encaminado en aquellos sectores de mayor impacto social.

Gráfico N°02  
Inversión pública 2013



Los indicadores de pobreza, es uno de los aspectos que el gobierno actual ha puesto énfasis para reducir con los programas de inclusión social, así tenemos que se ha notado una disminución importante en el índice de 37.3% del 2008 a 24.7% en el 2013 con una clara tendencia a la baja.

Gráfico N°03



En consecuencia, la presente investigación se propone realizar un análisis significativo desde la dimensión de la presión tributaria ejercida por el estado y para el estado peruano, y las aplicaciones que el gobierno impulsa para dar utilidad al gasto público, lo cual nos permite deslindar las siguientes interrogantes: ¿qué indicadores macroeconómicos han tenido mayores índices de fluctuación?. ¿es posible que la política de recaudación fiscal se haya acelerado con el consiguiente adecuado manejo?, ¿es necesario hacer reajustes a la política de recaudación fiscal?; y de otro lado es inminente el tema que nos convoca a partir de la alta o baja presión tributaria y observar si desemboca en una mayor o menor incidencia en la

evasión tributaria, particularmente del Impuesto General a la Ventas (IGV) como principal indicador económico de recaudación, cifrando en una modalidad de defraudación que es cuando una persona natural o persona jurídica pretende engañar al gobierno referente a los impuestos que le corresponde aportar o adeuda, 1) manteniendo registros falsos, 2) reportando ingresos inferiores a los reales; y, 3) ocultando activos. Esto aplica a cualquier impuesto: sobre la renta (IR), sobre las ventas (IGV), sobre la propiedad e inmuebles, sobre consumos específicos y otros. Esto significa que no solo el gobierno central puede verse involucrado en un caso de fraude tributario, ello también puede afectar a los gobiernos regionales, gobiernos municipales o locales, en tal sentido el análisis del fraude tributario y su repercusión en el sistema tributario peruano, principalmente su relación con la presión tributaria, constituye base del presente trabajo de investigación, priorizándose la repercusión en el IGV.

## **1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA**

### **1.2.1. Problema general**

¿De qué manera las modalidades de fraude inciden en el sistema tributario peruano?

### **1.2.2. Problemas específicos**

- ¿De qué forma la presión tributaria del periodo 2000-2012 se relaciona con las modalidades de fraude?
- ¿De qué modo el índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 impacta en el sistema tributario peruano?

## **3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.3.1. Objetivo general**

Determinar cómo las Modalidades de fraude inciden en el sistema tributario peruano

### **1.3.2. Objetivos específicos**

- Establecer cómo la presión tributaria del periodo 2000-2012 se relaciona con las modalidades de fraude.
- Determinar cómo el índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 impacta en el sistema tributario peruano.

#### **1.4. JUSTIFICACIÓN**

Se justifica por la oportunidad de medir y evaluar la política de recaudación fiscal a partir de la presión tributaria y los indicadores socio económicos del país en la evasión tributaria como modalidad de fraude, con la posibilidad de encontrar mejoras en los procesos técnicos del uso de la cosa pública.

Por lo general las instituciones vinculadas al sector economía como parte del manejo gubernamental, reconocen que es necesario contar con herramientas de gestión socio económica. Se plantea relacionar la presión tributaria como parte de un análisis del sistema tributario peruano y la forma como las personas o negocios evaden los impuestos, surgido a merced de una serie de condiciones de estado que inciden en la política gubernamental del Perú.

En ese contexto, las modalidades de fraude en el sistema tributario peruano, requiere de un riguroso estudio, donde se permita analizar la repercusión de ésta en la presión tributaria, incidiéndose en los índices de evasión del principal tributo recaudado por el Estado (IGV) y saber cuál es la relación existente entre estas variables.

## **II. MARCO TEORICO**

### **2.1. FRAUDE**

#### **2.1.1. Concepto**

El fraude viene hacer el acto contrario a la Ley, actos que son utilizados de manera solapada para burlar la norma que tiene carácter imperativo

En el fraude se pretende evitar la aplicación correcta de la Ley, la Ley es aplicada por conductas aparentemente lícitas, produciendo resultados contrarios y prohibidos por una norma jurídica

#### **2.1.2. Fraude tributario:**

El Fraude Tributario es el incumplimiento por parte de los deudores tributarios de normas de naturaleza tributaria, convirtiéndose en una conducta de carácter "infractora, como toda acción u omisión que impone violación de normas tributarias"<sup>2</sup>

En efecto la acción u omisión en que consiste el fraude tributario es contraria a un mandato positivo expresamente tipificado en una norma tributaria, quien establece la infracción y la sanción correspondiente a esta.

### **2.2. SISTEMA TRIBUTARIO:**

El Sistema Tributario se define como un todo, que está compuesto por todos los elementos y mecanismos a través de los cuales se hace efectiva la prestación tributaria

---

<sup>2</sup>Tulio Rosembuj. El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario.P. 52

De otro modo, el sistema tributario está compuesto por normas establecidas en la materia que establecen situaciones propias, e indicando que todo contribuyente debe pagar una cantidad de dinero al Estado o a otro ente público, en concepto de tributo.

## **2.3. MODALIDADES DE FRAUDE TRIBUTARIO**

### **2.3.1. La evasión tributaria**

La evasión es el comportamiento ilícito del contribuyente, incumpliendo el deber de la prestación patrimonial que origina el hecho imponible. La acción transgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos y material falso, que en esencia es la ocultación o engaño por medios prácticos o por medios jurídicos que hacen infructuosas la realización del derecho imponible respecto al sujeto que la pone en práctica.

### **2.3.2. El fraude tributario**

Viene hacer la intencionalidad fraudulenta de no cumplir con la Ley, dicha intención fraudulenta implica mala fe deducida de los propios hechos con el propósito exclusivo de la disminución u obstrucción de la carga tributaria.

La intencionalidad fraudulenta implica la subjetividad voluntaria de engañar empleando la astucia o artificio, con el fin de inducir a error e inaplicación de la Ley correspondiente.

### **2.3.3. El encubrimiento tributario**

El encubrimiento es un acto doloso con una apariencia de legalidad, es decir todo el comportamiento está motivado con un propósito de fraude a una norma legal, en especial norma tributaria.

El encubrimiento adopta la forma jurídica, bajo la realización de un negocio jurídico, pero que la intencionalidad del autor es fraudulenta, tendente a infringir encubiertamente una ley imperativa de forma que sea su aplicación e inaplicación en forma contraria a la ley

### **2.3.4. La simulación tributaria**

La simulación con efectos negociables reposa en la ocultación bajo la apariencia de un negocio jurídico, pero con el fin o propósito diferente de ocultar la verdad.

La virtud de la simulación aparece en el exterior como sinónimo de engaño entre los terceros y ante la norma tributaria.

En el plano tributario, no obstante, la simulación es en principio, un comportamiento ilícito que crea perjuicios a otros de buena fe, que pretende escapar a los efectos de la obligación tributaria.

### **2.3.5. La elusión tributaria**

La Elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir, que, en otros términos viene hacer esquivar o evitar con astucia o maña, cualquier dificultad o problema.

La Elusión Fiscal significa esquivar la aplicación de la Norma Tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría sino se pusiera en práctica

hechos o técnicas legales que rodean o soslayan el cumplimiento de las leyes tributarias.

La Elusión se funda en la condición previa de la licitud de los negocios. La Elusión Fiscal – afirma Hensel – no es ilícita en el sentido que aquel que realice los negocios elusivos choque con una prohibición legal<sup>3</sup>.

La característica de la Elusión consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley.

El enriquecimiento sin causa es el reproche jurídico de fondo en la Elusión Fiscal y es por eso que el hecho produce una obligación específica: El reembolso de la disminución patrimonial sufrida en el límite de su propio enriquecimiento.

La Evasión es infracción tributaria, transgresión directa del ordenamiento; mientras que la Elusión concreta es enriquecimiento sin causa del autor, no sancionable sino con la devolución y recuperación de la materia imponible sustraída a la hacienda pública, que será más grave en el abuso de formas, por la intencionalidad fraudulenta, aproximada su efecto a la comisión de una infracción atípica<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup>Hensel. Diritto Tributario.ob..Cit, P.151

<sup>4</sup>F.Gallo, "Elusiones Senza Rischio El fisco indifeso di fronte a un fenomeno tuto, Italiano", Dit.num.2,1991. P.258

## **2.4. TRIBUTOS Y ESTADO**

### **2.4.1. La actividad financiera del estado**

### **2.4.2. Definición**

La actividad financiera constituye un complejo de funciones que el Estado debe cumplir para la realización de sus fines, tanto en lo referente en la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atender las pecuniarias o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos<sup>5</sup>.

Otras opiniones Doctrinales inciden en estos mismos aspectos, así para Valdez costa la actividad financiera es la actividad del Estado relacionado con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas<sup>6</sup>. También el profesor mexicano Joaquín Ortega, considera que la actividad financiera es la actividad que desarrolla el estado con el objeto de procurar, los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines<sup>7</sup>.

### **2.4.3. Finalidad**

La finalidad de la actividad financiera del Estado es para poder solventar todas las necesidades ya sea económicas, políticas, sociales, culturales, de salud, educación y de seguridad del Estado tanto en el medio externo, como en el medio interno y así poder

---

<sup>5</sup>Guiliani Fonrauja, Carlos María, Derecho financiero Vol. I. Buenos Aires 1986, P.3

<sup>6</sup>Valdez Acosta, Ramón, curva de Derecho Tributario T.I. Montevideo 1970 P.19

<sup>7</sup>Ortega Joaquín, Apuntes de D Fiscal, Monterrey 1996.P1

cumplir con todas las obligaciones que el estado tiene con su país y población en general, pues sin la actividad financiera el Estado no podría cumplir con la gestión netamente estatal.

## **2.5. LOS INGRESOS PÚBLICOS**

Pasando a la descripción del contenido del Derecho financiero, es necesario advertir, como ya hemos señalado, que en la hacienda política , en la actividad financiera se pueden distinguir dos vertientes o ámbitos de actuación; el ingreso y el gasto público, que constituyen las dos grandes normas en que podemos dividir el Derecho financiero ; ingresos públicos:

De manera coactiva o unilateral

### **2.5.1. Los Tributos**

Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Ente público tiene la capacidad de exigir en base a su potestad de imperio, que lo hace en base de la exigencia coactiva, que según el código tributario vigente acoge una conceptualización típica con los términos de: impuestos, contribuciones y tasas (D.Leg.816, norma II, Título Preliminar)<sup>8</sup>

### **2.5.2. Créditos públicos endeudamientos**

Son créditos públicos endeudamiento, los préstamos que hace el Estado a entidades financieras de otros Estados o entidades financieras como el Banco mundial, dichos créditos financieros se hace en base al dinero que ingresa a la tesorería del Estado, para la

---

<sup>8</sup>Fernando Pérez Royo, Derecho financiero y tributario 4ta Ed. V. Sevilla P.33

atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico – social.

### **2.5.3. Rentas propias.**

Son ingresos patrimoniales, que el Ente Público obtiene en su condición de propietarios de bienes de su patrimonio o de accionistas de empresas públicas o privadas.

## **2.6. LOS EGRESOS PÚBLICOS**

### **2.6.1. Gastos de Inversión**

El gasto de inversión del Estado, que viene hacer el gasto público que le permite al Estado actuar sobre los campos económicos compensando o contrarrestando las fluctuaciones de la inversión privada, que permite el gran desarrollo de la vida civil y económica de los pueblos, en base a las necesidades esenciales a la vida pública y a las funciones relativas a los poderes públicos.

### **2.6.2. Atención de la Deuda**

El Estado está en la obligación de solventar gastos de tipo financiero, destinados a la atención de deuda pública Interna, como a la deuda externa, que viene hacer la cancelación de créditos por parte del Estado, incluyendo el pago de intereses y el pago de la deuda principal.

### **2.6.3. Gastos Corrientes**

Son los pagos que el ente público realiza en forma indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general. Se halla en este grupo: el suministro de bienes y servicios, que son gastos relacionados con la adquisición necesaria para que el Estado haga efectiva la operación pública (por ejemplo: insumos, gastos de consumo, gastos retribuciones de servicios y remuneraciones, gastos de transferencias, subvenciones a entidades de beneficencia, pensiones por accidente de trabajo, gastos de asistencia social etc.)

### **2.6.4. Gastos de Capital**

Son gastos sustentados en una Inversión, que no se consumen en breve lapso del presupuesto, tiene cierta durabilidad y que afecta la riqueza de la nación. Dicha inversión significa un incremento directo del patrimonio público, consiste en la adquisición de activos fijos destinados a la producción, inversión en obras públicas infraestructurales, inversiones como dice Villegas, destinadas a industrias claves<sup>9</sup>

## **2.7. SISTEMA TRIBUTARIO**

### **2.7.1. Definición.**

El sistema tributario es un conjunto de normas que regulan la obligación de reportes de una forma u otra al sostenimiento de los

---

<sup>9</sup>Villegas Héctor. Curso de Finanzas Derecho financiero y tributario, T.I, P45.

beneficios o servicios públicos, para un mejor sostenimiento y desarrollo a favor de la sociedad y al mismo tiempo del Estado, con la finalidad de que este cumpla con su papel asignado del cumplimiento de los fines administrativos o económicos o sociales.

### **2.7.2. Estructuras**

Como Ramírez Cardoña señala “El Derecho Tributario se relaciona más estrechamente con las ramas de Derecho Público que con los de Derecho Privado; y entre aquellos más estrechamente aún en el Derecho financiero, del cual hace parte muy importante”.<sup>(10)</sup> Sin embargo, la autonomía del Derecho Tributario puede predicarse frente al Derecho Financiero...” Estructuralmente, es decir, en cuanto a la institución que regula, el derecho tributario sustancial posee autonomía frente al derecho financiero ya que este comprende, además del tributo, otros institutos de índole diferente como son los empréstitos, las participaciones financieras, las rentas contractuales, los precios etc. Asimismo, es estructuralmente autónomo (y no sólo directamente) frente al derecho Administrativo en consecuencia, la autonomía estructural existe para el Derecho Tributario porque hay un conjunto de instituciones propias y uniformes con contenido y objeto especiales.

### **2.7.3. Teorías**

El tributo aparece desde la conformación de las ciudades – Estado, en diferentes épocas y culturas, así como en la edad antigua, edad

---

<sup>10</sup>Ramírez Córdofia. Derecho Tributario Sustancial y procedimental pp. 9,10

media y edad moderna y en el Perú desde el incanato, Virreinato y República<sup>11</sup>

Según la teoría del Tributo de la Edad Antigua, está reflejado en las patentadas "Tablillas" de arcilla de los Sumerios y acadios en Mesopotamia (2334 a.c) en cuales recogieron toda la documentación sobre actividades económicas y recepción de impuestos y los impuestos eran a nombre de sus jefes máximos, llámese reyes, dinastías, corona, Emperador, corte, funcionarios, jueces.

Aun durante la Edad Media se puede afirmar que no existió la "Hacienda Pública". El patrimonio del soberano fue confundido con el Estado y se conto con la presencia de dos instituciones que la caracterizaron:

Los señores Feudales y la Iglesia, que poseían patrimonio y en quienes también se fraccionaba la idea de Estado.

En suma podemos decir que el sistema tributario de la Edad Media tuvo como fuente principal las cargas que recaían sobre las tierras, pues su explotación constituía la actividad económica más importante tanto del rey, como de los señores feudales y la iglesia.

Es necesario señalar que el "Tributo" en la antigüedad tenía características diferentes a los que hoy se les atribuyen, pero mucho de estos "tributos" han servido de base a los ahora existentes<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup>Rubén D. Sanabria O. Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios P 100,101

<sup>12</sup>Cabanellas Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho .... T 2 (IV) 20 a. Edición, Editorial He leísta. Buenos Aires, 1984, P. 220

Con la caída de Constantinopla (1453) marca el inicio de la edad Moderna en el cual predominó el mundo rural. El 80% de la población vivía en y del campo, pero a esto las ciudades adquirieron una singular trascendencia.

Pero desde el siglo XIII se había iniciado una emigración del campo a la ciudad, transformando la organización vertical del mundo rural a la horizontal del mundo urbano. Esta "Revolución Urbana" será el germen de la posterior "Revolución Industrial".

Fue que entonces se produjo la transformación de la economía (1450 y 1650), que motivó la desaparición de muchos Tributos y rentas feudales, dando lugar a la aparición de un nuevo modo de producción basado en la productividad de la agricultura y la Industria, originando una serie de nuevos impuestos.

Siendo esta la época en que se crearon verdaderos sistemas tributarios, como las rentas ordinarias y las extraordinarias, impuestos directos e indirectos.

Una de las principales conquistas de la Edad Moderna es que la creación de nuevos impuestos requiere de la aprobación del país, vía parlamento, consejos de Estado, u otras instituciones y ya no dependían de la voluntad absoluta del Rey.<sup>13</sup>

## **2.8. TEORÍAS JURÍDICAS**

Un amplio sector, de la doctrina estima que el Tributo es básicamente una "prestación pecuniaria de carácter coactivo", luego

---

<sup>13</sup>Rubén Sanabria O. Derecho Tributario E. Ilícitos Tributarios P. 114, 115

más adelante Jarach<sup>(14)</sup> amplía este concepto señalando que el Tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, quien el Estado u otra entidad pública en virtud de una ley positiva, exige su cumplimiento y el deudor o deudores cumplir con la prestación pecuniaria”.

Por otra parte el autor brasileño Gerardo Ataliba precisa que “jurídicamente se define el Tributo como obligación pecuniario, ex Lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la Ley”

## **2.9. TEORÍAS POLÍTICAS**

Si hablamos de tributo en la historia política del Perú, empezando por el Incanato, no es posible hablar de “Tributo” en su concepción actual, aunque se le ha considerado sinónimo de trabajo.

Los tributos consistían en “Servicios personales”, en el cultivo de las tierras del sol y del Inca que según el Cronista Garcilaso de la Vega, en el capítulo V del libro quinto de los comentarios reales, según él , el principal Tributo que se pagaba al Inca era el de labrar y beneficiar las tierras del sol y del Inca y coger los frutos y otro segundo tributo que consistía en confeccionar vestidos y armas para el gasto de la guerra y para la gente pobre, que eran los que no podían trabajar por vejez o por enfermedad.

---

<sup>14</sup>Jarach Dino. El Hecho Imponible, Ed. ....- Periot, Buenos Aires 1974. P.20

En el Virreinato en 1532, marca la caída del Imperio Incaico y se inicia "El Trauma de la conquista" que cambio su organización económica, política y social.

Con lo referente a la administración fiscal y hacendaria se implanto un sistema de contribuciones gravosas, desordenadas y que se prestó a muchos abusos y malos manejos. Los impuestos se aplicaron desde un inicio, siendo el primero el quinto real, los conquistados estaban obligados a entregar a la corona la quinta parte de los tesoros obtenidos, luego aparece la "Alca bala" una especie de impuesto a las ventas.

La república, al inicio del siglo xx, no contaba todavía con un sistema coherente de tributación. A partir de la tercera década es necesario resaltar la vigencia de la ley 7904 que rigió hasta 1968.

Desde la segunda mitad del siglo XX se incrementan las cargas directas e indirectas, con especial atención a regímenes especiales que inicialmente fueron de minería y de petróleo, para luego extenderse a la industria, selva, descentralización, pequeña empresa, etc.

Es así que se fue gestando desde el inicio de la República el actual sistema tributario del Perú<sup>15</sup>

## **2.10. TEORÍAS FILOSÓFICAS**

Al momento que señalamos de un análisis de los valores que persigue el derecho, en especial el derecho tributario, es necesario

---

<sup>15</sup>Yesenia del Carmen Trejo Cruz Doctora de Derecho Público de la Universidad Veracruz. México

observar el contenido intrínseco de las normas fiscales, o bien la filosofía de la juridicidad de los tributos, pues poco se habla de una filosofía del derecho fiscal, como ciencia que busca el razonar la ley justa para que satisfaga el propósito esencial de la misma, para lograr la convivencia humana en la relación existente entre el estado y los administrados<sup>16</sup>

## **2.11. TEORÍAS SOCIOLÓGICAS**

En el campo social la contribución del Tributo se hace en nombre del Estado, pero según Pareto, sólo es una ficción en cuyo nombre se imponen a los contribuyentes todos los gravámenes posibles y luego se gastan para cubrir no ya sus pretendidas necesidades sino los infinitos de las clase dominante.<sup>(17)</sup>

Que no es el Estado en sí el que gobierna y elige los gastos e ingresos públicos, sino las clase dominantes que imponen al llamado “Estado” sus intereses particulares, que es tan solo un instrumento de denominación de la clase gobernante, decisiones de la minoría gobernante, compuesta por individuos fuertes y dominadores, que orientan el poder e imponen su voluntad a la mayoría dominada.

## **2.12. TEORÍAS ECONÓMICAS**

El tributo como fin económico es uno de los elementos más importante que permite el equilibrio económico del Estado, brindándole los recursos necesarios y permitiendo así el cumplimiento de sus fines, en base a reglas básicas en el reparto o

---

<sup>16</sup>Rubén D. Sanabria Ortiz, Derecho Tributario E. Ilícito Tributario P.23

<sup>17</sup>Héctor Villegas, Curso de Finanzas , Derecho Financiero y Tributario T.I P.14

distribución de la carga tributaria y teniendo en cuenta la capacidad económica, esta debe adquirir el principio de igualdad, adecuándola al sistema de valores propios del Estado.

Si se cumple con la capacidad económica en base al tributo, se puede decir que la impresión del mismo está cumpliendo con el carácter contributivo.

## **2.13. FUENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

El concepto de “fuente jurídico” se circunscribe prácticamente a los modos de creación del derecho en el campo tributario, se trata de fuente de producción o, como dice MESSINEO, de manantiales de donde nace el derecho objetivo, en función de una jerarquía de fuentes de las normas <sup>(18)</sup> Exponemos a continuación el régimen de dichas fuentes requiriendo el orden jerárquico de las mismas<sup>19</sup>

### **2.13.1. La Constitución**

Es la primera de las fuentes del ordenamiento tributario es la constitución, esta como la Ley suprema de la nación, ya que como norma suprema del ordenamiento, condiciona los modos de creación de las restantes.

### **2.13.2. Los tratados internacionales**

Los tratados internacionales son las normas que están en segundo lugar de jerarquía dentro de la doctrina, “sus disposiciones solo

---

<sup>18</sup>Horacio A. García Belsunce, Derecho Tributario Tomo. I. P81,94

<sup>19</sup>Fernando Pérez Royo, Derecho financiero y tributario P.G. P. 55,56

podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de las normas generales del Derecho Internacional”

### **2.13.3. La Ley**

Dentro de la preeminencia o preferencia del Derecho Interno en el campo Tributario, es la Ley; la ley no puede ser derogada sino por otra ley, la única fuente de obligación en esta materia ES LA LEY, solo por mandato de esta pueden surgir las obligaciones tributarias<sup>20</sup>

### **2.13.4. Decretos – Leyes**

Son normas con rango de ley emanada del poder ejecutivo, sin que medie intervención o autorización previa de un congreso o parlamento.

Este tipo de norma puede estar contemplada en el propio ordenamiento jurídico, para ser dictadas en determinados casos, en virtud de razones de urgencia, que impiden por ejemplo, obtener la autorización para un decreto legislativo o la dictación de una Ley propiamente tal.

En el término ante citado, esta norma posee validez mientras este pendiente de plazo de convalidación, que va desde los 10 días en algunas legislaciones hasta cuarenta y cinco en otras. Una vez sometidas al poder legislativo éste puede ratificarlas, derogarlas o incluso modificarlas.

