

176

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL CALLAO



FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

DIC 2014

INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES



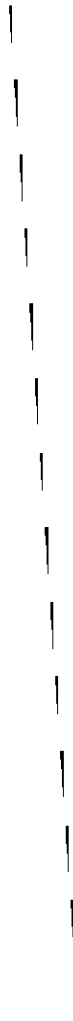
INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
“ALCANCES Y LIMITACIONES DEL
PAQUETE DE NORMAS TRIBUTARIAS 2012”

AUTOR: Abog. y Eco. GUIDO MERMA MOLINA.

PERIODO DE EJECUCIÓN: 01 DE NOVIEMBRE DEL 2012 AL 31
DE OCTUBRE DE 2014.

(Resolución Rectoral N° 1037-2012-R)

Callao, 2014



Handwritten mark or signature at the bottom right corner.

I. INDICE.

“ALCANCES Y LIMITACIONES DEL PAQUETE DE NORMAS TRIBUTARIAS 2012”

	Pág.
I. INDICE.	1
II. RESUMEN Y ABSTRACT.	4
III. INTRODUCCION.	6
IV. MARCO TEORICO.	10
Cap. 1: Paquete de Normas Tributarias.	10
1.1. La Potestad Tributaria.	10
1.2. Las Normas Tributarias.	12
1.3. La Interpretación Tributaria.	14
1.4. Un Paquete de Normas Tributarias.	15
1.5. El Paquete de Normas Tributarias 2012.	16
Cap. 2: La Reforma Tributaria.	18
2.1. Naturaleza e Importancia.	18
2.2. Características de la Reforma Tributaria.	20
2.3. Las Reformas Tributarias en el Perú.	21
2.4. Los Paquetes Tributarios y la Reforma Tributaria.	26
2.5. Los Paquetes Tributarios en el Perú.	27
Cap. 3: El Sistema Tributario.	29
3.1. Definición y Elementos del Sistema Tributario.	29
3.2. Clases de Sistemas Tributarios.	32
3.3. Antecedentes del Sistema Tributario Peruano.	33
3.4. El Sistema Tributario Peruano.	36
3.5. Perspectivas de nuestro Sistema Tributario.	37
Cap. 4: Principios del Derecho Tributario.	38
4.1. Definición e Importancia de los Principios Tributarios.	38
4.2. Naturaleza de los Principios Tributarios.	39
4.3. Los principios Generales del Derecho.	42

4.4. Los Principios Tributarios en la Constitución Política del Perú.	44
V. MATERIALES Y METODOS.	46
5.1. Naturaleza de la Investigación.	46
5.2. Diseño de la Investigación.	46
5.3. Fuentes de Información.	47
5.4. Métodos.	48
5.4.1. Población.	48
5.4.2. Muestra.	48
5.4.3. Métodos.	49
5.5. Instrumentos de recolección y procesamiento de la información.	50
VI. RESULTADOS.	51
6.1. Análisis de los 18 Decretos Legislativos en Materia tributaria expedidos en el 2012.	51
6.1.1. Antecedentes.	51
6.1.2. Contenido del Paquete Normativo 2012.	53
6.1.3. Principales Modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta.	54
6.1.4. Principales Modificaciones en la Ley del Impuesto General a las Ventas.	55
6.1.5. Principales Modificaciones en la Código Tributario.	56
6.1.6. Principales Modificaciones en la Ley Penal Tributaria.	57
6.1.7. Principales Modificaciones en otras Normas.	58
6.2. El Paquete Tributario 2012 y sus implicancias en La Reforma Tributaria, el Sistema Tributario y los Principios del Derecho Tributario.	59
6.2.1. Las modificaciones tributarias en relación a la Reforma Tributaria.	59
6.2.2. Las modificaciones tributarias en relación al Sistema Tributario Peruano.	60
6.2.3. Las modificaciones tributarias en relación a los Principios del Derecho.	61



VII. DISCUSION.	63
7.1. Sobre el Paquete Tributario 2012 y la Reforma Tributaria.	63
7.2. Sobre el Paquete Tributario 2012 y el Sistema Tributario.	64
7.3. Sobre el Paquete Tributario 2012 y los Principios del Derecho Tributario.	65
7.4. Comprobación de las Hipótesis de Trabajo.	65
VIII. REFERENCIALES.	68
IX. APENDICES.	70
- Apéndice 1: Resumen del Paquete Tributario expedido al amparo de la delegación de Facultades Legislativas otorgadas por la Ley 28932 a favor del Poder Ejecutivo.	71
- Apéndice 2: Resumen del Paquete Tributario 2012.	73
X. ANEXOS.	75
- ¿Hacia una nueva Reforma Tributaria?	76

II. RESUMEN Y ABSTRACT.

RESUMEN.

Entre el 20 de Junio del 2012 y el 23 de Julio de ese mismo año, se dictaron 18 Decretos Legislativos en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, en cumplimiento de la Ley N° 29884 mediante el cual el Congreso de la República del Perú delegó tales atribuciones al Poder Ejecutivo.

Dicha normativa se ha denominado Paquete Tributario 2012 y el presente trabajo pretende introducirse en él, con el objetivo de interpretarla, evaluar sus alcances y limitaciones, haciendo además un balance de su aplicación después de 02 años de vigencia.

La presente investigación se ubica dentro de las investigaciones aplicadas a nivel analítico descriptivo, habiendo utilizado información de fuente bibliográfica y documentaría, aunque también se ha contado con información de fuente directa a través de entrevistas y encuestas practicadas a determinados agentes vinculados al tema objeto de la investigación. Se ha utilizado diferente metodología como el método inductivo, deductivo, sistémico, histórico, racional, entre otros.

Los resultados han determinado la confirmación de la hipótesis comprobando efectivamente que el Paquete Tributario 2012 no se ha constituido en reforma sustancial en nuestro Sistema Tributario, aunque también se ha evidenciado que no se han dictado disposiciones que contravienen los principios tributarios, lo cual asimismo permite indicar como conclusión de la investigación, la necesidad de una mayor profundización de la normativa reformadora de las disposiciones tributarias.

ABSTRACT

Between June 20, 2012 and July 23 of that year, 18 Legislative Decrees in tax matters, customs and tax and customs offenses matters, in compliance with Law N° 29884 by which Congress of Peru delegated these powers to the Executive Power.

This regulation has been named Tax Package 2012 and the present work aims to enter in it, in order to interpret, evaluate its scope and limitations, besides taking stock of your application after 02 years of existence.

This research is situated inside the researches applied to descriptive analytical level, having used information of Bibliographic source's and documented, but has also received information from a direct source through interviews and surveys practiced to some certain people involved in the subject of the research. We used varied methodology as, the method deductive, inductive systematic, historical, and rational, including inductive methods.

The results have determined certainly confirmation of the hypothesis, checking that the Tax Package 2012 has not become substantial reform our tax system, although it has been shown that they have not issued regulations that contravene the principles of taxation, which also allows you to indicate conclusion of the investigation, the need for further deepening of the reforming legislation of the tax provisions.

III. INTRODUCCION

El Paquete de Normas Tributarias 2012 fue dictada por el Poder Ejecutivo hacia mediados de aquél año con el propósito de viabilizar una reforma tributaria con el objetivo de disminuir la evasión tributaria, fortalecer la modernización de la Administración Tributaria e incrementar la recaudación en materia tributaria.

Se dictaron entonces 18 Decretos Legislativos con el objetivo puntualmente de modificar la Ley del IGV, la Ley General de Aduanas, las Detracciones, la Ley de los Delitos Aduaneros, la Ley del Impuesto a la Renta, el Código Tributario, la Ley Penal Tributaria, el Tribunal Fiscal y las normas sobre Bancarización.

Las normas materia del aludido Paquete Tributario se han dictado entre el mes de Junio del año 2012 a Julio del mismo año y se trata de los Decretos Legislativos siguientes:

- D. Leg. Nº 1108, que modifica las normas del IGV;
- D. Leg. Nº 1109, que modifica las normas de la Ley General de Aduanas y
- D. Leg. Nº 1110 que modifica las normas sobre las Detracciones.

Tales normas han sido emitidas el 20.06.2012.

- D. Leg. Nº 1111 que modifica las normas de la Ley de Delitos Aduaneros;
- D. Leg. Nº 1112 que modifica las normas sobre el Impuesto a la Renta.

Tales normas se han emitido el 29.06.2012.

- D. Leg. Nº 1113 que modifica las normas del Código Tributario;
- D. Leg. Nº 1114, que modifica las normas de la Ley Penal Tributaria; y,
- D. Leg. Nº 1115, que modifica las normas sobre el Tribunal Fiscal.

Tales normas se han emitido el 05.07.2012.

- D. Leg. Nº 1116, que modifica las normas del IGV;

6 

- D. Leg. N° 1117, que modifica las normas del Código Tributario.

Tales normas se han emitido el 07.07.2012.

- D. Leg. N° 1118, que modifica las normas sobre bancarización;

- D. Leg. N° 1119, que modifica las normas del IGV;

- D. Leg. N° 1120, que modifica las normas de la ley del Impuesto a la Renta;

- D. Leg. N° 1121, que modifica las normas del Código Tributario; y

- D. Leg. N° 1122, que modifica las normas de la Ley General de Aduanas.

Tales normas se han emitido 18.07.2012; y

- D. Leg. N° 1123, que modifica las normas del Código Tributario;

- D. Leg. N° 1124, que modifica las normas de la Ley del Impuesto a la Renta; y

- D. Leg. N° 1125, que modifica las normas del IGV.

Tales normas finalmente se emitieron el 23.07.2012.

Este paquete de medidas tributarias evidentemente constituyó un importante esfuerzo legislativo que ha sido en su momento destacado por diversos estudios de la tributación peruana, a unos pocos se les ha dado en llamar “la nueva Reforma Tributaria”, aunque muy pronto se cuestionaría más esa expresión, denominándose simplemente Paquete Tributario 2012”.

Planteada de esa manera, el problema de la investigación que nos propusimos hace dos años, fue ¿cuál es el alcance y las limitaciones del Paquete de Medidas Tributarias dictadas el 2012 al amparo de la Ley N° 29884 por delegación de Facultades del Poder Legislativo?, pregunta que nos permitiría precisamente desarrollar la investigación.

Igualmente el objetivo del presente trabajo se encuentra vinculado con el problema antes planteado. Así, el objetivo general de la presente investigación, es analizar los alcances y limitaciones del Paquete de Medidas Tributarias dictadas hacia mediados del 2012, debiendo realizarse una indagación de su



funcionalidad sistémica, subrayando sus ventajas así como sus principales inconvenientes.

La importancia de la presente investigación se deriva de su finalidad, en tanto se propone estudiar la significación del Paquete de Medidas Tributarias en el Sistema Tributario Peruano, haciendo particular mención del comportamiento de los elementos de dicho sistema.

Esa importancia cobra mayor significación si se tiene en consideración que no existe material bibliográfico al respecto, considerando sobre todo de que se trata de una normativa relativamente nueva, siendo relevante también el hecho de que el tema ha sido propuesto en la perspectiva del enfoque sistémico, o sea, estudiando la implicancias del Paquete en el conjunto de nuestro sistema impositivo.

El trabajo desarrollado resulta igualmente relevante en la medida que nos ha permitido introducirnos en una temática de actualidad y que precisamente viene siendo replanteado con el objetivo de preparar otros paquetes semejantes que tengan efectos más tangibles en la economía y finanzas del país.

Esta afirmación tiene sentido habida cuenta de que se ha planteado desde el Poder Ejecutivo del Gobierno Nacional de la eventualidad de otros Paquetes Económicos con el propósito de reactivar la economía que a partir de fines del año 2103 sufre un relativo enfriamiento.

