

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO

UNIDAD DE INVESTIGACIÓN DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES



INFORME FINAL DE TEXTO

“TEXTO: INTRODUCCION AL DERECHO TRIBUTARIO”

AUTOR: Abg. y Eco. GUIDO MERMA MOLINA.

**PERIODO DE EJECUCIÓN: 01 DE ENERO DEL 2017
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2018**

(Resolución Rectoral N° 111-2017-R)

Callao, 2019.

PERÚ.

DEDICATORIA:

Con absoluta convicción, a todos mis alumnos de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional del Callao, por su inmerecida atención, su amistad, inquietud, constancia, participación y tolerancia.

AGRADECIMIENTO:

Al altísimo, por su generosidad. A mi familia por su constante aliento y apoyo incondicional. A todos, de quienes he aprendido lecciones sencillas e incommensurables. Por supuesto, con mucha gratitud, a los colegas y al personal de la Universidad Nacional del Callao.

I. INDICE.

“TEXTO: INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO”

	Pág.
I. ÍNDICE	1
II. PRÓLOGO	3
III. INTRODUCCIÓN	4
IV. CONTENIDO	5
4.1 Capítulo I: Introducción al Derecho Tributario.	5
1. Una aproximación al Derecho Tributario.	5
2. División del Derecho Tributario.	6
3. La Potestad Tributaria.	7
4. Los Principios Constitucionales en materia tributaria.	8
5. La Constitución Económica.	9
4.2. Capítulo II: El Tributo y el Régimen Tributario Peruano.	11
1. Definición y naturaleza.	11
2. Elementos y características.	12
3. Clasificación del tributo.	14
4. El Sistema Tributario Nacional.	14
5. El Régimen Tributario Peruano.	18
4.3. Capítulo III: La Obligación Tributaria.	22
1. Definición y características.	22
2. Elementos y clases de la obligación tributaria.	23
3. El acreedor tributario y el deudor tributario.	25
4. El domicilio y la capacidad tributaria.	27
5. Transmisión y extinción de la obligación tributaria.	29
4.4. Capítulo IV: La Administración Tributaria y los Administrados.	34
1. Introducción.	34
2. La SUNAT y los órganos resolutores en materia tributaria.	35
3. Obligaciones y derechos de los administrados.	36
4. Obligaciones y facultades de la Administración Tributaria.	37

5. La responsabilidad tributaria y las obligaciones de terceros.	39
6. El Tribunal Fiscal.	39
4.5. Capítulo V: Los Procedimientos Tributarios.	41
1. Introducción.	41
2. Los procedimientos tributarios.	42
3. El Procedimiento de Cobranza Coactiva.	43
4. El Procedimiento Contencioso Tributario.	46
5. El Procedimiento No Contencioso Tributario.	49
4.6. Las Infracciones, Sanciones y Delitos Tributarios.	51
1. Introducción.	51
2. Las infracciones tributarias.	52
3. La evasión y elusión tributaria.	54
4. La sanción administrativa.	55
5. Los delitos tributarios.	56
4.7. La Tributación Municipal.	63
1. Los Gobiernos Locales.	63
2. Las Finanzas Municipales.	64
3. La potestad tributaria de los Gobiernos Locales.	65
4. El Marco Normativo.	66
5. La Administración Tributaria Municipal.	69
6. Apreciaciones del Sistema Tributario Municipal Peruano.	70
V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	78
VI. ANEXOS.	80

II. PRÓLOGO.

En los modelos económicos contemporáneos ya no se discute la participación del Estado en la economía, dado su inevitable rol gravitante. Y si las familias tienen ingresos y erogaciones, al igual que las empresas, las necesidades que éstas no satisfacen deben ser cubiertas por el Estado. Así, los egresos del sector público son cuantiosos, los cuales no pueden sino ser financiados fundamentalmente por los tributos.

Nadie en la actualidad entonces duda de la importancia de los tributos y, su acercamiento y estudio de toda la dinámica impositiva, le corresponde sustancialmente al Derecho Tributario. Antes de la Contabilidad, de la Administración, de las Finanzas, de la Teorías del Estado y la Politología, el tratamiento de los impuestos, las contribuciones y las tasas, es competencia primigeniamente del Derecho Tributario.

En ese sentido, nuestra materia resulta de particular importancia y no se puede minimizar su valor, sobre todo en una situación en la que la necesidad de la inversión pública y la atención de las necesidades colectivas, se hace urgente y cada vez más inaplazable, particularmente en los sectores de salud, educación, vivienda, defensa nacional y seguridad interna.

Por ello el estudio y la difusión del Derecho Tributario siempre debe ser prevalente, particularmente con el propósito de buscar una conciencia tributaria cada vez más creciente, de modo que dejemos de observar a los tributos como una carga y más bien se considere un aporte. Sí, literalmente una contribución, en países como el nuestro, en el que las necesidades son ilimitadas y los recursos siempre escasos.

En lo personal, debe indicarse que lo señalado en el presente texto, se ha elaborado de los apuntes de clase de nuestro curso precisamente de Derecho Tributario, el mismo que semestre tras semestre, se ha venido enriqueciendo con el propio aporte de nuestros distinguidos alumnos.

III. INTRODUCCION.

Como se ha advertido en el prólogo, este texto tiene una función eminentemente didáctica y se ha elaborado a partir de los apuntes de clase en el Curso de Derecho Tributario que el autor ha venido dictando desde hace más de 10 años en la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional del Callao.

No es nuestra pretensión entonces establecer aportes doctrinarios a las materias que integran el referido curso, ni ahondar en los aspectos tratados, puesto que cada tema requiere un desarrollo especial, solo es propósito del texto, presentar esta temática -que al decir de los estudiantes, es un poco compleja y variada-, abarcando la generalidad del tema, con un lenguaje sencillo y de fácil comprensión.

El contenido del texto se ha distribuido en siete capítulos. El primero, en el que se realiza una introducción al Derecho Tributario. En el segundo se aborda el Tributo y el Régimen Tributario Peruano, para luego seguir con la Obligación Tributaria y la Administración Tributaria y los Administrados. En el capítulo quinto se trata sumariamente, los Procedimientos Tributarios, refiriendo a los tres procedimientos característicos en nuestro país: la cobranza coactiva, el procedimiento contencioso tributario y el procedimiento no contencioso tributario.

El siguiente capítulo aborda el tema de las Infracciones, Sanciones y Delitos Tributarios para finalizar con el tópico relativo a la Tributación Municipal. Inicialmente había cierta duda por agregar este tema, sin embargo el hecho de su desarrollo y creciente importancia, determinó que resulta fundamental considerar en cualquier trabajo sobre Derecho Tributario

Debe indicarse finalmente que en el presente texto, hemos tratado de ser fieles a un estilo: el de la exposición abarcativa y didáctica, clara, sin perder el rigor imprescindible en un trabajo universitario. Por lo demás, el propio título, lo califica: constituye un primer documento y por ello mismo, resulta introductorio.

EL AUTOR

IV. CONTENIDO.

4.1. CAPITULO I.

INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO.

1. UNA APROXIMACIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO.

El que en nuestro país se denomina con frecuencia, Derecho Tributario, en otros sistemas jurídicos, como Alemania y Suiza, se llama “Derecho Impositivo” ó en Francia e Inglaterra, se le conoce como “Derecho Fiscal” y en todos los casos, se trata de aquella rama del Derecho Público cuyo objeto de estudio es la regulación de los tributos.

Entre nosotros, Manuel Belaúnde ha definido al Derecho Tributario como aquella “rama del Derecho Público que norma la relación jurídica tributaria, vínculo entre el Estado como sujeto activo y los particulares como contribuyentes, sujetos pasivo, en sus manifestaciones como consecuencia de la aplicación de los tributos¹. (SANABRIA O, 2001 - QUINTA EDICION.)

El Derecho Tributario no se ubica entonces, en el ámbito del Derecho Privado como el Derecho Comercial o Civil, sino forma parte del Derecho Público como el Derecho Constitucional o el Derecho Penal. Se trata también de un Derecho Autónomo pues si bien tiene estrecha relación con otras ramas del Derecho como el Derecho Administrativo, Financiero o el Derecho Constitucional, tiene un campo marcadamente singular, una terminología propia, por lo que los tratadistas en general coinciden en subrayar la autonomía del Derecho Tributario en mérito a las siguientes características:

- Tiene instituciones propias;
- Posee conceptos propios;
- Tiene su propio método de interpretación; y,

¹ Citado por Rubén Sanabria: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios, pp. 130-131.

- Posee una sistemática y exposición propia.

Por otro lado, el Derecho Tributario tiene en su ámbito no solo a las normas jurídicas tributarias, sino también debe adicionarse a las otras normas, es decir, jurídicas y no jurídicas; así también debe considerarse a la costumbre, a la jurisprudencia, doctrina y todo el instrumental vinculado con el tema impositivo, conforme lo señala (GARCIA BELSUNSE, 2003).

Es también importante diferenciar el Derecho Tributario de la Legislación Tributaria. Esta última alude al conjunto de normas jurídicas dictadas en materia de tributación, es decir, es el Derecho Positivo, las normas vigentes en un espacio y tiempo determinados, en tanto que el Derecho Tributario va más allá. Se trata de una disciplina que integra a la legislación con los estudios de los tratadistas (doctrina), con las resoluciones de los jueces y funcionarios que resuelven en sede jurisdiccional y/o administrativa (jurisprudencia), con los principios fundamentales de la tributación, con hechos y costumbres sociales, entre otros aspectos. Se trata entonces, de una relación de genero a especie.

2. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario, de acuerdo a lo establecido por la doctrina, tiene diferentes clasificaciones. Según su contenido, se distingue en:

- Derecho Tributario Material, que regula lo qué es el tributo; y,
- Derecho Tributario Formal, que estudia cómo debe aplicarse el tributo.

Según sus vínculos, el Derecho Tributario, se divide en:

- Derecho Tributario Constitucional, que se ocupa de los principios constitucionales en materia tributaria.
- Derecho Tributario Penal, que tipifica las sanciones para los infractores.
- Derecho Tributario Administrativo, que estudia las normas administrativas en materia tributaria.

- Derecho Tributario Procesal y Procesal Penal, que regula el procedimiento aplicado a las reclamaciones tributarias y al procedimiento penal.
- Derecho Tributario Internacional, que establece los principios y normas comparados de los diferentes sistemas tributarios nacionales.

3. LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Se denomina Potestad Tributaria a la facultad soberana que tiene el Estado, en su condición de organismo social, para unilateralmente, crear, modificar, suprimir tributos y exigir su pago coactivamente. Como se colige del Art. 74 de la Constitución Política del Perú, el poder tributario es originario y derivado.

Es originario porque surge con el propio Estado al cual se le concede la facultad tributaria en base al *ius imperium*, esto es, a la facultad intrínseca que tiene el Estado. Es derivado, cuando el ente territorial posee poder tributario, pero limitado por la autorización expresa que le confiere el Estado.

La doctrina tributaria establece que el poder tributario es “abstracto”, por la facultad general que se ejerce; es “permanente” dado que se trata de una atribución continua, ininterrumpida; es “irrenunciable”, porque siendo inmanente al Estado, ésta no podría despojarse de esa facultad; y, es “indelegable”, dado que se trata de un poder directo e intransferible, que no es materia de delegación.

Empero esa potestad, contemporáneamente no puede ser ilimitada sino que más bien encuentra diversos límites y mecanismos que impidan un ejercicio abusivo, los mismos que se expresan en lo que se ha conocido como los “principios tributarios”. La doctrina establece una variedad de principios. Aquí los más importantes:

- El principio del control jurisdiccional.
- El principio de legalidad.
- El principio de uniformidad.

- El principio de justicia.
- El principio de publicidad.
- El principio de obligatoriedad.
- El principio de certeza.
- El principio de economía.
- El principio de no confiscatoriedad,
- El principio de estabilidad económica.
- El principio de la eficacia en la asignación de recursos.

4. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

En nuestro país, el Título III de la Constitución Política del Perú de 1993, alude al Régimen Económico, en el que se distribuye en 6 Capítulos, desde el Art. 58 hasta el 89. El Capítulo Cuarto alude al Régimen Tributario y Presupuestal, aunque en realidad sólo dos artículos refieren específicamente a la materia tributaria: el Art. 74 y el Art. 79 del Texto Constitucional vigente.

En el Art. 74 del Texto Fundamental se señala que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo

Refiriéndose a las Municipalidades, el segundo párrafo del acotado artículo continua: “Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”² (SOTO, 2010.), estableciéndose de esa manera tanto la disposición general como la específica y referida a la tributación relativa a las municipalidades o gobiernos locales.

² Constitución Política del Perú de 1993, Art. 74.

Por ello se puede señalar que la estructura impositiva peruana considera los siguientes principios jurídicos y económicos:

- La Legalidad y reserva de la ley.
- La no confiscatoriedad.
- El respeto a los derechos fundamentales de la persona.
- La equidad y neutralidad.

Cabe indicar que los principios antes mencionados no son los únicos que reconoce nuestra Constitución vigente, dado que en otros aspectos o materias se encuentran otros principios, que igualmente resultan aplicables al tema tributario. Es el caso de los siguientes principios:

- Solidaridad (Art. 43).
- Proporcionalidad y razonabilidad (Art. 200)
- Igualdad, uniformidad y obligatoriedad.
- Certeza.
- Publicidad (Art. 109).

5. LA CONSTITUCION ECONÓMICA.

Se denomina de esa manera, el conjunto de normas contenidas en el texto constitucional, que realizan referencia puntual en torno al ordenamiento económico y financiero del país. Refiere al marco normativo que establece la estructura y el funcionamiento de la actividad económica de un país.

Se ha definido igualmente a la Constitución Económica como el conjunto de normas, principios y valores que tienen su expresión constitucional que aluden a la economía y se aplica a dicha actividad. Aparece con la Constitución de Weimar en Alemania de 1919 y pretende reivindicar el contenido social y material en el texto fundamental. Tiene también como antecedentes a la Constitución de Querétaro de 1917, a la Revolución Rusa, a la Constitución Austriaca de 1920, a la Gran Depresión del 30, al fenómeno conocido como

Keynesianismo y a los movimientos sociales y sindicales de inicios del siglo pasado.

En materia de economía y tributación, las propias Constituciones del Perú Republicano no han sido escasas. Podría indicarse que siempre han existido referencias a lo económico aunque no han sido tratadas de manera orgánica. Así, las Cartas de 1812, 1823, 1826, 1828 y 1834 refieren a la hacienda, contribuciones y presupuesto.

La propia Constitución de 1839 alude al derecho de propiedad y a la libertad de trabajo, en tanto que la de 1856, 1860 y 1867 fija una contribución universal, para reemplazar al tributo indígena. La de 1920 sistematiza los derechos sociales y la Constitución de 1933 indica que el derecho de propiedad debe utilizarse en armonía con el interés social.