---

<sup>20</sup>Fernández Rodríguez, Torres Ramón. Las leyes orgánicas y el bloque de constitucionalidad civitas.

### **2.13.5. Decretos de Urgencia**

Son normas con rango y fuerza de ley por lo que se dicta medidas extraordinarias en materia económica y financiera, salvo en materia tributaria, se expide cuando así lo requiera el interés nacional y se fundamenta en la urgencia de normar situaciones extraordinarias e imprevisibles.

### **2.13.6. Reglamentos**

Los reglamentos, como norma de desarrollo y ejecución de las leyes, tienen espacio en el campo tributario. La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al jefe del Estado, al consejo de Ministros y al ministro de Hacienda, sin perjuicio de las facultades locales en relación con las ordenanzas de exacciones<sup>21</sup>

En los reglamentos, se trata de la potestad más importante en que la administración dicta normas de carácter general, implica en la participación del ordenamiento jurídico<sup>22</sup>

## **2.14. ORDENANZAS MUNICIPALES**

La ordenanzas de los tributos locales se encuentran disciplinadas en la ley reguladora de la hacienda local, que distingue dos supuestos.

Tributo cuya imposición es potestativa para las entidades locales, cuya imposición debe ser acompañada de la correspondiente ordenanza regulada de los elementos del tributo.

---

<sup>21</sup>Fernando Pérez Royo, Derecho financiero y tributario, 4 Ed. Madrid 1994 P. 63,66.

<sup>22</sup>Horacio A García Belsunce, Derecho Tributario T.I,VI. P.127

Impuestos obligatorios, pero con la posibilidad de la modificación de la cuantía, deberá aprobar una ordenanza conteniendo los elementos necesarios para la fijación de la cuantía<sup>(23)</sup>

## **2.15. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

Los principios del sistema tributario, son aquellos que se encargan de la graduación y protección jurisdiccional de los contribuyentes, con el fin de salvaguardar la drástica impresión, creada por quienes elaboran el sistema tributario, por lo que es necesario precisar algunos recaudos de lo que podría considerarse un sistema Tributario ideal.<sup>24</sup>

### **2.15.1. Justicia y equidad**

El conjunto de tributos deberá ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista horizontal, tratando igual a los iguales, como desde la perspectiva vertical, discriminando a los que más tienen en beneficio de los desfavorecidos.

### **2.15.2. Estabilidad**

Es necesario que el Sistema Tributario sea estable, procurando que sus elementos puedan mantenerse a lo largo del tiempo a pesar de la alteración en la ordenación de los objetivos sociales, por ejemplo por la existencia de cambio de gobierno.

---

<sup>23</sup>Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario, 4Ed. Madrid 1984 P.36,66

<sup>24</sup>Héctor B. Villegas, curso de finanzas, derecho financiero .Editorial Astrea, Buenos Aires 2002. P. 688

### **2.15.3. Neutralidad**

El Sistema de Tributos, analizando en su conjunto debe ser neutral desde el punto de vista económico, de tal manera que no debe dañar sino promover la eficacia de la economía y su crecimiento. Los Tributos carentes de neutralidad son denominados “distorsión”. Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos pueden ser utilizados como instrumento de política económica y coyuntural.

### **2.15.4. Suficiencia**

Implica que con su rendimiento se deberían poder solventar las funciones y servicios públicos necesarios para cubrir el mínimo de necesidades públicas que la población requiere del estado.

### **2.15.5. Elasticidad**

Significa la prioridad de sostener mayores recursos en caso de que crezcan las dificultades o necesidades sin que sea forzoso crear nuevos gravámenes.

### **2.15.6. Simplicidad**

Los tributos deben ser comprensibles y sencillos de aplicar, tanto por la parte de la administración como de los contribuyentes.

### **2.15.7. Certeza**

El anterior recaudo solamente se logra si el sistema está compuesto por normas precisas y claras, lo cual requiere que dichos

dispositivos sean instrumentalmente mediante el empleo de una correcta técnica jurídica.

## **2.16. PODER TRIBUTARIO Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Poder Tributario.- “El Poder Tributario” que significa “potestad de instituir tributos” constituye una expresión omnicomprendiva de la competencia legislativa o fuente de derecho, de una serie de potestades normativas de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales de revisión de actos administrativos de contenido tributario<sup>25</sup>

El poder, que es una realidad social, es asimismo ingrediente connatural a la política. Por tradición se ha considerado que la potestad para establecer tributos juntos con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra constituye la expresión más genuina de soberanía política.

La concepción del poder tributario como un poder singular limita el derecho a la creación, por la norma, de derecho o deberes directamente vinculantes para el ciudadano, colocando al estado en una situación prevalente, en su calidad de fuente de todo derecho.

---

<sup>25</sup>Horacio A. García Belsunce, Derecho Tributario , T.I.V.I.P1

## **2.17. OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

### **2.17.1. Definición**

Son obligaciones de los contribuyentes, cumplir con la ejecución pecuniaria de un tributo, que de otro modo viene hacer aquella obligación patrimonial, establecida por Ley.

Como se puede observar, la obligatoriedad tiene una relación jurídica Estado – Particular que tiene un único objeto: la prestación de dar una suma de dinero al Estado<sup>26</sup>

### **2.17.2. Derecho Constitucional y Tributario**

Se ha denominado derecho constitucional tributario al conjunto de normas que disciplinan el poder fiscal, determinando las facultades y garantías para su aplicación

El derecho constitucional Tributario determina en consecuencia el mismo en el que deben normarse determinados actos de la actividad impositiva pues sus normas establecen taxativamente principios tributarios .Así constituiría objeto de este sector, el estudio del poder o potestad tributaria, potestad delegada (Art. 74 Const.) sus límites, el control jurisdiccional (Art.139 Const.), relacionados con las garantías constitucionales, los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad y certeza Y el principio de economía en la recaudación, etc.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup>Elizabeth Nima Nima, fiscalización Tributaria, enfoque legal T.I. P.201

<sup>27</sup>Rubén D. Sombría Ortiz, Derecho Tributario E. Ilícitos tributarios P. 147,148

## **2.18. EL PODER TRIBUTARIO O POTESTAD TRIBUTARIA**

En la doctrina tradicional el concepto del poder tributario o de soberanía tributaria, venia considerando como el fundamento o justificación del tributo, institución que se considera asentada en la posición de su primacía inherente a la propia existente del Estado. Pero no se puede hablar tampoco de un poder tributario originario, inherente al Estado por su simple existencia. El poder tributario, como los restantes poderes o potestades públicos, existe jurídicamente solo con virtud de la constitución y dentro de los límites establecidos en ésta.<sup>28</sup>

## **2.19. TIPOS DE PODER TRIBUTARIO**

En el análisis de los tipos de poder Tributario debemos hacer referencia en primer término a la clasificación propuesta por Micheli en Italia y seguida por Pérez de Ayala y Gonzales García en España.

## **2.20. POTESTAD. TRIBUTARIA NORMATIVA**

Es el poder de emanar normas tributarias, manifestación del Poder Legislativo y expresión de la Soberanía.

Es la facultad imaginaria de establecer tributos, exclusiva del Estado y objetiva a través del poder Legislativo. En nuestro medio también está objetivada por el Poder Ejecutivo. Esta última delegación es cuestionada en la doctrina por Augusto Parra Muñoz profesor de Derecho Económico en la Universidad de Concepción (Chile) quien

---

<sup>28</sup>Fernando Pérez Royo, Derecho financiero y Tributario parte general, Madrid 1991 P. 46

señala no es conveniente la delegación de facultades en cuanto al ejercicio tributario, pues en la creación de Tributo debe asegurarse la debida expresión de la comunidad que, como demuestra la experiencia, no se consigue sino a través del proceso normal de generación de la Ley.

Cosa distinta es que las leyes que crean tributos confieran al jefe del ejecutivo facultades tales como las de aumentar o disminuir tasas aun la de suspender temporalmente la aplicación de un determinado tributo, especialmente para que pueda hacer frente a exigencias coyunturales y aseguran el cumplimiento de la función extra fiscal de los impuestos<sup>29</sup>

## **2.21. PODER ORIGINARIO Y DERIVADO**

### **2.21.1. Poder Originario**

Se dice que un poder tributario es originario porque surge con el propio Estado, al cual la constitución le confiere la función legislativa primaria objetiva a través del poder legislativo, expresión de su soberanía. Sin embargo en el Perú este poder originario, propio del Estado, puede ser proclamado no sólo por el poder legislativo (cuando se habla de ley), sino también por el poder ejecutivo a través de un derecho legislativo, previa delegación de facultades.

De igual forma el ejecutivo mantiene un poder originario, ahora limitado, en lo que respecta a la regulación de tarifas arancelarias (constitución Art. 118, Inc.20) mas ya no en la emisión de normas

---

<sup>29</sup>Parra Muñoz, Augusto, Límites del Poder Tributario P.184

tributarias en caso de emergencia (constitución Art.74). Sobre el carácter originario del poder tributario, expresa nuestra carta Magna, completando la referencia anterior, lo siguiente:

Art. 74 “Los tributos se crean , modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley (poder Legislativo) o decreto legislativo (poder ejecutivo), en caso de delegación de facultades, salvo los Aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo. Sin embargo en párrafo aparte se puntualiza” los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria”.

### **2.21.2. Poder Tributario Derivado**

El poder tributario es derivado cuando el ente territorial posee poder tributario, pero limitado por la propia autorización expresa del Estado, ente público con Poder originario. En nuestro país esta situación se ha regulado para los Municipios (constitución Art: 74 y 192; inc. 3) y para las regiones (Const. Art. 197,). En esta clase de poder la limitación ocurre a través de una ley (orgánica o regional) emitida por el poder Legislativo, expresión, en último término, de la soberanía del Estado. Lo que produce a colocar el poder Tributario de tales entes como “derivado” en sentido técnico, del de Estado y delegado por este a aquellos entes.<sup>(30)</sup>

## **2.22. EL PODER TRIBUTARIO Y LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA**

Como expresamos nuestra constitución regula dos tipos de poder, uno originario propio del Estado y otro delegado o derivado del

---

<sup>30</sup> Michelle Gian, Antonio. Premisas para una teoría de la potestad de imposición, Roma P. 48

mismo. Como ya hemos visto el Art. 74 de la constitución Peruana expresa un poder de tipo originario de la siguiente manera:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por la ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas los cuales se regulan mediante decreto supremo”

La constitución de 1993 considera que los municipios y regiones tienen un poder delegado y lo hace circunscribir a una ley como la ley orgánica de Municipalidades (Ley N° 23853 y modificatorias Ley N°23854 y Ley N°26011).

En el ámbito Regional, la promulgación de la Constitución de 1993 ha dejado sin efecto la regionalización ya implementada, La nueva regulación normativa de la regiones, sus bienes y rentas propias se establecen por la Ley orgánica (Const. Art. 198)

## **2.23. CARACTERÍSTICA DEL PODER TRIBUTARIO**

Los caracteres esenciales del Poder Tributario son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable, especial jurisdiccional, indelegable y Legal.

### **2.23.1. Abstracto**

El poder Tributario es esencialmente abstracto ya que existe antes de su ejecución. Se trata de una cualidad ideal derivada de la soberanía estatal. Algunos autores (Alessi- StamMati, Coci Vera) precisan que esta se debe materializar en un sujeto, hablando de este último caso de un poder Tributario concreto. Consideraciones

por Giuliani Fonrouge que se confunden los planos de análisis, pues el último no es sino la ejecución del primero.

### **2.23.2. Permanente**

Si bien el Poder Tributario no es eterno sí es permanente, dicho en otras palabras subsistirá mientras superviva el Estado.

Algunos autores (Vgr. Amoros) hablan de carácter imprescriptible del Poder Tributario, esto no nos debe llevar a confusión ya que la prescriptibilidad como institución en el ámbito Tributario surge por la posibilidad de permanencia del Poder Tributario. El propio Amoros señala al respecto lo siguientes “Cuando la Ley Tributaria habla de prescripción se refiere no al Poder Tributario, sino a los derechos y acciones que la Ley emana del Poder Tributario establece a favor de la Hacienda Pública”<sup>(31)</sup>

### **2.23.3. Irrenunciable**

El Estado no puede renunciar a la Potestad Tributaria esencial para su subsistencia, lo cual no obsta a que se puede obtener de ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento, social, cultural o de otra índole.<sup>(32)</sup>

### **2.23.4. Especial y Jurisdiccional**

El Poder Tributario necesariamente debe ejercerse dentro de un país o territorio y sólo en él. El ámbito de aplicación Tributaria es el ámbito Territorial físico;

Para Narciso Amorós este carácter es el de Territorialidad y tiene las siguientes características:

---

<sup>31</sup> Amoros Rica, Narciso, Derecho Tributario. Ed, Derecho financiero, Madrid, 1970 P.167

<sup>32</sup> Amoros Rica, Narciso, Derecho Tributario. Ed, Derecho financiero, Madrid, 1970 P.167

A. La sujeción de todas las personas residentes con independencia de su nacionalidad, siempre que se dé la circunstancia de que el presupuesto de hecho de cada Tributo, se realice dentro de las fronteras o de los límites territoriales donde se ejerce este Poder Tributario.

B. La no sujeción del súbdito no residente, salvo en los supuestos de hecho

## **2.24. TRIBUTARIO SITUADO O REALIZADO EN EL TERRITORIO.**

### **2.24.1. Indelegable**

El Poder Tributario correspondiente al Estado y no admite delegación a terceros. Posteriormente, será el Estado a través de sus órganos (Poderes) el que decidirá a quien deriva (siempre mediante una Ley)

### **2.24.2. Legal.**

El Poder Tributario se encuentra plasmado en la Ley siendo limitado y racionalizado por ella. Sin este principio que objetiva el Poder Tributario y que tiene base constitucional (Art. 74°), se torcería la finalidad de un Poder Tributario racional y no sería sino una extorsión arbitraria del Poder Público. Aunque no siempre lo legal es lo justo. Es conveniente para superar dicho problema apertrechar debidamente "limitaciones constitucionales al Poder Tributario"<sup>(33)</sup>

---

<sup>33</sup>Rubén D. Sanabria Ortiz, Derecho Tributario E. Ilícitos Tributarios P.357.

## **2.25. LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO**

El Poder del Estado no es absoluto y en el campo Tributario se ve limitado por los principios jurídicos de la Tributación y por el fenómeno de la doble imposición.

### **2.25.1. Principios jurídicos de la Tributación**

Los principios jurídicos que limitan el poder Tributario son fuerzas rectoras que desean ver consagradas al máximo nivel jurídico y deben, por lo mismo, estar consignadas expresamente tanto en la constitución como en el código tributario. De no ser así no existiría ninguna distinción entre Tributos y extorsiones.

## **2.26. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES**

### **2.26.1. EL Derecho Constitucional Tributario**

Podemos dar esta denominación a la parte del Derecho Constitucional General que contiene las normas que se abocan a disciplinar la soberanía del Estado en la actividad Tributaria.<sup>(34)</sup>

En la doctrina Tributaria, Sergio de la Garza expresa que el Derecho Tributario Constitucional es el conjunto de "Normas (que) determinan quien ejerce el poder de imperio en materia Tributaria y dentro de que límites temporales y espaciales se ejerce".<sup>(35)</sup>

Por su parte Dino Jarach señala que "El Derecho Tributario Constitucional es en esencia Derecho Constitucional del cual se

---

<sup>34</sup>Rubén D. Sanabria Ortiz, Derecho Tributario E. Ilícitos Tributarios P. 358.

<sup>35</sup>De la Garza, Sergio, Derecho financiero mexicano. Ed. ..., México,1976, P. L12

califican como Tributaristas las normas y principios que a los Tributos se refiere.”<sup>(36)</sup>

## **2.27. JUSTIFICACIÓN Y SENTIDO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

El Estado al ser poseedor originario del Poder Tributario puede establecer los Tributos que desee y sobre la materia que considera conveniente. Esta probabilidad de ejercicio del Poder Tributario deviene de su gran amplitud, más no, de su proyección ilimitada, porque de serlo así sería un Poder descontrolado y por lo mismo sin legitimidad. La limitación al Poder Tributario permite que éste se presente ante la comunidad como un poder racionalizado, dicha racionalización lo otorgan los principio Tributarios.

## **2.28. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

### **2.28.1. Principios Tributarios Clásicos**

Según Adam Smith que fue un economista Ingles quien en su libro “Wealth of Naations” (La riqueza de las naciones), publico en 1789, formuló los primeros cuatro grandes principios de la Tributación que continúan inspirando las legislaciones modernas.

### **2.28.2. Principio de Justicia**

Según Adam Smith “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercano posible a sus respectivas capacidades; protección del Estado. De la

---

<sup>36</sup>Jarach, Dino. El hecho imponible, Ed. Abeledo Periot, Buenos Aires, 1971, P. VII.

observancia o menos precio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en los impuestos.<sup>(37)</sup>

El principio de justicia, inspiró las constituciones modernas en lo referente a la regulación en materia económica.

Lo esencial en este principio es el criterio que los impuestos deben ser justos y equitativos. Sin embargo como bien señala Flores Zavala el concepto de justicia al ser un concepto filosófico variara de época en época.

El principio de justicia se divide en dos de sus principios: el de generalidad y el de uniformidad.

**a) Principio de Generalidad.-** Este principio exige que todos los miembros de un estado paguen sus impuestos. En el Perú se está haciendo un enorme esfuerzo para que este principio adquiera vigencia y se aplique en toda su plenitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT se ha tecnificado, su personal ha sido capacitado y es muy bien remunerado han establecido sistemas de cruce de informaciones para detectar a los evasores.

**b) Principio de Uniformidad.-** Este principio plantea que todos somos iguales frente al impuesto. La igualdad jurídica implica desigualdad contributiva, pues para el que tenga mayor capacidad contributiva, la aportación deberá ser mayor. Flores Zabala basándose en el principio del "Mínimo sacrífico" enunciado por John Stuart Mill plantea que cada miembro del Estado debe contribuir a

---

<sup>37</sup>Smith, Adam. La Riqueza de las Naciones, Madrid, 1956,P. 684.

los gastos, pero su sacrificio debe ser el menor posible; el Estado por tanto no puede excederse con impuesto para cubrir su presupuesto.<sup>(38)</sup>

### **2.28.3. Principio de certidumbre.**

Adam Smith señala que "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuestos se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta."<sup>(39)</sup>

## **2.29. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS TRADICIONALES**

### **2.29.1. Principio de Legalidad.**

Lo que da origen a la legalidad de un tributo es la Ley, que es la que nos obliga a pagarlo, con la Ley nace la obligación de cada contribuyente a sus derechos y limitaciones de los mismos y que más importante es acudir al Derecho constitucional Tributario que en función a este principio garantiza los derechos del Contribuyente y del mismo modo garantiza la preexistencia de los Tributos que van a ser considerados como imponibles.

El que defiende el principio de legalidad, generalmente va ser el contribuyente que a la vez es sujeto pasivo, que según señala Villegas, lo hace en las circunstancias siguientes:

---

<sup>38</sup>Flores Zavala. Elementos de finanzas Públicas mexicanas, P.134

<sup>39</sup>Smith, Adam. La Riqueza de las naciones ,Madrid, 1956.P684

Cuando se pretenda recurrir a bases imposables ajenas a los que determina la Ley.

O se creen administrativamente infracciones o sanciones en materia Tributaria, no establecidas por Ley.<sup>(40)</sup>

### **2.29.2. Principio de Igualdad**

Conlleva al trato igualitario que deben recibir los contribuyentes frente al mismo hecho imponible, que se tenga en cuenta las posibilidades económicas de cada contribuyente, que se trata igual con igual, que viene a hacer que quien tiene más, pague más, estableciendo categorías y condicionadas a que sean decisiones razonables.

El principio de igualdad se encuentra expresado en el art. 74 segundo párrafo de la constitución política de 1993, irradiando desde este nivel toda la legislación tributaria.

### **2.29.3. Principio de Publicidad**

La publicidad como principio, es que debe ser conocida por todos los contribuyentes, lo que exige la publicidad es que no pueden, ni debe existir información soterrada u oculta.

## **2.30. EVITAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (TRIBUTARIA)**

Se trata de una limitación necesaria y autogenerada por los Estados en el orden internacional.

Según expresa Hensel "ocurre una doble (o múltiple) imposición internacional cuando varios titulares independientes del Poder

---

<sup>40</sup>Xavier, Alberto. *Os principios da legalidade e da tipicidade da tributação*; en Valdés Costa, Principio de Legalidad, El Sistema Uruguayo ante el Derecho Comparado.P.20

Tributario (Sujetos de la imposición) en especial varios Estados independientes, afectan al mismo obligado por el mismo objeto con relación al mismo periodo de tiempo, con un impuesto de la misma especie”<sup>(41)</sup>

## **2.31. EL ESTADO Y EL INCUMPLIMIENTO DE SUS FINES**

### **2.31.1. El Estado Tributario**

El Estado basado en ciertas normas del Derecho quienes le permiten ejercer su poder Tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que le van a permitir cumplir con los compromisos que tiene en diferentes campos o área del sector público, basado siempre en el bien común de los ciudadanos.

El Estado mediante la adquisición del tributo, tributo que es adquirido por determinación de la Ley, estos Tributos deben ser exigidos por el Estado y al mismo tiempo dar cumplimientos con las exigencias que tiene ante los compromisos de las cargas públicas, como salud, educación, seguridad. Etc.

### **2.31.2. Incumplimiento de sus fines.**

El primer factor que hace que el Estado no pueda cumplir con su fin categórico de una buena económica es el desbalance estatal con respecto a los gastos versus ingresos, es decir los gastos efectuados por el Estado, son siempre mayores que los ingresos.

Para que el Estado cumpla con sus fines de los cuales está en la obligación de hacerlo, es que sus órganos administradores de la Tributación, cumplan con sus objetivos exigidos y que día a día sean

---

<sup>41</sup>Hensel Alberto. Diritto Tributario, Ed. Giuthe. 1956, P.33

más eficaces; como en el caso de las instituciones recaudadoras como son la (SUNAT) y (ADUANAS).

### **2.32. DESATENCIÓN DE LAS NECESIDADES SOCIALES**

El primer Agente activo de la desatención de las necesidades sociales viene hacer el hombre, así como está facultado para exigir el respeto y el cumplimiento de sus derechos; también debe tomar conciencia que tiene que participar activamente en el futuro de su sociedad y del país. Dicha participación es cumplir con responsabilidad su aporte tributario.

El segundo agente activo en la desatención de las necesidades sociales es el Estado, que si no brinda una buena calidad de servicios, servicios que correspondan a las necesidades de la población, el Estado se estaría convirtiendo en el ente responsable de la mal administración y aplicación del Sistema Tributario.

También debe tener en cuenta los derechos y garantías de los Tributantes o contribuyentes, que sean tratados con justicia, de lo contrario tendrán una actitud de resistencia al pago del Tributo y producirse un rechazo social.<sup>(42)</sup>

### **2.33. LEY GENERAL DEL PRESUPUESTO**

Todo presupuesto está creado mediante una ley, que es la que regula el ordenamiento jurídico del gasto público y el control del mismo.

---

<sup>42</sup> Acciones para promover la aceptación de los artículos en una sociedad democrática, XXXIII Asamblea General del CIATY, 3 al 6 de Mayo 1999 - España

En el presupuesto se origina equitativamente los recursos públicos, su programación y ejecución responden a los criterios de eficiencias de necesidades sociales básicas y de descentralización. Corresponden a las respectivas circunscripciones, conforme a Ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon.