En esa perspectiva también resulta entonces importante el presente trabajo pues el estudio del Paquete Tributario dictado en el país en el Año 2012 se constituye en importante elemento que servirá para plantear otras experiencias de reforma no solo en materia tributaria, sino también en diversos aspectos y, principalmente, como elemento que permita que la economía nacional no sufra algunas limitantes en su dinámica de crecimiento.

El trabajo que se ha realizado se justifica habida cuenta de que pretende cubrir un espacio vacío que no presenta autores que traten el tema que los hemos hecho en una dimensión de conjunto.

EL AUTOR.

IV. MARCO TEORICO

CAP. 1 PAQUETE DE NORMAS TRIBUTARIAS.

1.1. La Potestad Tributaria.

Conforme señala el Prof. RUBEN D. SANABRIA ORTIZ (2001) la Potestad Tributaria “es la facultad originaria de establecer tributos, exclusiva del Estado y objetivada a través del Poder Legislativo”¹, lo que claramente se establece en el Art. 74 de la Constitución Política del Perú, cuando 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 las aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo”².

La Potestad Tributaria es aquella atribución que tiene el Estado para establecer tributos y que implica el ejercicio del ius imperium, es decir, de la facultad imperial que corresponde al Poder Público y sólo a él, dado que el ámbito privado no puede imponer ningún tipo de tributo.

A la Potestad Tributaria, también se le conoce como el Poder Tributario o Poder de Imposición. Se le denomina igualmente Poder Fiscal o Potestad de Imposición; conceptos todos ellos que en realidad derivan de otro mayor, que se denomina la Soberanía del Estado y que más bien se ubica en el campo de la política.

De acuerdo a la doctrina, la Potestad Tributaria se caracteriza por ser abstracta (pues es una cualidad ideal que se deriva de la soberanía estatal), permanente (dado que subsistirá mientras haya Estado), irrenunciable (en tanto que el Estado no puede desistirse de ejercerla), especial y jurisdiccional (pues se ejerce en un territorio determinado),

¹ Rubén D. Sanabria Ortiz: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios, p. 353.

² Normas Legales: Constitución Política del Perú

indelegable (dado que no se puede delegar a otra entidad dicha atribución) y legal (porque debe ser instrumentado mediante mandato normativo)³.

La Potestad Tributaria antes aludida, se ejerce cuando el Estado a través del Poder Legislativo dicta normas de implicancia tributaria, pudiendo excepcionalmente en uso de sus propias facultades, delegarse facultades al Poder Ejecutivo a efectos de que realice dicho ejercicio, lo cual tiene asidero constitucional en el citado Art. 74.

De modo entonces que, según la delegación de facultades, el Poder Ejecutivo puede dictar normas en materia tributaria siempre que el Congreso le autorice a ello, lo cual también se ha limitado de acuerdo a un plazo establecido así como las materias autorizadas de forma que dicho ejercicio se encuentra enmarcado por tales aspectos.

Podría cuestionarse, sin embargo, el hecho de haber señalado que la Potestad Tributaria es indelegable, cuando líneas más abajo, se indica que el Poder Legislativo puede delegar las facultades al Poder Ejecutivo. Se trata, no obstante, de dos aspectos diferenciados: en el primer caso, estamos refiriendo a la potestad tributaria del Estado. Ella es la que no puede ser materia de delegación, la referida Potestad.

En el segundo caso, aludimos a la función legislativa que si bien corresponde al Poder Legislativo, puede ser objeto de delegación, concluyendo entonces que no existe ningún tipo de contradicción.

En el caso materia del presente trabajo, ha sucedido precisamente dicha situación, pues las normas que componen el Paquete Tributario 2012 han sido emitidas por el Poder Ejecutivo a través de Decretos Legislativos, lo cual fue realizado al amparo de la delegación de facultades otorgadas por el Congreso de la República del Perú mediante la Ley N° 29884 que entro en vigencia el 12 de Junio del 2012, autorizando legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros por un plazo de 45 días calendario.

³ Rubén D. Sanabria Ortiz, *Ibidem*, p. 355 al 357.



1.2. Las Normas Tributarias.

Así como en otros campos del Derecho, se alude a las normas civiles, penales, laborales, constitucionales, etc., en el ámbito del Derecho Tributario podemos referir a las normas tributarias o simplemente a la ley tributaria, la misma que constituye la célula fundamental del Derecho Impositivo.

RODRIGUEZ LOBATO (2011) en su Derecho Fiscal⁴, sostiene que las normas o leyes tributarias constituyen la instrumentación de Potestad Tributaria, mediante el cual los órganos correspondientes del sistema político y jurídico del Estado, dictan un mandato imperativo de cumplimiento obligatorio que se ubica dentro del campo tributario.

Podemos señalar entonces que las normas tributarias son aquellas disposiciones normativas que se enmarcan en lo que FLORES POLO (1983)⁵ denomina “atribuciones financieras del Estado” y que –como se ha indicado antes- no es sino la concreción práctica de la Potestad Tributaria.

Así entendidas, las normas tributarias se caracterizan por lo siguiente:

- Pertenecen a la esfera del Derecho Público, igual que el Derecho Tributario.
- Son de cumplimiento obligatorio, dado que tienen además una penalidad específica.
- Tienen un aspecto material (contenido) y otro, formal (que alude al aspecto procedimental).
- Contiene una condición hipotética pues prevé una circunstancia práctica)
- Presenta un mandato estructurado: supuesto (hipótesis de incidencia), Nexa (vínculo) y la consecuencia (que es la obligación tributaria.)

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl: Derecho Fiscal, Edit. Harla, México, 2011, p. 25.

⁵ Flores Polo Pedro: Derecho Financiero y Tributario Peruano, Lima, 1983, p.31

Pero las normas jurídicas en materia tributaria, igual que las que corresponden a otros campos del Derecho, tienen jerarquías o niveles, pudiendo establecer la siguiente jerarquía:

- Nivel Constitucional.- Aquí se encuentran los artículos de la Constitución que dictan los principios en materia tributaria.
- Nivel Legal.- Tienen el rango de ley. Aquí se encuentran la Ley Orgánica, Ley propiamente dicha, los Decretos Legislativos y las Ordenanzas Regionales o Municipales. Éstas dos últimas evidentemente tienen su propias jurisdicciones en las que se aplican. Si excederíamos el ámbito tributario también tendríamos que agregar a los Decretos de Urgencia y a las Resoluciones Legislativas.
- Nivel Reglamentario.- Se trata de disposiciones complementarias dictadas por el Poder Ejecutivo para desarrollar el mandato de la Ley. Aquí se ubican todas las normas que reglamentan la ley. La norma más característica en ese nivel se denomina Decreto Supremo, pero también se pueden citar a las normas que dicta la Administración Tributaria.

Las normas tributarias se encuentran vigentes para todas las personas y entidades establecidas en la ley y de acuerdo a ciertos parámetros. Podemos clasificar dicha vigencia:

- Según el tiempo, las normas tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial. Excepcionalmente también la propia norma puede fijar un plazo diferente.
- Según el territorio, las normas tributarias rigen en todo el país, esto es, dentro de las fronteras geográficas del Perú, salvo los tributos de Gobiernos Locales y Gobiernos Regionales que tienen su propio ámbito geográfico.
- Según las personas, las normas tributarias rigen para las personas naturales, jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y otros entes colectivos.

Dentro de la vigencia persona, la normativa tributaria señala que la norma jurídica tributaria rige para:



13

- Todas las personas domiciliadas en el país, sean nacionales o extranjeros.
- Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, naciones o extranjeros, no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a la tributación en el país.

1.3. La interpretación Tributaria.

La Interpretación o Hermenéutica Tributaria, consiste en descubrir el sentido y alcance de la norma. Para dicha comprensión, la doctrina nos proporciona diversos métodos. A saber:

- Método Auténtico, pues realiza la interpretación el propio legislador.
- Método Doctrinal, realizado por los autores y estudiosos del Derecho Tributario.
- Método Jurisprudencia, establecido por los jueces en el ejercicio de sus funciones.
- Método Vulgar, dado que lo realizan las personas comunes y corrientes.
- Método Literal, es el que refiere al entendimiento idiomático, lingüístico, de la norma jurídica.
- Método Lógico, aplica la coherencia y racionalidad de la norma materia de interpretación.
- Método Histórico, Sociológico y Económico, pues utiliza la información cronológica, de las relaciones sociales ó de acuerdo a la rentabilidad del tributo, respectivamente, para entender mejor el significado de la norma jurídica.
- Método Analógico, Sistémico y Funcional, realizado la interpretación, aplicando el contexto de la norma, según corresponda.
- Método Extensivo y Restrictivo, según la flexibilidad o rigidez con la que se entienda la norma.



- Método del In dubio pro fisco e In dubio contra fisco, de acuerdo al beneficio que se logra a favor de la Administración Tributaria o en contra de ella. Esto es lo mismo que decir In dubio contra contributor o In dubio pro contributor.

Es importante puntualizar igualmente el hecho de que, según nuestro Código Tributario la interpretación en el Perú es libre, es decir, se puede invocar cualquier tipo de interpretación, sin restricción, pues la Norma VII del Título Preliminar de dicho instrumento normativo, dispone que al aplicar las normas tributarias podrá usarse “todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”⁶

1.4. Un Paquete de Normas Tributarias.

Un paquete de normas tributarias no es sino un conjunto de disposiciones normativas, redactadas con coherencia y articulación, dictados por los órganos competentes (Congreso el Poder Ejecutivo con delegación de facultades) con la finalidad de establecer un nuevo marco tendiente a optimizar y alcanzar los objetivos y las metas, que se ha propuesto en la Política Tributaria que se establece en el país.

Es pertinente también precisar que los Paquetes Tributarios implican modificaciones legislativas en las normas vigentes, pudiendo estas modificaciones ser sustanciales o gravitantes para todo el Sistema Tributario. En este caso ese conjunto normativo, se llama Reforma Tributaria. En el caso de que dicha gravitación no sea sustancial y no se altere el marco normativo vigente, estamos ante un Paquete Tributario, el mismo que puede ser relativo extenso o muy limitado. En este último caso y para no generar mayores complicaciones, se prefiere omitir la expresión de Paquete Tributario y solamente calificarla como una modificación de las normas tributarias.

En nuestra historia republicana se han dictado diversas normas tributarias, paquetes y reformas tributarias. En tanto ya se realizado el

⁶ Normas Legales: Código Tributario del Perú.



señalamiento de la diferencia entre paquetes y reformas, se debe agregar el hecho que ambas constituyen una instrumentación de cambio, por lo que tampoco deben estar exento de la utilidad práctica de dichas normas. Esto significa que si el sistema de la tributación en determinado país funciona de manera adecuada y cumple holgadamente con sus propósitos, objetivos y metas, no tiene sentido aventurarse en una Reforma Tributaria que podría ser perniciosa.

1.5. El Paquete de Normas Tributarias 2012.

El 9 de Junio del presente año se publicó la Ley N° 29884, en la que el Poder Legislativo facultó al Poder Ejecutivo a legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos Tributarios y Aduaneros por el plazo de 45 días calendario. Sin embargo, en ese mismo instrumento normativo se restringen dichas facultades, no pudiéndose crear nuevos impuestos, aumentar las tasas de los impuestos y la eliminación o disminución de las deducciones o modificaciones a las escalas progresivas acumulativas establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta para calcular las rentas de cuarta o quinta categoría para los efectos de dicho impuesto.