La Constitución de 1979 promovió un Estado más intervencionista sobre la base ideológica de los partidos mayoritarios en la Asamblea Constituyente de 1978, conformados por el APRA, PPC y la Izquierda. Tiene su fundamento en el pluralismo económico, la planificación democrática, la libre iniciativa en una economía social de mercado y un enérgico papel promotor del Estado.

Por su parte, la Constitución de 1993 nace en un nuevo contexto: crisis inflacionaria, crisis de la planificación, agobio de la deuda externa y agotamiento del modelo cepalino. Tiene su fundamento más bien, en el estado subsidiario, el liberalismo social, el respeto a la propiedad, a los contratos el imperio del mercado, así como al otorgamiento de condiciones de inversión favorables al capital extranjero.

4.2. CAPITULO II.

EL TRIBUTO Y EL REGIMEN TRIBUTARIO PERUANO.

1. DEFINICION Y NATURALEZA.

Con frecuencia se ha definido al tributo como una prestación pecuniaria (osea, dineraria) de carácter coactivo dado que implica una obligación de dar del contribuyente al fisco, el mismo que puede tener la prerrogativa de exigir coercitivamente dicho abono económico. El tributo engloba diferentes ingresos de carácter coactivo, los que de acuerdo a nuestro Código Tributario se trata de Impuestos, Contribuciones y Tasas. Los impuestos pueden clasificarse en impuestos directos e indirectos, en tanto que las tasas pueden ser: derechos, licencias y arbitrios³. (BERRIO, 2012)

Mediante el cumplimiento de la obligación tributaria se establece un vínculo entre la potestad tributaria, la coacción, el gasto, el pago del administrado y el cumplimiento de las fines del Estado, todo lo cual constituye una relación simbiótica que determina el cumplimiento de las obligaciones de los deudores tributarios, así como la función básica de la Administración y la propia finalidad del Estado.

Sin embargo se ha discutido con frecuencia, cuál es la naturaleza del tributo, es decir, si el tributo ¿constituye una carga o un aporte? Al decir del común de las personas, el tributo representa una carga, esto es, una obligación que impone el estado y que nadie quiere cumplir, siendo esta perspectiva característica sobre todo en los sistemas en los que no hay transparencia en el manejo de la cosa pública o en el que la corrupción de los gobernantes y funcionarios se ha extendido o, simplemente, cuando las alícuotas son significativas. La idea del aporte es mal comprendida, pero en realidad se trata de un objetivo que es preciso conseguir.

³ Norma segunda del Título Preliminar del Código Tributario.

De cualquier forma, nadie discute la importancia y necesidad del tributo, no sólo porque se trata del principal ingreso del Estado para atender las necesidades colectivas de la población, sino porque no se conoce otra forma adecuada de procurar ingresos al fisco para destinarlo a la satisfacción de las necesidades colectivas.

Tiene igualmente esa importancia, un aspecto político, económico y social. En lo político, el tributo permite el funcionamiento básico del Estado; en lo económico posibilita conseguir los fondos necesarios para atender adecuadamente el gasto público; y, en lo social, permite satisfacer los requerimientos colectivos de la sociedad, así como una redistribución de la riqueza nacional.

2. ELEMENTOS Y CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO.

Un aspecto prevalente en la aplicación del tributo es el principio de la legitimidad tributaria puesto que se establece que el Estado, en representación de la sociedad, tiene la atribución suficiente para exigir el abono de la referida prestación pecuniaria, lo cual se formaliza igualmente a través del principio de legalidad, es decir, de la disposición normativa expresa y obligatoria del abono de los tributos por todos los obligados a cumplir con dicha obligación.

Por ello mismo, se refieren a los siguientes elementos del tributo:

- a) El hecho generador ó hipótesis de incidencia tributaria, que se expresa por el supuesto planteado por la ley y que en el caso de cumplirse genera la denominada obligación tributaria.
- b) Los sujetos intervinientes, que se encuentran configurados por el Sujeto Activo o Acreedor, esto es, el Estado a través de la administración tributaria; y, el Sujeto Pasivo o Deudor, que es precisamente, el contribuyente o responsable tributario.

- c) La Materia Imponible, llamada también Masa Imponible, se trata de la riqueza económica sobre la que intervendrá el tributo, el mismo que como sabemos, se va expresar en el ingreso o renta, el patrimonio o la titularidad sobre bienes; y, el consumo.
- d) La Alícuota o monto de la deuda tributaria, el mismo que es el valor absoluto o porcentual o referencial que se aplica a la base imponible.

Igualmente desde la perspectiva doctrinaria, se establecen como características del tributo, las siguientes:

- a) Su obligatoriedad, dado que se trata de una obligación que necesariamente debe cumplirse.
- b) Son obligaciones de dar, es decir, se trata de realizar una prestación pecuniaria (monetaria y en dinero) o en especie.
- c) Su coactividad, dado que es respaldada por la fuerza del Estado para verificar su cumplimiento.
- d) Constituye una prerrogativa del Estado, el mismo que ejerce a través de una atribución que la teoría política o sociológica ha denominado ius imperium.
- e) Tiene una finalidad fiscal y extrafiscal. La primera dado que se trata de una acción que viene de parte del Estado y la segunda, pues sus efectos sobrepasan el segmento fiscal para establecerse igualmente a los particulares.
- f) Se trata de un abono que se realiza a título definitivo, pues implica una traslación económica de dinero o, excepcionalmente, de bienes. El sentido de la transferencia, es que el pago sale del patrimonio del administrado para ingresar en la caja fiscal.

3. CLASIFICACION DEL TRIBUTO.

Conforme se ha indicado precedentemente, de acuerdo a la segunda norma del Título Preliminar del Código Tributario vigente, los Tributos se clasifican en:

- a) Impuestos, los que constituyen tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa que se obliga a realizar el Estado hacia el contribuyente.
- b) Contribuciones, los que constituyen tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades públicas o estatales.
- c) Tasas, los que constituyen tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por parte del fisco de un servicio público individualizado en favor del contribuyente⁴. (JURISTA, 2014).

4. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL.

En tanto, la tributación es un fenómeno inherente a todos los países y sistemas económicos, podemos señalar que existen diferentes sistemas tributarios nacionales cuanto país tenemos.

Nosotros en un investigación anterior denominada “Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario⁵ (MERMA MOLINA, 2010) hemos señalado que abordar el campo de los Sistemas Tributarios Nacionales implica referir a normas concretas, instituciones que vienen funcionando y diversos aspectos vinculados a un espacio y tiempo determinados. Hay también objetivos, metas y un conjunto de lineamientos que conforman la Política Tributaria. Esto significa que existen diferentes sistemas tributarios nacionales.

⁴ Código Tributario vigente, Id.

⁵ Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario, Informe Final de Investigación presentada a la Universidad Nacional del Callao, 2010.

Por ello mismo se ha indicado que “no se trata entonces, de estudiar tales aspectos en una perspectiva abstracta e intemporal. Contrariamente, si se aborda el Sistema Tributario Nacional resulta menester indicar a qué sistema estamos aludiendo, porque dichos sistemas tienen precisamente una conformación espacial y temporal concreta”⁶

Podemos entonces definir al Sistema Tributario como “un conjunto de normas, instituciones y políticas que son competentes para establecer un todo integrado que tiene que ver con el establecimiento, la captación, y todo lo vinculado con los tributos en un determinado país”⁷. Asimismo el tratadista (VILLEGAS, 2005) señala que el “Sistema Tributario consiste en el estudio del conjunto de tributos tomados como un todo. Los teóricos de la materia coinciden en que se trata de un antecedente indispensable para luego analizar los tributos en particular”⁸.

De ahí que nosotros hemos señalado que existen dos acepciones en torno al Sistema Tributario: “una que restringe su significado al estudio de los tributos en vigencia en determinado país y, otro, que considera que el Sistema Tributario es un conjunto articulado que excede esa perspectiva y que comprende instituciones, políticas, normativa en general, procedimientos tributarios y, todo cuanto compete a la aplicación de los tributos”⁹.

Es también medular tener en cuenta que el Sistema Tributario tiene varios aspectos que resultan imprescindibles tener en cuenta. A saber, un sistema tributario tiene:

- a) Connotación integral.
- b) Limitación espacial.
- c) Limitación temporal.
- d) Su deslinde con el Régimen Tributario.

⁶ Ibídem, pág. 8.

⁷ Ibídem, pág. 9.

⁸ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 2005.

⁹ “Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario”, Pag.10

Resulta pertinente subrayar este último aspecto, “pues el régimen tributario refiere a la sumatoria de los tributos vigentes en un país, a diferencia del sistema que implica que implica un conjunto más bien armónico, razonable y eventualmente eficaz. El Régimen Tributario difiere entonces del Sistema Tributario en tanto el segundo exige cierta armonía de los objetivos, los tributos, la administración y todos los componentes de la dinámica tributaria”¹⁰.

En la referida investigación se ha realizado asimismo la diferencia que existe entre los requisitos del Sistema Tributario y los elementos del mismo. Los requisitos del sistema tributario se resumen en los siguientes aspectos:

- a) Tienen un fin ético.
- b) Tienen un fin económico.
- c) Tienen un fin operativo.

Por su parte, los elementos de los Sistemas Tributarios son los siguientes que se señalan:

- a) Las Políticas Tributarias; entendidas como los objetivos, las estrategias y diferentes medidas establecidas por las autoridades estatales correspondientes. Tienen que ver con la Política Tributaria los legisladores, las autoridades ejecutivas de los Ministerios de Economía o Hacienda.
- b) Las Normas Tributarias; que se encuentran establecidos desde los principios constitucionales en materia tributaria, los Códigos Tributarios y toda la normativa general aplicable dentro de las que se considera a las normas sobre procedimientos, infracciones y sanciones, entre otras.
- c) La Administración Tributaria; constituida por los organismos públicos facultados principalmente para recaudar los diferentes tributos. Tienen también atribuciones de determinación, fiscalización y sanción. Existen

¹⁰ *Ibíd*em, pág. 12.

órganos que tienen competencia nacional y otras que son subnacionales, como las dependencias regionales y municipales, sin perjuicio de las diferentes dependencias que administran diferentes tasas prácticamente en toda la Administración Pública.

- d) Los Tributos; que corresponden a toda la estructura impositiva, contributiva y de tasas establecido en los diferentes sistemas. Por el principio de legalidad, cada una de los tributos tienen una base normativa que los ha creado y los regula. Su aplicación corresponde tanto al diseño que se hace de ellos desde la Política Tributaria, su regulación a través de las diferentes normas, así como la labor de recaudación y administración que corresponde a las Autoridades encargadas.¹¹

En el precitado trabajo, igualmente se abordan los diferentes tipos de Sistemas Tributarios, atendiendo a una clasificación en base a diversos criterios:

- a) “Según su cronología: Sistemas Tributarios Históricos y Sistemas Tributarios Actuales. Los primeros como es lógico, corresponden a regímenes que ya pasaron, en tanto los segundos son aquellos que rigen en el momento actual. Algunas veces igualmente se usa el concepto de Sistema Tributario Histórico para referirse a sistemas que por sus peculiaridades resultan representativos.
- b) Según su configuración: Sistemas Tributarios Racionales y Sistemas Tributarios Espontáneos. En los primeros, “el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos perseguidos y los medios empleados” (VILLEGAS, 2005), en tanto que en los segundos, la armonía (requisito de un Sistema Tributario) se produce de manera autónoma, por espontaneidad de la misma evolución histórica.

¹¹ *Ibidem*, pág. 12-13.

- c) Según sus resultados: Sistemas Tributarios Eficientes y Sistemas Tributarios Ineficientes. En los primeros, se obtienen resultados positivos en términos de cumplimiento de propósitos, en tanto que en los segundos no se logran dichos resultados. En estos Sistemas Tributarios, la eficiencia se mide en términos del cumplimiento de los objetivos de recaudación por impuestos, contribuciones y tasas¹².

Finalmente es pertinente subrayar lo que VILLEGAS (2005)¹³ cita como requisitos fundamentales para el adecuado funcionamiento del Sistema Tributario:

- a) La constatación de justicia y equidad.
- b) El establecimiento de estabilidad y durabilidad.
- c) La existencia de neutralidad.
- d) La constatación de suficiencia en el rendimiento de los tributos.
- e) El establecimiento de elasticidad, sobre todo en los períodos en los que se necesiten más recursos por ciertas contingencias.
- f) La verificación de simplicidad.
- g) La concreción de la certeza, lo que implica el establecimiento de normas y políticas definidas y claras.

5. EL REGIMEN TRIBUTARIO PERUANO.

Conforme se ha indicado antes, el régimen tributario peruano se encuentra enmarcado por los Arts. 74 y 79 de la Carta Magna vigente. Igualmente le suceden, el Código Tributario Peruano y diversas normas legales entre las que se pueden citar a las normas sobre Infracciones y Sanciones, la Ley Penal Tributaria, La Ley del Procedimiento de Cobranza Coactiva y ciertamente, la Ley de Tributación Municipal, el D. Leg. 776. Posteriormente se encuentra diversas normas reglamentarias y de menor jerarquía.

¹² *Ibidem*, pág. 13-14.

¹³ Héctor B. Villegas: *Derecho Tributario*, 2002.

De acuerdo a lo indicado por (ROBLES, 2014), el sistema tributario peruano reconoce en su estructura a los Impuestos, las Contribuciones y las Tasas. Las estructuras impositivas son aplicadas tanto por la instancia centralizada (el Gobierno Central) así como por las descentralizadas (Los Gobiernos Regionales y locales).

La imposición en el Perú se origina en leyes o normas con rango de leyes. Los Gobiernos Locales dictan Ordenanzas, que son normas con rango legal. Las leyes se instrumentalizan mediante Decretos Supremos.

Por su lado, las instituciones involucradas emiten Resoluciones para aplicar el detalle de la norma, dictando asimismo Directivas y Circulares internas que permiten una mejor administración del tributo.

Se ha indicado antes que los impuestos son los tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa del contribuyente por parte del Estado. Representan la principal fuente de ingresos nacionales. En la estructura de los impuestos tenemos más de 15 impuestos. Estos impuestos son administrados por la SUNAT y los Gobiernos Locales. El principal impuesto es el IGV, seguido del Impuesto a la Renta. Los impuestos vigentes a la fecha son:

- a) El Impuesto a la Renta.
- b) El Impuesto General a las Ventas.
- c) El Impuesto de Promoción Municipal.
- d) El Impuesto a las Importaciones.
- e) El Impuesto Predial.
- f) El Impuesto a la Alcabala.
- g) El Impuesto a las Transacciones Financieras.
- h) El Impuesto a la Solidaridad a favor de la niñez desamparada.
- i) El Impuesto al Patrimonio Vehicular.
- j) El Impuesto a los Juegos.