El Art. 77 de la Constitución Política del Estado del 93, dice: La administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el congreso. La estructura del presupuesto del sector público contiene dos secciones: gobierno central e instancias descentralizadas.

### **2.33.1. Función y Significado del Presupuesto**

El presupuesto es en primer lugar, un instrumento de racionalización y organización de la actividad financiera y en general, de la actuación económica del sector público.

El presupuesto está sometido a reglas y criterios imperativos en su actuación, desarrolla efectos precisos en cuanto a la realización de gastos públicos, los cuales deben estar autorizados en el presupuesto, que señala, al propio tiempo, los límites de dichos gastos.<sup>(43)</sup>

De otro modo podemos decir que el presupuesto es el acto a través del cual el parlamento establece la cifra máxima que la

---

<sup>43</sup> Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario parte general. Ed. Cuarta. Editorial Civitas, S.A. Madrid España – Pág. 314.

administración está autorizada a gastar durante el ejercicio, direccionada a diferentes atenciones o líneas de gasto y acompañada de la previsión de los ingresos que se espera obtener mediante la aplicación de las leyes tributarias y los concernientes a ingresos públicos.

### **2.33.2. Contenido de la Ley de Presupuestos**

Dentro de la Ley de Presupuestos se debe distinguir un contenido complejo: Por un lado, los estados de gastos e ingresos y por otro, el articulado de la ley, que contiene normas de variada materia.

Pero lo más fundamental es que, en el presupuesto existe un “núcleo indisponible”, integrado por los estados de gastos e ingresos. De acuerdo con esto, el presupuesto no puede ser admitido como vehículo para cualquier tipo de normas; sino únicamente con aquellas “relacionadas directamente bien con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos”.

### **2.33.3. Control del Presupuesto**

La idea del control es inseparable del propio concepto de presupuesto. La concepción del régimen presupuestario se haya presidida por la preocupación de que la actuación del ejecutivo se halle sometida, en relación a sus repercusiones financieras, al control y vigilancia del legislativo.

Desde el punto de vista de la relación entre quien realizó el control y el sujeto sometido al mismo (la Administración) se distingue entre el control externo y el control interno. El primero se desarrolla fundamentalmente por un órgano administrativo, cuya cabeza se

encuentra designado por el Estado, que es el interventor general, pero goza de autonomía administrativa, funcional, económica y financiera, como es la Contraloría General de la República, quien tiene la misión de dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental y el ámbito de control externo que es básicamente un control de naturaleza política, en el caso de las intervención congresal.

#### **2.33.4. Estructura normal que contiene todo Presupuesto del Estado**

El presupuesto contiene el total de ingresos y gastos contemplados para el correspondiente año fiscal. La estructura del presupuesto muestra todos los ingresos y gastos del sector público, se considera como ingreso toda operación que sirve como mecanismo de funcionamiento y como gasto toda transacción que implica un uso de esos fondos, el presupuesto debe estar equilibrado entre sus ingresos y egresos y está prohibido autorizar un gasto sin el financiamiento correspondiente.

### **2.34. INCIDENCIAS SOCIALES**

#### **2.34.1. La Pobreza**

La pobreza es una de las causas más impactantes en nuestro país, originadas por la desatención del Estado con sus habitantes de diferentes regiones del país, sobre todo en las regiones más alejadas y en especial las que están ubicadas en las partes andinas del país.

Según las últimas estadísticas del Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) la pobreza monetaria en el país se redujo a 23.9 % en el año 2013, pero sube en ocho regiones y una de las más afectadas es la región de Cajamarca, convirtiéndose en el departamento más pobre del país con el 52.2 % de su población en situación de pobreza. Como podemos darnos cuenta este es un ejemplo de la mala calidad de servicios que brinda el Estado, ese Estado que está representado por una autoridad que no cumple con la función que le encomendó el pueblo.

De acuerdo a un informe técnico, sobre la evolución de la pobreza monetaria 2009 -2013, la mayor pobreza en el Perú se ubica en las regiones de Cajamarca, Ayacucho y Amazonas.

#### **2.34.2. Concepto de Pobreza.**

De manera general, se dice que la pobreza es la falta de ingresos monetarios suficientes y para solventar sus necesidades primordiales de primera necesidad, en que trae como consecuencia la carencia material y económica de los sujetos, trayendo consigo privaciones fundamentales en el individuo, como derecho a la educación salud, alimentación y sociales, factores que conducen a la exclusión y a la inseguridad.

Así mismo se dice que la pobreza “va más allá de la carencia de ingresos”, pues los pobres están privados no solo de ingresos y recursos, sino también de oportunidades.

A la pobreza la han subdividido en dos categorías, según expertos.

Pobreza crítica y pobreza extrema: la pobreza crítica se determina en base al costo total de la canasta de consumo, que incluye gastos de alimentación, vivienda, salud, vestidos y otros; la pobreza extrema, consideran sólo los gastos de alimentación.

Por este motivo es que se han implementado programas sociales que buscan aliviar la pobreza, sobre todo la extrema, que mayormente se ubica en el sector rural, debido a que la agricultura tradicional es insuficiente en el ámbito de producción, lo poco que produce es para el autoconsumo y monetariamente es productivo.

Pero los programas sociales han traído resultados en muchos casos adversos a la comunidad netamente agrícola. con los programas sociales los individuos que se dedicaban a la agricultura ya no trabajan la tierra, ahora solamente reciben la ayuda social y la invierten en productos industrializados, quedando los campos agrícolas abandonados y emigrando del campo a la ciudad.

#### **Gráfico N° 04**

**Según el NEI la pobreza se incrementó en ocho regiones del Perú en el 2013 Incidencia cuadro de pobreza monetaria por grupos de departamentos 2012 -2013.**

### **2.34.3. El Analfabetismo**

El Analfabetismo para algunos analistas es la incapacidad de leer y escribir que se debe generalmente a la falta de aprendizaje.

En cambio para otros el analfabetismo es no poder leer, ni escribir, que es lo aceptable y correcto, la persona analfabeta nunca entro a una aula escolarizada y por ende no conoce lo que es una vocal, motivo que le da lugar a que no sabe ni escribir su nombre y apellidos, pero si la mayoría sabe contar, aun no conociendo los números.

Hoy en día muchos países con muchos analfabetos han puesto en marcha efectivos proyectos de erradicación del analfabetismo con sistemas que han demostrado alta efectividad.

Por ejemplo en el Perú está llevándose a cabo una intensa capacitación, con el fin de poder llegar a la gente de los pueblos más distantes por medio de programas sociales, como en el caso del programa social juntos.

El programa Juntos tiene por finalidad la reducción de la pobreza y evitar que los hijos sigan viviendo en pobreza y el propósito es formar capital humano en los hogares en situaciones de pobreza extrema, mediante la entrega de incentivos para el acceso y uso de servicios de salud, nutrición y educación. Dicho incentivo está condicionado a que los hogares en extrema pobreza con niños, niñas y adolescentes hasta 19 años, cumplan con el compromiso de llevar a sus hijos al colegio y a la posta médica, de las comunidades y centros poblados de los distritos.

El programa Juntos fue creado por la Ley N°29792- Ley de creación, organización y funciones del ministerio de Desarrollo e Inclusión Social – MIDIS, el programa Nacional de Apoyo Directo a los más pobres.

Este programa de la inclusión Social de Apoyo directo a los más pobres, es con la finalidad de desterrar la condición de inequidad que imposibilita a las personas en condición de analfabetas acceder a las oportunidades que les ofrece la sociedad.

El punto más álgido del analfabetismo se asocia a realidades socioeconómicas, como es el caso de infinidad de comunidades étnicas, comunidades andinas, que son comunidades con latitudes de más de 4,000 metros sobre el nivel del mar, causas suficientes de pretexto del profesorado para no aceptar laborar en esas regiones del país y por ende los niños o personas en general no tuvieron acceso a la escuela, sin perjuicio a la baja calidad y metodología de enseñanza.

#### **2.34.4. Magnitud del Analfabetismo.**

Según los resultados de la Encuesta Nacional de Hogares del 2011, el 7,1 % de la población de 15 y más años de edad no sabe leer ni escribir. Habiéndose reducido en 3,6 % el fenómeno, en relación con el año 2001, que afectó al 10,7 % de la población de 15 a más años de edad. De acuerdo al área de donde residen las poblaciones, el *analfabetismo* es de mayor proporción en las áreas rurales, mientras que en el área urbana es de 4,0% de la población, en el área rural es del 17,4% de la población afectada por el analfabetismo.

De acuerdo a las regiones naturales, la región de la sierra con el 12,7% de tasa más elevada del analfabetismo, siendo tres veces mayor que la región de la costa (3,9%) y casi dos veces mayor que los que residan en la selva.

En el periodo del 2001 -2011, la tasa del analfabetismo ha disminuido en todos los ámbitos geográficos, habiendo reducido en **mayor porcentaje en la sierra (6,5%), en la selva (3,3 %) y en la costa (1,5%).**<sup>(44)</sup>

**Tabla N°01**

**PERÚ: TASA DE ANALFABETISMO DE LA POBLACIÓN DE 15 Y MÁS AÑOS DE EDAD,  
SEGÚN ÁMBITO GEOGRÁFICO, 2001-2011**

(Porcentaje del total de población de 15 y más años de edad de cada ámbito)

Ámbito geográfico	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Total	10,7	10,6	10,8	10,1	9,6	9,2	8,5	8,2	7,6	7,4	7,1
Lima Metropolitana 1/	3,0	3,1	3,0	3,5	3,3	3,3	3,1	3,3	3,0	2,9	2,8
Reslo país	14,1	14,0	14,3	13,2	12,6	11,9	11,0	10,6	9,9	9,6	9,2
Área de residencia											
Urbana	5,4	5,3	5,4	5,3	5,2	5,1	4,6	4,5	4,2	4,0	4,0
Rural	23,3	23,8	24,4	22,7	21,7	20,7	19,7	19,5	18,3	18,3	17,4
Región natural											
Costa	5,4	5,2	5,4	5,4	5,0	4,9	4,7	4,5	4,1	4,2	3,9
Sierra	19,2	19,6	19,8	18,4	17,6	16,3	14,6	14,5	13,6	13,3	12,7
Selva	11,0	10,6	10,5	9,6	9,5	9,9	9,7	9,0	8,2	7,4	7,7

1/ Comprende: Provincia de Lima y Provincia Constitucional del Callao.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática - Encuesta Nacional de Hogares.

(Porcentaje de total de población de 15 y más años de edad de cada ámbito)

### 2.35. ENFERMEDADES ENDÉMICAS

Las enfermedades endémicas son aquellas enfermedades infecciosas que afectan de forma permanente o en determinados

<sup>44</sup> Perú: indicadores de Educación por departamento 2001- 2011

periodos a una región; se entiende por endémica una enfermedad que persiste durante un tiempo determinado en un lugar concreto y que afecta o puede afectar a un número importante de personas.<sup>(45)</sup>

Las enfermedades endémicas más frecuentes son:

- Cáncer cervico uterino
- Carhunco
- Cisticercosis
- Cólera
- Chagas
- Dengue
- Paludismo

Las enfermedades endémicas se reproducen de diferentes formas, unas por los cambios que experimentan los tejidos, apareciendo células malignas y que la persona mayormente no se entera, por falta de prevención y otras las adquirimos por medio de la ingesta de alimentos o al consumir agua contaminada o manos sucias o incluso por la presencia e moscas.

Estas enfermedades endémicas en nuestro medio o mejor dicho en el Perú se desarrollan con mayor frecuencia de acuerdo con la zona climática, problema biogeográficos, como es el caso del paludismo, se reproduce en los valles de hasta 2500 msnm.

---

<sup>45</sup>Número especial: 90 Aniversario "Anales de la Facultad de Medicina"

### **2.35.1. Delincuencia**

En la actualidad nos encontramos en un ambiente muy preocupante debido a la proliferación de la delincuencia, siendo Lima una de las ciudades con más riesgo y peligro por parte de este flagelo.

El Estado no le ha dado mucha importancia a este tipo de problemas y ha dejado que poco a poco vaya creciendo y que en este momento resulta inviable e imposible la eliminación de dicho mal endémico para la sociedad.

Este problema se origina por la falta de factores socio culturales y socioeconómicos, en el primero se ha perdido la autoridad paternal y maternal, el cabeza de familia ha decaído en el rol de ser el guía, el direccionador, el controlador de la familia, en muchos casos presionado por la misma sociedad, como es el caso de los medios de comunicación y hasta por la propia Ley, en que al hijo no se le toca ni con el pétalo de una flor, confundiendo el niño, adolescente y joven su deber de cumplir órdenes y a guardar obediencia a sus padres, con el pretexto de los derechos del niño y del adolescente.

Las políticas públicas no han funcionado correctamente como verdaderas respuestas que el Estado formula frente a las necesidades de los ciudadanos. En los últimos años, el problema principal de la región ha sido la delincuencia, la violencia y el pandillaje, en el año 2011, 20 % de los ciudadanos percibe a la delincuencia como el problema más importante en el país, el 40% de los hogares peruanos, unos de sus miembros ha sido víctima de un

delito, La consecuencia de todo ello es que, para el 86% de los encuestados, la delincuencia ha aumentado.<sup>(46)</sup>

En este ámbito de transgresión, el Estado deberá tomar las medidas idóneas y necesarias para estabilizar de modo suficiente la interacción social.

El Perú, con la dación de la Ley N°29807, se ha sumado al diseño de una política criminal, como política pública, para hacer frente a la criminalidad.

Pero la dación de esta Ley N° 29807, no es suficiente para frenar la criminalidad, hay de por medio un fenómeno incontrolable como es la demografía creciente de la población en todo el territorio peruano, consecuente de una migración a las ciudades, sobretudo costeñas, dando origen a la superpoblación y poca oportunidad de trabajo, mano de obra barata y de mucha escases, proliferándose la delincuencia. Según el (INEI) la migración interna es un fenómeno de no reciente data. Por ejemplo, en 1940 el 65% de la población se concentraba en la sierra; el 28.3 % en la costa; y un 6.7% en la selva. Seis décadas después, la población censada arroja una evolución inversa, ahora el 54.6% radica en la costa debido a las migraciones y un 32% en la sierra y un 13.4% en la selva experimentando un crecimiento.<sup>(47)</sup>

Pues todos estos factores son importantes en la formulación de una política criminal, siempre tomando en cuenta la diversidad social, y que el Estado tenga presencia en esta diversidad y no tomando

---

<sup>46</sup>Lagos Martha y Dammert, Lucía "LA Regularidad Ciudadana, Concepción Lexinoamericana 2012 P. 24."

<sup>47</sup>Fuente: Instituto Nacional de estadística e informativa (INEI)

políticas de carácter general, no diferenciándose las necesidades que son distintas una de la otra.

## **2.36. DEFICIENCIAS EN EL SECTOR PÚBLICO**

### **2.36.1. La Corrupción**

**Corrupción política.-** se define como el mal uso y abuso del poder público, aprovechando por los funcionarios públicos que son elegidos o nombrados, se dedican al aprovechado de los recursos del Estado.

La corrupción se desarrolla en todos los niveles o status sociales, desde las esferas más altas del gobierno, hasta la última de rango inferior que aprovecha la mínima oportunidad que se le presenta.

#### **Configuración del delito de corrupción.**

La Legislación peruana actual se ajusta a estos conceptos que enmarcan la corrupción en la esfera de lo público, del Estado. De esta manera se entiende como corrupción la conducta que se desvía de los deberes formales del cargo público para obtener ventajas privadas, ganancias o status o aquella que infringe las normas que prohíben el ejercicio de determinados tipos de influencia privada.<sup>(48)</sup>

#### **Actos Corruptos- Tipología de la Corrupción.**

La Legislación peruana e internacional define una variedad de conductas como corrupción, de acuerdo a las modalidades y manifestaciones, entre ellas tenemos. Ejemplos:

#### **Cohecho Propio:**

---

<sup>48</sup>Tomado de la propuesta plan nacional d lucha contra la corrupción concepto basado en la ley Diario el Peruano 28 de julio del 2006

Es el otorgamiento de un beneficio (dinero, promesa, etc.) para que un funcionario o empleado público o privado viole y/o incumpla su obligación.

Ejemplo: Alcalde que entrega una coima al auditor de la contraloría general de la República para que la evaluación de su gestión sea positiva, pese a las diversas denuncias de sobrevaloración de costos en sus obras.

### **Cohecho Impropio:**

Es el otorgamiento de un beneficio (dinero, promesa, etc.) para que un funcionario o un empleado público o privado cumpla con su obligación eje: Ciudadano que solicita su pasaporte en la oficina de migraciones porque tiene que salir de viaje urgentemente, entrega una coima a la funcionaria responsable, para que agilice su trámite.

### **Fraude**

Conducta por lo que se busca el enriquecimiento, beneficio político o de posición social a través del engaño y en perjuicio de otros etc.

**Una mirada al panorama local: La corrupción en la década de los 90.** A partir del 5 de Abril de 1992, cuando Alberto Fujimori Fujimori propicio un autogolpe en alianza con las fuerzas armadas; disolviendo el congreso de la República y las asambleas regionales y paulatinamente el poder judicial y el tribunal constitucional.

Con el autogolpe legitimó y legalizó un gobierno híper presidencialista, autoritario, y proclive o cultivar el secreto entre integrantes de la cúpula gobernante; creando las bases para la

organización de una red corrupta, organizada desde el centro mismo del poder político.

Gráfico N°05



### 2.36.2. El Nepotismo

Se trata de las preferencias que se otorgan a parientes para que obtengan beneficios o empleos públicos.

Ejm. Ministros que al asumir el cargo contrata a su cuñado como administrador en el programa "A trabajar Urbano" a su hermano como gerente en PROVIAS, etc.

### 2.36.3. Realización de Actos Delictivos

Los actos delictivos son acciones provenientes de conductas intolerables, que las convierte en comportamientos de fácil inclinación a la vulneración de una regla específica, convirtiéndose en hechos contrarios al derecho.

Todo lo contrario al derecho, es una infracción al mismo y por ende es un delito y el delito para ser tal, necesita de la lesión o puesta en

peligro de los bienes jurídicos tutelados por la Ley. Por eso que más adelante profundizaremos con mayor precisión de lo que trata la Ley Penal Tributaria y su aplicación en forma objetiva y sancionadora.

## **2.37. DESEQUILIBRIO REMUNERATIVO DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS**

El desequilibrio en los regímenes laborales en el Perú de los servidores públicos, proviene de las mismas normas creadas por el propio estado, normas que tienen origen en el poder Legislativo o ejecutivo, lo que trae consigo un desorden en la Administración Pública, tanto en salarios, como en pensiones, como en el caso de la pensión de la cédula viva.

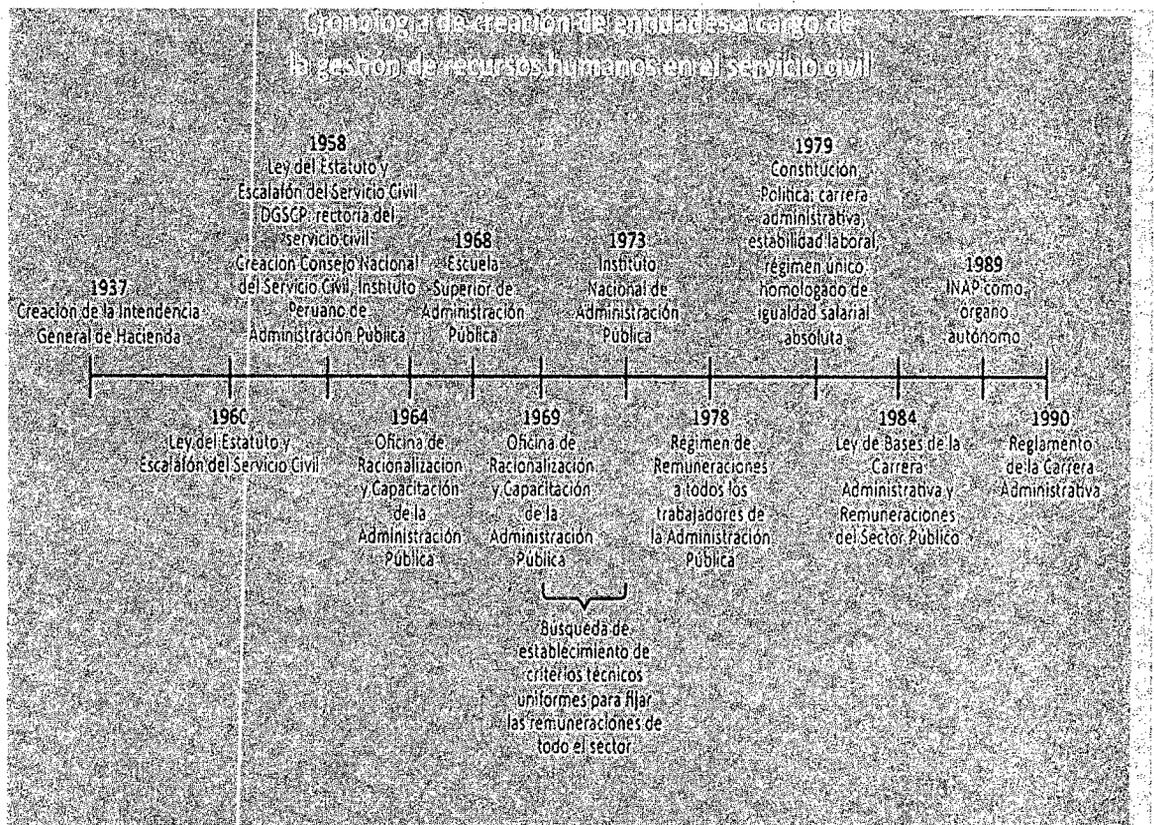
Desde hace 75 años, se han creado infinidad de entidades en el Perú que han estado en la dirección de la gestión de los servidores públicos a nivel central, que siempre tuvo el nombre de gestión de recursos humanos en el Estado con una subdivisión de servidores públicos de carrera civil y servidores públicos de carrera militar.

La gestión de recursos humanos en la carrera civil se creó en 1937, con el nombre de Intendencia General de Hacienda y quien tenía la dirección ejecución y Control era el Ministerio de hacienda, encargado de la Administración pública, que al mismo tiempo se encargó de la creación del sistema de escalafón y pensiones. Posteriormente la Intendencia General de Hacienda fue denominada Dirección General de Servicio Civil y Pensiones y Traspasada al Ministerio de Justicia y Culto (Hoy el Ministerio de Justicia).

En el año de 1950, se creó la Ley del Estatuto y Escalafón del Servicio Civil y su reglamento.<sup>(49)</sup> definieron y normaron por primera vez y de manera integral la Carrera Administrativa en el Perú.

Pues la creación de una infinidad de entidades para la Dirección, Gestión Administrativa remunerativa, fueron los principales intentos de ordenamiento del Servicio Civil de la Carrera Pública, que se llevaron a cabo hasta los años noventa, y junto a la Ley del estatuto y escalafón del Servicio Civil reglamento de la Ley de bases de la Carrera Administrativa<sup>(50)</sup> y remuneración del sector Público<sup>(51)</sup>

Gráfico N°06



Elaboración: SERVIR - GPGRH

<sup>49</sup> El Decreto Ley 11377 y su reglamento Decreto Supremo 522 definieron por primera vez la carrera administrativa, a la cual luego se hace referencia en la constitución política 1979 y 1993

<sup>50</sup> Decreto supremo 522

<sup>51</sup> Decreto Legislativo 276

Sin embargo, durante los años siguientes, el Perú experimento una serie de cambios, que tuvieron como consecuencia el gran fracaso en la organización del Servicio Civil de la Carrera Estatal y remunerativa de los servidores.