El Paquete de Normas Tributarias se dictó a poco menos de cumplir un año del gobierno del Sr. Humala Tasso, habiéndose elaborado –según se señaló- por el equipo del Ministerio de Economía y Finanzas con participación de los técnicos de la SUNAT, con el propósito de incrementar la recaudación tributaria hasta lograr del 16 a 18% los próximos años.

En esas circunstancias, se dictaron 18 Decretos Legislativos hasta el 24 de Julio del 2012, fecha en la que finalizó el plazo otorgado por el Poder Legislativo. La mayor parte de quienes han comentado tales normas han coincidido en que se ha tratado de un Paquete Tributario relativamente importante que ha pretendido establecer modificaciones importantes, aunque al final se ha mediatizado su trascendencia.



Las normas que se han dictado como parte de este Paquete Tributario, son las siguientes:

- D. Leg. N° 1108, emitido el 20.06.2012 y que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1109, emitido el 20.06.2012 y que modifica las normas de la Ley General de Aduanas.
- D. Leg. N° 1110, emitido el 20.06.2012 y que modifica las normas sobre las Deduciones.
- D. Leg. N° 1111, emitido el 29.06.2012 y que modifica las normas de la Ley de Delitos Aduaneros.
- D. Leg. N° 1112, emitido el 29.06.2012 y que modifica las normas sobre el Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1113, emitido el 05.07.2012 y que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1114, emitido el 05.07.2012 y que modifica las normas de la Ley Penal Tributaria.
- D. Leg. N° 1115, emitido el 05.07.2012 y que modifica las normas sobre el Tribunal Fiscal.
- D. Leg. N° 1116, emitido el 07.07.2012 y que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1117, emitido el 07.07.2012 y que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1118, emitido el 18.07.2012 y que modifica las normas sobre bancarización.
- D. Leg. N° 1119, emitido el 18.07.2012 y que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1120, emitido el 18.07.2012 y que modifica las normas de la ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1121, emitido el 18.07.2012 y que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1122, emitido el 18.07.2012 y que modifica las normas de la Ley General de Aduanas.



- D. Leg. N° 1123, emitido el 23.07.2012 y que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1124, emitido el 23.07.2012 y que modifica las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1125, emitido el 23.07.2012 y que modifica las normas del IGV.

Lo primero que trasuntan las normas antes indicadas es cierta improvisación dado que los 18 Decretos Legislativos se dictan en 6 fechas diferentes, entre el 20 de Junio y el 23 de Julio del 2012, siendo 4 de ellos los que modifican las normas sobre el Impuesto General a las Ventas, 4 sobre el Código Tributario, 3 modifican el Impuesto a la Renta, 2 relativas a la Ley General de Aduanas, 1 sobre Deduciones, 1 que modifica la Ley de Delitos Aduaneros, 1 relativo a la Ley Penal Tributaria, 1 sobre el Tribunal Fiscal y 1 que modifica las normas sobre bancarización.

No resulta coherente señalar que si el referido Paquete de normas tributarias tuvo una preparación de mucho tiempo, se planteó normas que hasta en 4 fechas se variaron una y otra vez, dando la impresión de cavilaciones y contramarchas que afectan la imagen de racionalidad que debe establecerse en cualquier propuesta normativa.

Cap. 2: LA REFORMA TRIBUTARIA.

2.1. Naturaleza e Importancia.

Conforme hemos indicado antes⁷, la referencia a la reforma tributaria entre nosotros, es frecuente y generalmente va asociada a los nuevos regímenes políticos o a una estrategia de relanzamiento institucional. Existen diversas experiencias al respecto, tanto en nuestro país como en el mundo.

En América Latina, por ejm. algunas reformas tributarias se han constituido en referentes importantes. Es el caso de la reforma tributaria

⁷ Guido Merma Molina: Revista de la Asociación de Inversionistas Minoritarios, Lima, 2007, p.26.



Uruguay del 2007, la de Chile de ese mismo año ó la de Colombia del 2008⁸. También ha sido objeto de abundante polémica la reforma tributaria Argentina del 2011-2012, sobre todo considerando la implicancias y trascendencias de los procesos.

En las citadas reformas de Uruguay, Chile y Colombia se ha priorizado la elevación de las alícuotas de los tributos que gravan la renta y la disminución de las alícuotas de los tributos sobre el consumo, tratando igualmente de incrementar el número de contribuyentes y la eficiencia de los órganos administradores de los tributos. En el caso Argentino, se ha subrayado la preocupación en la tributación subnacional, sobre todo a nivel Provincial, así como diversas modificaciones en lo relativo a los tributos inmobiliarios.

Probablemente también podríamos decir lo mismo de los otros países que conforman nuestro continente , dado que la reforma tributaria implica no solamente un conjunto de medidas en el ámbito impositivo con cierta coherencia, reorientar el rol del Estado y probablemente concretar un conjunto de acciones tendientes a objetivos mayores, sino también sugiere la esperanza de un manejo diferente en la recaudación fiscal, dada la insatisfacción permanente en los niveles alcanzados, considerando asimismo las enormes demandas de la población y los grupos sociales específicos.

La reforma tributaria debe entenderse pues como un conjunto de medidas de naturaleza integral. No tiene necesariamente que ser una tarea destinada a volver a hacer nuevas leyes sobre tal o cual tributo de manera desarticulada y en un aspecto sumamente puntual, sino debe permitir repensar las bases constitutivas y estructurales del sistema tributario, estableciendo una filosofía que se oriente a un programa de desarrollo determinado.

¿La Reforma debe ser direccionada? La respuesta frecuentemente es no, aunque el autor ya ha señalado que la reforma debe plantear un esquema de recaudación simple, sin establecer privilegios para nadie en particular,

⁸ Ello puede verse con puntualidad en la Revista Uruguaya de Ciencia Política, Vol. 17, N° 1, Montevideo, Dic. 2008

orientándose hacia una ampliación de la base de contribuyentes y debe asimismo poner fin a la discriminación bastante frecuente entre los agentes formales y los informales.

La reforma tributaria debe expresar igualmente la decisión política de manera que se haga posible que todos paguen sus impuestos, se combata frontalmente la evasión tributaria y se evite aquel hecho frecuente: que la administración tributaria sea inflexible con los que pagan sus tributos y demasiado blanda con los que no lo hacen.

Asimismo resulta fundamental aludir al tema del planteamiento de la reforma tributaria. Si bien la formulación y aprobación de la reforma constituye una decisión política, sin embargo el hecho de llevar adelante una reforma tributaria, no puede dejar de ser técnica. Debe ser entonces formulado por especialistas, con una visión de mediano y largo plazo, pensando en los retos que impone la vida moderna, es decir, orientándose a la competitividad, a calidad total, al involucramiento y la globalización.

2.2. Características de la Reforma Tributaria.

Como se ha visto precedentemente, la necesidad de reforma tributaria es importante dado que constituye un mecanismo legítimo para diseñar e impulsar una política tributaria correctiva o renovadora, dictando instrumentos normativos que modifiquen el status quo tributario.

Empero dicha reforma tributaria en el caso de que se realice, debe satisfacer determinados requerimientos mínimos, entre los que se pueden establecer los siguientes:

- a) Su finalidad debidamente establecida, pues la reforma debe tener propósitos, objetivos y metas completamente definidas, de tal manera que no sea una experiencia incierta sino por completo planificada.
- b) Su coherencia, dado que las medidas normativas deben tener rigor lógico, no deben contradecirse ni evidenciar cierta incertidumbre. Esto tiene que ver igualmente con la claridad y objetividad del planteamiento.



- c) Su integralidad, puesto que se trata de que las normas que se dictan refieran al sistema tributario en su conjunto o por lo menos a un aspecto determinado de éste.
- d) Su consensualidad en los órganos que dictan la política tributaria y las direcciones de la administración tributaria.
- e) Su proyección, dado que una reforma tributaria no puede determinarse solo para un período corto, deben establecerse mecanismos que garanticen su durabilidad en el tiempo.
- f) Su aplicabilidad con relativa facilidad de manera que las medidas que se dictan efectivamente se cumplan.

2.3. Las Reformas Tributarias en el Perú.

Como lo indicáramos en la Revista de la Asociación de Inversionistas Minoritarios⁹, en nuestro país, como en otras latitudes, tenemos una experiencia bastante prolífica en materia de reforma tributaria, aunque a diferencia de otras experiencias, probablemente los resultados sean más modestos y a veces incluso devengan en ruidosos fracasos.

La reforma tributaria en nuestro país, ha estado asociada al advenimiento de los nuevos regímenes de gobierno. Como se sabe, con la República se inició una forma diferente de imposición. En realidad, en el Siglo XIX se va configurando nuestro sistema tributario. Posteriormente, hacia 1934 se inicia un proceso de reforma tributaria con la expedición de la Ley 7904. Se instauró por primera vez en el Perú un sistema tributario coherente que definió distintas clases de renta, estableciendo deducciones y afectándolas con impuestos y tasas diferenciadas (llamadas en aquel momento "impuestos cedulares"), así como el establecimiento de un régimen inicial de impuestos complementarios que afectaban a las personas de acuerdo al tipo de renta que percibían y que grababa el total de ingresos y ganancias que tenían en todo el ejercicio económico.

⁹ Guido Merma Molina: Revista de la Asociación de Inversionistas Minoritarios, Lima, 2007, p.26.

En 1966 se dictó un instrumento normativo trascendente para el Derecho Tributario: el Código Tributario. Hacia 1968, al cabo de 33 años de vigencia, se derogó la Ley 7904 y, por una delegación de facultades del Congreso, se implementó la llamada “primera gran reforma tributaria” que sustituyó los impuestos cedulares por un sistema único de impuesto a la renta, acorde con las recomendaciones de la OEA y con una corriente generalizada en nuestros países que recomendaba un sistema tributario sobre la renta, armonizado y moderno.

Hacia 1972 se promulgó el D.L. 19620 que derogó el harto conocido Impuesto a los Timbres Fiscales y puso en vigencia el Impuesto a los Bienes y Servicios, a lo que siguió el Impuesto al Valor Agregado y, posteriormente, el hasta ahora conocido como Impuesto General a las Ventas.

En 1992 se inicia otra reforma en el Perú, racionalizando y actualizando las normas sobre Impuesto a la Renta y el IGV. Se derogó diferentes impuestos de menor importancia y se reorganizó la Administración Tributaria, dotándola de mayores y nuevas atribuciones, otorgándosele infraestructura y recursos, de manera de convertirla en una institución (la SUNAT) con autonomía y facultades coactivas para un mejor desenvolvimiento.

Posteriormente, hacia mediados del año 2,003 se hacía intensa alusión a la necesidad de una reforma tributaria en el país y desde el Poder Ejecutivo se anunciaba como inminente un conjunto de reformas a la legislación tributaria. La Primer Ministro de entonces, Sra. Beatriz Merino, sustentó en el Congreso su solicitud de facultades especiales para que el Poder Ejecutivo dicte normas con rango de ley sobre materia tributaria, recibiendo el espaldarazo del Congreso luego de una presentación en la que el argumento era fundamentalmente técnico.