- k) El Impuesto a las Apuestas.
- l) El Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos.
- m) El Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.
- n) El Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.
- o) El Impuesto al Rodaje.

De su lado, conforme también ya se ha indicado, las Contribuciones son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Como se sabe, las contribuciones son destinadas a fines específicos. La Contribución a Essalud es la más importante en términos de recaudación. Los Gobiernos Locales pueden utilizar este tipo de imposición. Las contribuciones vigentes a la fecha son:

- a) Contribución a ESSALUD.
- b) Contribución a SENATI.
- c) Contribución a SENCICO.
- d) Contribución al CONAFOVICER.
- e) Contribución especial por obras públicas.

Finalmente, las Tasas son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por parte del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Las Tasas son aplicadas en su mayoría por los Gobiernos Locales, representan una fuente importante de sus ingresos. El estado las aplica para financiar rubros específicos. Las tasas más importantes son:

- a) Tasas por servicios públicos o arbitrios.
- b) Tasas por servicios administrativos o derechos.
- c) Tasas por Licencia de apertura de establecimiento.
- d) Tasas por estacionamiento de vehículos.
- e) Tasas de transporte público.

f) Tasas por otras licencias.

Por su lado, conforme lo señalan las disposiciones pertinentes, las Tasas se componen de derechos, licencias y arbitrios municipales.

Si bien los tributos antes descritos configuran el sistema tributario peruano, sin embargo es pertinente indicar que a nivel de los otros elementos también podemos obtener algunas características peculiares. Así, en lo referido a la Administración Tributaria diremos que nuestro régimen funciona con el modelo clásico que supone una administración centralizada nacional (SUNAD y Aduanas) y otro sistema descentralizado y subnacional integrado por los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, con la participación también de otras entidades que cobran determinadas contribuciones y tasas.

En lo relativo a la política tributaria diremos que el aspecto impositivo es prerrogativa del Ministerio de Economía y Finanzas que forma parte del Ejecutivo, así como la Comisión de Economía del Congreso de la República y algunas subcomisiones a ese nivel. En los últimos años no ha habido, a este respecto turbulencias mayores que no sean la preocupación por la disminución de la recaudación tributaria.

Referente al comportamiento de los contribuyentes o deudores tributarios, quizá lo que más llama la atención de los estudiosos es la presencia significativa aún de las personas que no cumplen con pagar sus impuestos y que se ubican en lo que se ha llamado la informalidad tributaria. Tampoco no se han tenido campañas desde el Estado que implique una lucha frontal contra la aludida informalidad, sin embargo la cantidad de personas que no cumplen con sus obligaciones sigue siendo significativa y, al contrario, la tendencia es crítica.

4.3. CAPITULO III.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

1. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS.

Conforme lo señala (CARRASCO, 2005), la obligación tributaria se entiende como el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente directriz es la ley y que constituye el vínculo entre el Estado como acreedor tributario y el deudor tributario, sea responsable o contribuyente.

Además de la constatación del aludido vínculo, la obligación tributaria es igualmente:

- a) Establecida por la ley.
- b) Es exigible coactivamente.
- c) Nace cuando se realiza el hecho generador de esa obligación.

Consiguientemente, la obligación tributaria se caracteriza por los siguientes aspectos:

- a) Es de naturaleza personal, esto significa que corresponde a las personas naturales, jurídicas o semejantes (sucesión indivisa); se trata entonces de una obligación intuito personae.
- b) No es de naturaleza real dado que los obligados tributarios no son las cosas o los bienes, por lo que no puede confundirse el objeto del impuesto con el sujeto del vínculo jurídico.
- c) Constituye un vínculo de carácter personal aunque su verificación o cumplimiento se realice mediante una garantía real que tiene que ver con bienes.

Conforme se puede observar entonces, en la obligación tributaria la relación entre los sujetos que se genera no es una relación civil o comercial y que

corresponde al derecho privado, esto es, de carácter horizontal, sino que se trata de una relación que forma parte del derecho público y que se expresa por su verticalidad, es decir, existe una relación de subordinación entre el sujeto activo, el Estado; y, el sujeto pasivo, el deudor tributario.

2. ELEMENTOS Y CLASES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Los elementos de la Obligación Tributaria están expresados en la definición que antes hemos señalado y se materializan en:

- a) Los sujetos de la obligación, dado que coexiste de un lado un sujeto activo que es el Estado; y, un sujeto pasivo, que es ciertamente el obligado tributario.
- b) El objeto de la obligación, que constituye la prestación que se establece en la obligación, la misma que puede ser un dar, un hacer o sencillamente un no hacer, es decir una acción omisiva.
- c) La relación jurídica, que viene a ser la ligazón jurídica entre el deudor tributario que queda obligado a dar, hacer o no hacer a favor del acreedor.

También es importante distinguir las diferentes clases de obligaciones. La doctrina las enmarca de diferente modo, sin embargo lo medular es reconocer los dos tipos de obligaciones siguientes:

- a) Obligaciones sustanciales o principales, que constituyen las prestaciones de carácter patrimonial y que fundamentalmente se expresa en la obligación de dar, de pagar del contribuyente con el correlato de la obligación de recibir que le corresponde al Estado. O sea, lo que para el contribuyente es dar, para el fisco es recibir, ambos en calidad de mandato imperativo.

- b) Obligaciones accesorias, secundarias o formales, las mismas que giran en torno a la obligación principal y que tienen el propósito de facilitar su cumplimiento. Evidentemente, existen obligaciones formales tanto de los deudores como del acreedor tributario.

Una pregunta que aquí es pertinente plantear es: cómo se determina la obligación sustancial? Si ya hemos señalado que la obligación sustancial es la obligación de pago de los deudores tributarios, diremos también que la determinación sustancial se realiza con 2 formas:

- a) Por declaración del propio deudor tributario, denominado también como “autoliquidación”. Aquí se puede señalar como ejemplo, la liquidación que se realiza en la Declaración y Pago Anual del Impuesto a la Renta.
- b) Por la administración tributaria, lo cual igualmente establece dos mecanismos: Por propia iniciativa de la Administración o por denuncia de terceros. En estos casos se denominada simplemente “liquidación”.
- c) Por determinación mixta, dado que se practica por la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo. Ejm. en el caso de la liquidación de los derechos aduaneros.

Las determinaciones antes citadas, utilizan instrumentos para establecer el monto de la obligación de pago. Se trata de los siguientes dos instrumentos:

- a) La denominada “base cierta”, en la que la Administración conoce fehacientemente el hecho generador de la obligación por lo que el cálculo es exacto.
- b) La llamada “base presunta”, en la que se desconoce el hecho generador, por lo que es necesario estimar la existencia y cuantía de la obligación, lo cual se realiza en base a antecedentes, proveedores de bienes análogos, datos públicos y otras informaciones complementarias.

Aquí también se ha discutido si al utilizar la base presunta se está incurriendo en un procedimiento discrecional. La respuesta es que ese cálculo no puede ser arbitrario y depender de la subjetividad del funcionario administrativo, tiene que realizarse –como se ha indicado- en base a diversos antecedentes, con lo que en realidad no existe la referida discrecionalidad, sobre todo con la posibilidad de que el deudor tributario puede observar la liquidación e incluso cuestionarla e impugnarla.

3. EL ACREEDOR TRIBUTARIO Y EL DEUDOR TRIBUTARIO.

El Acreedor Tributario es aquél para quien se realiza la prestación tributaria, es decir se trata del Estado representado, dependiendo del tributo, por el Gobierno Central, Los Gobiernos Regionales, Los Gobiernos Locales y otras entidades de derecho público establecidas por la ley.

Si operan como acreedores tributarios las diferentes instancias del sector público, es evidente que puede haber dos o más acreedores. A ello se denomina la Concurrencia de Acreedores y sucede por ejemplo cuando un contribuyente tiene adeudo con la SUNAT, la SAT y otras entidades públicas.

En tales casos y sobre todo cuando el deudor no tiene ingresos o un patrimonio con el que pueda honrar sus obligaciones, la legislación establece que los acreedores concurren en forma proporcional a sus acreencias.

Como se sabe, las deudas también tienen prelación en la obligación de pago. La normativa sobre el Procedimiento Concursal establece que el primer orden de prelación lo constituye las deudas de carácter remunerativo, seguidas de las obligaciones previsionales o de seguridad social del trabajador, además de las deudas tributarias y de inscripción registral, entre otras posteriores como las de los acreedores financieros, los proveedores en general y otros vinculados.

Aquí debe indicarse que las deudas por tributos tienen preferencias en su cobro, dada la naturaleza de la misma y que tiene ciertamente un carácter social. Tales obligaciones de pago se establece que tienen el tercer nivel de prelación y que solo son antecedidos por las obligaciones de naturaleza remunerativa y de las inscritas registralmente.

El Acreedor Tributario tiene diferentes obligaciones y prerrogativas. Dentro de sus deberes, podemos mencionar las siguientes:

- a) Obligaciones de Hacer: aquí se mencionan por ejemplo a la devolución de los excedentes pagados, la liquidación del impuesto, la verificación de los hechos imposables, entre otros aspectos.
- b) Obligaciones de No Hacer: aquí se menciona por ejemplo, el no proporcionar información a terceros conocido también como el aspecto de la confidencialidad de la información tributaria.
- c) Obligaciones de Soportar: se trata por ejemplo de la asistencia a los administrados o de la educación, capacitación y orientación al contribuyente.

Por su lado, el Deudor Tributario, es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable tributario. El contribuyente es aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, en tanto que el responsable es aquél que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación que se atribuye a éste.

El deudor también tiene diferentes obligaciones que la normativa establece. Tiene los siguientes deberes:

- a) Obligaciones de Hacer, entre las que se encuentran presentar declaraciones, inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, señalar sus domicilios, entregar comprobantes de pago.

- b) Obligaciones de No Hacer, como el de no entregar facturas tratándose de personas sujetas al régimen simplificado.
- c) Obligaciones de Consentir, como el de acudir al llamado de la Administración Tributaria o cualquier requerimiento que esta entidad realice.

4. EL DOMICILIO Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA.

En el aspecto tributario es pertinente distinguir entre el domicilio real, el domicilio fiscal y el domicilio procesal. Evidentemente el domicilio que corresponde a la tributación es el domicilio fiscal, aunque también se alude con alguna recurrencia a los otros tipos de domicilio antes citado.

El domicilio fiscal es aquel lugar que el contribuyente escoge o determina de manera voluntaria para el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias. Generalmente al inscribirse en el RUC, se registra dicho domicilio, por lo que la Administración asume la obligación de realizar cualquier notificación en el citado domicilio.

Por su parte, el domicilio real es aquel en el que habitualmente reside la persona. Se trata entonces de la dirección domiciliaria de las personas, las que deben establecer la dirección de su residencia habitual. Se señala que es el domicilio que se consigna en el DNI o por lo menos la presunción que corresponde.

Finalmente, el domicilio procesal es el que establece el contribuyente dentro de cualquier procedimiento tributario. Este domicilio entonces corresponde al que el contribuyente o su defensa técnica señale, como la dirección para ser notificada dentro de un procedimiento en materia tributaria. Significa entonces que si el contribuyente, por ejemplo, ha planteado una Demanda Contencioso Administrativa, en dicho escrito puede plantear un domicilio procesal distinto a su domicilio real o fiscal.

Sin embargo, conviene plantear la interrogante si los acotados domicilios pueden ser los mismos. Podemos estar frente a un caso en el que el contribuyente tenga como domicilio real determinada calle, por ejemplo del distrito de Jesús María; la misma persona ha señalado como su domicilio fiscal, su oficina ubicada en el distrito de San Borja; e, igualmente considerando que dicho contribuyente tiene una acción contenciosa administrativa contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, ha señalado como su domicilio procesal, la Oficina de su Abogado, sito en el centro de Lima. En este caso entonces, el contribuyente tiene los tres domicilios y ninguno es el mismo.

En otro ejemplo, podemos estar frente a un caso en el que un contribuyente, vive en el Jr. Lampa N° 1175, Dpto. 301, Tercer Piso, Cercado de Lima, siendo ese su domicilio real, su domicilio fiscal acreditado así ante la SUNAT, siendo igualmente su domicilio procesal toda vez que sigue un proceso no contencioso tributario con SUNAT, por lo que en este caso, los tres domicilios coinciden en uno solo.

Consiguientemente, si bien se trata de tres domicilio claramente diferenciados y con propósitos además distintos, sin embargo, de acuerdo a la situación y voluntad del contribuyente, se puede estar frente a domicilios que son los mismos.

Para referir igualmente a la capacidad tributaria es importante diferenciar primero entre la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio, propio del Derecho Civil. La capacidad de goce es la capacidad fundamental que tenemos las personas de ser beneficiarios de los derechos por el solo hecho de ser personas, es decir, la capacidad de goce se encuentra en el campo de los derechos humanos. Significa que en tanto una persona acredita esa condición, automáticamente le corresponde ser beneficiario de los derechos personales, pudiendo incluso otras personas reclamar por ellas, como es el caso, de las personas no natas.

Por su lado, la capacidad de ejercicio de las personas, es la capacidad de ejercer los derechos por cuenta propia y para ello es indispensable, entre nosotros, la ciudadanía, esto es, la posibilidad de contar con la mayoría de edad y de ahí ejercer por cuenta propia las facultades inherentes al ejercicio de los derechos.

En el caso de la capacidad tributaria, está no está directamente vinculada en realidad con la capacidad de goce ni con la capacidad de ejercicio. Es más bien, la aptitud, la condición, el supuesto básico que se requiere para pagar tributos, que reposa en el hecho generador del tributo que involucra a las personas.

Y es que, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, a las que la ley les atribuya la condición de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. En otras palabras tienen capacidad tributaria quienes tienen aptitud contributiva, la misma que se expresa en rentas, patrimonio y consumo.

5. TRANSMISION Y EXTINCION DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Conforme se conoce, la transmisión refiere a la cesión, transferencia, traslado o disposición de determinada condición, bienes o derechos. Aquí surge la interrogante, ¿será posible transferir la obligación tributaria? La respuesta que establece la doctrina es que no, pues ya se ha indicado que la obligación tributaria tiene una naturaleza personal, siendo inherente a las personas más no a la cosas.