### 2.37.1. La reforma del Servicio Civil en el Perú

A partir del año 1990, los gobiernos de turno hacen, cambios en el sistema de gestión de Recursos Humanos del Estado. Han hecho cuatro intentos de reforma de Servicio Civil del Servidor Estatal:

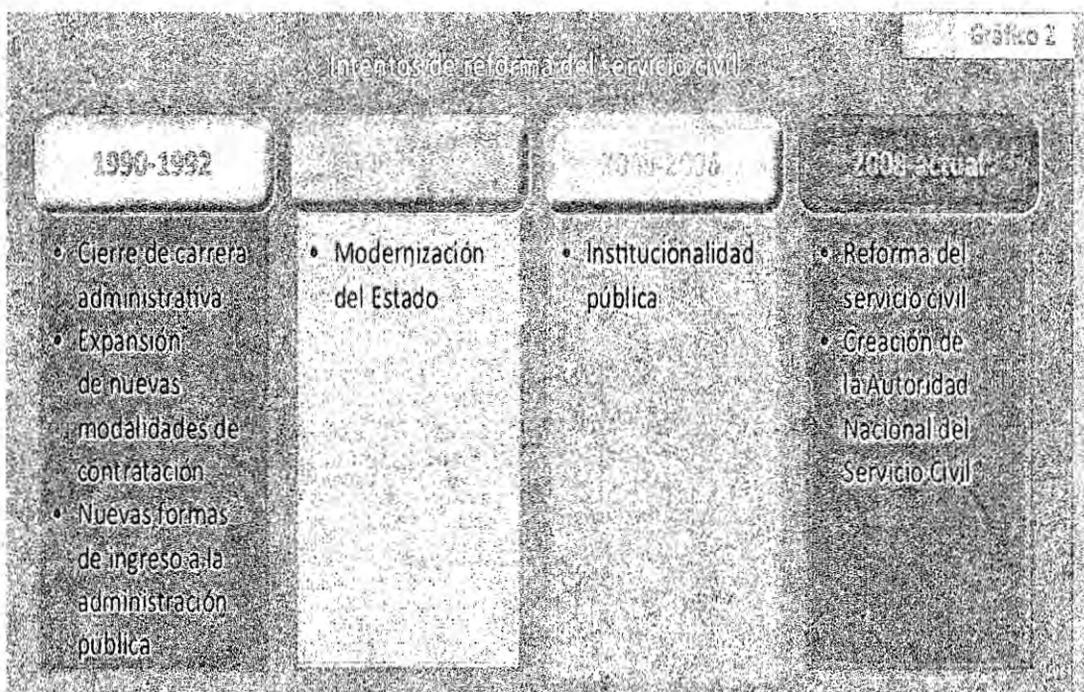
1ero.- Se cierra la carrera Administrativa

2do.- La modernización del Estado y la propuesta de una nueva carrera administrativa.

3ro.- Establecer la institucionalidad Pública y las normas sobre ética e integridad pública.

4to.- Reforma el Servicio Civil, creación de la autoridad nacional del servicio civil.

Gráfico N°07



A partir del año 1990 hasta el año 2000, el desequilibrio en los servidores públicos no solamente fue remunerativo, sino también de estabilidad laboral. En el primer intento de reforma, sobre todo en el llamado cierre de la carrera administrativa, se llevaron a cabo una serie de reformas organizativas a nivel estatal que tuvieron su correlato en el servicio civil de los servidores públicos, en que la mayoría de los servidores públicos fueron afectados y pocos los beneficiados, que fue con las famosas compras de renuncias, evaluaciones masivas, congelamiento de salarios, (DL 20530), que trajo como consigo la reducción de personal, mediante los despidos masivos son el pretexto de la evaluación y no haber aprobado, luego declarados como excedentes, para despedirlos sin contar con el incentivo que se otorgaba a los renunciantes voluntarios.

El origen de estos despidos basados en criterios de evaluación que fueron poco claros, fue debido a que, en los años de 1985 a 1990, con el gobierno de Alan García Pérez, la planilla pública creció enormemente de 614,837 a 736,000 empleados públicos.<sup>(52)</sup>

El desequilibrio remunerativo de los servidores públicos son a consecuencia de estas medidas adoptadas en base a la reforma del servidor público, como fueron:

- 1.- Reducción de personal
- 2.- Cierre del ingreso a la carrera administrativa (no se cumple)
- 3.- Creación del régimen laboral de la actividad privada

---

<sup>52</sup>Hammergas, 2002,P.15

4.- Establecimiento de la modalidad de contratación por servicios no personales.

5.- Utilización de modalidades de contratación a través de organismos internacionales.

6.- Aprobación de conceptos no remunerativos.

Como ejemplo de concepto no remunerativo para la carrera administrativa (CAFAE)<sup>(53)</sup>: Los pagos que se efectuaran por CAFAE no se realizan de manera homogénea, en algunas entidades, el pago a los trabajadores en planilla hay una diferencia enorme hasta en proporción de 1 a 10 y de 1 a 3, habiendo incluso entidades que no tienen este beneficio.

El CAFAE se empleó como un mecanismo complementario de pago de conceptos diversos como por ejemplo: incentivos, estímulos y bonos, que tienen la finalidad de elevar las remuneraciones de los servidores públicos administrativos sujetos al Decreto Legislativo 276.<sup>(54)</sup>

---

<sup>53</sup> Creado por DS 522 y su reglamento D. Leg. 11377. Regulado en forma específico por DS 006-75-PM – INAP

<sup>54</sup> Presidencia del consejo de Ministro (2004)

## **2.38. CAUSAS DE LA EVACIÓN TRIBUTARIA**

### **2.38.1. La Evasión Tributaria**

La Evasión tributaria es la negación del obligado a tributar, a no hacer efectivo el pago que está condicionado a ejecutar, convirtiéndose en un deudor o evasor tributario, puede ser voluntaria o involuntariamente.

Una de las causas más complejas del incumplimiento del tributarista, es la falta de capacidad adquisitiva, puede ser que le va mal en el negocio por falta de incremento en las ventas, puede ser por demasiada competencia, los precios se han elevado y no pueden producir etc.

También puede ser por una carga tributaria excesiva y no pueden cumplir con sus obligaciones tributarias, debido a que sus ingresos son muy ínfimos, como es el caso de las remuneraciones que no suben desde hace muchos años y sin embargo el agua, la luz, pasaje y alimentos han subido desmedidamente.

De otro lado el incremento evasivo proviene por la falta de claridad y precisión de las normas tributarias, que lo que hace que los contribuyentes estén frecuentemente buscando información y/o buscando asesoramiento en un especialista que les conlleva a más costos.

### **2.38.2. Falta de un Adecuado Sistema de Control y de Recaudación Tributaria**

El primer ente encargado del Sistema de Control y de Recaudación Tributaria es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT es la encargada de recaudar, fiscalizar y administrar los tributos que son el ingreso del Tesoro Público, es decir recursos del Estado y en su caso aplicar sanciones.<sup>(55)</sup>

Por otro lado, tenemos los Tributos que son ingresos de los gobiernos locales, en cuyo caso cada municipalidad se constituye en sí misma administraciones tributarias, que son facultades inherentes como institución.<sup>(56)</sup>

De igual forma los gobiernos regionales van a tener potestad Tributaria, respecto de contribuciones y tasas, pero aún no ha sido plasmado en el código Tributario.

### **2.39. REGISTROS DE CONTRIBUYENTES**

La Superintendencia de Administración Tributaria, cumple con el ejercicio fiscalizador de inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Para que cumpla con tales funciones, la Administración Tributaria está facultada para que haga cumplir ciertos requisitos normados en el segundo párrafo del Art. 62 del código Tributario:

---

<sup>55</sup> Carlos Basallo Ramos, código tributario para contadores P.215

<sup>56</sup> Elizabet Nima Nima, Fiscalización Tributaria P. 12

**2.39.1. Exigir la exhibición de libros y/o registros y otros documentos que tienen que ver con roles Tributarios, como son:**

- Libros, registros y/o documentos que tengan que ver con la sustentación de la contabilidad, que van a servir como medio de prueba de ciertas obligaciones tributarias.
- Documentación que demuestre el supuesto contribuyente a que no está obligado a llevar libros contables.
- Documentos de correspondencia comercial, que sean generadores de obligaciones tributarias.

**a.1. Libros Contables**

La obligación de llevar libros contables u otros libros y registros con carácter tributaria se encuentra prevista en el artículo 87°, inc. 4 del código tributario.<sup>(57)</sup>

De acuerdo a dicha norma los contribuyentes se encuentran obligados a llevar los libros o registros establecidos mediante Leyes, reglamentos y Resoluciones de Superintendencia de la SUNAT.

**Los libros y Registros obligatorios a asuntos tributarios, son:**

<b>Código</b>	<b>Nombre o Descripción</b>
1.	Libro caja y Bancos Libro de Ingresos y Gastos Libro de Inventario y Balances Libro de retenciones. Incisos e) y f) del Art. 34 de la LIR Libro diario

<sup>57</sup>Elizabet Nima Nima, Fiscalización Tributaria . Enfoque Legal P.22

	<p>Libro mayor</p> <p>Registro de activos fijos</p> <p>Registros de compras</p> <p>Registros de consignaciones</p> <p>Registros de Costos</p> <p>Registros de huéspedes</p> <p>Registros de inventario permanente en unidades físicas</p> <p>Registros de inventario permanente valorizado</p> <p>Registros de ventas e ingresos</p> <p>Registros de ventas e ingresos Art. 23 de la Res. N°266-2004/SUNAT</p> <p>Registros de régimen de percepciones</p> <p>Registros de régimen de retenciones</p> <p>Registros de del IVAP</p> <p>Libro de actas de las empresas individuales de responsabilidad limitada</p> <p>Libro de actas del directorio</p> <p>Registros de matrícula de acciones</p> <p>Libro de planillas etc.</p>
--	---

### **2.39.2. Requerimientos**

Todos los contribuyentes se encuentran obligados a llevar libros y registros inmersos a hechos tributarios; pero depende fundamentalmente, de los tributos a los cuales se encuentra afecto cada contribuyente, del régimen de cada tributo que le sea aplicable así como de las operaciones que realice; por ejemplo<sup>(58)</sup>

## **2.40. CONTRIBUYENTE DE RÉGIMEN GENERAL**

### **2.40.1. Perceptores de rentas de tercera categoría.**

La regulación de sus libros contables y obligación a llevarlos, se rigen de acuerdo al nivel de sus ingresos de cada contribuyente, como es el caso:

<sup>58</sup>Elizabeth Nima Nima , Fiscalización Tributaria . Enfoque Legal P, 264

a. Los contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales no superen los 150 UIT, se encontraran obligados a llevar como mínimo, los libros siguientes:

- Registros de ventas
- Registros de compras
- Libro diario de formato simplificado

b. Los contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales sean de 150 UIT hasta 500 UIT, deberán llevar los siguientes libros.

- Libro diario
- Libro Mayor
- Registro de compras
- Registro de ventas e ingresos

c. Los contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a 500UIT hasta 1700 UIT, deberán llevar además de los del punto anterior.

- **Libro de Inventario y**
- **Libro de Balance**

**d. En los demás casos de renta de tercera categoría, deberá llevar contabilidad completa.**

**De acuerdo al artículo 12 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, el concepto de “contabilidad completa” corresponde a los siguientes libros y registros:**

- Libro caja y Bancos
- Libro de Inventario y Balances

- Libro Diario
- Libro Mayor
- Registro de compras
- Registro de ventas e ingresos

#### **2.40.2. Control y Fiscalización Tributaria**

- Control Tributario

Concepto: El control tributario es la acción y ejecución rápida y sorpresiva, orientada y dirigida a encontrar responsables de la comisión de una infracción tributaria.

El control tributario está encabezado por la administración tributaria – SUNAT, quien mediante despliegues operacionales detecta situaciones al margen de las normas tributarias.<sup>(59)</sup>

La SUNAT realiza controles tributarios mediante inspecciones sorpresivas llamadas operativos de control. Que pueden ser:

- Operativos para verificar el cumplimiento de obligaciones laborales relacionadas con los tributos que gravan la planilla.

En estos casos, los fedatarios fiscalizadores de la SUNAT realizan entrevistas a las personas que se encuentran en el lugar donde se lleva a cabo la inspección, sea que se trate o no de trabajadores dependientes de la empresa, ello a efecto de verificar si existe vínculo de dependencia con ella.

---

<sup>59</sup>Elizabeth Nima Nima . Fiscalización Tributaria. Enfoque Legal P. 266

- Operativo por la declaración de renta de primera categoría, que consiste en detectar a aquellos arrendadores que no han cumplido con pagar el impuesto a la renta que grava los alquileres de bienes inmuebles.

- Fiscalización Tributaria

Es un procedimiento administrativo que tiene como fin determinar la exigencia y veracidad tributaria y que se detecta en la revisión y evaluación de los registros contables, documentación y otras operaciones, susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, resolución N° 05288-2-2002, en la fiscalización, la función de la Administración está destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios e incluye la inspección e investigación exigiendo a los deudores tributarios y a los terceros, la exhibición de sus libros, registros contables, documentación sustentatoria, informes, archivos informativos y archivos en general practicando incautaciones e inspecciones en los locales ocupados por los deudores tributarios y solicitando informaciones técnicas o peritajes.

Toda fiscalización tributaria tiene un objetivo, que es la veracidad de lo declarado por el deudor tributario con lo que está físicamente expresado en el documento original, llámese libros y/o registros contables y que los documentos u operativos que dan origen a actos sean físicamente también originales.<sup>(60)</sup>

---

<sup>60</sup>Elizabeth Nima Nima Fiscalización Tributaria. Enfoque Legal P. 306,360.

Toda fiscalización tributaria tiene un objetivo, que es la veracidad de lo declarado por el deudor tributario con lo que esta físicamente expresado en el documento original, llámese libros y/o registros contables y que los documentos u operaciones que dan origen a estos sean físicamente también originales

Todo tributarista sea deudor o no, está en la obligación de ser fiscalizado por el Ente fiscalizador como es la SUNAT, con el único fin de evitar que caiga en infracciones tributarias; como en el caso de no llevar libros y/o registros contables y que si los lleva, los lleva con atraso mayor al permitido por las normas vigentes y del mismo modo cae en infracciones, sino proporciona información correcta de la documentación que le sea requerida por la Administración.

#### **2.41. CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

La institución encargada del control de la evasión tributaria es la administradora tributaria – SUNAT, que es la que tiene la facultad para llevar a cabo inspecciones in situ de cualquier entidad comercial, bajo la colaboración del contribuyente que está siendo fiscalizado.<sup>(61)</sup>

La Administración Tributaria puede proceder a tomar inventarios de existencias, activos fijos y controlar su ejecución, verificar físicamente la existencia del producto, material o insumo y contrastarlo con la existencia que aparece registrada; igualmente la administración tributaria realizada arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos.

---

<sup>61</sup>Giancarlo Giribaldi Pajuelo , Presunciones Tributaria aplicadas P. 91

Por otra parte la administración tributaria realiza controles directos en el caso de otorgamientos de comprobantes de pago que corresponden por las ventas o ingresos realizados o cuando estos sean otorgados sin reunir los requisitos de Ley.

Cuando la Administración Tributaria presuma la existencia de evasión tributaria, podrá inmovilizar, incautar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes y otros que guardan relación con hechos que generen obligaciones tributarias, por un plazo que no exceda de (45) días hábiles, por prorrogables por (15) días hábiles, Art. 62. Inciso 6 y 7 del código tributario.

#### **2.42. PROCURADURÍA PARA ASUNTOS DE EVASIÓN TRIBUTARIA**

La procuraduría pública es el órgano responsable de la representación y defensa jurídica de los derechos e intereses de la SUNAT, conforme a lo dispuesto en la Ley del Sistema Nacional de Defensa Jurídica del Estado, sus normas reglamentarias, complementarias y modificatorias.

Depende administrativamente del Superintendente Nacional y funcionalmente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado.

##### **2.42.1. Funciones de la Procuraduría Pública:**

Representar al Estado y defender los derechos e intereses de la SUNAT ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Tribunal Constitucional, el Ministerio Público, la Policía Nacional, el Tribunal Arbitral, el Centro de Conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte, correspondiendo

todas las actuaciones en materia procesal, arbitral y de carácter sustantivo que permite la Ley.

Informar al Consejo de Defensa Jurídica del Estado del Plan Anual de actividades de la Procuraduría.

Requerir a toda institución pública la información, documentos, antecedentes e informes necesarios y colaboración para la defensa jurídica del Estado, fundamentando su pedido en cada caso.

Remitir al Consejo de Defensa Jurídica del Estado la información requerida sobre los procesos a su cargo.

Coordinar y asesorar a la ALTA DIRECCION DE LA SUNAT en los asuntos de su competencia.

Informar al Superintendente Nacional sobre las actividades desarrolladas, brindando la información pertinente sobre los procesos en trámite, estrategia procesal adoptada y en general sobre las actividades de la Procuraduría.

Las demás que establezcan las normas que regulan la defensa jurídica del Estado.

#### **2.42.2. Actuaciones Judiciales de la Procuraduría**

El Procurador también interviene en las instancias del fuero ordinario y privado. En materia penal el Procurador actúa como denunciante o se constituye como parte civil según sea el caso.

Los procuradores públicos tienen a su cargo los asuntos judiciales comunes o especiales, civiles o penales de algún organismo del Estado.

El Procurador es el Abogado defensor de los derechos e interese del Estado, pueden informarse de cualquier diligencia e intervenir en ella.

El Procurador tiene la facultad de pedir que se abran o reabran investigaciones, se formalicen detenciones a través de una solicitud dirigida a la fiscalía, quien es el órgano que tiene como función principal la defensa de la legalidad, los derechos ciudadanos y los intereses públicos.

Toda demanda que sea dirigida contra el Estado, deberán ser dirigidas al Procurador de cada institución, que se la deberá hacer llegar el Juzgado ante quien fue interpuesta dicha demanda.

En cuanto a las medidas cautelares, los procuradores públicos, sin necesidad de Resolución Ministerial lo podrán hacer; pero con cargo a dar cuenta para la próxima expedición de la Resolución pertinente, ya que al pedir medidas cautelares, estas medidas son necesarias para poder defender o promover los derechos del Estado.<sup>(62)</sup>

Cuando el Estado es el demandante y le hubiera correspondido la defensa al Fiscal, este, ya sea fiscal público y en segunda instancia fiscal provincial, este debe instituir en la defensa al procurador, aun cuando podrán seguir interviniendo directamente cuando así lo consideren.

Las notificaciones al Estado en juicio se harán al procurador público respectivo, en su correspondiente oficina, dentro del horario oficial

---

<sup>62</sup> Máximo César Cisneros Salvatierra; abogado – USMP.

## 2.43. CONTROL DE RECAUDACIÓN

La institución encargada de un eficiente control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y recaudación, es la Superintendencia Nacional de Administración tributaria- SUNAT, que por intermedio de medios legales le facultan conminar a quienes incumplan sus obligaciones tributarias sustanciales y formales.

La recaudación debe estar en base a facultades nacionales y ordenadas con el único objetivo de que el Estado cumpla con sus fines indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha encomendado.

### **Artículo 55-Facultad de Recaudación**

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del Sistema Bancario y Financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la administración.

Fernando Pérez Royo <sup>(63)</sup> señala que la gestión recaudadora consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público, es decir, son todos los actos realizados por la Administración Tributaria o el acreedor tributario en particular, como es el caso de la SUNAT, para exigir y hacer efectivo el cobro del tributo adecuado.

---

<sup>63</sup> Pérez Royo , Fernando, Derecho Financiero Tributario. Parte general 8Ed. Civitas, Madrid 1998 P.229

## **Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.**

Exp. N° 6089-2006-AA/TC (17/04/2007)

Consecuentemente ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad, la informalidad y la evasión tributaria y recaudar los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga sobre quienes si cumplan sus obligaciones fiscales.<sup>(64)</sup>

### **2.43.1. Carencia de una Legislación Penal Especial Idónea y Actualizada.**

La Legislación penal especial se ha creado en ámbitos muy específicos y complejos de la criminalidad, sin que ello implique desconocer que los delitos, que allí se describen, no protegen bien jurídico alguno.

No existiendo, ninguna desvinculación entre los criterios rectores del "IUS. PUNIENDI" estatal, con las regulaciones contenidas en las leyes especiales

Se expresa al respecto que: "La dación de una norma especial en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal ya que los principios rectores del Derecho Penal, así como las garantías contenidas en el derecho procesal penal, son de aplicación obligatorias a todas las normas relacionadas con estas materias."<sup>(65)</sup>

---

<sup>64</sup> Carlos Alberto Basallo Ramos / Condigo Tributario para Contadores P.225

<sup>65</sup> Alonso R. Peña Cabrera Freyre . Derecho Penal parte Especial Tomo VII P. 167

Es por eso que con la dación del Decreto Legislativo N° 813 de 1996, el Poder Ejecutivo, desagrega a este núcleo de la criminalidad tributaria del listado normativo del texto punitivo.

El delito Tributario, en su modalidad de defraudación Tributaria, se encontraba contenida en la sección II del capítulo II del título XI del libro segundo del Código Penal, fueron derogados todos los artículos de este acápite, por normas que ha ido dando lugar a leyes especiales que legislen sobre esta materia, en tal sentido que el delito de defraudación tributaria pueda ser legislado integra y ordenadamente en su parte sustantiva.

La Ley especial, modifica algunas de las variantes delictivas, que se encontraban en el CP, incorporando nuevas modalidades del injusto tributario.

Ahora si bien, la Ley Penal Especial, fue modificada por la Ley N°27038 de Diciembre de 1998, sin duda con la dación del Decreto Legislativo N° 1114, es que la normatividad especial adquiere un giro trascendente. Sabemos por estadísticas judiciales, que las condenas por delitos tributarios son pocas, lo cual no obedece a un estricto cumplimiento de los contribuyentes a sus obligaciones tributarias, sino por la carencia de instrumentos idóneos para detectar estas infracciones criminales.

Siempre se pensó que las reformas normativas, en materia penal – Tributaria deberían incrementar básicamente normas penales, con el fin de que se puede disuadir sanciones punitivas. Sin embargo, no fue suficiente para reducir los índices de criminalidad de este delito

tributario, lo contrario aparecen una serie de instrumentos con los cuales los contribuyentes pueden incurrir en modalidades evasoras del impuesto.

El Decreto Legislativo N° 1114 incorpora una nueva consecuencia accesoria para las personas jurídicas – concordante con el tipo penal previsto en el inciso 1 del Artículo 5-D que interviene en la comisión del delito de defraudación tributaria, nos señala Cajina Samamé. Así, y conjuntamente con las medidas ya contempladas en el artículo 105 del Código Penal, se prevé la medida de “suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de 5 años.”<sup>(66)</sup>

En resumidas cuentas, este Decreto Legislativo, ha incidido en forma notable en la política criminal del Estado, en la contención y prevención de las ilicitudes penales tributarias y afianzar la protección jurídico – Penal del interés tutelado.

Por eso es que la “Recaudación Tributaria” se eleva en un imperativo, en un sistema jurídico – estatal, interesado en intensificar la presión tributaria a los contribuyentes, utilizando mecanismos disuasivos e intimidantes, de acuerdo a lo que le ofrece las normas jurídicas – penales.