Así al cabo de los siguientes meses y hasta inicios del año 2,004 se dictaron un conjunto de medidas tributarias a los que precisamente se llamó “La Reforma Tributaria 2003-2004”. Dicha reforma se propuso como objetivos esencialmente cuatro aspectos: incrementar el nivel de



22

recaudación fiscal; modernizar el sistema tributario, racionalizando los tributos y haciéndolos más accesibles; otorgar mayores facultades a la administración tributaria; y, ampliar la base tributaria de contribuyentes, posibilitando que diversos agentes que sistemáticamente han estado fuera del sistema ingresen al mismo y empiecen a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Dentro de dicho conjunto normativo se dictaron principalmente las siguientes medidas:

- a) Diversas modificaciones del Código Tributario.
- b) La obligatoriedad de la bancarización para determinadas operaciones económicas.
- c) La creación del Impuesto a las Transacciones Financieras.
- d) La Uniformización de las tasas del impuesto a la renta, así como la eliminación de diversas exoneraciones.
- e) La racionalización de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios.
- f) La implementación del RUC para establecer su uso como un sistema de identificación generalizado.
- g) El establecimiento de un régimen tributario promocional para micro y pequeñas empresas.
- h) La aplicación de medidas cautelares para proveedores del Estado.
- i) La implementación de mecanismos para el cobro de deudas tributarias del Estado.
- j) Las sanciones a entidades y funcionarios del Estado que incumplan con sus obligaciones tributarias.
- k) La consolidación de la unificación de Aduanas con la SUNAT.
- l) Sanciones más severas para los infractores de las disposiciones tributarias.
- m) Diversas disposiciones sobre Descentralización Fiscal; y,
- n) Medidas de naturaleza electrónica para ejecutar las medidas cautelares.



Como se aprecia de las medidas, en realidad no ha sido una propuesta radical de transformación de nuestro sistema tributario, aunque tampoco se ha tratado de medidas desvinculadas y sin un norte establecido. El mérito de las disposiciones de dicha reforma ha sido el de ser planteados en un momento en que el sistema tributario requería ser fortalecido y modernizado, lo que visto a la distancia se ha logrado de manera importante.

Ha quedado entonces, como aspectos positivos de la acotada Reforma Tributaria del 2003-2004:

- a) La implementación obligatoria del RUC.
- b) La devolución de los pagos indebidos a través de cuentas bancarias de los contribuyentes.
- c) El establecimiento de un sistema de cruce de informaciones que permita a la Administración detectar los casos de evasión tributaria o hacer el seguimiento de los contribuyentes.
- d) La ampliación de gastos deducibles; y,
- e) El establecimiento de mecanismos para efectuar un proceso de fiscalización en los casos de incremento desmedido de patrimonio o incremento de consumo no justificado.

No obstante, las limitaciones que se derivan de la indicada reforma igualmente saltan a la vista. Entre las críticas más frecuentes que se han señalado, figuran:

- a) Que, las modificaciones al Código Tributario no tuvieron ningún interés que el de otorgar atribuciones leoninas a la Administración Tributaria.
- b) Que, la bancarización violenta el derecho de los contribuyentes.
- c) Que, es atentatorio contra los derechos realizar embargos mediante sistemas electrónicos a las cuentas bancarias de los administrados.
- d) Que, el ITF es un impuesto antitécnico.
- e) Que, se restringen el derecho de contratación al disponer que las remuneraciones de los socios y accionistas serán las del mercado.



- f) Se critica también el hecho de que cada vez más se obligue a los contribuyentes a recaudar más tributos a terceros, bajo apercibimiento de multas, sanciones y responsabilidades.
- g) Se ha cuestionado que los arbitrios son enormemente onerosos y que debe dictarse una legislación uniforme y limitativa de los Gobiernos Locales.

La Reforma Tributaria del 2003-2004 fue entonces una experiencia importante, dado que constituyó un esfuerzo de modificación sustantiva en varios niveles del sistema tributario nacional, todo lo cual se aplicó en el año 2004 y siguientes, es decir, en pleno ejercicio presidencial de Alejandro Toledo.

Apenas dos años después, Alán García asumió la Presidencia del país y hacia fines del 2,006, a pedido del Poder Ejecutivo, el Congreso de la República dictó la Ley N° 28932, mediante la cual se otorgó delegación de facultades legislativas con el propósito de que se establezcan disposiciones legales en materia tributaria.

Reciente aún la experiencia de la reforma tributaria del 2004, en el año 2006 no se la denominó otra vez con ese mismo nombre. Aquí se prefirió hablar de "Paquetes Tributarios". A ese efecto se dictaron desde el 24 de Diciembre del 2006, 03 Paquetes Tributarios a través de 18 Decretos Legislativos. Dichas normas se citarán en el punto 2.5 del presente capítulo.

Consiguientemente en nuestro país, la última experiencia de Reforma Tributaria ha sido precisamente la del 2003-2004 y que en su momento se constituyó como un re direccionamiento en la dinámica de la tributación peruana, con resultados ampliamente percibidos y que, por ello mismo, después de dos años se pretendió emular, pero que no se alcanzó dicho nivel, bautizándola a esa experiencia más bien como la de los "paquetes tributarios".

No obstante, continuando con el tema de la reforma, debemos indicar que la necesidad de una verdadera reforma tributaria sigue latente. Curiosamente aquello que nosotros decíamos hace casi 7 años sigue



vigente por completo: “No sólo especialistas en materia tributaria coinciden en reafirmar la pertinencia de establecer una política tributaria más definida y en, consecuencia, disposiciones legislativas que refieran a una reforma tributaria, sino también los actores sociales y económicos también expresan lo mismo”¹⁰.

2.4. Los Paquetes Tributarios y la Reforma Tributaria.

Hasta aquí hemos señalado que la Reforma Tributaria constituye un esfuerzo tendiente a establecer una nueva normativa en materia tributaria que difiera sustantivamente de la legislación precedente. Es decir, la reforma tributaria se propone realizar determinados cambios sustanciales en el sistema tributario de manera que se establezcan objetivos y metas definidas.

Ello significa que la reforma tributaria se implementa con el propósito de modificar la normativa, los procedimientos o la tributación, pretendiendo un cambio importante ya sea en todo el sistema tributario o en un aspecto gravitante de él.

Por otro lado, los Paquetes Tributarios implican igualmente una modificación en la legislación tributaria pero más focalizada o en todo caso de menor envergadura. Los Paquetes implican un agregado de normas que no han previsto constituirse en una modificación sustantiva del sistema tributario, dictándose con el objetivo de apuntalar determinados propósitos más específicos.

Se podría decir igualmente que existe una diferencia de grado o nivel y, quizá por ello mismo, resulta una distinción a veces nominal o subjetiva que no necesariamente tiene una expresión objetiva.

Podría entonces darse el caso de que un denominado Paquete Tributario constituya en realidad una Reforma Tributaria o, viceversa. Sucede también como ha pasado en la Reforma Tributaria Colombiana del 2008 de que el Gobierno la prefiera denominar simplemente Paquete Tributario dado que la mención de una “reforma” traía muchas suspicacias en el

¹⁰ *Ibidem.* p. 29.

empresariado o en los agentes políticos protagonistas de aquella coyuntura.

Debe señalarse igualmente que también no con poca frecuencia se utiliza ambas expresiones como sinónimas, indicando que en realidad reforma o paquete aluden a lo mismo, es decir, a la modificación de las normas tributarias en un país, siendo que modificación es modificación aunque sea de manera imperceptible o significativa.

2.5. Los Paquetes Tributarios en el Perú.

La mención a los “Paquetes Tributarios” tiene sus antecedentes en lo que primero se han llamado los “Paquetes Económicos”, es decir, un conjunto de normas o medidas de política económica orientadas a estabilizaciones o programas determinados en materia fiscal.

Es una expresión que empezó a utilizarse más o menos consistentemente entre nosotros a partir de la década de los 80, agudizándose su uso en la época inflacionaria en la que también se prefería llamar a esas medidas “paquetazos”, convirtiéndose a veces en el terror de las personas naturales cuando se especulaba con que el Gobierno aquella noche dictaría un “paquetazo económico”.

A partir de la estabilización económica de la década del 90 ese término se convirtió en más inocuo y luego cuando se dictaba algún conjunto normativo en cualquier materia se fue usando precisamente la expresión de “paquete de normas”.

Sería hacia fines del 2006 recién en el que esa expresión se hace más difundida pues el Congreso de la República dictó la Ley N° 28932 mediante el cual delegó facultades legislativas al Poder Ejecutivo a fin de que se establezcan disposiciones legales en materia tributaria. A partir de allí, la expresión de “paquete tributario” se hizo más puntual para referirse a las disposiciones que se emitieron.

Aquella vez, los propios funcionarios públicos para no confundir con la expresión “reforma tributaria”, que tanto se había referido en los pasados dos años habida cuenta de la Reforma Tributaria del 2003-2004,



acuñaron la expresión “Paquete Tributario”, tanto que la propia norma aludía al primer paquete, segundo o tercer paquete.

Aquella vez se dictaron 18 Decretos Legislativos modificando tópicos importantes, los mismos que se pueden resumir de la siguiente manera:

PRIMER PAQUETE TRIBUTARIO:

- D. Leg. N° 963, emitido el 24.12.2006 y que prorroga la vigencia de las Leyes 27623 y 27624.
- D. Leg. 964, emitido el 24.12.2006 y que prórroga de la vigencia del D. Leg. 783.
- D. Leg. 965, emitido el 24.12.2906 y que declara inafectos los servicios de crédito del IGV y prorroga la vigencia de los Apéndices I y II de la Ley del IGV y del ISC.
- D. Leg. 966, emitido el 24.12.2006 y que prorroga la vigencia de la exoneración del ISC a las Importaciones de Petróleo Diesel para las Empresas Eléctricas.
- D. Leg. 967, emitido el 24.12.2006 y que modifica Artículos del D. Leg. 937 sobre el RUS.
- D. Leg. 968, emitido el 24.12.2006 y que modifica la Ley del Impuesto a la Renta en lo referido al Régimen Especial.
- D. Leg. 969, emitido el 24.12.2006 y que modifica Artículos del Código Tributario.
- D. Leg. 970, emitido el 24.12.2006 y que modifica Artículos de la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. 971, emitido el 24.12.2006 y que modifica la Ley del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN)

SEGUNDO PAQUETE TRIBUTARIO:

- D. Leg. 972, emitido el 10.03.2007 y que modifica Artículos de la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. 973, emitido el 10.03.2007 y que modifica el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del IGV.



TERCER PAQUETE TRIBUTARIO:

- D. Leg. 975, emitido el 15.03.2007 y que modifica la Ley de Bancarización e ITF.
- D. Leg. 976, emitido el 15.03.2007 y que establece la reducción gradual del Impuesto Temporal a los Activos Netos.
- D. Leg. 977, emitido el 15.03.2007 y que establece la ley Marco para la dación de Exoneraciones, Incentivos y Beneficios Tributarios.
- D. Leg. 978, emitido el 15.03.2007 y que regula la eliminación y sustitución de Incentivos Tributarios para la región de la Selva y la Amazonía.
- D. Leg. 979, emitido el 15.03.2007 y que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. 980, emitido el 15.03.2007 y que modifica Artículos de la Ley del IGV.
- D. Leg. 981, emitido el 15.03.2007 y que modifica Artículos del Código Tributario.

Cap. 3: EL SISTEMA TRIBUTARIO.

3.1. Definición y elementos del Sistema Tributario.

De acuerdo a una investigación anterior del autor¹¹, el Sistema Tributario es el 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.

El tratadista Héctor B. Villegas (2002) 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"¹².

¹¹ Guido Merma Molina: Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario Peruano, Informe Final de Investigación, 2010.

¹² *Ibíd.*, p. 9.

En otra definición, la SUNAT nos indica que “Se considera implícitamente que el Sistema Tributario es el conjunto ordenado, racional y coherente de principios, normas legales y jurídicas e instituciones que establecen la variedad de tributos de un país destinados a proveer los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus funciones”¹³.

Se puede indicar igualmente que existen diversas acepciones sobre el Sistema Tributario, entre las que se puede distinguir, una que restringe su significado al estudio de los tributos en vigencia y, otra, 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.