Sin embargo dicha situación refiere a la transferencia inter vivos, es decir, a la transferencia por contratación de las personas en el ejercicio de sus derechos, dado que la obligación tributaria sí se puede transferir a los sucesores y demás adquirientes a título universal, por lo que en el caso de

herencia, la obligación está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

Es importante precisar que, excepcionalmente, se puede celebrar convenios por el cual el deudor transfiere su obligación tributaria a un tercero, sin embargo los mismos no tienen eficacia frente a la Administración Tributaria. Esto significa por ejemplo que el inquilino de un predio puede pactar con el arrendador del mismo, el pago por su parte del Impuesto al Patrimonio Predial que, de acuerdo a la ley, corresponde al propietario, sin embargo en el caso de incumplimiento de esa obligación, la Administración no puede cobrar esa deuda al inquilino dado que el sujeto obligado al pago del tributo es el propietario del predio.

Se entiende entonces, que el referido contrato o, más específicamente, la cláusula de la cesión de la obligación tributaria, no puede ser opuesta por el deudor tributario pretendiendo trasladar la deuda al inquilino. Por mandato normativo, le corresponde esa obligación y si un tercero paga la deuda, la administración puede cobrarla, pero en el caso del no pago, tiene necesariamente que hacerlo el obligado tributario.

De otro lado, la extinción de la obligación tributaria alude a la cesación, a la desaparición, a la finalización de la obligación tributaria. La obligación tributaria se extingue, de acuerdo a lo establecido por nuestro vigente Código Tributario, por los siguientes medios:

- a) El Pago.
- b) La Compensación.
- c) La Condonación.
- d) La Consolidación.
- e) La Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
- f) Otros que se establezca por leyes especiales.

El Pago constituye la forma normal de extinción. Se realiza en el modo, tiempo y lugar que establece la ley. Cabe indicar que el pago comprende el tributo no pagado, las multas y los correspondientes intereses. Como se sabe, el pago corresponde al contribuyente, aunque también puede realizarlo el denominado responsable tributario o un representante, lo que incluso alcanza a un tercero que tenga interés legítimo.

En todos estos casos en el que el pago no lo hace el mismo contribuyente, el pago se puede repetir contra el contribuyente o eventualmente, reclamar al mismo, lo que significa que si una persona ha pagado una deuda tributaria que no le correspondía, luego de ese hecho, tiene el derecho expedito para reclamar la devolución de su pago al deudor tributario.

Existen diversas formas de pago: generalmente se abona en dinero en efectivo, aunque también se puede pagar con cheques o notas de crédito negociable, debito en cuenta corriente o de ahorros, de acuerdo a los mecanismos que establezca la Administración Tributaria. Por excepción, igualmente nuestra normativa ampara que los pagos se puedan realizar en especie, esto es, en productos, en bienes o en mercaderías.

Por su parte, la compensación es la extinción de la deuda tributaria por la acreencia respecto a la administración tributaria. Existe la compensación automática, por mandato legal; la compensación de oficio, declarada por la referida Administración Tributaria; y, la compensación que se realiza a solicitud de parte.

La condonación es la redención de la obligación tributaria y requiere una norma legal expresa que lo disponga. Se consigna frecuentemente como excepción a esta regla, la condonación que realizan las Municipalidades sobre los tributos que administran, sobre todo en el caso de los intereses u otros beneficios que se establezcan por Ordenanza Municipal. Es una figura que regularmente se le denomina exoneración o redención.

La consolidación se produce cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierte en deudor de la misma por transmisión de bienes o derechos. Es el caso por ejemplo, que un contribuyente adeude a determinada Municipalidad por tributos impagos, por lo que el contribuyente en convenio con la citada Municipalidad, determina ceder su inmueble por tiempo establecido a efectos de que en dicho local funciones un programa municipal.

De su lado, la prescripción es una forma de liberarse del cumplimiento de la obligación tributaria por acción del tiempo aunque la legislación nacional establece diversos plazos a ese respecto:

- a) 04 años para la determinación, la exigibilidad y el pago. Significa ello entonces que si una deuda tributaria no ha sido abonada en su momento y ya han pasado 4 años desde que se estableció el requerimiento de pago o la propia determinación de la deuda, la obligación por mandato legal, incurre en prescripción por acción del tiempo.
- b) 06 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. El supuesto anterior no se aplica en las obligaciones en las cuales no se ha presentado la declaración respectiva, en cuyo caso el plazo de prescripción se amplía hasta los 6 años. Es el caso, por ejemplo, de un persona que tiene renta de cuarta categoría (Médico Particular) y ésta no solo no ha pagado, sino que tampoco la ha declarado. En este caso, esa obligación no prescribe a los 4 años, sino a los 6 años.
- c) 10 años para el agente de retención o percepción. El plazo se amplía hasta 10 años para los casos en los que el deudor tributario se haya constituido en agente de retención o percepción. Aquí parece razonable la extensión del plazo prescriptorio, dado que el deudor es nada menos que un agente de retención o percepción, teniendo entonces una obligación de pago que a su vez, le ha pagado otra persona.

Es importante también en el presente caso, señalar que la prescripción se interrumpe o suspende. El plazo prescriptorio se interrumpe cuando por algún aspecto que se verifica, ya no avanza dicho término, es decir, no corre más el término. Hay interrupción por los siguientes hechos:

- a) Notificación de la resolución de determinación o de multa.
- b) Notificación de la orden de pago.
- c) Reconocimiento expreso de la deuda por el deudor tributario.
- d) Pago parcial de la deuda y otros

Existe suspensión cuando se detiene el cómputo de la prescripción mientras dure determinada circunstancia, por lo que a diferencia de la interrupción, tiene un efecto temporal, pasajero, no indeterminado. Se produce la suspensión del plazo prescriptorio en los siguientes casos:

- a) Durante la tramitación de la reclamación y apelación.
- b) Durante la tramitación de acción judicial.
- c) Durante el lapso que el deudor tenga la condición de no habido.
- d) Durante el procedimiento de compensación y devolución, etc.

Debe asimismo subrayarse el hecho de que tanto la interrupción como la suspensión se verifican por causales objetivas y de ninguna manera queda a discreción del funcionario de la Administración Tributaria, correspondiendo si esa declaración al servidor competente cuando se solicite expresamente el beneficio de la prescripción.

4.4. CAPITULO IV.

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS.

1. INTRODUCCIÓN.

El cobro de los tributos impone igualmente la necesidad de una entidad recaudadora de los mismos y un conjunto de personas adiestradas en esa labor, con la infraestructura y el equipamiento correspondiente, así como la autonomía respectiva.

La administración tributaria surge entonces, en tanto se percibe la necesidad de una entidad con autonomía operativa y funcional encargada de la recaudación de los Tributos. En el Perú, anteriormente la función recaudadora se había encargado a la Dirección General de Contribuciones. Luego por Ley N° 24829 se creó la SUNAT - Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

Si bien la administración tributaria es la entidad encargada de la recaudación de los tributos, sin embargo existen dentro de ella, diferentes órganos encargados del referido cobro, regulación o pronunciamiento. Tales entidades podemos distinguirla de la siguiente manera:

- a) La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.- Es competente para la administración de los tributos internos y los derechos arancelarios.
- b) Las administraciones de los Gobiernos Regionales.- Les corresponde administrar a los tributos de naturaleza regional, comprendiendo fundamentalmente contribuciones y tasas.
- c) Las administraciones de los Gobiernos Locales.- Administran las contribuciones y tasas (derechos, licencias y arbitrios) municipales, así como excepcionalmente los impuestos que la ley les asigne.

- d) Otras entidades que expresamente se les encargue dicho cometido, entre los que se citan a la ONP, los órganos recaudadores de contribuciones así como a las diversas oficina del sector público que recaudan diferentes tasas.

2. LA SUNAT Y LOS ORGANOS RESOLUTORES EN MATERIA TRIBUTARIA.

La SUNAT está catalogada como una Institución Pública descentralizada correspondiente al Sector Economía y Finanzas, dotada de personería jurídica de Derecho Público, un patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera, encargada de la administración de los tributos internos y derechos arancelarios.

Como se conoce, la SUNAT ha absorbido a lo que anteriormente se conocía como la SUNAD ó actualmente es Aduanas. La SUNAT tiene un Superintendente Nacional y dos Superintendentes Adjuntos: el de Tributos Internos y el de Aduanas.

Paralelamente se puede mencionar a diversos organismos públicos vinculados con los tributos que desarrollan una labor en calidad de organismos resolutores en materia tributaria.

Tales entidades son:

- a) El Tribunal Fiscal (el mismo que funciona como última instancia administrativa en materia tributaria, correspondiendo pronunciarse en las apelaciones y quejas).
- b) La SUNAT a la que antes nos hemos referido.
- c) Los Gobiernos Regionales, con las competencias que la ley claramente le establece.

- d) Los Gobiernos Locales, integradas por las Municipalidades Provinciales y las Municipalidad Distritales.
- e) Essalud y ONP, que la ley les ha otorgado facultades para cobrar fundamentalmente contribuciones.
- f) Otros que la ley señale.

Cabe indicar que los aludidos organismos resolutores tienen competencia para dictar resoluciones en relación a los tributos o procedimientos materia de sus atribuciones, estableciéndose también la presentación de una serie de solicitudes, trámites, recursos, impugnaciones y otros mecanismos que la normativa permite.

3. OBLIGACIONES Y DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS.

Conforme lo refiere (HUAMANÍ CUEVA, 2007), los administrados son los sujetos pasivos de la relación tributaria. En el capítulo relativo a la obligación tributaria, los administrados eran más bien, los obligados o deudores tributarios.

En el presente capítulo, se denominan más bien administrados, otra vez como la contraparte que corresponde al Estado, es decir, la Administración Tributaria. Los administrados tienen obligaciones taxativamente establecidas en la normativa tributaria. Son sus principales obligaciones:

- a) El de inscribirse en los registros tributarios administrativos.
- b) El de emitir y otorgar los comprobantes de pago e incluso portarlos.
- c) El de llevar los Libros de contabilidad exigidos legalmente, así como los programas o soportes magnéticos.
- d) Facilitar las labores de fiscalización y determinación de la deuda.
- e) La presentación o exhibición de informes, declaraciones, libros.
- f) El de proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria.

Aparejado a los deberes antes indicados, también los administrados tienen derechos, entre los que se indican:

- a) Ser tratados con respeto y consideración.
- b) Exigir la devolución de lo indebidamente pagado.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.
- d) Interponer reclamación, impugnaciones y demanda contencioso administrativa.
- e) Conocer el estado de tramitación de sus procesos.
- f) Formular consultas.
- g) La confidencialidad de su información.
- h) Contar con el asesoramiento de su libre elección.

4. OBLIGACIONES Y FACULTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Al igual que los administrados, la administración tributaria tiene deberes y derechos. Dentro de los primeros se consignan:

- a) Como obligación principal o sustancial, se debe mencionar la denominada obligación de percibir, es decir, de cobrar el tributo. Nótese que no se trata tan solo de una prerrogativa, se trata más bien de un deber.
- b) También existen obligaciones formales, en las que se pueden igualmente diferenciar las siguientes:
 - i. Obligación de Hacer.- Devolver excedentes pagados; realizar la liquidación de impuestos; hacer uso por parte de la Administración de la indagación de la capacidad contributiva así como la verificación del hecho imponible.
 - ii. Obligación de No Hacer.- No puede excederse en sus facultades discrecionales la Administración, no puede proporcionar informaciones reservadas.
 - iii. Obligación de Soportar.- Es el deber de realizar labores de orientación, de educación permanente y asistencia a los contribuyentes.

Asimismo ya se ha hecho referencia a las facultades de la Administración Tributaria. Aquí debe señalarse entonces a las 4 facultades clásicas de la Administración. A saber:

- a) La facultad de la recaudación: Es la atribución de cobrar o percibir los tributos. En esa atribución es pertinente también la contratación con entidades del sistema financiero. Esta facultad tiene inherente asimismo la facultad de cobranza coactiva, la de trabar embargos y todas las medidas coadyuvantes a efectos hacer posible el cobro íntegro de la obligación.
- b) La facultad de la determinación de la deuda tributaria: Es la atribución de verificación de la declaración y autoliquidación, de acotación y liquidación que corresponde realizar al acreedor tributario.
- c) La facultad de fiscalización tributaria: Se trata de otra importante atribución de la administración que tiene como propósito supervigilar la actividad que realizan todos los obligados tributarios, pudiendo a ese efecto, realizar los requerimientos indispensables y una serie de acciones en tal sentido, conforme lo refiere (NIMA, 2013).
- d) La facultad sancionadora: Es la atribución de la calificación y sanción de las infracciones tributarias que tiene la Administración. En ejercicio de dicha facultad, la Administración puede imponer sanciones administrativas a los administrados.

5. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y LAS OBLIGACIONES DE TERCEROS.

La responsabilidad tributaria, conforme se ha indicado antes, es de naturaleza personal y corresponde a los sujetos individuales por todos los actos vinculados a los tributos. En el caso de las personas jurídicas, la responsabilidad lo asumen sus representantes legales, es decir, los gerentes generales o los funcionarios que las entidades designen.

En lo que respecta a las entidades sin personería jurídica, la responsabilidad lo asume quien administre sus bienes o, en su defecto, por cualquier integrante de la referida entidad. Lo propio se puede indicar de las sociedades conyugales y sucesiones indivisas, en los que la responsabilidad recae en los representantes legales, administradores, albaceas o, en defecto, por cualquier interesado.

En lo relativo a las obligaciones de terceros debe indicarse que los miembros del Poder Judicial y Ministerio Público, funcionarios y servidores públicos, notarios, fedatarios y martilleros proporcionarán información a la Administración Tributaria, así como facilitarán el ejercicio de sus funciones.

Por su lado, los compradores y los usuarios tienen determinadas obligaciones que se establecen legalmente. Por ej. están obligados a exigir (y exhibir) los comprobantes de pago o el caso de los transportistas quienes tienen que portar y exhibir las guías de remisión correspondientes.

6. EL TRIBUNAL FISCAL.

Ya antes se ha indicado que el Tribunal Fiscal es un órgano resolutor, pero es importante establecer algunas consideraciones respecto a este importante actor en el desarrollo de los procedimientos tributarios o en la jurisprudencia administrativa.

El Tribunal Fiscal es la máxima instancia administrativa en asuntos tributarios. Resuelve las apelaciones que han sido formuladas por los contribuyentes. En su estructura funcional, se cuenta con:

- a) La Presidencia.
- b) La Sala Plena, la misma que integra a todos los vocales y constituye un espacio de reunión de los mismos.
- c) La Vocalía Administrativa.
- d) Las Salas Especializadas que precisamente imparten sus resoluciones. Cabe indicar que cada Sala está integrada por 3 Vocales, que deberán ser personas de solvencia moral y versación en materia tributaria.

Dichas Salas si bien funcionan con 3 Vocales, sus acuerdos requieren por lo menos dos votos conformes.