Por lo tanto la política criminal debe ir a la par de la realidad criminológica, que a la vez trae consigo la exigencia de modificar la ley penal con mayor dureza y certeza, con el fin de poder adoptar

---

<sup>66</sup>Cajina Samame, C – La Defraudación Tributaria y ... Cit..P 49.

medidas más drásticas para desterrar las acciones antijurídicas en agravio de la “recaudación tributaria”.

#### **2.44. CÓDIGO PENAL**

Los delitos tributarios plasmados en el código penal, que se encontraban descritos en el título XI del índice, que correspondían a los delitos de contrabando Arts. 262-264; delitos por defraudación fiscal – Defraudación de Rentas y aduanas Arts. 265 -267, defraudación tributaria Arts.268-269 y 270, todos han sido derogados, a excepción de los delitos de elaboración y comercio clandestino de productos.

La desagregación de este título y artículos del texto del código penal fue a consecuencia de que muchos autores e incluso la doctrina se encontraban en una ardua discusión respecto de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, con el delito tributario.

Con frecuencia se confunde a la infracción tributaria con el delito tributario, por ello el problema se complica cuando se trata de establecer cuál es el campo que le corresponde en el ordenamiento jurídico, es decir, si forma parte del Derecho Penal Común o del Derecho Penal Contravencional (o administrativo) del derecho tributario en general.<sup>(67)</sup>

Al respecto, algunos autores tales como Dino Jarach, Hensel y Sainz de Bujanda, citados por Héctor B. Villegas <sup>(68)</sup>, sostienen que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, razón

---

<sup>67</sup> Carlos Alberto Basallo Ramos. Código Tributario para Contadores P. 608

<sup>68</sup> Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas..Ob... Cid... P529

por la cual el Código Penal sería de obligatoria aplicación para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción.

La corriente opuesta sostiene que hay diferencia sustancial entre infracción tributaria y delito penal común, siendo la primera de naturaleza contravencional y no delictual. Así Héctor B. Villegas afirma que será delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que en cambio habrá contravención (entiéndase infracción) cuando se perturbe, mediante la omisión de ayuda requerida al Estado.

En consecuencia para esta corriente las infracciones tributarias formarían parte del Derecho Penal contravencional o administrativo, y no Derecho Penal Común, por lo que no les sería de aplicación el código penal.

#### **2.45. LEY PENAL TRIBUTARIA**

La Ley Penal Tributaria fue dada por el Decreto Legislativo N° 813 de fecha 20 de Abril de 1996 y modificada por Ley 26557 de fecha 31 de Diciembre de 1998.

Ley en que el congreso de la república delego al poder ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos contribuciones, aportaciones, demás tributos y normas tributarias, a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demandan en el código penal y además normas pertinentes, entre otras materias.

## 2.46. DELITOS TRIBUTARIOS:

Art. 1. Defraudación Tributaria.-

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco (5) ni mayor de (8) años y con 365 a 730 días – multa. <sup>(69)</sup>

Art. 2 Modalidades de defraudación

Son modalidades de defraudación tributaria, reprimidas con la pena del artículo anterior:

Ocultar total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar

No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Art.3. Omisión del pago de tributos

El que mediante la realización de las conductas descritas en los Art. 1° y 2° del presente decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, durante un periodo de doce meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco (5) unidades impositivas tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo, según sea el caso, será

---

<sup>69</sup> Rubén de Sanabria Ortiz, Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios.P.695,699

reprimida con pena privativa de libertad no menor dos (2) ni mayor de cinco años y con 180 a 365 días – multa.

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo.

#### Art. 4 Simulación

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de Libertad no menor de ocho (8) ni mayor de doce (12) años y con 730 a 1460 días – multa cuando:

Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

#### Art. 5 defraudación de libros contables.

Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos (2) ni mayor de cinco años (5) y con 180 a 365 días multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables.

- Incumple totalmente dicha obligación
- No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.
- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables

- Destruye u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

#### Art.6 Inhabilitación

En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años. Para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria.

### **2.46.1. Acción Penal de los Delitos Tributarios**

#### Art.7°. Facultades del Ministerio Público

El ministerio público, en los casos del delito tributario, podrá ejercitar la acción penal, solo a petición de parte agraviada, al efecto se considera parte agraviada al órgano administrativo del tributo.

#### Art. 8°. Investigación Administrativa

El órgano Administrador del Tributo, para los efectos señalados en el art.7 del presente Decreto Legislativo, realizara la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El órgano administrativo del tributo, en la etapa de investigación administrativa podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la policía nacional.

#### Art.9. Informe de la policía, el Ministerio Público o el poder judicial

La autoridad policial, el Ministerio Público o Poder Judicial Cuando presuma la comisión del delito tributario, informaran al órgano administrativo del tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 7 y 8 del presente Decreto Legislativo.

## **Caución**

Art. 10° Monto de la caución

En los casos de delito de defraudación tributaria, el juez al dictar el mandato de correspondencia o la sala penal al resolver sobre la procedencia de este mandato, deberá imponer al autor la prestación de una caución de acuerdo a lo siguiente:

- En los delitos previstos en los artículos 1°, 3, ° y 5° del presente Decreto Legislativo, se aplicaran las normas generales que rigen a la caución.
- En los delitos previstos en el artículo 2° del presente Decreto Legislativo , la caución será no menor al treinta por ciento (30%)del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multa, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el órgano administrador del tributo.
- En el delito previsto en el inicio a) del artículo 4° del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo a la estimación que éste realice el órgano administrador tributario.
- En el delito previsto en el inciso b)del artículo 4° del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el órgano administrador del tributo.

#### Art. 11. Caución en caso de libertad provisional

En los casos del delito de defraudación tributaria, el juez o la sala penal, al conceder la libertad provisional, deberá imponer al autor una caución de acuerdo a las reglas establecidas en el art. 10 ° del presente Decreto Legislativo.

#### Art.12. Monto Mínimo de la Caucción

En los casos de mandato de comparecencia o libertad provisional, el monto mínimo por concepto de caución a que se refiere el artículo 10° del presente Decreto Legislativo, será el que estime el órgano administrador del tributo a la fecha de interposición de la demanda o a la fecha de solicitud de la libertad provisional respectivamente.

#### Art. 13 Caucción en caso de cancelación de deuda tributaria

En los casos que se haya cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada, el juez o la sala penal, según corresponda, determinara el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido , así como a las circunstancias de tiempo, lugar modo y ocasión.

#### Art. 14 El Concurso de Defraudaciones y la Caucción

En el caso que se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, y a fin de cumplir lo dispuesto en el artículo 10° del presente Decreto Legislativo, la caución deberá fijarse en base al total de la deuda tributaria que corresponda.

#### Art. 15 La Pluralidad de autores

En el caso que sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el juez o la sala penal impondrá al

participe, un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponde al autor.

#### Art. 16. Responsabilidad solidaria

En los casos que sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada según corresponda. Igual tratamiento recibirán los partícipes.

#### Consecuencias Accesorias

#### Art. 17 Consecuencias accesorias

Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente, según la gravedad de hechos, las siguientes medidas:

- cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades.
- Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas
- Disolución de la persona jurídica

## **2.47. LEY DE EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENAS, DENUNCIAS Y RECOMPENSAS**

### **2.47.1. Recompensas en los Casos de delito e Infracción Tributaria.**

La Ley de exclusión o reducción de penas, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria fue dada por el DECRETO LEGISLATIVO N° 815 de fecha 19 de abril de 1996 y modificada por la Ley 26557 de fecha 31 de Diciembre de 1998.

Mediante esta Ley el congreso de la República delego al poder ejecutivo la facultad de legislar sobre las normas relacionadas con impuestos, contribuciones, aportaciones, demás tributos y normas tributarias a fin de introducir ajustes técnicos, simplificar y uniformizar los procedimientos, precisar la vigencia y cobertura de los regímenes especiales, entre otros aspectos, así como armonizar las normas relativas al delito tributario y los cambios que estos demanden en el código penal y demás normas pertinentes, entre otras materias.<sup>(70)</sup>

## **2.48. EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA**

Art. 1° Objetivo

El presente título tiene por objeto establecer la aplicación del beneficio de exclusión o reducción de pena a fin de contribuir a la erradicación del delito tributario.

---

<sup>70</sup> Rubén D. Sanabria Ortiz, Derecho Tributario E Ilícitos Tributarios.P.703,707

## Art. 2° Ámbito

El que encontrándose, incurso en una investigación administrativa a cargo del órgano administrador del tributo , o en una investigación fiscal a cargo del Ministerio Público, o en el desarrollo de un proceso penal, proporcione información veraz oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, será beneficiado en la sentencia con reducción de pena tratándose de autores y con exclusión de pena los partícipes, siempre y cuando la información proporcionada haga posible alguna de las siguientes situaciones:

- Evitar la comisión del delito tributario en el que interviene.
- Promover el esclarecimiento del delito tributario en el que intervino.
- La captura del autor o autores del delito tributario, así como de los partícipes.

El beneficio establecido en el presente artículo, será concedido por los jueces con criterio de conciencia y previa opinión favorable del ministerio público.

Los partícipes que se acojan al beneficio del presente Decreto Legislativo, antes de la fecha de presentación de denuncia por el órgano administrativo del tributo, o a falta de ésta, antes del ejercicio de la acción penal por parte del ministerio público y que cumplen con los requisitos señalados en el presente artículo serán considerados como testigos en el proceso penal <sup>(71)</sup>

## Art. 3° Sujetos a los Beneficios

---

<sup>71</sup> Artículo sustituido por la décimo segunda disposición final de la Ley 27038, del 31-12-1998

Aquél que solicita acogerse a los beneficios establecidos en el presente Decreto Legislativo, se le denominara solicitante, y una vez que le sea otorgado se le denominará beneficiado

El autor o autores, sólo podrán acogerse al beneficio de la reducción de pena.

Los partícipes del delito tributario, podrán acogerse al beneficio de exclusión de pena.

El autor o autores del delito tributario, solo podrán solicitar acogerse al beneficio de reducción de pena, previo pago de la deuda tributaria.

#### Art. 4 Beneficio Complementario

El partícipe en la comisión del delito tributario podrá acogerse al beneficio complementario de asignación de recursos económicos destinados a la obtención de trabajo, cambio de domicilio y seguridad personal.

Este beneficio podrá ser otorgado por el órgano jurisdiccional, dentro del proceso penal y puede ser previo a la expedición de la sentencia, si la situación del partícipe así lo requiera.

#### Art. 5 Procedimientos

Los solicitantes deberán acudir voluntariamente ante alguno de los siguientes órganos:

- Órgano administrador del tributo, durante la investigación administrativa por presunción del delito tributario.
- Órgano del ministerio público, durante la investigación fiscal por presunción del delito tributario;
- Órgano jurisdiccional durante el proceso penal.

En los casos del inciso b) y c) del presente artículo, el solicitante deberá acudir ante el órgano que esté investigando o juzgando el delito tributario.

En los casos que ninguna autoridad fiscal ni judicial se encuentre investigando o juzgando el presente delito tributario, el solicitante deberá acudir a la autoridad del órgano administrador del tributo.

#### Art. 6 Declaración

La declaración del solicitante constará en un acta donde se consignará según sea el caso, lo siguiente:

- Confesión veraz y detallada de los hechos delictivos en que hubiera participado o esté participando, proporcionando además los elementos probatorios de la comisión del delito tributario, o en su caso el lugar en donde se encuentren.
- Cualquier información que permita conocer la identidad y el lugar donde se encuentre el autor, autores y partícipes del delito tributario.
- Firma e impresión digital del dedo índice derecho del solicitante.

El solicitante que se presente ante cualquiera de las autoridades indicadas en el artículo 5° del presente Decreto Legislativo, declarará en presencia del representante del Ministerio Público. En la declaración que preste el solicitante ante la autoridad del órgano administrador del tributo, ministerio público o el órgano jurisdiccional, podrá contar con la presencia de su abogado defensor.

#### Art. 7 Objetivos de la Declaración

La información a que se refiere el artículo anterior debe permitir, en su caso:

- Evitar la consumación del delito tributario
- Esclarecer la modalidad delictiva empleada para cometer el delito tributario.
- Ubicar y capturar el autor o autores, así como a los partícipes del delito tributario.

#### Art. 8 Obtención de beneficios

Comprobada la veracidad de la información proporcionada por el solicitante y obtenidos los objetivos previstos, el órgano jurisdiccional otorgará el beneficio establecido en el presente Decreto Legislativo.

El beneficio de reducción de pena previsto en el presente Decreto Legislativo, no podrá ser superior a las dos terceras partes de la pena que corresponda.

En el caso de los partícipes, cuando el Órgano jurisdiccional considere que no procede el beneficio de exclusión de pena, podrá conceder el beneficio de reducción de la pena.

#### Art.9 Imprudencia de los Beneficios

Si se establece que la información proporcionada no es veraz y oportuna, el órgano jurisdiccional, declarará improcedente el beneficio solicitado, disponiendo el archivamiento definitivo de lo actuado.

#### Art.10 Revocatoria del Beneficios

El órgano jurisdiccional revocará el beneficio previsto en el presente Decreto Legislativo, cuando el beneficiado cometa nuevo delito

tributario dentro de los diez años de habersele otorgado el beneficio, debiendo proceder de acuerdo a Ley.

## **2.49. DENUNCIAS Y RECOMPENSAS.**

### Art.11° Disposiciones Generales

Para efectos del presente Decreto Legislativo, se entiende por:

- Denunciante : Aquel que pone en conocimiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT, la comisión, mediante autos fraudulentos de las infracciones contempladas en el artículo 178 del código Tributario.
- Recompensa: Aquella cantidad de dinero que se proporcione al denunciante.

### Art. 12 Objetivos

El presente sistema de denuncias y recompensas tiene por finalidad promover, de acuerdo al segundo párrafo del artículo 60 del código tributario, la participación de las personas en la denuncia e investigación de quienes hayan realizado las infracciones contempladas en el artículo 178 del código tributario mediante acciones fraudulentas.

### Art. 13 Denuncias.

Cualquier persona puede denunciar ante la superintendencia nacional de administración tributaria SUNAT, la comisión de las infracciones descritas en el artículo precedente, debiendo colaborar con la investigación.

### Art. 14. Recompensa

El denunciante recibirá la recompensa que se fije mediante resolución de superintendencia, siempre que la información proporcionada sea veraz, significativa y determinante para la detección de la infracción tributaria.

#### Art. 15 Procedencia y Límites de la Recompensa

La recompensa a otorgarse se establecerá en función del monto efectivamente recaudado por la superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT, respecto de la deuda tributaria materia de la denuncia y en ningún caso podrá exceder al 10 % de dicho importe.

#### Art. 16 Personas Exceptuadas de percibir RECOMPENSAS

No pueden ser beneficiarios de la recompensa:

- Los funcionarios o servidores de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT.
- Los miembros de la Policía Nacional
- Las personas que por el ejercicio de sus funciones se vinculan a las mencionadas en los incisos a)b) del presente artículo.
- Aquellos que tengan parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con las personas señaladas en el inciso anterior.

#### Art. 17° Regulación del Procedimiento

Mediante resolución de superintendencia, se establecerá el procedimiento para admitir, evaluar, rechazar la denuncia, así como regular la colaboración del denunciante en la investigación.

#### Art. 18° Reserva de la identidad.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT, realiza las acciones necesarias a fin de mantener en reserva la identidad del denunciante.

## **2.50. EL FRAUDE TRIBUTARIO Y SUS MODALIDADES**

### **2.50.1. Infracciones formales**

Las infracciones formales son ocasionadas por conductas humanas provenientes de los deudores tributarios y esas infracciones deben ser típicas, que significa que el hecho infringido se encuentra descrito en las normas tributarias y por ende dichas conductas deben ser adecuadas y encuadradas en la descripción de la Ley Penal aplicable a los delitos tributario.

El artículo 164 del código tributario define a la infracción tributaria como toda acción u omisión que importa violación de normas tributarias, siempre que se encuentren tipificadas como tal o con otras leyes o decretos legislativos.

De la definición anterior tenemos que una infracción implica el incumplimiento por parte de los deudores tributarios de normas de naturaleza tributaria que disponen deberes u obligaciones de carácter formal o sustancial.

### **2.50.2. Elementos de la infracción tributaria**

Elemento formal o tipicidad

Para que la violación de la norma tributaria sea considerada como tal, pues debe encontrarse expresa y precisamente recogida en una norma legal.

Así, que para que exista una infracción tributaria, además del incumplimiento de la obligación formal o sustancial, debe existir también el derecho de la administración de sancionarla, esta se debe a que dicha conducta haya sido considerada por el ordenamiento legal como una infracción y se haya fijado la sanción.

Eje. No otorgar comprobantes de pago, tenemos que la tipicidad se presenta cuando en el numeral 1 del artículo 174 del código tributario se establece que se constituye infracción el no emitir y/u otorgar comprobantes de pago distinto.<sup>(72)</sup>

### **2.50.3. Falta de inscripción en la Administración Tributaria**

Todos los contribuyentes o administrados, con el fin de facilitar las labores de fiscalización por parte de la administración tributaria, debe cumplir con sus obligaciones formales que es la inscripción en los registros establecidos por ella, así lo establece en inciso 1) del artículo 87° del código tributario, según el cual los contribuyentes deberán inscribirse en los registros de la administración tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N°943 –Ley de Registro único de contribuyentes, dispone lo siguiente

Deben inscribirse en el RUC a cargo de la SUNAT, todas las personas naturales o jurídicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros,

---

<sup>72</sup> Norma Alejandra Baldeon Guere/ Rosa María Montenegro Cossío, Infracciones y delitos tributarios. P21

domiciliados o no en el país, que se encuentren en algunos de los siguientes supuestos:

- Sean contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, conforme a las leyes vigentes.
- Que sin tener la condición de contribuyente y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT, tengan derecho a la devolución de impuestos a cargo de esta entidad.
- Que se acojan a los regímenes aduaneros o a los destinos aduaneros especiales o de excepción previsto en la Ley General de Aduanas.
- Que por los actos u operaciones que realicen, la SUNAT considere necesaria su incorporación al registro.

Por su parte el, artículo 2° inciso a) de la Resolución de superintendencia N°210-2004 /SUNAT (Reglamento de la ley del RUC), concordado con el anexo N°01 de dicha norma, establecen la obligatoriedad de inscripción en el RUC de las personas naturales, sociedades colectivas, sociedades anónimas, sociedades comerciales de responsabilidad limitada, sociedades civiles, sociedades irregulares, comunidades de bienes, junta de propietarios, colegio profesionales, asociaciones sin fines de lucro, entre otros .

Sin embargo, cabe anotar que en el artículo 3° del reglamento de la ley de RUC, incluye entre los sujetos que no deben inscribirse en el RUC.

- Las personas naturales que reciben retas de quinta categoría

- Las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que perciban intereses provenientes de depósitos efectuados en el sistema financiero autorizado por la SBS
- Las personas naturales, sucesiones indivisas, sociedades conyugales que empleen a trabajadores del hogar o que eventualmente contraten trabajadores de construcción civil.
- Los no domiciliados cuyas rentas estén sujetas a retención en la fuente. También los no domiciliados a los cuales no se le ha efectuado la retención por cuanto el pagador de la renta es una identidad no domiciliada.<sup>(73)</sup>

#### **2.50.4. Incumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas.**

#### **2.50.5. Determinativas e Informativas**

Declaración jurada:

La Declaración jurada, no es otra cosa que la declaración tributaria, que viene hacer la manifestación de hechos que el contribuyente pone en conocimiento a la administración tributaria de las operaciones económicas que van a dar origen a una obligación tributaria y al mismo tiempo la administración tributaria va llegar a conocer la realización de hechos generadores de obligaciones tributarias, señalando base imponible y cuantía del tributo.

#### **2.50.6. Sujetos Obligados a presentar Declaraciones Juradas**

La que determina quienes están obligados a presentar declaraciones juradas es la administración tributaria siendo la misma, la encargada

---

<sup>73</sup>Jiancarlo Giribaldi Pajuelo – Presunciones Tributarias Aplicadas por la SUNAT P.25

de verificar hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (Declaraciones juradas determinativas, así como, a las actividades del deudor tributario o de terceros que guardan relación (declaraciones juradas informativas)

Tipos de Declaraciones

- a) **Declaraciones determinativas.-** Son declaraciones en que el declarante determina la base imponible y en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT a cuya recaudación se le encargue.

Son ejemplos de declaraciones determinativas:

- Impuesto a la Renta
- Impuesto General a las ventas (IGV)
- Impuesto Selectivo al consumo
- Impuesto Temporal a los activos netos (ITAN)
- Impuestos Laborales (Contribuciones a la ONP y ESSALUD)

Declaraciones Informativas.- Son las declaraciones en que el declarante informa sobre sus operaciones o de los terceros que no implica determinación de deuda tributaria.

Son ejemplos de declaraciones informativas:

- Declaraciones de predios
- Declaración anual de operaciones con terceros
- Declaración de Notario

### **2.50.7. Conceptos a Declarar**

Datos mínimos para considerar presentada la declaración – pago.

Siendo estos los siguientes:

- Números de Registro Único de Contribuyente (RUC)

- Nombres y apellidos, o denominación o razón social
- Periodo Tributario
- Firma del contribuyente, responsable o representante legal

Tratándose de pagos a cuenta semanales de ISC, se entenderá consignado el periodo Tributario siempre que se indique, además, el número de la semana a la que corresponde el pago a cuenta

Tratándose de declaraciones anuales, solo será obligatorio el incumplimiento de los literales a) b) y d) antes señalados para dar por presentada la declaración.

#### **2.50.8. Medio Para Presentar la Declaración**

Las declaraciones Tributarias se pueden presentar mediante formularios físicos o mediante programas de declaración telemática (PDT)

Los sujetos obligados a elaborar declaraciones utilizando los PDT, son los siguientes: <sup>(74)</sup>

- Los notificados como principales contribuyentes por la SUNAT
- Las entidades consideradas personas jurídicas acuerdo con el artículo 14 de TUO De la Ley del Impuesto a la Renta.
- Las entidades empleadoras comprendidas en alguno de los siguientes supuestos:

Las que tengan cuatro (4) o más trabajadores a su cargo, comprendiendo incluso a aquellos trabajadores que obtengan rentas de quinta categoría de acuerdo al inc. e) del artículo 34° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

Los que tengan trabajadores artistas a su cargo

---

<sup>74</sup> La Resolución de Superintendencia N°129 -2002/SUNAT, 18-09-2002

Los que tengan trabajadores agrarios dependientes y se encuentran comprendidas dentro los alcances del Decreto Legislativo N° 885 y la Ley N° 27360.

Los que hayan suscrito con ESSALUD un contrato de seguro complementario de trabajo de riesgo.

Los que se encuentren grabados con el ISC

## **2.51. LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN**

El lugar de presentación de las declaraciones y pago de las obligaciones está dado por la Superintendencia Nacional Tributaria<sup>(75)</sup>, establece que los deudores tributarios contribuyentes, efectuaran la declaración y el pago de la deuda tributaria en las oficinas bancarias, intendencias regionales de oficinas zonales de la SUNAT de su jurisdicción, en efectivo o mediante cheque.

Las declaraciones informativas se representan en la oficina de principales contribuyentes de la SUNAT, que correspondan a su intendencia regional u oficina zonal de su jurisdicción, sean principales, medianos y pequeños.