Evidentemente la que nos interesa es la segunda, puesto que considera al concepto en estudio como una totalidad que funciona sistémicamente y que en esta perspectiva, es necesario evaluarla en su dinamismo para comprender la naturaleza, los alcances y las propias limitaciones de dicho discurrir.

La comprensión del sistema tributario pasa entonces por tener en cuenta diversos aspectos, que hemos resumido en la investigación antes aludida en:

- a) Su connotación integral;
- b) La limitación Espacial;
- c) La limitación Temporal; y el
- d) El Régimen Tributario¹⁴

Los Sistemas Tributarios están integrados por diversos elementos cuyo actuar precisamente lo configura y lo expone como un sistema adecuado, eficiente y que cumple sus cometidos, pudiéndose también evidenciar otro con diversas limitaciones, ineficiencias, obsolescencias, complicado y que evidentemente no cumple con su naturaleza funcional.

¹³ Ibídem. p.10.

¹⁴ Ibídem. p.11.



En tal sentido, los elementos del Sistema Tributario vienen a ser los siguientes:

- 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 órganos que tienen competencia nacional y otras que son sub nacionales, 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 uno 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 encargadas¹⁵;
- e) Los Administrados, es decir, los contribuyentes o responsables, sin cuyo accionar no tendría sentido el Sistema Tributario, dado que los administrados se constituyen en realidad en los destinatarios de la

¹⁵ *Ibidem*, p.12 y 13.



tributación. La doctrina aquí también alude a la Conciencia Tributaria, que estrictamente es un aspecto de los administrados, una característica de la misma.

3.2. Clases de Sistemas Tributarios.

Existen diferentes clasificaciones de Sistemas Tributarios. La siguiente también fue materia de nuestro aludido trabajo:

a) Según su cronología, podemos distinguir:

- Los Sistemas Tributarios Históricos y,
- Los 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.

b) Según su configuración, tenemos:

- Los Sistemas Tributarios Racionales y,
- Los Sistemas Tributarios Espontáneos.

En los primeros, “el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos perseguidos y los medios empleados” (Villegas, 2002), 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.

c) Según sus resultados, reconocemos:

- Los Sistemas Tributarios Eficientes y,
- Los 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 tasas¹⁶.

¹⁶ *Ibidem*, p. 13,14.



3.3. Antecedentes del Sistema Tributario Peruano.

El vigente Sistema Tributario del Perú, tiene sus antecedentes desde la época prehispánica. Si bien en aquella etapa no existía el derecho escrito ni el Estado en sus connotaciones actuales, sin embargo han existido diferentes formas de tributación.

Probablemente debe destacarse en esa época las instituciones de la reciprocidad de los servicios y la redistribución de los bienes con las instituciones del Ayllu y el Ayni en el que había prestaciones de trabajo para beneficio recíproco.

Luego la tributación se haría más vertical a través de la institución de la Mita y la presencia de los Curacas, de los Yanas en representación de los Incas, estableciéndose más claramente una forma de tributo en la modalidad de trabajo, para ir paulatinamente avanzándose en marchas y contramarchas.

En la época hispánica, la Conquista determinó el régimen tributario, el mismo que se basó en el abuso indígena a través de los tributos en trabajo vía la institución de la encomienda. En la época del Virrey Toledo se crean los corregimientos, como entidades recaudadoras de los tributos y controladores de las encomiendas, fijándose tasas y controlando los fondos en las denominadas Cajas de la Comunidad.

En la etapa colonial, los tributos más importantes fueron:

- El tributo indígena, que en el Siglo XVI fue en especie, en el Siglo XVII fue en especie y dinero; y, en el Siglo XVIII fue predominantemente en dinero.
- El quinto real (la quinta parte de los tesoros obtenidos por los conquistadores para la Corona Real).
- El Almojarifazgo, que gravó las importaciones y exportaciones.
- La Alcabala, que fue una especie de impuesto a las ventas y que luego se amplió a la realización de contratos de compraventa, a las permutas, arrendamiento, remates, ventas de esclavos, con tasas de 2% y otros hasta 6%, llegando incluso al 10% al proclamarse la independencia.



- Los diezmos, como una obligación de entregar el 10% de los productos de la tierra u otros ingresos para el sostenimiento de la iglesia.
- El Señoraje, que fue establecido en 1603 y consistía en el pago de tres reales por cada marco de plata que se amonedase.
- El Impuesto de Media Anata que consistía en el pago al equivalente a la renta de un año para quienes obtenían un cargo.
- Luego se creó el Impuesto del 2% al vino embotellado y posteriormente se dio origen al Estanco del Tabaco. También se señala la existencia de otros tributos menores como la Venta de Oficios, el Papel Sellado, la Venta de Bulas, Los Cobros, las Novenas, Negros de Guinea, El Carcelaje e incluso diferentes arbitrios municipales para el sostenimiento de las ciudades, como la Sisa (pago de los negociantes de carne), el Mojonazgo (pago de los comerciantes por ingreso de productos a la ciudad) y las Lanzas (pago por la posesión de los títulos de Castilla).

En la época republicana, de acuerdo a lo anotado por SANABRIA ORTIZ (2001), quien cita a su vez la obra de Antenor del Pozo y Alfredo García González denominada "Impuestos en el Perú"- se pueden establecer diferentes sub períodos. Sigamos ese devenir¹⁷:

- De 1821 a 1830: marcada por la facultad de imponer contribuciones por el Protector, don José de San Martín. La Constitución de 1826 otorgó al Libertador igualmente la facultad de crear rentas. La Constitución de 1828 estableció a la Cámara de Diputados como órgano que proponía los impuestos, correspondiendo a la Cámara de Senadores su aprobación.
- De 1831 a 1880: Salaverry eliminó las contribuciones de patentes y castas; restableció el cobro de los diezmos y repuso la Alcabala de Gremios. La Constitución de 1839 siguió la línea de las precedentes y con Castilla (1855) se determinaron nuevas bases en materia de tributos: Se difundió el Impuesto a los Productos, se creó la

¹⁷ Ibídem, p. 21 a 25.



contribución predial, la de patente, la de crédito público y la eclesiástica y personal, institucionalizándose igualmente el Impuesto a la Renta. La Constitución de 1856 establece el principio de legalidad y el de proporcionalidad. La Guerra contra España determinó las contribuciones en sucesiones, renta de bienes inmuebles, contribución personal sobre el trabajo, consumo de alcoholes, timbres, exportaciones, entre otros tributos. Posteriormente también la guerra con Chile determinó el incremento al 5% la tasa para los predios y patentes y se estableció una contribución del 5% sobre la Renta del Capital Movable.

- De 1881 a 1919: Con el Presidente Miguel Iglesias en 1886 se emite las normas sobre descentralización fiscal. Entre 1885 y 1899 Nicolás de Piérola realiza una importante reforma en materia de tributación; crea la Compañía Recaudadora de Impuestos, derogó el Impuesto sobre los Bultos y la Contribución Personal; modificó la Ley de Timbres y rebajó los derechos de importación de arroz, manteca y petróleo; se creó el Estanco de la Sal y elevó el Impuesto al Alcohol y al tabaco. En 1902 se introduce el sistema de las retenciones y en 1905 se adopta el sistema de las declaraciones y se impone el pago de moras.
- De 1920 a 1932: La Constitución de 1920 establece con mayor claridad el principio de legalidad, la universalidad de los tributos y su progresividad. En 1929 se crea el Registro Fiscal de ventas a plazos y en 1932, Sánchez Cerro impuso un gravamen especial de 75 centavos por quintal a la exportación de algodón.
- De 1933 a 1968: La Constitución del 33 establece como atribución del Congreso la imposición o supresión de contribuciones y aranceles; prohíbe gravar la importación y exportación interna y establece una votación calificada para crear impuestos y arbitrios locales. En 1934 se dicta la Ley del Impuesto a la Renta que debía reemplazar a 13 Leyes, 1 Decreto Ley, 7 Reglamentos y 25 Resoluciones Supremas. En 1961 se creó el Impuesto sobre los premios. En 1966 se aprobó el



texto del Código Tributario, un importante instrumento normativo que fijó reglas claras y relativamente invariables en este aspecto.

- De 1969 a 1980: En 1970 se promulgan distintos decretos leyes con los que se estableció un nuevo Impuesto a la Renta, la obligatoriedad de emitir comprobantes de pago, el Impuesto Único a las bebidas alcohólicas. Posteriormente se reguló el Canon Pesquero, se aprobó la Decisión 40 para evitar la doble tributación en el Acuerdo de Cartagena, se estableció el Impuesto al Patrimonio Empresarial y No Empresarial así como el Impuesto al Rodaje. Hacia 1973 se crea el Impuesto a la Producción y Comercialización de Bienes y Servicios, así como el Impuesto Único a los Espectáculos Deportivos, se da la ley General de Aduanas, la Ley del Fomento a la Industria Cinematográfica, así como se aprueba el ROF del Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas. La Constitución del 79 establece con rango constitucional a los principios de legalidad, uniformidad, justicia, certeza, economía en la recaudación, no confiscatoriedad, entre otros. Igualmente establece la retroactividad benigna en materia tributaria, el "in dubio contra fiscum", estableciendo igualmente competencia tributaria a las Municipalidades y Gobiernos Regionales.

3.4. El Sistema Tributario Peruano.

Conforme se ha indicado antes, el actual Sistema Tributario ha venido delineándose sobre todo en los últimos 30 años. Con el advenimiento del régimen democrático de los 80 se establecen nuevas bases organizativas de desarrollo. Así, entre 1980 y 1985 se establecen incentivos por reinversión de utilidades, se adopta un régimen espacial para la actividad minera, se crea el Impuesto Único a la Renta, el de la Capitalización de los Excedentes de Revaluación. En 1982 se dicta la Ley del IGV, el ISC y el Impuesto Especial sobre Exportaciones Tradicionales. Asimismo en 1988 se crea la SUNAT y la SUNAD (Aduanas), con sólidas facultades, estableciéndose asimismo a los Ejecutores Coactivos que sustituyeron a los Juzgados Coactivos.



En 1990 se inicia una reforma tributaria que definiría aún más la dinámica tributaria: se derogaron a partir de 1991 diversos tributos, se otorgaron facultades aún mayores para la Administración Tributaria y se racionalizó el sistema de los tributos, derogándose igualmente diversos beneficios y exoneraciones tributarias¹⁸

El nuevo siglo, como hemos anotado antes en el capítulo precedente nos ha traído la Reforma tributaria del 2003-2004, racionalizándose aún más nuestro régimen tributario, modernizando la administración centralizada de los tributos, estableciendo autoridades y responsabilidades en la política tributaria, tratando también de formalizar a los potenciales contribuyentes, todo lo que según la opinión mayoritaria de la crítica, se ha conseguido básicamente.

Posteriormente el 2006-2007 se han dictado 18 Decretos Legislativos, en el que se ha llamado el Paquete Tributario más difundido del último quinquenio de esa década, logrando algunas modificaciones importantes en la perspectiva de profundizar los logros de la reforma precedente.

A partir de ahí no se ha dictado una normativa reformadora hasta precisamente el Paquete Tributario materia de esta investigación, lo que será ciertamente materia de tratamiento de la parte que comprende los Resultados.

3.5. Perspectivas de nuestro Sistema Tributario.

En la última década el país ha evidenciado importantes mejoras en su producción, llegando a obtener un promedio anual de 6.7% de crecimiento, lo que también ha permitido incrementar significativamente su recaudación tributaria.

La economía nacional lucía hasta el 2013 completamente promisorio. El Ingreso Percápita se ha incrementado sustancialmente. De poco más US\$ 3,000 Dólares anuales de hace una década, según cifras para el 2014 del Fondo Monetario Internacional, ahora los peruanos tenemos

¹⁸ Todo ello ha sido objeto de tratamiento en la investigación antes aludida titulada Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario Peruano, 2010.