La normativa vigente establece diferentes atribuciones al Tribunal Fiscal. Las principales son las siguientes:

- a) Conocer y resolver en última instancia las apelaciones.
- b) Resolver las cuestiones de competencia en materia tributaria.
- c) Resolver los recursos de queja.
- d) Uniformar la jurisprudencia en materia tributaria.
- e) Proponer al MEF las normas pertinentes.
- f) Celebrar convenios con entidades,

Cabe señalar que todo este razonamiento no se modifica en modo alguno en el caso de las obligaciones electrónicas. Conforme refiere (DE VELAZCO, 2017) el panorama en ese caso es invariable y solo respecta a la forma de presentación de algunas obligaciones.

4.5. CAPITULO V.

LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

1. INTRODUCCIÓN.

Podemos definir a un procedimiento como un conjunto de acciones orientadas a una finalidad establecida legalmente. Importan igualmente un pronunciamiento de parte de los órganos resolutores de la Administración Tributaria u otros referidos a ella, como es en el caso nuestro, con el Tribunal Fiscal.

El procedimiento tributario en realidad, forma parte del procedimiento administrativo general, por lo que supletoriamente le son aplicables las normas de la Ley 27444, instrumento normativo que regula el procedimiento administrativo nacional.

Allí se encuentra ciertamente, la regulación respecto a los principios del procedimiento, los actos administrativos, resoluciones, notificaciones, plazos en general, los medios impugnatorios, la pluralidad de instancias y todas las garantías correspondientes inherentes al procedimiento administrativo en general.

Esas normas entonces, no son ajenas por completo al procedimiento tributario, puesto que éste es un procedimiento especial que se deriva también del procedimiento administrativo general. En un eventual conflicto normativo entre las disposiciones que regulan el procedimiento general y el procedimiento tributario, es evidente que se preferirían las normas especiales en función precisamente a su particularidad.

En el procedimiento especial se crean determinadas figuras propias de la especialidad de la materia como por ejemplo, el recurso de reclamación, que no existe en el procedimiento común.

Lo propio puede señalarse de las normas referidas al procedimiento de cobranza coactiva, todo lo cual sólo es de tratamiento en el procedimiento especializado y que lógicamente se encuentra en el campo del Derecho Tributario.

2. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

Los procedimientos tributarios son el conjunto de trámites de diversa naturaleza que realizan los administrados para lograr el pronunciamiento de la administración tributaria.

Los procedimientos tributarios tienen una finalidad central: la de hacer posible una recaudación óptima de los tributos. Es decir, no se trata necesariamente de un procedimiento completamente neutral que establezca la posibilidad de plantear todos los medios probatorios que se conocen, en beneficio de los administrados; sino más bien el de permitir el pago de los tributos en un marco de reglas claras con las cuales el contribuyente deba sostenerse.

Los Procedimientos Tributarios previstos en el Código Tributario son los siguientes:

- a) Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- b) Procedimiento Contencioso - Tributario
- c) Procedimiento No Contencioso – Tributario.

Cada uno de los procedimientos citados tiene su propia especificidad, siendo también distintos sus propósitos. Por ejemplo, el procedimiento de cobranza coactiva establece un mecanismo compulsivo de pago, en el que se admiten las medidas de embargo preventivo, que podría ser cuestionado desde la perspectiva de un trámite regular, por los plazos establecidos, las atribuciones de la Administración, la ineficacia en la presentación de medios probatorios dilatorios o de contradicciones mayores, la eventualidad de realizar el remate de los bienes de los deudores, entre otros aspectos.

3. EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA.

De acuerdo a lo señalado por el Prof. Sanabria, el Procedimiento de Cobranza Coactiva es el procedimiento compulsivo que es utilizado por la administración tributaria para ejercitar su derecho a cobrar una deuda tributaria, exigible, saneándola¹⁴.

La cobranza coactiva, en realidad, es una facultad de la administración y tiene por objeto adoptar las medidas a fin de exigir y garantizar el cumplimiento de la obligación. La ejecución coactiva es la potestad otorgada a la administración para ejecutar sus decisiones sin requerir el auxilio del Poder Judicial.

En la cobranza coactiva puede establecerse dos aspectos: uno calificado como objetivo que condiciona lo siguiente:

- a) Carácter público de la deuda ejecutable.
- b) El acto administrativo que declara la deuda.

Igualmente en dicha cobranza se denota la presencia de otro aspecto subjetivo, que tiene que ver con:

- a) La existencia de un deudor debidamente obligado.
- b) La presencia de órganos competentes para la ejecución: Ejecutor Coactivo y Auxiliares Coactivos.

Asimismo, el procedimiento de cobranza coactiva, presenta 3 etapas marcadamente diferenciadas:

- a) El requerimiento de pago, el mismo que implica que se dicte el mandato de pago bajo apercibimiento. Dicho mandato de pago debe realizarse dentro de un plazo de 07 días a partir de la notificación.

¹⁴ Sanabria, "Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios", pp.337.

- b) Las Medidas Cautelares, las que se pueden disponer vencido el plazo de 7 días, trabándose los diferentes embargos establecidos en la legislación pertinente, es decir, en cualquiera de las 4 formas clásicas: la Intervención en Recaudación; el Depósito (con o sin extracción de bienes); la Inscripción Registral que corresponda; y, el mandato de Retención respectivo.
- c) La tercera etapa es la de Ejecución Forzada, la misma que se realiza la ejecución de las medidas cautelares de acuerdo a la forma que se ha trabado oportunamente.

En el procedimiento de cobranza coactiva intervienen los siguientes funcionarios:

- a) El Ejecutor Coactivo, quien antes se llamaba Juez Coactivo. Tiene por propósito llevar a cabo la cobranza compulsiva gozando de las más amplias atribuciones otorgadas por el órgano administrador del tributo. Igualmente se encarga de verificar la exigibilidad de la deuda; ordenar, variar o sustituir medidas cautelares, suspender el procedimiento, liquidar los gastos y costas, etc.
- b) Los Auxiliares Coactivos, quienes brindan la función de soporte y apoyo de los Ejecutores Coactivos. Se responsabilizan por la custodia de los expedientes, así como por su avocación al estudio y seguimiento de los pedidos y trámites en curso.
- c) Igualmente pueden intervenir las Autoridades Policiales y Administrativas, por requerimiento de los Ejecutores Coactivos, quien participan sin costo alguno y bajo sanción de destitución. La participación de las citadas autoridades es, evidentemente, de manera complementaria de acuerdo a los requerimientos realizados, en los procedimientos insaturados y en el marco de sus competencias.

Cabe indicar asimismo que el ejecutor coactivo es el único funcionario facultado para suspender el procedimiento de cobranza coactiva y esa suspensión solo se establece por las causales previstas en la norma tributaria. En nuestro país se suspende por los siguientes motivos:

- a) Por cancelación de la deuda.
- b) Por prescripción de la deuda.
- c) Si la acción se ha seguido contra persona distinta de la obligada al pago.
- d) Si se ha presentado oportunamente reclamación, apelación o revisión.
- e) Si existe aplazamiento o fraccionamiento.

La tercería de propiedad es un recurso a fin de que un tercero pueda tutelar sus derechos frente a quienes están discutiendo los suyos. Es un mecanismo de oposición frente al acreedor tributario. La tercería puede ser de dominio o de mejor derecho. En el primer caso, el tercerista alega ser propietario; en el segundo, se presume un derecho preferente al que pretende el acreedor.

Es importante indicar igualmente, que la tercería se debe probar con documento público ó privado, pero en este caso, de fecha cierta. También procede la acreditación con otro documento que a juicio del Ejecutor Coactivo acredite fehacientemente su derecho.

Al finalizar con el procedimiento de la Cobranza Coactiva, el ejecutado de acuerdo con lo dispuesto por la actual normativa, puede interponer Recurso de Apelación ante la Corte Superior de Justicia de Lima, dentro del plazo de 20 días de notificada la Resolución que pone fin al Procedimiento a efectos de discutir en sede judicial la legalidad del procedimiento administrativo.

Sin embargo, la Corte Superior examinará sólo si se ha cumplido el procedimiento, es decir, todo el aspecto formal más no el fondo del asunto relativo a la cobranza, ello con la finalidad de cautelar la regularidad que se ha desarrollado en el procedimiento administrativo.

4. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

Es el procedimiento por medio del cual existe un reclamo o un cuestionamiento a cualquier acto de la administración tributaria. Significa entonces que hay un cuestionamiento a un acto tributario, por lo que con el reclamo del administrado, debe haber un pronunciamiento correspondiente.

En el Perú se ha asumido un modelo contencioso mixto, con dos etapas:

- a) Una primera etapa, la que respecta al trámite administrativo, la misma que se sigue ante la Administración Tributaria y que puede terminar en el Tribunal Fiscal.
- b) Una segunda etapa, la vía jurisdiccional, seguida ante las autoridades del Poder Judicial y que refiere al proceso contencioso administrativo que se interpone frente a cualquier resolución dictada en última instancia administrativa.

Veamos entonces a continuación, la primera de las etapas antes mencionadas:

4.1. LA ETAPA ADMINISTRATIVA.- Son de naturaleza impugnativa, pues estos se deben ejercitar por una sola vez en cada procedimiento y en ningún caso de forma simultánea. Se expresan en: Reclamación; Apelación y Queja. Conforme se verá más adelante, la reclamación se deduce ante la Administración Tributaria; la apelación ante el Tribunal Fiscal y la queja ante el Tribunal Fiscal o Ministerio de Economía, según corresponda.

En el procedimiento contencioso tributario se utilizan los medios probatorios que solo la ley establece. Ellos son los documentos, la pericia y la inspección. El plazo para ofrecer y actuar tales pruebas es de 30 días.

Igualmente en este procedimiento se pueden actuar pruebas de oficio en cualquier estado del proceso.

El Código Tributario igualmente establece que el contenido de las resoluciones debe expresar los fundamentos y resolver sobre todas las cuestiones planteadas. También respecto del desistimiento, se establece que éste es incondicional y debe presentarse con firma legalizada.

La RECLAMACION es la facultad de acudir a la autoridad competente para obtener el reconocimiento de un derecho vulnerado o desconocido, así como para exigir el cumplimiento de una obligación. Los órganos competentes para conocer la reclamación son: la SUNAT, los Gobiernos Locales, los Gobiernos Regionales u otros que la ley señale.

De su lado, los actos reclamables son la Resolución de Determinación, la Orden de Pago, la Resolución de Multa y las Resoluciones de Sanción (Comiso, Cierre de Establecimiento, etc.). La reclamación es la primera etapa del procedimiento contencioso – tributario y constituye la primera instancia. El plazo para interponer la reclamación es de 20 días hábiles y en el caso de las resoluciones de sanción es de 05 días. Los requisitos para formular este recurso, son:

- a) Un escrito debidamente fundamentado.
- b) El Formulario (de corresponder).
- c) El pago o carta fianza (de corresponder).

La APELACIÓN es la segunda y última etapa del procedimiento contencioso – tributario. Se interpone contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación y la resolución ficta que desestima dicho recurso. Se tramita ante la Administración Tributaria, que lo eleva ante el Tribunal Fiscal, encargado de resolverlo. Las Resoluciones del Tribunal Fiscal ponen fin a la vía administrativa del procedimiento contencioso.

El plazo para interponer la apelación es de 15 días hábiles siguientes a la notificación. No se pueden apelar aspectos que no se impugnaron al reclamar. Como requisitos de la apelación se plantea:

- a) Escrito debidamente fundamentado.
- b) Formulario (de corresponder).
- c) Pago o carta fianza (de corresponder).

La QUEJA se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten el debido proceso. Generalmente se presenta por el deudor tributario afectado. Se deducen ante el Tribunal Fiscal o al MEF. Es resuelto por dichos órganos, dentro del plazo de 20 días hábiles.

Cabe indicar que la queja no discute asuntos de fondo ni aspectos jurídicos sustanciales; sólo aspectos formales. Se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten el debido proceso. La decisión que resuelve la queja no es recurrible. La queja plantea como requisitos de presentación:

- a) Escrito debidamente fundamentado.
- b) Precisar las actuaciones que agravia al quejoso o infringe las normas tributarias.
- c) No existe plazo para su presentación.
- d) En su tramitación no es necesario correr traslado a la entidad quejada.

4.2. En lo referente a la etapa jurisdiccional del Procedimiento Contencioso, en efecto se trata de un segundo momento en el que a nivel administrativo el reclamante no ha podido hacer amparar su derecho, por lo que bien puede acudir ante la instancia judicial correspondiente.

LA DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO es el procedimiento judicial mediante el que se impugna las Resoluciones que expide el

Tribunal Fiscal. Tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo.

La demanda se deduce ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior respectiva, dentro del término de 03 meses de notificada la resolución cuestionada.

Un tema importante en este apartado es el de la competencia territorial: se ha discutido quién es competente, si la autoridad jurisdiccional del domicilio de demandante o del lugar donde se produjo la actuación impugnada. La norma peruana privilegia el segundo aspecto. También se ha debatido el tema de la competencia por el tema funcional. Anteriormente la competencia lo tenían las salas civiles, pero paulatinamente se han venido creando salas administrativas, a quienes entonces les corresponde estos aspectos. Incluso en la actualidad en la sede de Lima se han creado las salas contenciosas tributarias y aduaneras, como entidades especializadas competentes.

Asimismo en la actualidad se ha implementado la representación y defensa de las entidades administrativas a cargo de las Procuradurías Públicas competentes, de manera que el patrocinio del Estado corre a cuenta de las referidas entidades que dependen del Ministerio de Justicia.

5. EL PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

Es el trámite que se realiza a propósito de solicitudes en los que no existe materia controvertida o conflicto entre la administración y el deudor tributario. Se tramitan dos tipos de solicitudes:

- a) Las vinculadas a la determinación de la obligación tributaria. Se tramitan de acuerdo al Código Tributario. Por ejemplo la devolución de pagos en

exceso o indebidos, solicitudes de prescripción, solicitudes de inscripción del RUC o en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, etc.

- b) Otras solicitudes, las que se tramitan de acuerdo a Ley de Procedimientos Administrativos Generales, como por ejemplo la solicitud de fraccionamiento, la inscripción en el registro de empresas que realizan trabajos de impresión, la inscripción en el registro de empresas perceptoras de donación, etc.

En lo relativo a las resoluciones en las solicitudes vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, éstas deberán ser dictadas dentro de los 45 días hábiles de presentada la solicitud. Dichas resoluciones son apelables al Tribunal Fiscal.

Tratándose de solicitudes de devolución, que determinan la pérdida de fraccionamiento ó las no resueltas en el plazo fijado, son igualmente reclamables, conforme refiere (CACHAY CASTAÑEDA, 2018) en su obra Código Tributario.- Casos Prácticos y Consultas Frecuentes.