### **2.51.1. Presentación de declaraciones a través de internet.**

Los deudores tributarios notificados como principales contribuyentes, podrán optar por presentar sus declaraciones originales ratificadoras o sustitutorias y realizar sus pagos de tributos internos a través de la SUNAT virtual.

---

<sup>75</sup> Artículo sustituido por artículo 1<sup>ero</sup> de la Resolución de la Superintendencia N°189 -2006/SUNAT, 9-11-2006

Los medianos y pequeños contribuyentes, también lo pueden hacer virtualmente a excepción del importe total a pagar sea igual a cero.

## **2.52. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS, COMUNICACIONES Y OTRAS**

Son las siguientes:

- a) No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.
- b) No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.
- c) Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta, no conformes con la realidad.
- d) Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y periodo tributario.
- e) Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la administración tributaria.<sup>(76)</sup>

## **2.53. NO OTORGAMIENTO DE COMPROBANTES DE PAGO.**

### **2.53.1. Comprobantes de Pago**

El comprobante de pago es un documento que permite acreditar la realización de un hecho económico con trascendencia, que puede ser económica o de un servicio.

---

<sup>76</sup> Norma Alejandra Baldeon Guere /Rosa María Montenegro Cossío P, 252.

El artículo 1° del reglamento de comprobantes de pago lo define como el documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la presentación de servicios.

Debido a la importancia y valor que tienen estos documentos en el campo económico, se ha previsto que la no presentación exhibición y sustentación, origina la comisión de infracciones tributarias.

Sobre el particular, el artículo 2 del reglamento de comprobantes de pago establece que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos, los siguientes:

- a) Facturas
- b) Recibos por honorarios
- c) Boletas de Venta
- d) Liquidación de compra
- e) Tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras
- f) Los documentos autorizados por la SUNAT, tales como boletos de transporte aéreo, documentos emitidos por las empresas del sistema financiero, recibos emitidos por las empresas de servicios públicos, pólizas emitidos por las bolsas de valores, cartas de porte aéreo y conocimiento de embarque, pólizas de adjudicación emitidas por los martilleros públicos, boletas de viaje emitidos por las empresas de Transporte Nacional de pasajeros.<sup>(77)</sup>

#### **2.53.2. Obligados a emitir comprobantes de pago.**

Los obligados a emitir comprobantes de pago son:<sup>(78)</sup>

---

<sup>77</sup>Elizabet Nima Nima/ Julia Rey Rojas / Antonio Gómez Aguirre. Aplicación práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias. P.55

<sup>78</sup> Norma Alejandra Baldeón Guere/Rosa María Montenegro Rossío.- Infracciones y Delitos Tributarios P.112

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a Título gratuito u oneroso:

- Derivadas de actos y/o contratos de compra – venta, permuta, donación, dación en pago y, en general, todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.
- Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato, y en general, todas aquellas operaciones en las que el transporte otorgue el derecho a usar el bien.

a) Todas los sujetos mencionados en las letras anteriores que se encuentran obligadas a emitir liquidaciones de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y derechos metálicos y no metálicos, derechos de papel y desperdicios de caucho, salvo que no otorguen comprobantes de pago por no tener número de RUC.

b) Los martilleros públicos y todos los que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros, se encuentren obligados a emitir una póliza de adjudicación con ocasión de remate o adjudicación de bienes por venta forzada.

c) Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicio, entendiéndose como tales a toda acción o prestación en favor de un tercero a título gratuito u oneroso.

### **2.53.3. Oportunidad en que deben emitir comprobantes de pago.**

Las oportunidades de la entrega de comprobantes de pago son:<sup>(79)</sup>

- a) En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entrega el bien o en el momento en que se efectuó el pago.
- b) En el caso que la transferencia sea concertada por internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en las que el pago se efectuó mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega el bien, el comprobante de pago deberán emitirse en la fecha en que se perciba ingreso y entrega conjunta con el bien.
- c) En el caso de retiro de bienes muebles a que se refiere la ley de IGV e ISC, en la fecha del retiro.
- d) En la primera venta de bienes inmuebles que realice el constructor, en la fecha en que se perciba el ingreso, por monto que se percibe sea total o parcial, etc.

Por todo lo manifestado anteriormente, constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago (entiéndase incluidos también a los documentos que no califiquen como comprobantes de pago) las siguientes:

- 1.- No emitir y/o no otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.

---

<sup>79</sup> Elizabeth Nima Nima /Antonio Gómez Aguirre. Infracciones Tributarias y Sanciones Impuestas por la SUNAT. P.130

- 2.- Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago como documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión
- 3.- Transportar bienes o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro de documento provisto por las normas para sustentar el traslado.
- 4.- Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otros documento provisto por las normas para sustentar la remisión.
- 5.- No sustentar la posición de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento provisto por las normas sobre la materia que permiten sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición.

#### **2.54. NO LLEVAR LIBROS Y REGISTROS CONTABLES EN LA FORMA ESTABLECIDA POR LEY.**

Todo contribuyente tributario sea deudor o no, tiene la obligación de llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, con el único fin de facilitar las labores de fiscalización de parte de la administración tributaria.

La presentación de los libros y registros contables proporcionan a la administración tributaria la información detallada de todas las operaciones y actividades realizadas por el contribuyente y al mismo tiempo le permitirá a la administradora comprobar lo registrado, versus lo declarado por el contribuyente, igualmente le va permitir a la administradora la determinación de los tributos que han sido liquidados.

## **2.55. CONDICIONES Y REQUISITOS DE LOS LIBROS CONTABLES Y REGISTROS:**

- a) Los libros y registros contables deben estar legalizados llevarlos en castellano y expresados en moneda nacional, así como mantenerlos actualizados de acuerdo a los plazos establecidos, entre otros.  
La excepción esta, en que se traten de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos establecidos mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, siempre y cuando contraten con el Estado.
- b) Los libros y/o registros contables exigidos por las normas tributarias varían según el tipo de contribuyente, la actividad económica realizada, la categoría de renta generada y el nivel de ingresos contenidos <sup>(80)</sup>

## **2.56. ALGUNAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS Y/O REGISTROS CONTABLES TENEMOS:**

- 1.- Omitir llevar los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resoluciones de superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos
- 2.- Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

---

<sup>80</sup> Por ejemplo, para el caso del Impuesto de la Renta, únicamente las personas jurídicas que se encuentren bajo el régimen general del impuesto, se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa mientras que aquellos sujetos que se encuentran acogidos al régimen especial, aun cuando sean personas jurídicas únicamente estarían obligados a llevar 3 libros y/o registros (compras ,ventas, inventario y balance)

- 3.- Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones gravados, o registrarlos por montos inferiores.
- 4.- 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 resoluciones de superintendencia de la SUNAT.
- 5.- No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
- 6.- No comunicar el lugar donde se llevan los libros, registros, sistemas, programas, reportes portadores de micro formas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información que sustenten la contabilidad.

## **2.57. CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN**

De conformidad con el numeral 1 del artículo 175 del código tributario, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y registros, el omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigibles por las leyes, reglamentos o por Resoluciones de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de Control exigidos por las leyes y reglamentos.<sup>(81)</sup>

---

<sup>81</sup> Artículo 175°, Inc. 1) del código tributario comentado. Infracciones y sanciones y delitos/ Felipe Iannacone Silva.

## **2.58. LOS ILICITOS TRIBUTARIOS**

La ilicitud Tributaria; es la infracción tributaria a causa de una conducta, típica y antijurídica, que mediante una acción u omisión contravienen o afectan a la normatividad del derecho tributario.

La expresión "ilícito tributario" hay que entenderlo como un concepto de vital importancia de la infracción tributaria, tanto en el campo administrativo, como en el campo penal.

### **2.58.1. Naturaleza Jurídica del ilícito Tributario**

La Naturaleza Jurídica de las infracciones a las normas tributarias y por ende las sanciones, el derecho tributario tiene como deber la obligación, de exigir a que la prestación del tributo se concrete en favor del Estado. Por ser el ente acreedor y al mismo tiempo el incumplimiento de la prestación del tributo por parte del ente deudor, estaría inmerso en un acto ilícito, contraviniendo al derecho tributario, tanto en el plano administrativo, como en el ámbito penal. Hay posiciones doctrinales en torno a la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, unas que ubican a las infracciones tributarias netamente en el área penal o en el área administrativa.

### **2.58.2. Teoría Penalista**

Esta teoría pretende demostrar que el ilícito tributario y sus sanciones son compatibles con los principios y normas del Derecho Penal Común; sin embargo, diríamos que son del todo compatibles con el derecho penal común sólo si no hay una norma especial que incluya también regulaciones especiales.

Fernando Sainz de Bujanda<sup>(82)</sup>, catedrático de Derecho Tributario en Madrid, se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, destacando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el código penal y las otras leyes, es el tipo formal, incluyendo en que la infracción tributaria es por sus elementos estructurales, identifica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad, por lo que el ordenamiento sanciona con una pena, pronunciándose también en favor de la unidad del Derecho Penal y admitiendo como rama especial del Derecho Penal el Derecho penal Tributario, concebido como derecho punitivo.

Hensel no acepta establecer diferencia entre las penas del delito común y del delito tributario, identifica por este hecho los campos tributarios y penales. En el centro del delito fiscal está el fraude intencional del impuesto que puede ser punible con pena corporal y no exclusivamente con pena pecuniaria.<sup>(83)</sup>

El penalista Argentino Sebastián Soler señala que las multas aduaneras son penales, no pronunciándose respecto de la naturaleza de las infracciones tributarias ni de sus sanciones: Asimismo admite la existencia del Derecho Penal Administrativo, el que define como un conjunto de disposiciones que garantiza, bajo amenaza penal, el cumplimiento de un deber de los particulares frente a la administración.

---

<sup>82</sup> Fernando Sainz de Bujama, Catedrático de Derecho Tributario, de Madrid España

<sup>83</sup> Hensel; Diritto Tributario, P.28

Una visión aclaratoria sobre las razones o argumentos en los que se apoya la teoría penalista, la encontramos en Pérez de Ayala <sup>(84)</sup> y Gonzales: en primer lugar, entre el ilícito y el ilícito administrativo, y por tanto, también entre el ilícito tributario, existe una identidad; el ilícito tributario es un ilícito penal especial, si aparece tipificado en una figura de carácter penal dentro de las normas tributarias; y puede ser un ilícito netamente penal cuando aparece tipificado dentro del código penal, en segundo lugar “la estructura externa de ilícito penal y del ilícito tributario es semejante.

La conclusión lógica, que extrae un destacado tributarista como Héctor Villegas es que, en las teorías penales código penal es de obligatoria vigencia para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción.

## **2.59. TEORÍA ADMINISTRATIVA.**

Para el administrativista Villegas Basavilbase<sup>(85)</sup> distingue la naturaleza penal de la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias en función de la jurisdicción competente para juzgarlas y aplicar las sanciones.

La concepción administrativa le resta importancia a la gravedad del ilícito tributario en general, otorgándole penas muy leves, que en nuestro caso son las aplicables a las “infracciones tributarias”.

Quienes niegan la autonomía del Derecho Tributario, por pertenecer al Derecho Administrativo, concluyen que los delitos tributarios son

---

<sup>84</sup> Pérez de Ayala Gonzales, curso de Derecho Tributario T.I, P.342.

<sup>85</sup> Villegas Basavilbase en García Belsunce . Derecho Tributario Penal P.30

delitos contra la administración pública lo cual constituiría el bien jurídico tutelado.

Los “administrativistas” estiman que el fraude fiscal es delito contra el patrimonio estatal, que requiere un régimen punitivo diferente a la ley común (como violaciones de orden administrativo).

#### **2.60. TEORÍA AUTÓNOMA.**

Según ésta posición doctrinaria, el ilícito tributario y sus sanciones corresponden a una naturaleza específica, de carácter especial, que se rige por normas propias, distintas de las del resto del Derecho y admiten solamente la aplicación de los propios del Derecho Penal Común (no del Derecho Administrativo)

Con la obra de Dematties “ Manuale Di Diritto Penal e Tributario” en 1993, surge el Derecho Penal Tributario como disciplina autónoma, diferente tanto del Derecho Penal, Derecho Administrativo y del Derecho Tributario. Este autor la concibe como “aquella rama del Derecho Público que estudia los delito de carácter tributario, esto es las infracciones o preceptos especiales que obligan a quienes residen en el reino, a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad”.

#### **2.61. TEORÍA DUALISTA.**

Nos dice Pérez de Ayala, y Gonzales <sup>(86)</sup> que la concepción dualista sobre la naturaleza de la infracción tributaria, que ha sido calificada

por un sector de la doctrina como tesis intermedia o transaccional entre las dos anteriores – penalista y administrativa.

En efecto en España quienes adoptan esta posición, parten de las consideraciones que toda infracción tributaria encierra una infracción administrativa “sobre esta base de partida se observa que determinadas infracciones tributarias, además de constituir un ilícito administrativo, puede configurar un ilícito penal”.

## **2.62. TEORÍA TRIBUTARIA O DEL CARÁCTER ESPECÍFICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.**

Horacio García Belsunce destaca tres aspectos de las cuales parte la doctrina tributaria:

- A.- Que el Derecho Tributario es autónomo.
- B.- Que existe una especialidad y unidad del ilícito fiscal que, sea o no una rama independiente del Derecho Tributario, constituye un espacio del Derecho Tributario que tiene por objeto tipificar las infracciones que se originan en el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y en la regulación de sus sanciones;
- C.- Que es un Derecho sancionatorio, no resarcitorio, por lo cual no pierde cierta filiación con el Derecho Penal Común, cuyas normas le son aplicables en caso de existir “lagunas” en el Derecho Tributario sobre un tema determinado <sup>(87)</sup>.

Esta teoría según Pérez de Ayala y Gonzales <sup>(88)</sup>, de una parte, proclama el carácter unitario del ilícito tributario y reclama, de otra, su tratamiento específico dentro del Derecho Tributario. Sin que ello sea obstáculo, obviamente, para reconocer el diverso Carácter de

---

<sup>87</sup> García Belsunce Derecho Tributario Penal P.38

<sup>88</sup> Pérez de Ayala y Gonzales curso de Derecho Tributario P. 346

las penas (en sentido general) con que se sancione las distintas infracciones, con la siguiente recepción de nociones procedentes, ya de Derecho penal, ya de Derecho Administrativo.

En este sentido se ubica el modelo del código tributario para “América Latina el mismo que en el capítulo de Infracciones y Sanciones” establece:

“A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho en materia punitiva” con lo que evidencia.

### **2.63. OCUPACIÓN FRAUDULENTO DE BIENES O INDUSTRIA**

Ningún sujeto puede tener en su posición bienes que no están debidamente amparados o sustentados con documentación autorizada por las normas tributarias.

La SUNAT por ser la institución encargada de controlar la existencia y posesión de los bienes, verificando que la posesión de los mismos reúnan los requisitos exigidos por Ley.<sup>(89)</sup>

Tal es el caso, que todo bien debe estar amparado por un documento establecido en el reglamento de comprobantes de pago, que de no ser así, el sujeto estaría inmerso en una conducta infractora, que será sancionada.

El sujeto sancionado será quien tenga la posesión de los bienes al momento de la detención por parte de la SUNAT.

---

<sup>89</sup> Elizabeth Nima Nima/Antonio Gómez Aguirre. Infracciones Tributarias y Sanciones Impuestos por la SUNAT P. 254.

## **2.64. DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN**

La SUNAT podrá aplicar la sanción de comiso o de multa:

Sanción de comiso.- Se aplicara la sanción de comiso cuando los requisitos que incumplan los comprobantes de pago u otros documentos emitidos sean considerados "principales"; que son:

- Apellidos y nombres o, de ser el caso, denominación o razón social del emisor de comprobantes de pago o del remitente o transportista que emita la guía de remisión.
- Numero de RUC del emisor, remitente o transportista, según corresponda.
- Denominación del documento
- Numeración: Serie y número correlativo
- Apellidos y nombres, denominación o razón social de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión.
- Número de RUC de la imprenta o empresa gráfica que efectuó la impresión.
- Fecha de vencimiento
- Número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT.

Sanción de multa.- Se aplicara la sanción de multa cuando los requisitos que incumplan los comprobantes de pago u otros documentos emitidos sean considerados como requisitos "secundarios" que son

- Facturas (art. 8,20 y 21 del RCP)
- Boleta de Venta (art. 8 del RCP)
- Guías de remisión del remitente (arts. 9,17 y 20 de RCP)
- Guías de remisión del transportistas (arts. 17 y 19 del RCP) etc.

## **2.65. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD**

Para la aplicación de dicho régimen se deberá tener en cuenta lo siguiente.

1.- De aplicarse la sanción de comiso, el infractor deberá pagar la multa impuesta por la SUNAT a efectos de recuperar los bienes. Esta multa es la que goza del régimen de gradualidad.

En tal caso, para graduar la multa se tomará en cuenta la frecuencia con que el infractor comete la infracción.

A partir de la tercera oportunidad se aplicara la multa sin rebaja alguna.

Infracción	Sanción	1era	2da	3era
Art. 174	comiso/multa para	oportunidad	oportunidad	oportunidad o más
Numeral 16	Recuperar los bienes	4% del valor	8% del valor	(multa sin rebaja)
	Comisados del valor	de los bienes	de los bienes	15 % del valor de los
	bienes			de los bienes

2.- Si la sanción de comiso es sustituida por una multa, esta será del 25 % del valor de los bienes, no pudiendo exceder de 6 UIT:

En tal caso, la multa podrá graduarse, tomándose en cuenta la frecuencia con que el infractor comete la infracción.

Infracción	Sanción	1era	2da	3era
Art. 174	oportunidad	oportunidad	oportunidad	
Numeral 16	Multa 25%	15% del valor	20% del valor	(multa sin rebaja)
	del valor de los	de los bienes	de los bienes	25% del valor
	bienes			de los bienes

## 2.66. FALSEDADES EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

La declaración de datos falsos en base a cifras inexactas, son las causantes de no poder determinar cantidades correctas de créditos sujetos a Tributación, dando origen a infracciones causadas por la aparición de créditos que no tienen un sustento real, tributos que se dejan de cobrar, ya que los agentes de retención autorizados para hacer cumplir el pago, no pueden cumplir a cabalidad con sus

obligaciones y mucho menos hacer el cobro real, ya que el deudor tributario empleando la dación de declarar cifras y datos falsos, tiene un aumento indebido de créditos a su favor.

La propuesta normativa con la incorporación del artículo 5- A la Ley penal Tributaria- vía Decreto Legislativo N° 1114, se ha hecho con la finalidad de reforzar la disuasión de conductas que tengan que ver con los delitos de Defraudación Tributaria, refiriéndose a la consignación de información de datos y cifras falsas, encaminados a realizar actos evasores; visto así las cosas, pensamos que la falsedad que se recoge en este tipo penal, debe ser valorado de quien emplea este tipo de conductas, ya que su único objetivo es burlar las acreencias que puede tener con el fisco.

La consignación de datos falsos, ni siquiera pueden ser calificados como un delito de falsedad ideológica<sup>(90)</sup>; constituirán actos preparatorios del Tipo penal de la Defraudación Tributaria<sup>(91)</sup>

#### **2.66.1. Infracciones por declarar cifras o datos falsos.**

EL ARTÍCULO 178 DEL código tributario contiene una lista de infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

- a) No incluir en las declaraciones ingresos, remuneraciones, retribuciones, rentas, patrimonio o actos gravados que influyen en la determinación de la obligación tributaria o que generan en aumentos indebidos de saldos, perdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario o la obtención indebida de notas de

---

<sup>90</sup> Peña Cabrera Freyre, A, R, Derecho Penal parte especial T.VI..Cit, P.649.

<sup>91</sup>Vide, Caro Coria, DC, Sobre el Nuevo Régimen Penal Tributario. Cit. P.16.

crédito negociables u otros valores similares. En este caso nos encontramos ante conceptos que toman parte de la base imponible tributaria, por lo que su omisión genera un tributo omitido.

- b) No incluir en las declaraciones tributarias retenidas o percibidas que influyan en la determinación de la obligación tributaria. En este caso, partimos del supuesto que se haya efectuado la retención de percepción correspondiente, pues de no ser así, estaríamos en la infracción del numeral 13 del artículo 177 del código tributario.
- c) Aplicar tasas, porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- d) Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias de las declaraciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Del listado anterior tenemos que, en todos los casos, las consecuencias de las acciones descritas deben significar.

- i. Influir en la determinación de la obligación tributaria, es decir, que se produzca una omisión del tributo.
- ii. Aumentar indebidamente un saldo, crédito o pérdida a favor del deudor tributario.
- iii. Obtener indebidamente notas de crédito negociable u otros valores similares.

#### **2.66.2. Determinación de la sanción**

El cálculo de la multa por la infracción y sanciones del código tributario, la sanción por incurrir en la infracción bajo comentario podrá ser la multa:

- a) 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro concepto similar que haya sido determinado indebidamente.
- b) 15% de la pérdida declarada indebidamente.
- c) 100 % del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.
- d) En ningún caso la multa podrá ser menor al 5% de la UIT.<sup>(92)</sup>

### **2.66.3. Falsedades o Anomalías en la Contabilidad.**

El bien jurídico tutelado para el delito contable también es la hacienda pública, en cuanto representa los intereses de la comunidad es decir, se afecta directamente el proceso de determinación de las bases imponibles con las falsedades contables tributarias <sup>(93)</sup>.

Resulta evidente que el bien jurídico en el delito contable es el propio sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos públicos, ya que con el delito contable se pretende crear un desbalance preventivo de defraudación tributaria.

### **2.66.4. Delitos Contables o Fraudes**

Los delitos contables son aquellos en que el agente empleando artificios, engaños, astucias de tipo subjetivo del injusto u objetivos esto es en conciencia y voluntad de omitir, disminuir y hasta desaparecer datos relevantes para llevar los libros contables u otros libros y registros exigidos por las normas tributarias que se vinculan con la tributación; sin perjuicio de considerar la contabilidad paralela.

---

<sup>92</sup>Elikzabeth Nima Nima/ Juliana Rey Rojas/Antonio Rojas Aguirre P. 265.

<sup>93</sup>Daniel Yacolca Estares. El bien Jurídico Tutelado en los delitos Tributarios P.918

Este delito ha recibido en la doctrina diversas denominaciones <sup>(94)</sup> Hay quienes lo denominan “delito contable”, o quienes prefieren la expresión “obstruccionismo fiscal” y otros “Infracción fiscal”, pero esta denominación lo reduce a una cuestión meramente administrativa; pero frente a estas expresiones nos parece preferible la denominación “delito tributario” <sup>(95)</sup>, ya que se incluye con precisión el desvalor de la acción (contable) y el desvalor específico del resultado (tributario).

#### **2.66.5. Análisis del Tipo Penal**

El Art. 5 referente a los delitos tributarios (defraudación de libros contables) establece los tipos de pena, para quien estando obligado a cumplir con las normas tributarias de llevar libros contables, no lo hace o lo hace incorrectamente:

- a) Incumple totalmente dicha obligación
- b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables
- c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d) Destruye u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

#### **2.66.6. Tipo de lo Injusto**

**Tipo**.- Es el ente que posee conductas intolerables y perturbadoras y violatorias del orden social imperante, que puestas en acción u

---

<sup>94</sup>Ferré Oliva. El delito contable , P.232

<sup>95</sup> Palao Taboada. Notas sobre el nuevo Delito Contable, Tributario en Crónica Tributaria N° 53,Pp.251.

omisión transgreden y violan los bienes jurídicos protegidos por el Derecho.