US\$ 11,989 Dólares anuales. Las alarmas ahora suenan dado que la producción en el 2014 viene incrementándose en nivel sumamente bajos, lo que ciertamente está vinculado directamente con el tema de la recaudación tributaria.

De todas formas, si se realizaría un esfuerzo de prospección para los próximos años, probablemente este sería el resultado:

- a) Presión Tributaria: probablemente entre 15.0 y 17.0%.
- b) Recaudación Tributaria: probablemente entre 120,000 a 160,000 millones de nuevos soles.
- c) El número de personas con RUC estaría entre 7 y 9 millones, incluido las sociedades conyugales, sociedades irregulares, sucesiones indivisas y cualquier colectividad que tenga RUC.
- d) El incremento de nuevos contribuyentes, podríamos estimarse entre 800 mil a 1.5 millones de personas naturales.
- d) A nivel de los impuestos, cada vez más nuestro sistema tributario viene dependiendo del IGV y el ISC, habiendo perdido su gravitación el Impuesto a la Renta.
- e) Se proyecta asimismo un nivel de evasión e informalidad más o menos creciente.
- f) Tendríamos igualmente una administración tributaria con mayores atribuciones, fuertemente institucionalizada y dotada de organicidad, sobre todo la SUNAT.
- g) Sin mayor novedad en lo relativo al cambio de actitud de los contribuyentes.

CAP. 4: PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

4.1. Definición e Importancia de los Principios Tributarios.

La potestad tributaria históricamente devino en un poder ilimitado atribuido al Estado para su competencia en materia tributaria, lo que originó obligaciones impositivas fijadas arbitrariamente sin la naturaleza



social que en la actualidad está implícito en el cobro del tributo, estableciéndose así la necesidad de colocar contrapesos a dicha facultad. Y es que, como dice el Prof. HÉCTOR B. VILLEGAS (2005) en su Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario: “En su origen, el Tributo significó violencia del Estado frente al particular y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejeros del reino”, representaciones corporativas” e incluso a las “asamblea populares”; no podía hablarse de garantías de los súbditos cuando la aprobación se otorga en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales”¹⁹.

Se requería entonces establecer limitaciones a la potestad tributaria. Surgen por ello los principios tributarios, como axiomas que se ubiquen por encima de la dinámica impositiva con el propósito de que la creación de tributos y toda la regulación en torno a ellos y su propio funcionamiento, esté bajo la vigencia de los acotados principios.

Así, los principios tributarios son principios de naturaleza axiológica que se establecen como garantías de los contribuyentes a efectos de que el Estado no ejerza de manera ilimitada la facultad impositiva, constituyéndose entonces en postulados que determinan el sistema tributario.

La importancia de los principios tributarios resulta significativo pues su ejercicio garantiza el funcionamiento de la tributación sin que el Estado atropelle el interés de los administrados y, de alguna forma, se genere una dinámica tributaria signada con un equilibrio básico que considere la actuación contrapesada de los factores de la tributación.

4.2. Naturaleza de los Principios Tributarios.

Los principio tributarios tienen una naturaleza inmaterial, de contenido axiológico y que se levanta cual sistema de conceptos que informan todo el sistema tributario, pudiendo estar recogidos en el texto constitucional,

¹⁹ Héctor B. Villegas: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 9ª Edición, Buenos Aires 2005, p. 254.



en la doctrina del Derecho Tributario o en otras normas de menor categoría.

Los principios tributarios tienen una expresión formal, material y especial:

- a) A nivel formal, se alude al principio de la legalidad o reserva de la ley. Históricamente la significación del principio de legalidad resulta decisiva, pues con ella, “el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro”²⁰. Este principio se ha consagrado como el de mayor importancia puesto que direcciona el propio discurrir tributario estableciendo que el dador de los tributos no sea el Poder Ejecutivo ó el Presidente sino sea el Poder Legislativo.
- b) A nivel material están los principios de la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la equidad, la proporcionalidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.
- La capacidad contributiva refiere a la aptitud económica de los obligados tributarios para contribuir con el pago de los gastos públicos y que se sustenta en los ingresos o rentas, patrimonio y consumo de tales agentes.
 - La generalidad alude a dos aspectos complementarios: todos quienes tienen capacidad contributiva e incurren en hechos previstos en la norma, deben pagar sus tributos; ó, lo que es más preciso aún, nadie debe ser eximido de la obligación tributaria por privilegios personales, de clase, casta, linaje o cualquier otra motivación.
 - La igualdad supone el cumplimiento de la obligación tributaria en términos homogéneos. Implica el pago de los tributos en condiciones de igualdad para los contribuyentes, en una situación de linealidad para ellos, es decir, sin distinción de ninguna clase. La única limitación a la igualdad es la capacidad tributaria.

²⁰ Ibidem, p. 254.



- La equidad “representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones”²¹. Significa que la obligación tributaria debe ser equitativa, es decir, no solamente horizontal, sino también justa, racional en la finalidad y ecuánime en los medios e instrumentos.
 - La proporcionalidad se refiere a la capacidad de tributación de las personas y no exactamente a las alícuotas. Este principio implica que la obligación tributaria está en base a la posibilidad de tributar que tienen las personas y no implica la prohibición de la progresividad, en cuyo caso también se habla de una proporcionalidad progresiva.
 - La no confiscatoriedad supone el respeto al derecho de propiedad de las personas en general y que la obligación tributaria no implique el despojo de los bienes del contribuyente ni la desposesión arbitraria. Se hace hincapié también que este principio no se enerva cuando se establecen medidas cautelares o se produce el remate de los bienes, siempre que dichas afectaciones o disposición se realicen con sujeción a las normas y dentro de los procesos administrativos respetando las formas y los derechos de los contribuyentes.
 - La razonabilidad quiere decir que la administración tributaria o los órganos estatales vinculados al tributo deben actuar con racionalidad y coherencia, sin que existan aspectos que impliquen un accionar arbitrario o intolerante.
- c) A nivel especial y relativo también al contenido material, se establece igualmente como principios de la tributación los referidos al control jurisdiccional, la seguridad jurídica y la libertad de circulación territorial. Veamos cada uno de ellos:
- El control jurisdiccional significa que los jueces tiene competencia sobre materia tributaria cuando se traslada el caso a la sede judicial y efectivamente les corresponde verificar que no exista

²¹ *Ibíd*em, p. 275.

infracción constitucional, legal o reglamentaria en los procesos de su competencia y con las normas anteladamente establecidas. Entre nosotros dicha competencia se puede establecer a través de las acciones de garantía constitucional, las acciones contencioso-tributarias, la revisión judicial del procedimiento de cobranza coactiva, entre otros aspectos.

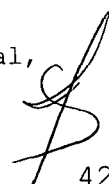
- La seguridad jurídica implica que en el tema tributario no debe haber incertidumbre sino más bien cierto nivel de previsibilidad de la actuación del aparato estatal. “La sorpresa repugna radicalmente el estado de derecho”, por lo que “la seguridad jurídica requiere confiabilidad, certeza e interdicción de la arbitrariedad”²², señala el Prof. HECTOR VILLEGAS en su libro antes indicado.
- La circulación territorial significa la garantía del libre tránsito de las personas, lo cual no puede ser restringido y menos gravado, constituyendo igualmente un derecho fundamental de primer orden. Esto es importante dado que con la actividad estatal no puede afectarse dicho atributo de las personas, lo que desde luego no implica la circulación de bienes, la misma que sí puede ser objeto de gravamen.

4.3. Los Principios Generales del Derecho.

Conforme se lee en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de GUILLERMO CABANELLAS (2003)²³, los principios generales del Derecho son máximas o axiomas jurídicos que cual reglas universales, establecen soluciones particulares justas y equitativas cual preceptos del derecho.

²² *Ibidem.* p. 283.

²³ Guillermo Cabanellas: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Heliasta, 26° Edición, Tomo VI, Buenos Aires, 2003.



Es famosa también la cita a Ulpiano que señala en el Digesto: “Juris precepta sunt haec: honeste viviré, alterum non laedere, suum cuique tribuere” (Los principios supremos del derecho son éstos: vivir honestamente, no perjudicar a otro y dar a cada uno lo suyo)²⁴.

Se ha indicado igualmente que los Principios Generales del Derecho tienen diversas funciones, dentro de las que destacan tres que evidentemente las constituyen: función creativa, interpretativa e integradoras. También al decir de la doctrina general, constituyen las primeras causas y los últimos fines del Derecho.

La función creativa se expresa en tanto sirve como elementos de información e inspiración para la generación de normas positiva. Constituyen ejemplos de este tipo:

- El Derecho nace del hecho.
- El Abogado solo debe alegar razones, no denuestos.
- A confesión de parte, relevo de prueba.
- El que afirma está obligado a probar.
- Nadie tiene derecho a hacerse justicia por su propia mano.

La función interpretativa permite utilizar los principios como pautas, aspectos o criterios de interpretación de las normas con el objeto de conocerlas más óptimamente. Son ejemplos de este tipo, los siguientes:

- Donde no hay ambigüedad, no cabe interpretación.
- Lo que es nulo no produce efecto alguno.
- Nadie está obligado a lo imposible.
- Nadie debe enriquecerse con daño de otro.
- Nadie puede alegar en su beneficio la propia torpeza.

La función integradora de los principios permite utilizar subsidiariamente a las leyes o a las costumbres de manera de aplicarlas a un caso concreto o entender un fenómeno o aspecto materia de análisis. Podemos citar como ejemplos los siguientes principios:

- Lo accesorio sigue la suerte de lo principal.
- Quien puede lo más, puede lo menos.

²⁴ Ibídem, p. 417 (Tomo VI)

- Quien sabe y consiente no recibe injuria ni engaño.
- Las convenciones de los particulares no derogan al Derecho Público.
- Lo que no está prohibido, está permitido.

4.4. Los Principios Tributarios en la Constitución Política del Perú.

En el Sistema Tributario Peruano, los principios que se consideran con rango constitucional se encuentran establecidos en el Art. 74 de la Constitución Política del Perú.

En el referido artículo de la Constitución se consignan los siguientes principios:

- a) El principio de la Legalidad ó reserva de la ley, que señala que sólo por ley puede crearse, modificarse o regularse los tributos.
- b) El principio de la Igualdad, que señala que la ley tributaria se dicte para todos, sin exclusiones ni marginaciones de ninguna clase.
- c) El principio del Respeto a los derechos fundamentales de la persona, de manera que también en el tema tributario no puede violentarse los derechos fundamentales que la mismísima Constitución literalmente lo establece.
- d) El principio de la No Confiscatoriedad, que implica que en la recaudación tributaria, la administración tributaria no puede despatrimonializar en forma de confiscación al administrado.

La aplicación de la imposición en el Perú tiene como fuente la Ley o excepcionalmente, el Decreto Legislativo, que dicho sea de paso, tiene igualmente rango legal.

Así, los Gobiernos locales dictan Ordenanzas Municipales, que igualmente tienen rango de ley, aunque ciertamente se encuentran en vigor sólo para el espacio territorial de su competencia.

Cabe indicar igualmente que los aranceles y tasas se dictan mediante Decreto Supremo, es decir, un instrumento normativo que pertenece a otro nivel, con rango reglamentario.



Surge aquí igualmente la pregunta si las leyes se instrumentalizan mediante Decretos Supremos, ó cómo es que algunos instrumentos normativos de este rango reglamentario terminan unificando normas con rango legal. La respuesta es que a través de tales normas, (los Decretos Supremos o normas reglamentarias) diversidad de disposiciones legales son implementadas, instrumentalizadas como un ordenador y reguladas más detalladamente.