Es importante precisar que en el caso de los procedimientos no contenciosos existe igualmente una relación entre la administración tributaria y los administrados en la que los intereses son contrapuestos. Al realizar por ejemplo una persona jurídica, un trámite de registro como entidad exonerada del impuesto a la renta, es obvio que la SUNAT como entidad recaudadora, es sumamente crítica esta solicitud, pero que al enmarcarse en la ley, debe naturalmente viabilizarla siempre que se cumpla con los requisitos que se establece.

4.6. CAPITULO VI.

LAS INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS TRIBUTARIOS.

1. INTRODUCCIÓN.

Cuando las personas naturales y jurídicas cumplen con las normas tributarias no hay infracción alguna. La infracción constituye precisamente el incumplimiento de la obligación y, en tal sentido, puede homogenizarse al denominado acto ilícito.

El acto ilícito es un hecho (que comprende tanto la acción como la omisión) que contraviene la normativa, es decir, el derecho, por lo que se trata de una conducta antijurídica. Hay actos criminalizados y no criminalizados. Los primeros tienen naturaleza penal; los segundos tienen naturaleza administrativa.

Los actos que son criminalizados constituyen delitos y son sancionados penalmente, en tanto que los segundos son infracciones de naturaleza administrativa y tienen igualmente una sanción de ese mismo carácter: administrativo.

Existe entonces una marcada diferencia entre las faltas administrativas y las infracciones penales, dado que sus ámbitos competenciales son diferentes, tienen una normativa absolutamente diferente y los propios procesos que de ellos se derivan, tienen marcadas especificidades.

En el primer caso, por ejemplo la autoridad competente es la Administración Tributaria y sus fueros tienen determinados parámetros, pero las infracciones penales, tienen connotaciones diferentes, por lo que se encuentra en el ámbito del Poder Judicial. Las autoridades competentes para juzgar dichos casos, son quienes ejercen función jurisdiccional y se denominan jueces penales, siendo igualmente sus sanciones distintas, dado que en este caso, se puede estar ante la pérdida de la libertad personal.

2. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

Una infracción tributaria es una contravención activa de las normas tributarias o de las disposiciones de la Administración Tributaria, las mismas que pueden tener un contenido administrativo u otro distinto, de naturaleza penal.

Para que se constituya una infracción tributaria, debe de constatarse si existe una norma jurídica primaria que se esté infringiendo. Si no existe dicha norma no hay infracción. Esto porque en realidad se requiere la norma primaria materia de infracción y, ciertamente, la norma sancionadora en calidad de instrumento normativo secundaria.

Es importante tener en cuenta lo establecido en el Art. 164 del Código Tributario, que señala que toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, constituye una infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en el referido título. Ello además por el principio de tipicidad que establece que no puede haber conducta infractora si no hay un norma que establezca dicha infracción.

En calidad de elementos de la infracción, podemos señalar los siguientes:

- a) El elemento material, que refiere al incumplimiento sustancial de una obligación de naturaleza tributaria, es decir, se trata del señalamiento de la infracción.
- b) El elemento formal, que refiere a la “tipicidad”. La conducta infractora debe estar perfectamente definida en la ley. No puede haber infracción sin una norma que establezca dicho supuesto en el que ha incurrido el infractor.
- c) El elemento objetivo, el mismo que alude a la responsabilidad de esa misma característica. Es decir, la infracción se produce por el solo hecho del incumplimiento.

También en este aspecto, podemos referir que existen diversos tipos de infracción, entre los que se pueden citar:

- a) Las infracciones relativas a la inscripción o a la acreditación de la inscripción.
- b) Las que refieren a la emisión y exigencia de la entrega de los comprobantes de pago.
- c) Las que son alusiva a la obligación de llevar libros y registros contables, debiendo mantenerlos actualizados.
- d) Las que refieren a la presentación de declaraciones, registros y comunicaciones.
- e) Las de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- f) Las que respectan a otras obligaciones tributarias.

Se puede aludir igualmente al Concurso de Infracciones para subrayar la presencia de diversas infracciones que concurren de manera simultánea. El Concurso de Infracciones es una situación que se presenta cuando existen dos o más normas aplicables al caso.

El Código Tributario Peruano establece diversas reglas aplicables en cada uno de los casos especiales que se presentan. En tales situaciones se pueden constatar igualmente:

- a) El Concurso Aparente, se establece cuando en realidad existe una sola infracción.
- b) El Concurso Ideal, que se constata cuando verdaderamente existe un solo hecho.
- c) El Concurso Real, el mismo que se establece en realidad cuando hay varios hechos.
- d) El Concurso Efectivo, que se constata cuando hay varias infracciones. En este caso se sanciona con la sanción más grave.

3. LA EVASION Y ELUSION TRIBUTARIA.

La evasión tributaria es la sustracción al pago (realizado dolosamente o no) de un tributo que se adeuda. Engloba tanto a la Infracción Tributaria que se encuentra en el campo administrativo, como al Delito Tributario que tiene una implicancia de naturaleza penal.

La elusión tributaria refiere a una conducta antijurídica surgida por el abuso de las formas jurídicas para evitar el cumplimiento de una obligación tributaria. Se ha indicado uniformemente que la elusión proviene de la interpretación económica o del manejo normativo con el propósito de evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Es importante anotar entonces que la evasión tributaria tiene un componente administrativo no criminalizado y otro criminalizado que se encuentra en el campo del Derecho Penal, en tanto que en la elusión tributaria no importa la comisión de un delito aunque sí podría calificarse como una infracción administrativa, dependiendo del hecho concreto materia de examen.

En todo caso, si la evasión tributaria está claramente en el campo de lo prohibido, se dice que la elusión tributaria se encuentra en el límite de lo permitido y de lo proscrito en materia impositiva. De ahí que las normas sean marcadamente nítidas en el ámbito de la evasión y no necesariamente en el área de la elusión tributaria.

De todas formas, el notable incremento de la práctica de la elusión tributaria viene determinando que los sistemas tributarios sean más permeables a normas antielusivas y también a nivel del Derecho Comparado se vienen desarrollando determinadas propuestas con el expreso propósito de luchar contra las prácticas elusivas.

También la doctrina comparada hace referencia a la profusión cada vez mayor de normas destinadas a la lucha contra la elusión tributaria toda vez que – como se ha indicado- asistimos a una práctica recurrente.

4. LA SANCION ADMINISTRATIVA.

A la administración tributaria le corresponde la facultad discrecional de determinar y sancionar las infracciones tributarias. Ello en base a que –de acuerdo a lo establecido en la legislación tributaria- la administración tiene la facultad sancionadora, la misma que puede operar de manera discrecional y gradual, conforme lo señala (MATEO ROJAS, 2015).

Es importante mencionar que las sanciones tributarias no se imponen como si fuera una reparación de daños sino más bien se establece con el peso u la calidad de castigo para el infractor, para lo cual no se enmascara la marcada finalidad inherente a todo aspecto sancionador: su carácter represivo e intimidador.

Podemos también en este apartado preguntarnos, ¿y cuál es la naturaleza de las sanciones? La doctrina establece las siguientes:

- a) Naturaleza Indemnizatoria, la misma que implica el restablecimiento del estado de cosas anterior a la ruptura del equilibrio que causó el incumplimiento tipificado como infracción.
- b) Naturaleza punitiva o represiva, pues la sanción supera la reparación inherente a la misma y agreda al infractor como retribución jurídica por el daño causado.

De acuerdo a lo indicado, debemos señalar que en el Código Tributario Peruano las sanciones administrativas, son las siguientes:

- a) Multa o sanción pecuniaria.
- b) El comiso de bienes.
- c) El cierre de establecimientos.
- d) El internamiento temporal de vehículos.
- e) La suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones emitidas por el Estado.

En todo caso es factible constatar una marcada diferencia entre la infracción administrativa versus los delitos. En el primer caso, además de los aspectos antes indicados, la responsabilidad es objetiva y en el segundo caso la responsabilidad es subjetiva, dado que existe el dolo o la culpa.

Asimismo en el caso de la infracción administrativa existe un efecto solo en el ámbito administrativo, por lo que la sanción tiene ese mismo carácter, atentando contra el bien jurídico que podría calificarse como el de una recaudación tributaria equilibrada. Por su parte, en la infracción penal, su naturaleza es punitiva y le corresponde la sanción penal, siendo el bien jurídico tutelado el de mayor valor y afección a toda la sociedad.

5. **LOS DELITOS TRIBUTARIOS.**

Así como las infracciones tributarias administraciones son competencia de la Administración Tributaria, los delitos tributarios son de competencia de la justicia penal ordinaria, por lo que la instrucción, el juzgamiento y la aplicación de las penas de los delitos tributarios son de cargo de los Juzgados Penales correspondientes.

Un delito tributario implica la actuación ilícita del contribuyente, quien actuando con dolo o culpa, incurre en una infracción establecida concretamente en la ley penal tributaria o el Código Penal vigente, siendo en consecuencia permeable de sanción, conforme lo señala (PEREZ, 2008).

Los delitos tributarios en el Perú se encontraban establecidos en el Título IX del Código Penal Peruano, sin embargo fueron objeto de una reforma legislativa, dictándose mediante el Decreto Legislativo N° 813, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 20.04.1996, la Ley Penal Tributaria, la misma que incluso fue objeto de modificaciones ulteriores. Igualmente se había expedido la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008 que regula las figuras delictivas del Contrabando, Defraudación de Renta de Aduana y la Receptación Aduanera.

Consiguientemente, en el caso de nuestro sistema punitivo, los delitos tributarios que nuestra legislación penal establece, son los siguientes:

- a) Mediante el Código Penal, el delito de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos.
- b) Mediante la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008, los delitos de Contrabando, Defraudación de Rentas de Aduana y la Receptación Aduanera.
- c) Mediante la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813, modificado por la Ley N° 270388), los delitos de Defraudación Tributaria y el Delito Contable Tributario.

5.1. DELITO DE ELABORACION Y COMERCIO CLANDESTINO DE PRODUCTOS.

Son dos delitos tributarios que se encuentran establecidos en los Arts. 271 y 272 del Código Penal. Sancionan con pena privativa de libertad no mayor de 4 y 3 años, respectivamente, a quien produzca y/o distribuya bienes de forma clandestina. Entre otros aspectos, se encuentra tipificado:

- a) “La elaboración de mercaderías gravadas, cuya producción , sin autorización, esté prohibida”.
- b) “Habiendo cumplido los requisitos establecidos, realiza la elaboración de dichas mercancías con máquinas, equipos e instalaciones ignoradas por la autoridad o modificados sin conocimiento de ésta”.
- c) “Se dedique a una actividad comercial sujeta a autorización son haber cumplido los requisitos que exijan las leyes o reglamentos”¹⁵

¹⁵ Código Penal Peruano, Arts. 271y 272.

El bien jurídico tutelado en este delito es la recaudación de ingresos que se derivan de la elaboración y comercialización de determinados productos. El sujeto activo es cualquier persona sea elaborador o comercializador de productos. De su lado, el sujeto pasivo es el fisco o la administración tributaria.

La conducta que se encuentra prohibida en este tipo penal es la elaboración clandestina y la comercialización clandestina de productos que para su fabricación o distribución requieren el pago de tributos. El aspecto subjetivo requerido, igual que en los otros casos, es el dolo.

5.2. EL CONTRABANDO.

Es otro delito tributario que se encuentra regulado en la ley sobre delitos aduaneros. Se demarca este tipo penal de la forma siguiente: “El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa”¹⁶.

El artículo segundo de dicho instrumento normativo establece igualmente otras modalidades de este delito. Así, refiere por ejemplo a la extracción, consumo, utilización o disposición de las mercaderías de la zona primaria delimitada sin autorización de retiro; o, el almacenamiento, uso o disposición de mercaderías sin el pago previo de los tributos¹⁷.

¹⁶ Art. 1 de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008, sustituido por el Decreto Legislativo N° 1111 del 29.06.2012.

¹⁷ *Ibidem*, Art. 2.

El bien jurídico tutelado en este delito, sigue siendo la recaudación de ingresos aduaneros, pudiendo ser sujeto activo del delito cualquier persona natural o jurídica que realice este tipo de operaciones. El sujeto pasivo es el fisco.

La conducta prohibida en el delito de contrabando consiste en ingresar o extraer mercaderías eludiendo el control aduanero de los países, requiriendo también como aspecto subjetivo el dolo.

5.3. LA DEFRAUDACION DE RENTAS DE ADUANA.

Es otro delito regulado en la Ley de los Delitos Aduaneros y cuya tipicidad refiere a lo siguiente: El que mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa¹⁸.

De la misma manera que para el caso del delito anterior, la defraudación de rentas de aduana, tiene otras modalidades, entre las que se encuentran la importación de mercaderías amparadas en documentos falsos o adulterados y que determinen un tratamiento aduanero tributario más favorable, o la simulación o subvaluación del precio de las mercaderías para obtener un beneficio económico, o la alteración de la descripción, marcas, códigos, series, etiquetados, rotulados y otras modificaciones para obtener ilícitamente beneficios económicos.

El bien jurídico tutelado es la recaudación de los ingresos aduaneros, pudiendo ser el sujeto activo cualquier persona que realice comercio internacional, en tanto el sujeto pasivo sigue siendo el fisco, a través de

¹⁸ Ibídem, Art. 4.

la entidad recaudadora de la renta de aduana. La conducta prohibida es la de dejar pagar los tributos, en tanto que el aspecto subjetivo del delito lo constituye el dolo.

5.4. LA RECEPCION ADUANERA.

Es un delito tributario en el que se sanciona penalmente a través del siguiente tipo: “El que adquiere o recibe en donación, en prenda, almacena, oculta, vende o ayuda a comercializar mercancías cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias y que de acuerdo a las circunstancias tenía conocimiento o se comprueba que debía presumir que provenía de los delitos contemplados en esta Ley, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa”.¹⁹

El bien jurídico que se tutela con el delito antes indicado es la recaudación de ingresos tributarios. El sujeto activo del delito es cualquier persona que adquiera o reciba en donación los bienes antes descritos, en tanto que el sujeto pasivo es el fisco.

La conducta que el presente delito pretende proscribir es la de dejar de pagar los tributos en la adquisición indebida de determinados bienes con procedencia delictuosa, siendo el aspecto subjetivo requerido el dolo, sin el cual no habría comisión delictiva.

5.5. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA.

Es un delito tributario que la Ley Penal Tributaria sanciona de la siguiente forma: “El que en provecho propio o de tercero, valiéndose de artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar

¹⁹ Idem, Art.5. Artículo sustituido por el Decreto Legislativo N° 1111 del 29.06.2012.

en todo o en parte, los tributos que establecen la leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días -multa”²⁰.