**a) Tipo objetivo**

Se trata de un delito especial propio ya que sólo puede ser cometido por quien está facultado por las norma tributarias a llevar libros y registros contables.

**Libros contables.-** Son aquellos en donde la empresa registra en forma cronológica y real todas las operaciones efectuadas por ellas, de acuerdo a las normas del plan contable y las leyes vigentes.

Para que exista delito el sujeto debe configurarse directamente con el tipo penal y que la ausencia de contabilidad sea absoluta como en el caso de no llevar ningún tipo de contabilidad oficial o los libros oficiales están en blanco al final del ejercicio <sup>(96)</sup>.

De lo previsto en el párrafo anterior, para que exista la tipicidad de dicha conducta es que exista dos o más contabilidades, con la intencionalidad de ocultamiento o disimulación de la verdadera situación de la empresa. Pero si se trata de infracciones se refiere a puntos concretos de la propia contabilidad, como es el caso de los asientos falsos o bien por omisión de asientos que debían ser registrados.

**b) Tipo Subjetivo.**

La ausencia absoluta de la contabilidad para que sea considerada como delito, es que sea cometida mediante dolo, excluyéndose cualquier tipo de conducta culposa.

**Dolo**.- El dolo es el conocimiento y voluntad del tipo de querer realizar hechos contrarios a las normas, y con conciencia de antijuridicidad.

**c) Penalidad.**

---

<sup>96</sup>Querat.- Derecho penal español P.24 en García Martín. La infracción del Derecho Contable y Registrales tributarios en Derecho penal, P, 116, nota 95.

La penalidad en este delito al igual que en los anteriores delitos se circunscribía únicamente a la imposición de una pena privativa de Libertad, la cual va desde 2 años hasta los 5 años. Este criterio punitivo se mantiene en el nuevo artículo 3 adicionándosele la inscripción paralela de un mínimo de 180 días multa a un máximo de 365 días multa Art. 3° de la Décimo primera disposición final de la Ley 27038 del 31 – 12 -98)<sup>(97)</sup>

#### **2.66.7. Fraude en los Seguros y Primas**

El fraude comprende todas las acciones que realizan los asegurados para obtener un beneficio que no les corresponde o también los actos ilícitos que llevan a cabo las compañías de seguros o los mediadores con sus clientes.<sup>(98)</sup>

En el caso de las acciones que realizan los asegurados, es obtener beneficios fraudulentamente, no teniendo en cuenta que están cometiendo un ilícito penal, simplemente apoyados a su forma de pensar, planteándose en su yo personal, preguntas como son:

¿He pagado tanto dinero a la aseguradora y hasta hoy no he tenido ni un solo siniestro y es justo que recupere algo de “mi” dinero. El asegurador, con las primas, ya habrá obtenido sus beneficios.

En el caso de las compañías o personas que cometen estos ilícitos penales, son entes que operan en el mercado de seguros sin tener la autorización oficial previa.

---

<sup>97</sup> Ley N° 27038 del 31/12/1998 Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 816 – del Código Tributario, y normas conexas

<sup>98</sup> [www. Segurosparatodos.es](http://www.Segurosparatodos.es)

#### 2.66.8. Tipos de defraudadores

- a) **Defraudador ocasional.** Es aquel que defrauda con el fin de hacer frente a un problema económico provocado por un siniestro real, simula daños tras un siniestro real para hacer frente a problemas económicos o defrauda simulando un siniestro.
  
- b) **Defraudador habitual.** Es aquella persona que defrauda simulando un siniestro de manera repetitiva a lo largo del tiempo con el fin de obtener ingresos de manera ilegal. El perfil de este defraudador es una persona con amplios conocimientos en el sector, con una profesión liberal que pueda provocar numerosos incidentes y su edad media se sitúa entre los 30 y 45 años.<sup>(99)</sup>

#### 2.66.9. Primas

**Primas.** Es el precio del seguro que paga el asegurado al asegurador como contraprestación del riesgo que asume éste y del compromiso es su consecuencia.

El fraude perjudica a todos, no solamente a la entidad financiera de seguros, sino al mismo defraudador, cuando existe un hecho ilícito de defraudación perjudica al asegurado en el sentido que le van incrementar las primas, al asegurador por causarle pérdidas tanto de dinero, tiempo y los medios que va cumplir para evitar se repitan nuevos hechos delictivos y al mismo tiempo tiene que debe subir las primas, trayéndole consecuencias de pérdidas de cuotas en el mercado y también al propio defraudador ya que al ser descubierto de su ilícito cometido, este es tipificado como delito y ser condenado.

---

<sup>99</sup>Rankia, finanzas Perú

Algunos estados clasifican el fraude a los seguros en dos categorías diferentes. La primera es el fraude duro que se define como una reclamación de alguien que planea o inventa a propósito de pérdida a fin de recibir pago. Por ejemplo, una persona desea un automóvil nuevo y para ello destroza su automóvil con el objeto de que el seguro le haga un pago en dinero.

La segunda categoría es el fraude ligero que se define como una reclamación legítima que se exagera con el propósito de obtener un beneficio financiero adicional. Por ejemplo: una persona podría provocar una fuga de tubería de agua en su casa y reclamar pagos por daños a su ropa, libros valiosos.<sup>(100)</sup>

#### **2.66.10. Compra de facturas falsas y/o de operaciones no fidedignas.**

La compra de facturas falsas se hace con el fin de evadir o disminuir, el crédito fiscal, cometiéndose así el delito de defraudación tributaria, en la modalidad del uso indebido del crédito fiscal con facturas falsas.

Estos delitos son sometidos por los dueños de las empresas y su contador, pues el contador es el agente que tienen la finalidad y conocimiento de cómo se realizan estos actos ilícitos, lo hace con la finalidad de pagar lo más mínimo posible de obligaciones tributarias correspondientes al impuesto general a las ventas (IGV) y al impuesto a la renta (IR), que trae consigo su propio beneficio, ya que se aprovechara de una buena cantidad de crédito fiscal, por

---

<sup>100</sup>Lawinfo

todas las actividades comerciales que nunca existieron y que a la vez estas operaciones inexistentes son registradas en los libros contables de la empresa.

Los que cometen estas defraudaciones a través de la compra y facturaciones falsas, inducen a terceras personas para que facturen con su (RUC) en transacciones que nunca se realizan y estas terceras personas también son dueños de empresas dedicadas a diferentes actividades, quienes son beneficiados por un monto según informes de la SUNAT de entre 6% y 10% del valor facturado y que según la propia SUNAT está en incremento, ya que a mayor demanda menos porcentaje, estimándose entre el 3% y 4%.

La SUNAT tiene un gran trabajo, en base al seguimiento constante a presuntos defraudadores, según una nota del Diario el comercio <sup>(101)</sup>, la SUNAT verifica la dirección, quien fue la persona que hizo el trámite para obtener el (RUC), etc. A los contribuyentes que poseen esas facturas dudosas se les pide copias de pedido de compras, copia de la factura, la guía de remisión, el cheque con el que realizo el pago, se pide el levantamiento del secreto Bancario etc.

Con esta forma de trabajo la SUNAT adquiere pruebas con las que sustentan que existe una facturación falsa, de copras falsas; esto es fuera y hay otras que son armadas dentro de la propia empresa.

Según fuentes de la SUNAT, refieren que normalmente a quien castigan es a personas que fueron utilizadas y no a las personas que conforman las mafias organizadas.

---

<sup>101</sup> Diario el comercio, 28 de Julio del 2010

### **2.66.11. Gastos no correspondientes a la empresa.**

Toda empresa está en la obligación de realizar gastos que tienen que ver con fines productivos de la misma, que los gastos se relacionen con las actividades de la misma empresa y lo que se busca es obtener mayores beneficios.

Los gastos de las empresas tienen que ser deducidos en base a la importancia y necesidad de la misma, que se debe verificar sus vínculos con las actividades empresariales, ya que lo que se busca es demostrar que este es razonablemente necesario y está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas.

En todo gasto tiene que haber una relación de causa – efecto en el campo de la productividad de la empresa, que el gasto, sea imprescindible, entiéndase que el gasto de manera directa genera renta, que no haya posibilidad de sustraerse el gasto, que el gasto resulto adecuado para la generación renta, ya que la generación de rentas se establece con posterioridad a la realización del gasto ya que este puede o no ocurrir.

Tal como se ha descrito el párrafo anterior el principio de causalidad o causa– efecto, significa que el gasto esté vinculado con la generación de ingresos de la empresa.. Por tanto la empresa no debe realizar gastos que no estén de acuerdo con sus propias funciones.

Los gastos que hace en base a terceras personas no deben estar incluidos junto a los gastos de la empresa, de lo contrario estaría

cometiendo un ilícito tributario, en relación a la base imponible del impuesto a la renta.<sup>(102)</sup>

Ejemplos típicos de infracción en la deducción de gastos:

- a) Gastos de víveres
- b) Gastos de vestido
- c) Gastos de medicina y atención medica
- d) Gastos de viaje y recreación
- e) Gastos de proveedores

#### **2.66.12. Uso indebido de exoneraciones y beneficios fiscales**

El uso indebido de las exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios son promovidos por el propio Estado, creando leyes facilitadoras de aprovechamiento indebido por parte de los contribuyentes, trayendo consigo el mal uso de la norma, con el único fin de ocultar los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquier actividad económica, ya sea actividad Industrial, Comercial o Educativos.

El Estado da Normas legales que son bien intencionadas y proyectadas, pero en la práctica no se cumplen, no cumplen la finalidad con la que fueron creadas, debido a que los encargados del control y fiscalización no cumplen con sus funciones encomendadas por las propias normas de acuerdo a la materia.

Por eso es que las disposiciones que se aplican a las exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios son con el fin de promover el desarrollo económico, social, Educativo y administrativo, con el fin de incrementar inversiones y generación de empleo, no

---

<sup>102</sup> Viviana Cossío Carrasco.- Errores frecuentes en la deducción de gastos de una empresa P. 14

obstante producir hechos imponibles, no desarrolla su efecto que es el surgimiento de la obligación tributaria.

Las normas aplicadas a las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios se les da un mal uso, como por ejemplo en el caso del incentivo que consiste en un crédito tributario que fue dado en favor de la inversión a la Educación en el Sector Privado; en que el inversionista toma sus propias decisiones acerca del destino de las utilidades de la empresa (es el caso, por ejemplo, de lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 882, el cual aprobó la Ley de promoción de la Inversión en la Educación.

Así como tomamos el ejemplo del Decreto Legislativo N° 882 de fecha 9 de noviembre del 1996, que es aprovechado por muchas universidades con fines controversiales al Derecho Tributario, como es el caso del Rector de la Universidad Inca Garcilaso de la vega en que está ganando más de trescientos mil nuevos soles al mes y con el pretexto de la reinversión en la infraestructura y equipamientos didácticos y otros y no haber una norma que establezca un plazo de vigencia de tales beneficios, dichas disposiciones de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios seguirán perjudicando al fisco

Que, si bien es cierto, la norma dice que para gozar de estos beneficios se debe sujetar a ciertas reglas, creo que no se cumple en todos los ámbitos económicos, empresariales y sociales: Que estos beneficios deben estar sustentados y motivados, exponiendo cuales son los objetivos, propuestas, alcances, los efectos que van a producir y a la vez analizar los costos que van a producir estas

exoneraciones al fisco, con respeto a los ingresos que dejara de percibir y no generar déficit presupuestario.

También se debe tener en cuenta el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no excederá de tres (3) años.

Se podrá prorrogar la exoneración, incentivo o beneficio tributario solo por un periodo de hasta tres (3) años, para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación, a través de los factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, tienen que ver cuál ha sido la influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados y si es que hubo incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustenta la necesidad de su permanencia; De lo contrario tiene que suspenderse, ya que nacen las distorsiones de tales beneficios, como es el caso de los beneficios que se les dio a los habitantes de la parte de la selva, con el precio de la gasolina, que dio como resultado el gran contrabando de combustible.

## **2.67. USO INDEBIDO DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES**

### **2.67.1. Tributarias**

En nuestro medio el uso indebido de retención y percepción, por parte de los agentes de retención y de percepción, son problemas que se han incrementado en un porcentaje bastante elevado e igualmente son problemas que están judicializados y no como imputado al contribuyente en sí, sino a los responsables tributarios

más conocidos como los agentes de retención y de percepción, estos sujetos son considerados como los responsables, y no precisamente por retener o percibir los Tributos, sino porque la ley les asigna solidaridad con los contribuyentes.

Los agentes de retención y de percepción son considerados como responsables tributarios, encargados de recaudar el tributo, cobrándolo directamente mediante mecanismos establecidos por ley, quienes se convierten en responsables solidarios y de acuerdo al código tributario, tanto el contribuyente como el responsable solidario se convierten en deudores tributarios.

El responsable solidario a pesar de no tener la condición de contribuyente, pero por el simple hecho de estar facultado por la Ley de hacer retenciones, este se convierte en sujeto pasivo solidario y por lo tanto dar cumplimiento de lo retenido como deuda tributaria a favor del sujeto activo o acreedor tributario.

- a) **Agente Retenedor:** Es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, realiza un descuento dinerario de propiedad del contribuyente o en otras palabras retrae la parte que corresponde por ley, para el fisco en absoluto o como prestación a futuro del mismo contribuyente, debiendo depositar dicho monto retenido en las arcas fiscales en los plazos y condiciones señaladas en la ley.

#### Ejemplo de Infracción de agente Retenedor

##### RESOLUCIÓN COACTIVA N° 0830070294534

DEUDOR TRIBUTARIO: MENDOZA CASTILLO EUSEBIA SOLEDAD

NÚMERO DE RUC : 10035743818

DOMICILIO FISCAL : II ETAPA Mza. G Lt. 4 URB. LOPEZ ALBUJAR SULLANA - SULLANA - PIURA

REFERENCIA

EXPEDIENTE NÚMERO: 0830060093129

AUXILIAR COACTIVO: ARAUJO ÑOPO FLOR

TERCERO: LOPEZ PALOMINO CRISTINA MILAGROS

RUC: 10439788751

DOMICILIO: JIRON SALOOM N°. 150 -CALLAO - CALLAO - CALLAO: MCDO

REFERENCIA CENTRAL DEL CALLAO

PIURA, 19 de Marzo del 2013

CONSIDERANDO: Que, el artículo 648° del Código Procesal Civil establece que son bienes inembargables las remuneraciones y pensiones, cuando no excedan de cinco Unidades de Referencia Procesal y que el exceso es embargable hasta una tercera parte; que, en consecuencia, procede trabar embargo hasta por un tercio del exceso del monto no embargable, en la oportunidad en que esto ocurra, POR LO EXPUESTO, SE RESUELVE: TRABAR MEDIDA CAUTELAR GENÉRICA DE EMBARGO EN FORMA DE RETENCION SOBRE LOS INGRESOS MENSUALES que percibe el deudor tributario de su empleador LOPEZ PALOMINO CRISTINA MILAGROS, hasta por el importe de TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS TREINTA Y OCHO Y 15A00 Nuevos Soles (S/. 32,538.15). LOPEZ PALOMINO CRISTINA MILAGROS deberá cumplir con lo siguiente: A) Retener al deudor tributario, a partir de la fecha de notificación de la presente resolución, la tercera parte del monto de la remuneración que exceda al monto inembargable establecido en el artículo 648° del Código Procesal Civil, B) El monto retenido deberá ser entregado a SUNAT mediante un cheque de gerencia o certificado a nombre de SUNAT/BANCO DE LA

NACIÓN, expresado en nuevos soles y sin céntimos, en Av. Loreto 600 PIURA. Notifíquese la presente resolución al deudor tributario para sus efectos

CONSTANCIA DE NOTIFICACIÓN  
RESOLUCIÓN COACTIVA N° 0830070294534

Apellidos y nombres del receptor: Documento de identidad del receptor:

Vinculación con el notificado:

Fecha de recepción: / /

Teléfono:

Firma y sello



Ricardo Murguía Jara  
Ejecutor Coactivo  
INTENDENCIA REGIONAL PIURA

**b) Agente Perceptor:** Es un sujeto al que la Ley le obliga a recibir un recurso o dinero de alguien, que tiene la calidad de deudor tributario.

**Es el caso que, el agente de percepción recibe el tributo, debido a que se encuentra en una situación que le permite cobrar y que al mismo tiempo deberá depositar en las arcas fiscales.**

Héctor Villegas señala que “El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco”<sup>(103)</sup>, como en el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público.

De la misma manera, refiere Flores Polo que “El agente de percepción no es otra cosa que un cobrador por encargo del fisco, en razón a su actividad, profesión, oficio o función, recibiendo del contribuyente un monto dinerario por concepto de tributo, que

<sup>103</sup> Villegas Héctor; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. I, Ed. Depalma, Buenos Aires 1980. P.228

posteriormente debe depositar en la cuenta del acreedor tributario<sup>(104)</sup>.

Finalmente siguiendo a Sanabria Ortiz<sup>(105)</sup> podemos señalar como características comunes a los agentes de retención y percepción :

- a) Deben ser designados por Ley; pero en nuestro país se ha transgredido esta obligación, ya que se designa por decreto supremo o resolución de la superintendencia.
- b) La obligación de los agentes es retener o percibir el tributo y entregar al fisco lo retenido o percibido.
- c) Los agentes de retención y percepción son responsables solidarios con el contribuyente.
- d) La designación del agente de retención o percepción se da en base de un vínculo de carácter económico con el contribuyente en función de su oficio, actividad o profesión.
- e) Ambos agentes, responden ante el fisco por el monto que deben percibir o retener.
- f) Su designación hace más fácil y económica la recaudación de tributos

---

<sup>104</sup> Flores Polo Pedro . Derecho Financiero Tributario Peruano, Lima, 1983 P.233

<sup>105</sup> Sanabria Ortiz Rubén D. Ob...Cit...Pp.212 -213

### **III. VARIABLES E HIPOTESIS**

#### **3.1. DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES**

##### **3.1.1. Modalidades de fraude:**

Es la forma como los contribuyentes evaden el pago de los impuestos que le son obligatorios

##### **3.1.2. Sistema tributario peruano**

Es la organización legal, administrativa y técnica que crea todo Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario.

Los tributos son obligaciones dinerarias impuestas unilateralmente y exigidas por la administración pública a partir de una ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público. Por lo tanto, es una prestación patrimonial de carácter público que se exige a los particulares.

##### **3.1.3. Índice de evasión del impuesto general a las ventas:**

Es el estimado del monto de la recaudación que los contribuyentes deberían cumplir expresada como porcentaje de la recaudación efectiva.

### 3.2. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

VARIABLE	DEFINICION	INDICADOR	INDICE	UNIDADES O CATEGORIAS	ESCAL DE MEDICION
Modalidades de fraude.	Forma de evadir el pago de tributos, sea el IGV, IR y Otros o elusión.	Índice de evasión del IGV. Índice de evasión de otros tributos Nivel de evasión tributaria Nivel de Elusión	Índice de evasión del IGV Tributos / PBI	%	Razón
Sistema tributario peruano.	Conjunto de normas e instituciones utilizadas para la transferencia de recursos desde las personas al Estado, con el objeto de sostener el gasto público.	Presión Tributaria Nivel de recaudación tributaria Nº de tributos Nivel de eficiencia de la administración tributaria	Recaudación Esperada / Recaudación Efectiva	%	Intervalo

Los valores de las variables Presión Tributaria e Índice de evasión del impuesto general a las ventas, deberán obtenerse de los reportes "Informe de evaluación del plan estratégico institucional"<sup>106</sup> de los años en estudio. Considerar que el estimado del Índice de evasión del impuesto general a las ventas de un año aparece publicado en el informe del siguiente año.

<sup>106</sup>Sunat - 2011

### **3.3. HIPÓTESIS GENERAL E HIPÓTESIS ESPECÍFICAS**

#### **3.3.1. Hipótesis general**

Las modalidades de fraude en el IGV, determina la menor presión tributaria en el sistema tributario peruano.

#### **3.3.2. Hipótesis específicas**

Se han establecido las siguientes hipótesis específicas

- El incremento de la presión tributaria del periodo 2000-2012 determina la menor evasión del IGV.
- El índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 disminuye, fortaleciendo el sistema tributario peruano

## **IV. METODOLOGIA**

### **4.1. Tipo de investigación:**

La investigación es de tipo cuantitativa debido a que se utilizarán mediciones de las variables, observacional pues el investigador no realizará modificaciones sobre las variables y la evolución de estas obedecerá a la natural sucesión de eventos que las afectan, es retrospectiva ya que los datos serán recogidos de fuentes pre existente, es longitudinal pues la medición de la variable se ha realizado más de una vez en el tiempo y finalmente es analítica debido a que se están estudiando más de una variable.

### **4.2. Diseño de investigación:**

La investigación es de nivel explicativo con un diseño longitudinal de tendencia.

**4.3. Población y muestra (indicar características, delimitación y ubicación espacio temporal de la población; y tamaño de la muestra):**

La Población serían todos los periodos anuales desde el comienzo de la república (1821). El tamaño de la muestra fue establecido por la fórmula:

$$n = \frac{N * Z_{1-\frac{\alpha}{2}}^2 * S^2}{d^2 * (N - 1) + Z_{1-\frac{\alpha}{2}}^2 * S^2}$$

Donde se ha considerado una población  $N = 1821-2012 = 191$ , también se ha considerado un nivel de significancia del 5% y una precisión del 0.011% lo que nos da una muestra estimada de 12.2 tomándose finalmente 13 periodos. Los que abarcarán los años comprendidos entre 2000 y 2012 inclusive, debe considerarse que debido a que la elaboración del cálculo del índice de evasión del impuesto general a las ventas de un periodo se realiza en el periodo siguiente, durante la elaboración de este estudio 2013-2014 solo se ha tenido acceso hasta el índice correspondiente al periodo 2012. El espacio geográfico corresponde a la república del Perú.

**4.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos:**

La técnica utilizada será la Documentación, y como instrumento de recolección de datos tenemos la ficha de recolección de datos "Presión Tributaria e Índice de Evasión de IGV" (Ver Tabla 1)

#### **4.5. Procedimientos de recolección de datos:**

Se procedió a buscar en los “Informes de Evaluación del Plan Estratégico Institucional” y en las “Memorias Anuales” elaborados por SUNAT correspondiente a los periodos en estudio (2000-2012) y extraer de estos informes los valores de la presión tributaria y el índice de evasión del Impuesto General a las Ventas.

#### **4.6. Procesamiento estadístico y análisis de datos:**

Se procesaron los datos con el programa Microsoft Excel, para lo cual se utilizó de la ficha la opción Análisis de datos, y se seleccionó como Función para análisis a: Regresión.

### **V. RESULTADOS**

Se analizaron los valores obtenidos de las modalidades de fraude y de las estimaciones del sistema tributario peruano del periodo 2000-2012 (n=13 periodos), a los cuales se les realizó el análisis de regresión simple.

Se ha considerado un nivel de significancia de 5.00% y 11 grados de libertad (GL=n-2), lo que nos da un valor crítico en tablas de 2.201 con lo que se obtiene que la región de aceptación de la hipótesis nula se encuentra entre -2.201 y +2.201.

El estadístico de prueba usado fue la t de Student con 11 grados de libertad:

$$t = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}$$

Utilizando el software Excel se obtuvo un valor de 0.957 para el coeficiente de correlación (r).

Por lo que el valor del estadístico de prueba  $t = 10.953$ .