Otro asunto importante se deriva del hecho de que en materia tributaria – como en las demás- existen normas que se codifican a través de los Textos Únicos Ordenados (TUOs).

Las instituciones involucradas emiten Resoluciones para aplicar en detalle las normas. Tales resoluciones se complementan igualmente con Directivas y circulares internas que permiten una mejor administración del tributo.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'S' with a long, sweeping tail that curves upwards and then downwards.

V. MATERIALES Y METODOS.

5.1. Naturaleza de la Investigación.

De acuerdo a lo consignado en el Proyecto de Investigación, el trabajo realizado se ubica dentro de las denominadas investigaciones aplicadas a nivel fundamentalmente analítico-descriptivo, buscando alcanzar el objetivo general planteado, así como los objetivos específicos acotados.

5.2. Diseño de la Investigación.

La presente investigación, dentro de las actividades inherentes a todo el proceso lógico, se ha planteado 3 etapas: una, la recopilación de la información bibliográfica, hemerográfica y documentaria en general; dos, el trabajo de campo tratando de dar el consistenciamiento a la información hallada; y, tres, la sistematización, obtención de resultados y redacción de los informes correspondientes, de acuerdo al Proyecto de Investigación inicialmente aprobado.

No obstante las dificultades que hemos encontrado en el proceso de la presente investigación, se ha dado cumplimiento con dichas actividades, pese a que la importancia y significación de los temas investigados probablemente determinen trabajos posteriores que con mayor rigor aborden aspectos vinculados al presente trabajo, sobre todo en una lógica del análisis de la reforma tributaria en nuestro país, con incidencia en las principales modificaciones legislativas en esta materia.



5.3. Fuentes de Información.

En la parte fundamental del trabajo, se ha utilizado información secundaria, es decir, la proveniente de material bibliográfico y documentario, entre lo que cabe destacar:

- El valioso trabajo del Dr. Rubén D. Sanabria Ortiz, en su Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios, en el que establece el marco temático de nuestra materia en el Perú siguiendo la línea de interpretación de destacados autores extranjeros.
- Igualmente para la primera parte de la investigación, ha sido un valioso soporte, el trabajo del Prof. Héctor B. Villegas: Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, en el que se ofrece la perspectiva de los sistemas tributarios y las condiciones de los procesos de modificación legislativa.
- También ha sido de referencia importante, dos de los trabajos realizados anteriormente por el autor: uno es el que se ha denominado: Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario Peruano (2010), así como el Artículo en la Revista de la AIM sobre “La Reforma Tributaria en el Perú” (2007). En los dos trabajos precitados, se establecen diversas consideraciones que han servido de insumo para la presente investigación.
- Finalmente en lo que respecta a los Paquetes Tributarios del 2012 ha sido de valiosa ayuda, las publicaciones especializadas que se han realizado aquel año sobre los comentarios precisamente a los Decretos Legislativos que se han dictado. Particularmente podemos mencionar con puntualidad, los emitidos por Contadores & Empresas, Revista del Grupo Empresarial Gaceta Jurídica.
- No puede dejar de mencionar asimismo, los diversos artículos periodísticos publicados en diarios y revistas de la época, en el tratamiento sobre todo de la interpretación de las normas que se han emitido a propósito del Paquete Tributario.
- También se ha contado con información primaria obtenida de fuente directa a través de las entrevistas o encuestas practicadas a

determinados agentes económicos vinculados al tema objeto de la investigación.

5.4. Métodos.

5.4.1. Población.

A pesar de que el presente trabajo, dada su naturaleza de análisis normativo, no está diseñada para un espacio preciso dentro de nuestro país, debemos señalar que el trabajo debe entenderse realizado teniendo como horizonte espacial el determinado por la ciudad de Lima Metropolitana en el marco temporal del último bienio.

En ese sentido nuestro universo físico social se diría que recayó básicamente en los agentes que operan en la aludida zona.

No obstante, en términos más rigurosos a fin de otorgarle una mayor precisión espacial sobre todo en lo que respecta a los agentes vinculados al presente trabajo, podríamos indicar que se ha consultado con :

- Entidades empresariales,
- Profesionales,
- Comerciantes y,
- Agentes diversos.

5.4.2. Muestra.

En concordancia con lo anterior, nuestra muestra se ha obtenido de dicho universo aunque por razones económicas y de optimización trabajando con los agentes localizados en la parte central de Lima Metropolitana.

A ese fin, debemos precisar que se ha consultado con directivos de 5 entidades empresariales. Se ha entrevistado y encuestado asimismo a diversos profesionales, comerciantes y otros agentes del ámbito de la investigación.



Técnicamente se ha utilizado para establecer la muestra el método aleatorio no probabilístico intencionado, lo que permite designar azarosamente la muestra teniendo sin embargo algunos criterios lógicos para dicho establecimiento, de tal manera que tampoco se use la discreción sin límite.

5.4.3. **Métodos.**

En la investigación se han utilizado diversos métodos de investigación científica. Se ha usado prioritariamente por ejemplo:

- a) El método inductivo-deductivo, al sistematizar la información recopilada.
- b) El método explicativo analítico, con el objeto de interpretar y exponer la información sistematizada.
- c) El método sociológico, en la explicación del fenómeno tributario.
- d) El método estadístico, en la obtención y procesamiento de la información.
- e) El método sistémico, a fin de entender la problemática en su conjunto.
- f) El método histórico, con el propósito de estudiar la evolución cronológica de las instituciones tributarias.

Cabe indicar asimismo que en realidad, los métodos son de libre aplicación, toda vez que la legislación al respecto, no prohíbe ninguna de ellas en particular.

Los métodos igualmente son de responsabilidad de sus autores, por lo que en la discusión y defensa de la norma, puede aplicar cualquier principio de acuerdo estimación personal.



5.5. Instrumentos de recolección y procesamiento de la información.

En la presente investigación se han utilizado las siguientes técnicas de recolección de datos, así como de procesamiento de las mismas:

- a) Fichas bibliográficas.
- b) Cuestionario y Entrevistas.
- c) Técnicas descriptivas para la Contrastación de Hipótesis, como técnicas de obtención de información: Encuestas, entrevistas, análisis Documentario, estudio de casos, fichaje, servicios de Internet y análisis micro-comparativo.
- d) Técnicas Estadísticas.

En el desarrollo de la investigación se ha utilizado tabulaciones sencillas, frecuencias, proyecciones y otras pertinentes.

Cabe indicar que atendiendo a la naturaleza de la presente investigación no se ha requerido instrumental complejo puesto que nos propusimos realizar una averiguación teórica práctica sobre la interpretación de los instrumentos normativos derivados del Paquete Tributario 2012, así como reflexionar en torno a sus alcances.

VI. RESULTADOS.

6.1. ANALISIS DE LOS 18 DECRETOS LEGISLATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA EXPEDIDOS EN EL 2012.

6.1.1. Antecedentes.

En los últimos años, durante fines del 2006 e inicios del 2007 ya se había dictado en el país, 3 Paquetes Tributarios denominándose aquella experiencia como “Reforma Tributaria”. En esa ocasión, se dictó 18 Decretos Legislativos: del D. Leg. 963 al D. Leg. 981, conforme puede verse en el Anexo 1²⁵.

Curiosamente dichos Decretos Legislativos se publicaron a través de un Primer Paquete dictado el 24.12.2006, un Segundo Paquete emitido el 10.03.2007 y un Tercer Paquete dictado el 15.03.2007, modificando diversos instrumentos normativos e implementando en varios aspectos una nueva legislación tributaria.

Emulando esa experiencia, la misma que tuvo un relativo éxito atendiendo su necesidad, sus resultados y los comentarios positivos que, en general, se señalaron, después de casi un lustro, se diseñó lo que luego se llamaría el Paquete Tributario 2012.

En efecto, el 12 de Junio del 2012 entró en vigencia la Ley N° 29884, por medio del cual el Poder Legislativo delegó expresamente al Poder Ejecutivo, facultades legislativas en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros, el mismo que se otorgó por un plazo de 45 días calendarios.

Es así que entre el 20 de Junio del 2012 y el 23 de Julio del mismo año, se dictaron también 18 Decretos Legislativos a través de 6 fechas, lo que

²⁵ Anexo 1: Resumen de los Paquetes Tributarios expedidos al amparo de la Delegación de Facultades Legislativas otorgadas por la Ley 28932 a favor del Poder Ejecutivo. Véase hacia el final del presente Informe.

también algunos han dado en llamar 6 Paquetes Tributarios, aunque en este caso nadie ha hablado de Reforma Tributaria.

A diferencia de las modificaciones legislativas del 2006 y 2007 y aún antes del Bienio 2003 y 2004 en el que se dictaron normas tributarias con mayor aceptación y gravitación, la del 2012 no fue recibida en un ambiente de expectación mayor. El Presidente Humala desde hacía un año se encontraba en el poder y más bien existía cierto temor a una indebida utilización de las facultades legislativas, por lo que no podría decirse que habían condiciones adecuadas para el naciente Paquete Tributario 2012.

Contrariamente, hacia mediados del año 2012 y en circunstancias de la emisión de las normas tributarias materia de nuestro análisis, se observó en el Poder Ejecutivo cierta incertidumbre considerando que no había claridad en las normas que se iban a emitir, no se establecía públicamente sus alcances de tal manera de satisfacer los requerimientos de información sobre todo de los sectores organizados del empresariado peruano.

Más bien el hecho de que se dicte por ejm. el 20 de Junio del 2012 normas sobre la modificación de la Ley del IGV, lo mismo que el 07 de Julio ó el 18 del mismo mes, habiéndose también nuevamente abordado ese tema a través del D. Leg. 1125 del 23 de Julio del 2012, contribuyó a que los agentes considerarán que no había certidumbre en el señalamiento de las nuevas normas en materia de este tributo.

Igual sucedió con el Código Tributario que fue también modificado en 4 oportunidades en el referido Paquete Tributario, o el Impuesto a la Renta en 3 ocasiones, entre otros aspectos, todo lo que contribuyó a cierta imagen de medianía, lo que enervó la importancia y los alcances de este Paquete Tributario, el mismo que desafortunadamente, poco tiempo después fue prácticamente olvidado.



6.1.2. Contenido del Paquete Normativo 2012.

Las normas emitidas y sus propósitos respecto del Paquete Tributario del 2012, han sido los siguientes:

- D. Leg. N° 1108, que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1109, que modifica las normas de la Ley General de Aduanas.
- D. Leg. N° 1110, que modifica las normas sobre las Deduciones.
- D. Leg. N° 1111, que modifica las normas de la Ley de Delitos Aduaneros.
- D. Leg. N° 1112, que modifica las normas sobre el Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1113, que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1114, que modifica las normas de la Ley Penal Tributaria.
- D. Leg. N° 1115, que modifica las normas sobre el Tribunal Fiscal.
- D. Leg. N° 1116, que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1117, que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1118, que modifica las normas sobre bancarización.
- D. Leg. N° 1119, que modifica las normas del IGV.
- D. Leg. N° 1120, que modifica las normas de la ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1121, que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1122, que modifica las normas de la Ley General de Aduanas.
- D. Leg. N° 1123, que modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. N° 1124, que modifica las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. N° 1125, que modifica las normas del IGV.

Cabe indicar que la vigencia de tales normas tributarias, en muchos casos fue inmediata después de su publicación y, en otros casos, las propias normas establecieron plazos posteriores, de acuerdo a los alcances del Código Tributario.