Es un delito que pretende evitar que los contribuyentes o los responsables tributarios dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias al fisco, puesto que dicho incumplimiento generaría graves dificultades en la atención de las necesidades públicas de los miembros de la colectividad nacional.

Entonces, el bien jurídico tutelado en el presente delito es la recaudación de los ingresos tributarios, mientras que el sujeto activo de la figura descrita es el deudor tributario, en tanto que el sujeto pasivo de la conducta tipificada es el Estado a través del fisco.

La conducta prohibida en el delito de la Defraudación Tributaria es la dejar de pagar los impuestos, las contribuciones y las tasas. Igualmente el aspecto subjetivo que requiere la comisión de esta figura delictiva es el dolo.

Este delito en la Ley Penal Tributaria antes mencionada se ha regulado de manera extensa, estableciéndose incluso un procedimiento especial y diversos aspectos aplicables para la referida materia.

5.6. EL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO.

El Art. 5° de la Ley Penal Tributaria establece este delito con la siguiente tipificación:

- “Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de cinco años, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: a) Incumpla totalmente dicha

²⁰ Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31.12.98.

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) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación”²¹.

Se sanciona entonces el incumplimiento en llevar libros contables y sus registros de forma adecuada, así como la omisión de actos y operaciones en tales libros, anotaciones correspondientes o la destrucción total o parcial de los mismos, estableciéndose una pena que algunos han calificado de drástica.

El bien jurídico que se tutela en este delito es el cumplimiento de obligaciones formales de naturaleza tributaria. El sujeto activo es el que debe llevar los libros y registros, es decir, el contribuyente, siendo el sujeto pasivo el fisco.

La conducta prohibida es la que consiste en dejar de llevar y consignar libros y registros. Requiere igualmente para su perpetración un aspecto subjetivo, es decir el dolo.

²¹ Art. 5° de la Ley Penal Tributaria

4.7. CAPITULO VII.

LA TRIBUTACION MUNICIPAL

1. LOS GOBIERNOS LOCALES.

Las Municipalidades son personas jurídicas de derecho público con autonomía económica y administrativa en los asuntos de su competencia. Le son aplicables las leyes y disposiciones que, de manera general y de conformidad a la Constitución, regulan las actividades y funcionamiento del sector público nacional. Los municipios son elegidos por votación popular y representan al vecindario, promueven la adecuada prestación de los servicios públicos locales, fomentan el bienestar de los vecinos y el desarrollo integral y armónico de las circunscripciones de su jurisdicción.

Históricamente la institución municipal deviene desde la Edad Media. En el Perú, a nivel normativo, entre 1892 y 1919 en la llamada República Aristocrática, se reorganizó la institución municipal. En 1892 se promulgó una Ley Orgánica, la misma que tuvo existencia longeva hasta 1984, en el que se emitió la Ley N° 23853. Posteriormente el año 2003 se promulgaría la Ley N° 27972.

Las incertidumbres no fueron pocas. En 1920 en el oncenio de Leguía, se suspendió la electividad de los alcaldes, determinándose que el Ministerio de Gobierno designe a Alcaldes y Regidores. En el primer gobierno de Belaúnde se estableció nuevamente la elección popular. En la época del Gobierno Militar se fijó la designación autoritaria. En 1980 se inició nuevamente la elección de Alcaldes y Regidores. Las Municipalidades ejercen jurisdicción con los siguientes alcances:

a) La Municipalidad Provincial sobre el territorio de la respectiva Provincia y Distrito del Cercado.

b) La Municipalidad Distrital sobre el territorio del Distrito.

- c) Las Municipalidades de Centro Poblado Menor sobre el territorio que corresponde según la delimitación hecha por el respectivo Concejo Provincial.

2. LAS FINANZAS MUNICIPALES.

Las Municipalidades tienen un conjunto de recursos e ingresos, así como incommensurables gastos, obras e inversiones de diversa naturaleza que conforman en general, las finanzas municipales.

A nivel de sus rentas e ingresos, éstos se derivan sustancialmente de acuerdo al manejo de tributos y las fuentes que se puede exponer en lo siguiente:

- a) Los impuestos creados por ley a su favor.
- b) Las Contribuciones.
- c) Las tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos creados por su Consejo Municipal.
- d) El FONCOMUN.
- e) Las asignaciones y transferencias presupuestales del Gobierno Nacional.
- f) El canon y renta de aduana.
- g) Asignaciones y transferencias específicas establecidas en la Ley del Presupuesto, para atender los servicios descentralizados de su jurisdicción.
- h) Los recursos por endeudamiento.
- i) La concesión de sus bienes inmuebles, nuevos proyectos, obras o servicios entregados en concesión.
- j) Los derechos por extracción de materiales de construcción.
- k) Los recursos provenientes de la privatización de sus empresas.
- l) El cobro del peaje.
- m) Los dividendos de acciones.
- n) Las demás que determina la ley.

Igualmente tales recursos económicos acorde su preferencia, se distinguen en: Ingresos Tributarios, Ingresos No tributarios, Ingresos por Multas, Transferencias del Sector Público y Donaciones.

Por otro lado, en lo que respecta a los egresos de los Gobiernos Locales, éstos se distribuyen de acuerdo a lo siguiente:

- a) Gastos corrientes.
- b) Adquisición de bienes de capital.
- c) Inversiones.
- d) Servicios de la deuda.

3. LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS LOCALES.

El Art. 74 de la Constitución Política del Perú, segundo párrafo, establece que “Los Gobiernos Locales... pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasa o exonerar de éste dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley...”²².

En concordancia con lo mencionado precedentemente, la Norma IV del Decreto Legislativo 816, el denominado Código Tributario, señala que “Los gobiernos locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley”.²³

Igualmente de acuerdo a lo normado en el Art. 52 del Código Tributario antes indicado “Los Gobiernos Locales administrarán exclusivamente las contribuciones y tasas municipales, sean éstas últimas derechos, licencias o arbitrios, y por excepción los impuestos que la ley les asigne”²⁴.

La Ley Orgánica de Municipalidades, la Ley de Tributación Municipal y el Código Tributario establecen los parámetros legales dentro de las cuales las

²² Constitución Política del Perú, Art. 74.

²³ Código Tributario Peruano, Norma IV del Título Preliminar.

²⁴ Ibídem, Art. 52.

Municipalidades, en el ejercicio de la autonomía económica, administrativa y política, ejercen su potestad tributaria.

4. EL MARCO NORMATIVO.

Las Municipalidades en materia tributaria se rigen principalmente por los siguientes dispositivos legales:

a) La Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972 publicado el 27 de Mayo del 2,003 en el Diario Oficial El Peruano ha derogado la anterior Ley 23852 y presenta importantes innovaciones también en materia de las finanzas municipales, entre las que podemos expresar:

- Confiere a las Municipalidades un papel promotor en el desarrollo económico de sus localidades, superando el viejo concepto de la simple administración de los servicios públicos (Art. VI).
- Establece que el desarrollo económico local es un proceso permanente que contribuye al desarrollo integral de las municipalidades, por lo que ratifica su rol promotor y añade al proceso el carácter articulador con los otros niveles de gobierno. Incorpora asimismo el involucramiento al desarrollar el concepto de “competitividad local” (Art. X).
- Señala que las Municipalidades pueden adquirir bienes y servicios preferentemente de las empresas locales, con lo que se alienta el crecimiento participativo. (Art. 34)
- Establece que los gobiernos locales pueden desarrollar actividades empresariales bajo el principio de la subsidiariedad, con el objeto de prestar servicios públicos de competencia municipal (Art. 35).
- Señala que las Municipalidades deben promover actividades empresariales con criterio de justicia social (Art. 36).

- En lo que respecta al sistema tributario municipal, la nueva LOM especifica que el sistema tributario de las Municipalidades se rige por el Código Tributario y por ley especial, o sea, por el D. Leg. 776, Ley de Tributación Municipal, de manera tal que ese nuevo instrumento no regula aspectos en lo concerniente a la tributación municipal.
 - Sin embargo, dicha Ley faculta a las Municipalidades a fin de que puedan suscribir convenios con la SUNAT orientados a optimizar la fiscalización y recaudación de los tributos. Se incide finalmente en la necesidad de acrecentar la función fiscalizadora de la Administración Municipal.
- b) La Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, D. Leg. N° 771 publicado el 30 y 31 de Diciembre de 1993 a fin de que entre en vigencia desde el 01 de enero de 1994. Se compone de 04 artículos y 03 Disposiciones Transitorias y Finales y se ha orientado a establecer el marco legal de los tributos en el Perú. La referida ley señala precisamente que el sistema tributario peruano se encuentra comprendido por: El Código Tributario y los tributos siguientes:
- Para el Gobierno Central.- Impuesto a la Renta, IGV, ISC, Derechos Arancelarios, Tasas y el RUS.
 - Para los Gobiernos Locales.- Los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal.
 - Para otros fines.- Establece el caso de las Contribuciones.
- c) La Ley de Tributación Municipal, el D. Leg. 776, publicado en el Diario Oficial el 30 de Diciembre de 1993, vigente desde el 01 de Enero de 1994. Se trata de la norma más gravitante en el ámbito de la tributación municipal, puesto que regula todo el marco general y específico en el que se desenvuelven los tributos vinculados a los Gobiernos Locales.

En el Título Primero se plantean las disposiciones generales, para luego desarrollar propiamente los impuestos municipales y abordarlos con puntualidad cada uno. Esta Ley considera que los impuestos municipales son, exclusivamente, los siguientes: el Impuesto Predial, el Impuesto de Alcabala, el Impuesto al Patrimonio Automotriz, el Impuesto a las Apuestas, el Impuesto a los Juegos y el Impuesto a los Espectáculos Públicos.

En el Título Tercero se regula el marco normativo para las contribuciones y tasas municipales, para pasar a señalar en el título siguiente los Tributos Nacionales creados a favor de las Municipalidades. Aquí se enumera al Impuesto de Promoción Municipal, al Impuesto al Rodaje, a los Ingresos derivados de las rentas recaudadas por las Aduanas y el Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.

Finalmente en los dos últimos títulos se desarrolla el régimen legal del Fondo de Compensación Municipal y Los Convenios de Cooperación. Sobre este conjunto normativo podemos indicar que, en su momento, fue un instrumento realmente ordenador dado la dispersión de las normas preexistentes, pero que después de más de 11 años de vigencia desafortunadamente no ha sido ampliado, pese a una imperiosa necesidad en ese sentido.

- d) Otras normas reglamentarias.- Además de las normas antes referidas, resulta de particular utilidad igualmente el Código Tributario, instrumento normativo con rango de ley, inicialmente dictado a través del D. Leg. 816 y sobre el que se han emitido diversos dispositivos legales que han complementado y modificado su texto. Posteriormente, por D.S. N° 135-99-EF se aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, el mismo que consta de 01 Título Preliminar, 04 Libros, 194 Artículos, 22 Disposiciones Finales y 05 Disposiciones Transitorias. El Código Tributario es una norma aplicable también en la relación entre las

Municipalidades y los deudores tributarios, siendo válidos y exigibles sus disposiciones en todo lo referido a la parte material y adjetiva del procedimiento tributario municipal.

Entre las normas reglamentarias, podemos señalar diversas regulaciones que a nivel de las Municipalidades se han dictado con el objeto de otorgar mayor eficiencia a la recaudación tributaria. Es el caso de Directivas, los TUPAS, Reglamentos, etc. de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes. Están igualmente diversas Ordenanzas que las Municipalidades han dictado aunque estrictamente dichos instrumentos normativos tienen el rango de ley por mandato de la Constitución Política del Perú.

5. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL.

La Administración Tributaria Municipal, es el órgano de las Municipalidades que tiene a su cargo la administración de los tributos dentro de su jurisdicción, teniendo en consideración para tal fin las normas que establece el Código Tributario. Asimismo se trata del principal componente ejecutor del sistema tributario y como señala el tratadista (AMORETTI, 2012)²⁵, su importancia está dada por la actitud que adopte para aplicar las normas tributarias, para la recaudación y el control de los tributos municipales.

En el caso de nuestro país, si bien se ha subrayado la enorme evolución en los últimos años de la administración tributaria central, o más precisamente de la SUNAT, sin embargo en el caso de la administración municipal su desarrollo ha sido sumamente heterogéneo. Tenemos el caso de diversas experiencias en los que las administraciones municipales han progresado inmensamente, modernizando sus equipos, capacitando al personal y ofreciendo sistemas y facilidades accesibles a los contribuyentes, como el caso de las SAT de las capitales de departamentos u otros municipios

²⁵ Paul A. Amoretti Ismoides, *Tributación Municipal*.

distritales en Lima Metropolitana, pero también convivimos con experiencias sumamente precarias en las que no se han dado los avances señalados y en el que prácticamente la recaudación es aún como en el siglo pasado.

6. APRECIACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MUNICIPAL PERUANO.

Para señalarlo de manera más ordenada, es pertinente sistematizar la generalidad expresada hacia el final el punto anterior. Del sistema tributario municipal peruano, podemos colegir lo siguiente:

- a) La carencia de recursos en las municipalidades.- Referir a la carencia de los recursos en las Municipalidades de nuestro país resulta ya un lugar común, dado que si en general el Estado es un organismo de importantes falencias, en los Gobiernos Locales el drama es aún mayor. La explicación a ese fenómeno tampoco es un secreto y tiene que ver con la ausencia a nivel del Gobierno Central de un sistema de transferencias que viabilice el desarrollo de las Municipalidades y convierta a éstas en organismos para el desarrollo.
- b) La ausencia de alternativas coherentes desde las Municipalidades en la búsqueda sistemática de mayores recursos y de nuevas posibilidades y oportunidades.
- c) La disminuida importancia que se le ha otorgado a las dependencias u oficinas de rentas y tributación dentro de los Gobiernos Locales, pese a constituir el verdadero cordón umbilical y de sostenimiento de las municipalidades.
- d) La carencia de una política coherente y permanente de recaudación tributaria en los gobiernos locales, lo que también trae aparejada la ausencia de mecanismos y programas de fiscalización y de promoción tributaria.

A esos factores naturalmente debe adicionarse las clásicas explicaciones que tiene que ver con el exterior, conforme refiere (MACEDO, 2009), la carencia de una estrategia de descentralización vía las Municipalidades, problemas de competencias, el celo político de la administración del Gobierno Nacional, el desarrollo integrado, entre otros factores.

Sin embargo, esta situación no puede seguir prolongándose dado que los mecanismos de participación de la población y la propia ausencia del Estado en la satisfacción de las necesidades pública, vienen generando demandas cada vez mayores de los agentes sociales que no se puede indefinidamente desatender, por lo que las Municipalidades deben plantearse como objetivo central la consecución de recursos con el propósito de prestar los servicios necesarios a la población local.