Como resultado del análisis de regresión simple también se obtuvo un coeficiente -4.41680 para la variable “modalidades de fraude” y un coeficiente de intercepto de 1.022269. Indicando este signo negativo del coeficiente de la variable que la relación entre las “modalidades de fraude” y el “sistema tributario peruano” es inversa, por lo que valdría decir que: a menor modalidades de fraude, mejor sistema tributario peruano (ver Gráfico 01).

Para el cálculo de la incidencia promedio de la presión tributaria, se obtuvo de una muestra de 13 periodos una media muestral de 14.0538462% y una desviación estándar de 0.0142162781, con una significancia del 5% y 12 grados de libertad se encontró en tablas un valor crítico de 1.7822876, con lo que se tendría que la región de rechazo para la hipótesis nula es  $[1.7822876, \infty[$

Se utilizó como estadístico de prueba la t de Student:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

Obteniéndose un valor para  $t=2.6727786$ .

Para el cálculo de la incidencia promedio del índice de evasión del impuesto general a las ventas, se obtuvo de una muestra de 13 periodos una media muestral de 40.1538462% y una desviación estándar de

0.0656056595, con una significancia del 5% y 12 grados de libertad se encontró en tablas un valor crítico de 1.7822876, con lo que se tendría que la región de rechazo para la hipótesis nula es  $[1.7822876, \infty[$

Se utilizó como estadístico de prueba la t de Student:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

Obteniéndose un valor para  $t=2.8324472$ .

## **VI. DISCUSION DE RESULTADOS**

### **6.1. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS CON LOS RESULTADOS**

Como resultado del análisis de correlación simple se obtuvo un valor del estadístico de prueba  $t = 10.953$ , el cual se encuentra fuera de la región de aceptación de la hipótesis nula  $[-2.201$  y  $+2.201]$  por lo cual se rechaza la hipótesis nula “H0: La modalidad de fraude en el IGV NO determina la menor presión tributaria en el sistema tributario peruano”; y se acepta con una confianza del 95% a la hipótesis alterna “H1: La modalidad de fraude en el IGV determina la menor presión tributaria en el sistema tributario peruano.”

Del análisis del promedio de la incidencia de la presión tributaria se obtuvo un valor del estadístico de prueba  $t=2.6727786$ , el cual se encuentra dentro de la región de rechazo de la hipótesis nula  $[1.7822876, \infty[$  por lo cual se rechaza la hipótesis nula “H0: El incremento de la presión tributaria del periodo 2000-2012 NO determinó la menor evasión de IGV”, y se establece que con una confianza del 95% se acepta la hipótesis

alterna “H1: El incremento de la presión tributaria del periodo 2000-2012 determinó la menor evasión de IGV”

Del análisis de la incidencia promedio del índice de evasión del impuesto general a las ventas se obtuvo un valor del estadístico de prueba  $t=2.8324472$ , el cual se encuentra dentro de la región de rechazo de la hipótesis nula  $[1.7822876, \infty[$  por lo cual se rechaza la hipótesis nula “H0: El índice de evasión de IGV en el periodo-2000-2012 disminuyó NO fortaleciendo el sistema tributario peruano”, y se establece que con una confianza del 95% se acepta la hipótesis alterna “H1: El índice de evasión de IGV en el periodo-2000-2012 disminuyó fortaleciendo el sistema tributario peruano”

## **6.2. CONTRASTACIÓN DE RESULTADOS CON OTROS ESTUDIOS SIMILARES**

Con respecto a la presión tributaria se han comparado los valores obtenidos contra la información de Cepal – ONU sobre la presión tributaria en la región latinoamericana y se ha encontrado que el Perú se encuentra dentro del rango, en el que se encuentra a Cuba con la mayor presión tributaria y por el otro lado se encuentra a México con la menor presión tributaria de la región. (Ver Gráfico 4 y Tabla 3).

Fernando R. Martín en “La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias” encuentra que el Perú en 1992 la tasa de evasión fue de 68.2, lo cual no está muy lejos del valor del presente estudio para el año 2000 de 47.20 y de 49.10 en el 2001, vale indicar que dentro del análisis de regresión se encontró una relación inversa entre la

presión tributaria y la evasión del impuesto general a las ventas, viendo además que la presión tributaria presenta una marcada tendencia a disminuir en el futuro es congruente el resultado obtenido en el estudio con lo presentado por Fernando R. Martín pues se trataría de un elevado valor en el pasado.

## VII. CONCLUSIONES

- Se ha comprobado estadísticamente que la modalidad de fraude en el IGV determina la menor presión tributaria en el sistema tributario peruano al contrastar la hipótesis a través del instrumento de prueba del CHI cuadrado con un valor  $\chi = 10.953$ , el cual se encuentra fuera de la región de aceptación de la hipótesis nula que se halla en rango de -2.201 y +2.201
- Se ha logrado establecer el sentido en que al incrementarse la presión tributaria en el periodo 2000-2012, determinó menor evasión del IGV en el sistema tributario peruano.
- Se ha determinado que el índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 disminuyó, fortaleciendo el sistema tributario peruano.

## VIII. RECOMENDACIONES

- La presión tributaria del impuesto general a las ventas es el principal indicador fiscal, por lo que se debe encontrar mecanismos de control e incentivos a los contribuyentes a fin de evitar que asuman alguna modalidad de fraude en el sistema tributario.
- Al identificarse el sentido en que la presión tributaria se incrementa y a la vez ocurre que disminuye el nivel de evasión del impuesto general a las ventas, será conveniente tomar en cuenta lo realizado por algunos países latinoamericanos como el caso de Colombia que nos lleva ventaja sosteniendo menores índices de evasión.
- El IGV como principal impuesto del Estado, se requiere ampliar la base de contribuyentes y establecer un mecanismo de control y recaudación más efectivo, que permita reducir aún más los niveles de evasión de este tributo.
- Urge establecer mecanismos de desaliento a la evasión, como la reducción de la tasa del impuesto general a las ventas y mecanismos de control de los propios consumidores finales, dado que este tributo es de cargo y a cuenta de ellos.

## **IX. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS**

- Abanto Bromley, Martha, Luján Alburqueque Luis Felipe. El gasto, el costo y el costo computable.- Análisis contable tributario, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buhó E.I.R.L. Lima – Perú, Primera Edición Noviembre 2013.
- Bahamonde Quinteros Mery, Análisis y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto a la Renta – Empresas y personas naturales, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buho E.I.R.L., Lima – Perú, Primera Edición Febrero 2013.
- BaldeónGuere, Norma Alejandra/Montenegro Cossio Rosa María, Infracciones y delitos tributarios, Gaceta Jurídica S.A. Imprenta Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Setiembre 2008.
- Basallo Ramos, Carlos/Cachay Castañeda José A., Código Tributario para Contadores – Análisis, base legal y doctrinaria, jurisprudencia, casos prácticos, flujogramas, Gaceta Jurídica S.A., Imprenta Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Agosto 2012.
- Castillo Calderón, Pedro, Aplicación de Sanciones de Comiso, internamiento y cierre, y su régimen de gradualidad, Gaceta Jurídica S.A., Imprenta Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Enero 2008.
- Cossio Carrasco, Viviana, Criterios Jurisprudenciales en materia tributaria, Gaceta Jurídica S.A. Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Enero 2008.
- Cossio Carrasco, Viviana, Errores frecuentes en la deducción de gastos de una empresa, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Mayo 2010.

- Fernando R. Martín, La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES). Santiago de Chile. 2009
- García Belsume, Horacio A., Tratado de Tributación Tomo I – Derecho Tributario V.I., Asociación Argentina de Estudios Fiscales Comité Científico Asesor, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma – Ciudad de Buenos Aires, 2003.
- García Belaunde, Horacio A., Tratado de Tributación Tomo I.- Derecho Tributario VII, Asociación Argentina de Estudios Fiscales Comité Científico Asesor, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma – Ciudad de Buenos Aires 2003.
- Giribaldi Pajuelo, Giancarlo, Presunciones Tributarias aplicables por la SUNAT, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buho E.I.R.L. – Lima – Perú, Primera Edición Julio 2010.
- Luján Alburqueque, Luis Felipe, Reparos Frecuentes efectuados por la SUNAT en el IGV y el Impuesto a la Renta, Gaceta Jurídica S.A .Editorial El Buho E.I.R.L., Lima – Perú, Primera Edición Agosto 2008.
- Marbarak Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público, McGraw-Hill/Interamericana de México S.A. de C.V., Impreso en México, Setiembre de 1996.
- Nima Nima, Elizabeth/Juliana Rey Rojas/Antonio Gómez Aguirre, Aplicación Práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buho E.I.R.L., Lima – Perú, Primera Edición Marzo 2013.

- Nima Nima, Elizabeth y otros, Fiscalización Tributaria – Enfoque Legal, T. I, Gaceta Jurídica S.A., Editorial El Buho E.I.R.L., Lima – Preu, Primera Edición Agosto 2013.
- NimaNima, Elizabeth/Gómez Aguirre, Antonio, Infracciones Tributarias y Sanciones Impuestas por la SUNAT, Gaceta Jurídica S.A. Editorial El Buho E.I.R.L., Lima – Perú, Primera Edición Agosto 2006.
- Peña Cabrera Raúl, Tratado de Derecho Penal – Estudio Pragmático de la Parte General, Tomo I, Copyright, Editorial Jurídica “Grisley”, Lima – Perú, Edición Segunda, Junio 1995.
- Peña Cabrera Freyre, Alonso, Derecho Penal – Parte Especial, T. VII, IDEMSA Editorial Moreno S.A. Lima – Perú, Primera Edición: Julio 2014.
- Pérez Royo, Fernando; Derecho Financiero y Tributario – Parte General, Editorial Civitas S.A., Madrid 1994, Cuarta Edición 1994.
- Rosembuj Tulio, El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Marcial Pons – Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid 1999, Segunda Edición.
- Sanabria Ortiz, Rubén D., Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios, Gráfica Horizonte, Lima – Perú, Quinta Edición, Abril del 2001.
- Tomazini de Carvalho, Aurora, Derecho Penal Tributario – Colección Derecho Tributario 4, Jurista Editores E.I.R.L., Lima – Perú, Edición Octubre 2012.
- Villegas Héctor B., Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario, Ediciones Depalma – Buenos Aires, 1976.

Villegas Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, ciudad de Buenos Aires del 2002, Octava Edición 2002.

YacolcaEstares, Daniel y otros, Derecho Tributario – I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Grijley – Lima, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, 27 al 29 de Octubre del 2008.

## ANEXOS

Tabla 1

## Presión Tributaria e Índice de Evasión de IGV

Año	Presión Tributaria	Índice Evasión IGV
2000	12.40%	47.20%
2001	12.30%	49.10%
2002	12.10%	47.90%
2003	12.90%	45.70%
2004	13.10%	44.00%
2005	13.60%	42.30%
2006	15.00%	38.80%
2007	15.60%	37.70%
2008	15.60%	32.70%
2009	13.80%	40.60%
2010	14.80%	34.70%
2011	15.50%	31.80%
2012	16.00%	29.50%
Promedio	14.05%	40.15%

Tabla 2

## Resultados Obtenidos en Excel

<i>Estadísticas de la regresión</i>		
Coefficiente de correlación múltiple		0.957089924
Coefficiente de determinación R <sup>2</sup>		0.916021123
R <sup>2</sup> ajustado		0.90838668
Error típico		0.019857319
Observaciones		13

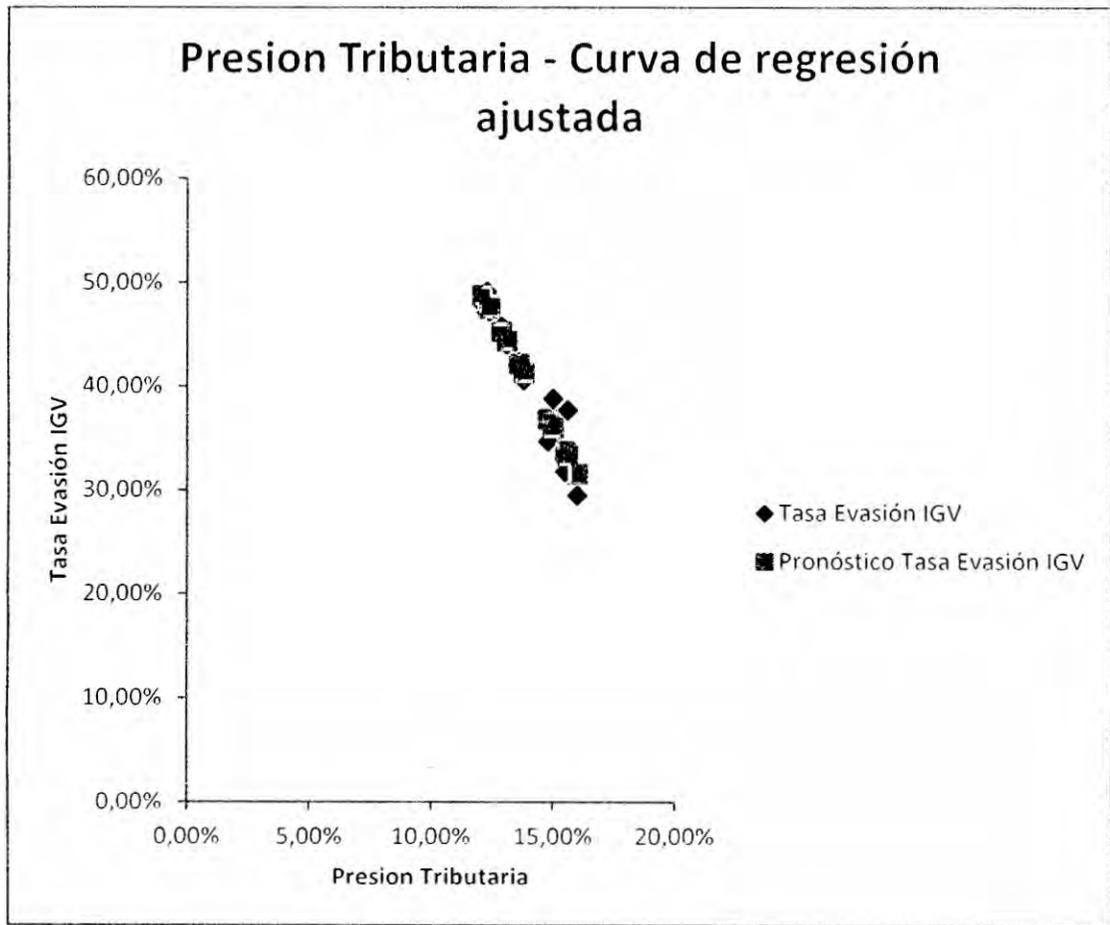
	<i>Coefficientes</i>	<i>Error típico</i>
Intercepción	1.022269316	0.056935179
Presión Tributaria	4.416804111	0.403221873

Tabla 3

Presión Tributaria – América Latina

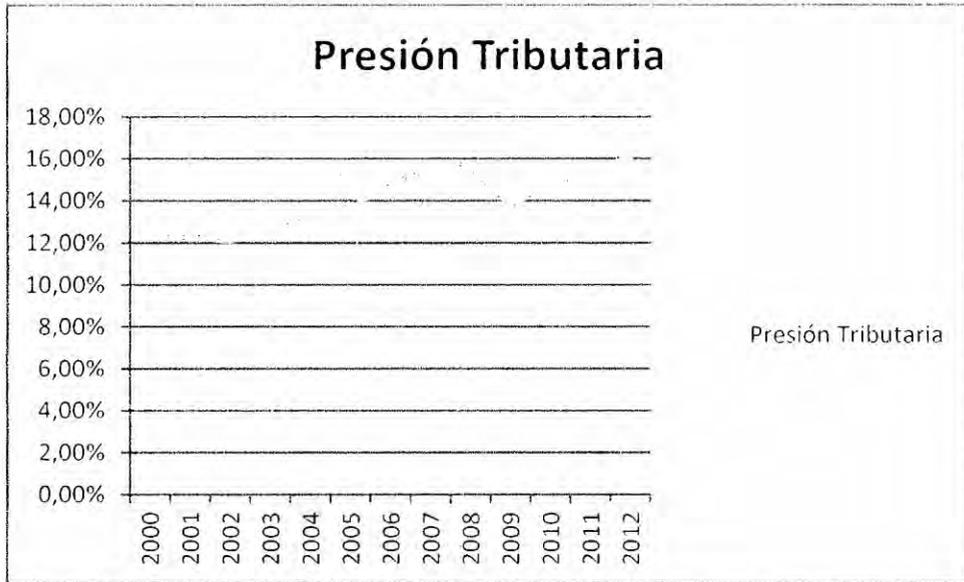
Periodo	CUBA	CHILE	HONDURAS	MÉXICO	PERÚ
2000	23.7	15.4	13.8	9.7	12.4
2001	21.9	15.8	16.0	10.3	12.3
2002	22.6	15.7	14.5	10.6	12.1
2003	23.8	15.1	14.5	10.2	12.9
2004	19.8	14.9	14.5	9.0	13.1
2005	25.0	16.1	14.5	8.8	13.6
2006	26.2	16.1	15.1	8.6	15.2
2007	24.0	17.9	16.3	8.9	15.6
2008	19.4	17.6	15.2	8.2	15.6
2009	17.3	13.8	14.2	9.5	13.6
2010	13.5	15.8	14.2	9.7	14.7
2011	20.1	17.4	14.8	9.0	15.3
2012		17.4	14.8	8.5	15.7
Promedio	21.4	16.1	14.8	9.3	14.0

Gráfico 01



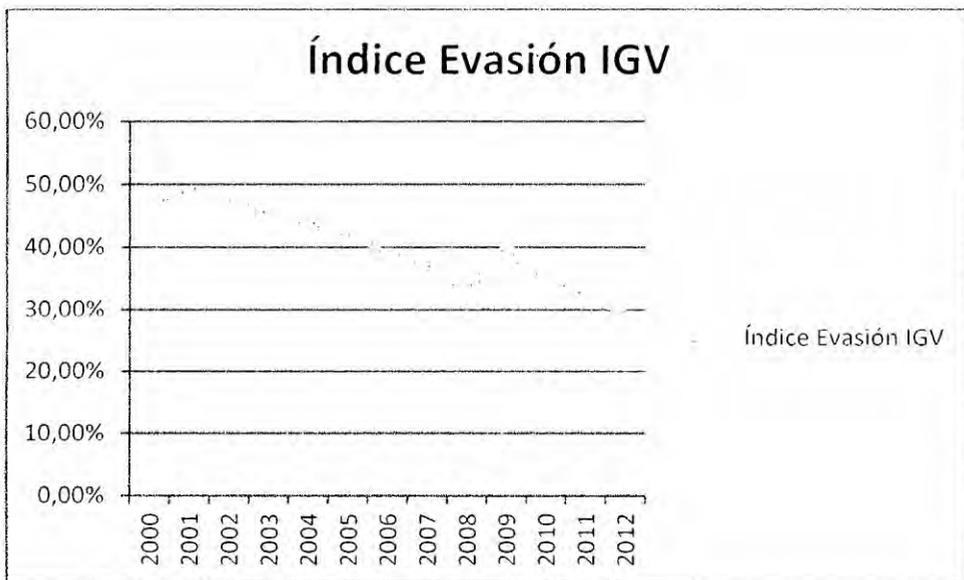
Fuente: Elaboración propia.

Gráfico 02



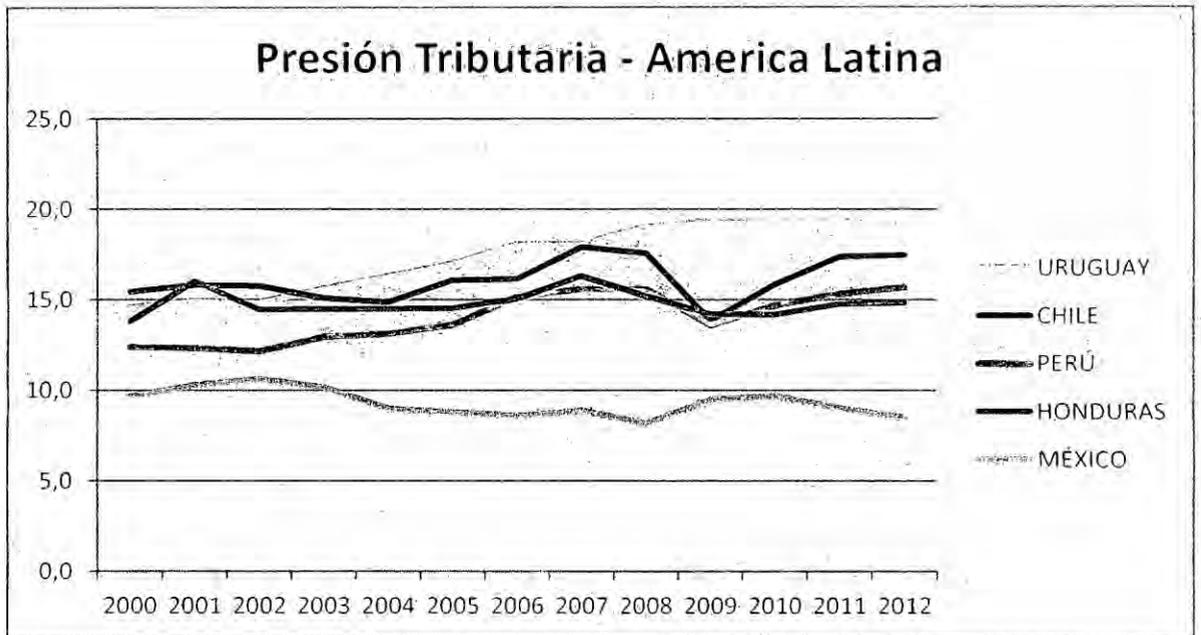
Fuente: Elaboración propia.

Gráfico 03



Fuente: Elaboración propia.

Gráfico 4



Otros anexos

Publicaciones relacionadas con el fraude



**Matriz de consistencia**

**TÍTULO: LAS MODALIDADES DE FRAUDE EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO**

PROBLEMA	OBJETIVO	HIPOTESIS	VARIABLES	INDICADORES	MARCO TEORICO	Antecedentes
¿De qué manera las modalidades de fraude inciden en el sistema tributario peruano?	Determinar cómo las Modalidades de fraude inciden en el sistema tributario peruano	Las modalidades de fraude en el IGV, determina la menor presión tributaria en el sistema tributario peruano.	Univariable x: Modalidades de fraude.	Índice de evasión del IGV. Índice de evasión de otros tributos Nivel de evasión tributaria Nivel de Elusión	Fraude Sistema Tributario Teorías Jurídicas, Políticas, Filosóficas, Económicas	Internacionales Naturaleza Jurídica del ilícito Tributario en el Perú
Problemas específicos	Objetivos específicos	Hipótesis Específicas				
¿De qué forma la presión tributaria del periodo 2000-2012 se relaciona con las modalidades de fraude ?	Establecer cómo la presión tributaria del periodo 2000-2012 se relaciona con las modalidades de fraude	El incremento de la presión tributaria del periodo 2000-2012 determina la menor evasión del IGV.	y: Sistema tributario peruano.	Presión Tributaria Nivel de recaudación tributaria Nº de tributos Nivel de eficiencia de la administración tributaria	Impuesto General a las Ventas, Código Penal	Nacionales: Falsedades o Anomalías en la Contabilidad
¿De qué modo el índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 impacta en el sistema tributario peruano?	Determinar cómo el índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 impacta en el sistema tributario peruano	El índice de evasión del IGV en el periodo 2000-2012 disminuye, fortaleciendo el sistema tributario peruano				

Fuente: Elaboración propia