Igualmente en el caso de la problemática tributaria municipal, debemos adicionar otros aspectos que explican la situación actual. Es importante entonces mencionar algunas consideraciones sobre:

a) Las transferencias del Gobierno Central.- Como se ha señalado antes, históricamente se ha marcado en el Perú un divorcio entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Locales. Curiosamente el éxito de las administraciones locales no siempre ha sido visto bien por el Gobierno Central. Las disputas de competencias, de soslayos y de olvido ha sido una constante.

Esta situación no es diferente si referimos a los recursos económicos. Al contrario, allí se expresan con mayor claridad, por lo que es urgente que se planteen normas claras que garanticen transferencias de recursos consistentes y no como una liberalidad del Gobierno Nacional sino simplemente a propósito del cumplimiento de normas vinculantes. Si bien con el FONCOMUN ha habido avances sustanciales sobre este particular, sin embargo, resulta obvio que dichos esfuerzos son limitados y casi

podríamos decir, se encuentran en una fase embrionaria, la que resulta pertinente azuzar dado que en realidad ello se encuentra relacionado con una democracia más auténtica, con una atención más directa a las necesidades y requerimientos de la población. Queda claro en consecuencia que para lograr esas transferencias se requieren tres elementos concurrentes, a saber:

- Una voluntad política realmente descentralizadora que considere a los Municipios como engranajes de atención a las necesidades de la población.
- Normas diáfanas que obliguen a los funcionarios del Gobierno Nacional a realizar las aludidas transferencias.
- Una administración municipal que utilice esos recursos no solamente sin corrupción sino con eficiencia, racionalidad, tratando de orientar en actividades que resulten con mayor rentabilidad social.

b) Hacia la implementación de un sistema eficiente de funciones.- Un sistema eficiente en la tributación municipal implica que se racionalicen las funciones inherentes a la administración de los tributos en las Municipalidades. Importa por ello, primero exponer dichas funciones y en cada una de ellas luego, hacer posible que haya eficacia en base a acciones concretas de acuerdo a cada realidad municipal. Esto implica que, en el tema tributario, las funciones principales del gobierno local, resulten óptimas en su funcionamiento:

- Función de recaudación.- Consiste en poner en marcha las aptitudes institucionales para realizar el cobro de los tributos. Es la atribución directamente preceptora de los tributos municipales. Se trata de la principal función. Algunas recomendaciones que se plantean a propósito de esta función, son las siguientes: Es necesario simplificar el trámite del cobro de tributos; se deben otorgar todas las facilidades

de pago a los contribuyentes; es pertinente una intensa campaña de publicidad respecto a la conciencia tributaria y al cumplimiento de las obligaciones con la Municipalidad; las fechas de vencimiento de los tributos deben ser homogéneos; los sistemas de recaudación deben informatizarse, debiendo encontrarse actualizado y con los cálculos de intereses y moras automáticas; no deben otorgarse amnistías ni exoneraciones que castiguen a los contribuyentes responsables; debe recaudarse a través del sistema financiero (Bancos u otras entidades financieras) a efectos de lo cual se deben suscribir convenios; se debe hacer los requerimientos correspondientes a los contribuyentes que no cumplan a tiempo sus obligaciones.

- Función de fiscalización tributaria.- Por ella se determina el incumplimiento de las obligaciones tributarias que tengan los contribuyentes, realizando diferentes acciones para obligarlos a cumplir con sus pagos. Las recomendaciones que se pueden plantear a este respecto son: la fiscalización no debe ser ocasional sino permanente; debe integrarse la fiscalización, tanto de parte del personal de la Municipalidad como a través de terceros contratados exprofesamente para dicha labor; en tanto los recursos no dan para que la fiscalización se realice a todos los contribuyentes, debe seleccionarse muestras de trabajo y de ahí colegir mecanismos de solución generales; debe informatizarse la fiscalización, buscando cruzar diferentes bases de datos; como lo señala el Arts. 62º del Código Tributario, la fiscalización debe ser discrecional, técnica y sin violentar el principio de legalidad; debe existir coherencia entre los resultados de la fiscalización, las resoluciones de determinación, de multa o de orden de pago y el respectivo seguimiento al contribuyente afecto. Amoretti Ismoides establece igualmente las siguientes recomendaciones: exigir la presentación de informes y análisis relacionados con los hechos imponibles, exhibición de documentos,

otorgando un plazo que no podrá ser menor de 03 días hábiles; requerir a terceros informaciones y exhibición de libros y documentos relacionados con hechos que determinan tributación; solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria; practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título por deudores tributarios; requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones, que será prestado de inmediato bajo su responsabilidad; investigar los hechos que configuran infracciones tributarias asegurando los medios de pruebas e identificando al infractor; requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad; solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes; dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria.²⁶

- **Función de cobranza coactiva.** - Se pretende exigir al deudor el pago de su deuda tributaria a través de un procedimiento administrativo sumarísimo desarrollado por el Ejecutor Coactivo. Este procedimientos se inicia con la emisión de la Resolución de Ejecución Coactiva, en la que se establece el mandato ejecutivo de cumplimiento obligatorio bajo apercibimiento de iniciarse la Ejecución Forzada a través de la aplicación de medidas cautelares. Como recomendaciones pertinentes respecto a esta función, podemos señalar: La irrestricta aplicación de la ley, sin incurrir en abuso frente a los contribuyentes; implementar un adecuado sistema de requerimientos y notificaciones por parte del Ejecutor Coactivo; otorgar facilidades en el pago de su obligación al contribuyente; disminuir el monto de las costas procesales; otorgarle una función más técnica, profesional y especializada a esta función, seleccionando cuidadosamente a los Ejecutores y Auxiliares

²⁶ Paul A. Amoretti Ismoides, Ob. Cit.

Coactivos; contar con un sistema informatizado que permita al Ejecutor conocer el estado actual de la deuda, esto es, si se ha pagado parcial o totalmente, si se ha reclamado, prescrito, compensado o el estado que fuere; viabilizar una coordinación permanente entre los Ejecutores y los órganos de la administración relacionados con los tributos municipales.

- Funciones complementarias de apoyo.- Aquí pueden destacarse diversos rubros, entre los que se mencionan: Inscripción de Contribuyentes (se propone proveer información sobre la situación tributaria de los contribuyentes. Involucra la clasificación, ordenamiento y actualización de la información identificada de los contribuyentes, respecto a la base imponible y a los propios tributos. Aquí resulta procedente plantear lo siguiente: La atención a los contribuyentes debe ser óptima y de primera prioridad, orientándose a otorgarle todas las facilidades correspondientes; debe contarse con una base de datos informatizada que se actualice permanentemente; las bases de datos deben contar con un sustento documentario ordenado que permita corroborar las informaciones registradas; las declaraciones u otros formularios otorgados a los contribuyentes deben ser simplificados y de fácil comprensión y llenado por parte de los mismos; se debe desarrollar un sistema de información eficiente que absuelva las consultas óptimamente de los contribuyentes); también se propone de Gestión Tributaria (esta función tiene como objetivo brindar información clasificada y resumida que muestre el avance y logros obtenidos por la administración tributaria en hechos valorados numéricamente. Se trata de una información importante, dado que permitirá establecer una política tributaria, facilitar la evaluación de procedimientos y resultados obtenidos para tomar las decisiones que resulten pertinentes. En este rubro se pueden plantear diversas y siguientes recomendaciones: registrar adecuadamente la recaudación por tipo de tributo y por períodos, la emisión de valores, el pago voluntario, la cobranza coactiva,

el pago por fraccionamiento, el pago a través del otorgamiento de beneficios tributarios, entre otros; se debe medir la efectividad de la cobranza a través de la emisión de valores para deudas que han vencido, con el propósito de determinar los costos adicionales en los que se incurre).

- c) En busca de la eficiencia en la captación de ingresos.- Resulta entonces neurálgico entender que la propia viabilidad de las Municipalidades en el futuro inmediato tiene que ver con la atención de los servicios públicos, las necesidades de la población, así como también la promoción del desarrollo. Empero esa percepción no tiene otra propuesta que no sea la búsqueda en la eficiencia en la captación de ingresos, desterrando la arcaica impresión de que la exigencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias resulta impertinente por la pobreza existente, costo político o la falta de un sistema de cobro. Es importante que en la Municipalidad se observe cuál es la verdadera causa de la ineficiente recaudación de los tributos y se establezca una estrategia tendiente a superar precisamente esos cuellos de botella y lograr el objetivo buscado. Aquí también resulta importante plantearse instrumentos que faciliten los resultados, dado que no se trata de implementar un sistema que no esté al alcance de la administración realizarlo. Se trata entonces de adoptar un camino en el sentido de la modernidad.
- d) El balance de nuestra normativa en materia tributaria.- De lo examinado resulta nítido que las normas en materia de tributación municipales tienen límites significativos. Y es que, las normas, lejos de ubicarse en un horizonte restrictivo tienen más bien que facilitar el cumplimiento de los objetivos institucionales. Esto no significa concederle una gravitación mayor a la discrecionalidad de los funcionarios y probablemente luego quejarse de abusos de los citados, significa tan sólo que las normas

permitan una mayor recaudación sin atentar contra los principios tributarios clásicos. En ese sentido, si bien la nueva Ley Orgánica de Municipalidades nos ha aportado algunas importantes innovaciones, lo mismo que algunas normas dictadas al amparo de las facultades concedidas por el Poder Legislativo hacia fines del año 2,003, lo que se ha llamado precisamente la “reforma tributaria”, no obstante no se han dictado normas en lo relativo al caso de los Gobiernos Locales.

Esto lleva a plantar concretamente lo siguiente:

- La necesidad de un nuevo marco regulatorio desde el Gobierno Nacional, particularmente en lo referido a los tributos municipales.
- La implementación de una reforma tributaria municipal, que tenga presente los siguientes aspectos:
 - Mayores facultades para la Administración Tributaria Municipal en lo relativo a cobros y exoneraciones.
 - Creación de mecanismos y estímulos que acrecienten los pagos de las obligaciones tributarias a las Municipalidades.
 - La implementación de procedimientos más rápidos de cobro, atendiendo a la exigüidad en muchos casos de la deuda tributaria.
 - El cultivo de una conciencia tributaria que privilegie el cumplimiento de sus obligaciones con la Municipalidad.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- AMORETTI, P. (2012). *ADMINISTRACION TRIBUTARIA MUNICIPAL*. LIMA: CONGRESO DE LA REPUBLICA.
- BERRIO, V. (2012). *EL CODIGO TRIBUTARIO*. LIMA: EDIGRABER.
- BERRIO, V. (2017.). *LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ*. LIMA.: SAN MARCOS.
- BLANCAS BUSTAMANTE, C. (1998). *LA LABOR*. LIMA: IGU.
- BULLARD GONZALES, A. (1997). *DERECHO Y ECONOMÍA*. LIMA: PUCP.
- CABANELLAS, G. (2003). *DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL*. BUENOS AIRES: HELIASTA.
- CACHAY CASTAÑEDA, J. (2018). *CODIGO TRIBUTARIO.- CASOS PRACTICOS Y CONSULTAS FRECUENTES*. LIMA: GACETA JURIDICA S.A.
- CARRASCO, L. (2005). *MANUAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO*. LIMA: CENTRO DE INVESTIGACION JURIDICO CONTABLE S.A.
- DE VELAZCO, J. L. (2017). *OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ELECTRONICAS*. LIMA: GACETA JURIDICA.
- FLORES POLO, P. (1983). *DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO PERUANO*. LIMA: EDIORIAL EPOCA.
- GARCIA BELSUNSE, H. A. (2003). *DERECHO TRIBUTARIO*. BUENOS AIRES: ASTREA.
- HUAMANÍ CUEVA, R. (2007). *CODIGO TRIBUTARIO COMENTADO*. LIMA: JURISTA EDITORES E.I.R.L.
- JARACH, D. (1971.). *EL HECHO IMPONIBLE*. BUENOS AIRES.: ABELEDO - PERROT.
- JURISTA, E. (2014). *LEGISLACION TRIBUTARIA*. LIMA: JURISTA.
- MACEDO, O. (2009). *DERECHO MUNICIPAL*. LIMA: ARTES S.A.
- MATEO ROJAS, A. (2015). *INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS*. LIMA: GACETA JURIDICA S.A.

- MERMA MOLINA, G. (2007). *HACIA UNA REFORMA TRIBUTARIA?* LIMA: REVISTA AIM.
- MERMA MOLINA, G. (2008). *ANALISIS Y VIGENCIA DEL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO.* LIMA: CALLAO.
- MERMA MOLINA, G. (2010). *ANALISIS Y PERSPECTIVAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO.* CALLAO: INFORME DE INVESTIGACION.
- NIMA, E. (2013). *FISCALIZACION TRIBUTARIA.* LIMA: GACETA JURIDICA S.A.
- ORBEGOSO, V. (2015.). *COMENTARIOS A LA NUEVA LEY ORGANICA DE MUNICIPALIDADES.* LIMA.: SAN MARCOS.
- PEREZ ROYO, F. (2000.). *DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.* MADRID.: EDITORIAL CIVITAS.
- PEREZ, F. (2008). *EL DELITO FISCAL.* LIMA: I CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO.
- ROBLES, C. D. (2014). *CODIGO TRIBUTARIO.- DOCTRINA Y COMENTARIOS.* LIMA: PACIFICO.
- RODRIGUEZ LOBATO, R. (2011). *DERECHO FISCAL.* MEXICO: HARLA.
- SANABRIA O, R. D. (2001 - QUINTA EDICION.). *DERECHO TRIBUTARIO E ILICITOS TRIBUTARIOS.* LIMA.: GRAFICA HORIZONTE.
- SOTO, P. C. (2010.). *CONSTITUCION POLITICA DEL PERÚ.* LIMA.
- VASQUEZ, J. R. (1998). *EL DERECHO LABORAL.* LIMA: INGUNZA.
- VILLEGAS, H. B. (2005). *CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.* BUENOS AIRES: ASTREA.
- WAINER, M. (2007.). *TRIBUTACION MUNICIPAL: BUSQUEDA DE EFICIENCIA A TRAVÉS DE LA CODIFICACION DE CIERTAS NORMAS COMUNES Y A TRAVÉS DEL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS.* BUENOS AIRES.: UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES.

VI. ANEXOS.

1. Registro en ALICIA (Acceso Libre a Información Científica para la Innovación) de texto sobre INTRODUCCION AL DERECHO TRIBUTARIO de otro autor.
2. Artículo del autor sobre la Reforma Tributaria en el Perú, publicado en la Revista de la Asociación de Inversionistas Minoritarios; Lima, Setiembre de 2007.