6.1.3. Principales Modificaciones en la Ley del Impuesto a la Renta.

A nivel de la Ley del Impuesto a la Renta, las principales modificaciones que ha establecido el Paquete Tributario 2012, podemos resumirlas en las siguientes:

- Se establece que el costo computable debe de estar sustentado con comprobantes de pago, precisando que no se admitirán aquellos comprobantes emitidos por no habidos.
- Sobre los costos posteriores del costo computable de los activos fijos, será de aplicación lo señalado por la NIC 15, no siendo pertinente reconocer los intereses de dicho costo computable.
- Los gastos en donaciones ya no serán calificados por el MEF sino por la SUNAT.
- El Paquete deroga los incisos e) y f) del Art. 61 de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el tratamiento de las diferencias de cambio determinadas por los pasivos en moneda extranjera.
- El método del diferimento para la Empresas Constructoras o similares se deroga.
- Los gastos de capacitación ya no serán limitados hasta el 5% del total de los gastos deducidos, debiendo cumplir solamente con el principio de causalidad.
- Los Vehículos B1.3 y B1.4 son incluidos en las actividades de representación, dirección y administración a fin de que puedan contar con límites de gastos por arrendamiento, leasing, cesión en uso, mantenimiento, entre otros conceptos.
- La acreditación de la asistencia técnica ya no se realizará con la declaración jurada de la empresa no domiciliada, sino a través de un informe de una sociedad de auditoría siempre que supere las 140 UIT.
- Se realiza igualmente una serie de modificaciones de los métodos de aplicación de los pagos a cuenta.

- Se establece un denominado Régimen de Transparencia Fiscal.
- Se establece la deducción de los gastos de investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica que se destine a generar mayor renta siempre que no superen el 10% de los ingresos netos con un límite de 300 UIT en el correspondiente ejercicio.
- Sobre los precios de transferencia se ha dispuesto ajustes siempre que se dé un menor pago de los tributos.

6.1.4. Principales Modificaciones en la Ley del Impuesto General a las Ventas.

El Paquete Tributario 2012, materia de nuestro comentario, nos ha brindado las siguientes modificaciones en lo relativo al Impuesto General a las Ventas:

- Se incluye como venta las operaciones sujetas a condición suspensiva en las que el pago se realiza con anterioridad a la presencia del bien.
- Se incluyen como venta las operaciones de arras, depósitos o garantías que estén por encima del monto establecido en el Reglamento.
- Se incluye como exportación a las ventas que se celebren bajo los conceptos de incoterms, exw, fca ó fas cuando los trámites los realiza el vendedor y se realiza de acuerdo a los servicios que la ley prevé.
- Igualmente se adicionan los requisitos que deben cumplir las actividades calificadas como exportación de servicios establecidos en el Apéndice 5 de la Ley.
- Asimismo se crea las denominadas Entidades Colaboradoras de la Administración Tributaria mediante las cuales se puede efectuar la devolución al turista de los impuestos o el reembolso del IGV que se ha pagado.



- Se ha considerado también como servicio exonerado del IGV a los servicios que realizan transporte de carga desde el país hacia el exterior o desde el exterior hacia el país.
- Se ha derogado igualmente los servicios de comisión mercantil prestados a sujetos no domiciliados, señalándose en su lugar los servicios de apoyo empresarial.

6.1.5. Principales Modificaciones en el Código Tributario.

Dentro de las modificaciones al Código Tributario Peruano, podemos citar las siguientes:

- Se establece la figura del Administrador de Hecho como aquella persona que actúa sin tener el nombramiento formal de Administrador pero que tiene poder de gestión o influencia decisiva en el obligado tributario.
- Se establece la Norma XVI otorgando atribuciones a la SUNAT a fin de que pueda recalificar los actos que considera como elusión.
- Se establece dos formas a la fiscalización: la fiscalización parcial o la fiscalización definitiva. El primer caso implica la revisión de parte, de uno o algunos elementos de la obligación tributaria.
- El plazo para la fiscalización parcial es de 6 meses, sujeto a prórroga. La fiscalización definitiva comprende la revisión mayor a la precedente y su plazo de duración es de 1 año.
- Se faculta igualmente a la SUNAT a fin de que su fiscalización parcial puede devenir en fiscalización definitiva, debiendo comunicar previamente al contribuyente.
- Se establece que solo durante el plazo de 3 días hábiles luego de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva, se puede señalar el domicilio procesal.
- El Paquete crea asimismo la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.
- Se establece que el régimen de gradualidad será aplicable solo hasta antes de presentar el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

- Se establece que el régimen de incentivos, no será aplicable para las entidades sancionadas por SUNAT.
- Se impone la obligación de señalar contracautela de naturaleza personal o real cuando el administrado solicite una medida cautelar para cuestionar o dejar sin efecto una actuación de la Administración Tributaria.

6.1.6. Principales Modificaciones en la Ley Penal Tributaria.

Igualmente el Paquete Tributario 2012 ha traído importantes modificaciones en la Ley Penal Tributaria, entre las que se pueden indicar:

- Se establecen como delito el proporcionar información falsa al momento de inscribir o modificar los datos del RUC, obteniendo así autorización indebida de impresión de comprobantes de pago, guías, notas de crédito ó débito. A ese efecto, en el caso de la comisión de este tipo penal, se establece una pena privativa de libertad de 2 a 5 años de cárcel.
- Se establecen como delito el que con o sin RUC almacena bienes cuyo valor supere las 50 UIT en establecimientos no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo. A ese efecto, establece una pena privativa de libertad de 2 a 5 años de cárcel.
- Se establecen como delito el confeccionar, obtener, vender o facilitar comprobantes de pago, guías u otros documentos, con el fin de cometer delitos tipificados en la ley penal tributaria. A ese efecto, en el caso de la comisión de este tipo penal, la norma modificada establece igualmente una pena privativa de libertad de 5 a 8 años de cárcel, lo que ha significado el recrudescimiento de la sanción.
- Finalmente se establece como figuras agravadas la comisión de los actos antes citados cuando se deje de pagar tributos que superen las 100 UIT en un período de 1 año o cuando se haya formado una organización delictiva.



57

6.1.7. Principales Modificaciones en otras Normas.

La Reforma Tributaria del 2006 y 2007 modificó no solo la normativa relativa a los dispositivos legales antes indicados, sino también prorrogó otras normas; se modificó Artículos sobre el RUS, la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, la Ley de Bancarización e ITF, se aprobó una Ley Marco para la dación de Exoneraciones, Incentivos y Beneficios Tributarios, así como se eliminó y sustituyó los Incentivos Tributarios para la Región Selva y la Amazonía.

En el caso del Paquete Tributario 2012, como ya se indicó antes, no se ha apuntado hacia una modificación de mayor envergadura, por lo que los cambios sustanciales ya se han señalado en el punto anterior, sin embargo, también se han realizado algunas modificaciones en la legislación vinculada al Régimen de Deduciones y Percepciones, así como las que refieren al tema Aduanero y la de los Delitos en esta materia.

En los tópicos sobre aduanas también ya se ha tenido la oportunidad de glosar sus principales modificaciones en el punto sobre el Código Tributario y el Impuesto a la Renta, lo mismo que en los aspectos de los delitos aduaneros, dado que las modificaciones en materia de la Ley Penal Tributaria también inciden directamente en este sector.

Sobre el Régimen de Deduciones y Percepciones, del que aún no hemos indicado antes, resulta pertinente apuntar que el Paquete Tributario 2012 establece principalmente las siguientes modificaciones:

- Ha precisado que los fondos de la deducción tiene como finalidad el pago de las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, anticipos y pagos a cuenta.
- Se ha establecido que la base del cálculo para el depósito será "el importe de la operación", aun cuando la actividad no estuviere gravada.
- Se precisa que la SUNAT podrá establecer que las administradoras de Peaje realicen el cobro correspondiente.



- Se precisa que de no agotarse los montos depositados en cuentas de detracción, el titular puede solicitar la libre disposición del mismo, siempre que no hayan cuotas pendientes de pago u otras obligaciones tributarias del deudor.
- Se ha modificado algunas infracciones y sanciones reduciendo determinadas penalidades, así como las multas pre establecidas.

6.2. EL PAQUETE TRIBUTARIO 2012 Y SUS IMPLICANCIAS EN LA REFORMA TRIBUTARIA, EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

6.2.1. Las modificaciones tributarias en relación a la Reforma Tributaria.

El Paquete Tributario 2012 atendiendo a las normas que se han dictado, así como a sus alcances y resultados, no ha tenido la denominación ni el reconocimiento ulterior como una Reforma Tributaria que constituya un referente en el ámbito de la tributación nacional.

En efecto, como se ha indicado en este trabajo la Reforma Tributaria supone diferentes modificaciones en la normativa impositiva que establezcan referentes importantes, a través de los cuales se evidencie la variación de criterios o reglas en nuestra materia.

Y es que, las Reformas Tributarias implican la creación o derogación de nuevos tributos, la modificación sustancial sobre los tributos existentes en el sistema tributario, modificaciones importantes en el Código Tributario o, en general, en la legislación existente, todo lo que en suma en el presente caso, no se ha producido.

Por ello mismo debemos ratificar lo indicado en el sentido de que el Paquete Tributario sub materia, si bien ha constituido el establecimiento



de 18 normas legislativas, éstos no han calado profundamente, de manera que tengamos un antes y un después del mes de Julio del 2012. Desde luego, este resultado tampoco no debe llevarnos a minimizar lo dictado a través de estos instrumentos normativos, dado que en ellos efectivamente también podemos encontrar algunas modificaciones importantes, como las que precisamente se ha señalado en el presente trabajo.

6.2.2. Las modificaciones tributarias en relación al Sistema Tributario Peruano.

El Paquete de Decretos Legislativos materia del presente trabajo tampoco ha modificado sustantivamente el Sistema Tributario Peruano por los mismos fundamentos acotados en el punto anterior.

Efectivamente, en el caso peruano podemos referir al funcionamiento del Sistema Tributario Peruano, lo que implica el devenir institucional y organizado de un sistema que debe funcionar con cierta coherencia, como un todo armónico con objetivos y metas a los cuales orientarse.

Como se sabe el Sistema Tributario Peruano está conformado por las normas legales en materia tributaria, por el régimen de los tributos, por la Administración Tributaria Nacional y Sub nacional, así como por la Política Tributaria y los obligados tributarios.

En ese entendimiento, cualquier variabilidad de algunos de los elementos precitados, implicaría una variabilidad en el Sistema Tributario Peruano, puesto que por ejemplo modificaciones sustantivas en los Tributos probablemente generarían otros resultados de recaudación tributaria.

El Paquete de Normas Tributarias del 2012 si bien establece algunas modificaciones que se han tomado en cuenta en diferentes instrumentos normativos, sin embargo así como no implica una verdadera Reforma Tributaria en el Perú, tampoco establece un cambio de nuestro Sistema Tributario.



Un Paquete Tributario con implicancias en el Sistema Tributario implica un conjunto de normas que se presenten como gravitantes y de alguna forma determinen modificaciones notorias en la tributación nacional, de tal manera que se avizore un nuevo sistema de tributación.

6.2.3. Las modificaciones tributarias en relación a los Principios del Derecho Tributario.

Por su lado, las modificaciones tributarias derivadas del Paquete Tributario 2012 tampoco resultan contrarias a los Principios del Derecho Tributario, dado que –conforme se ha expuesto antes- no se han realizado modificaciones determinantes.

Las propias modificaciones que se han realizado, desde la perspectiva del presente trabajo de investigación, no lesionan los principios del Derecho Tributario que en los puntos precedentes se ha desarrollado en la presente ejecución de investigación.

Deberíamos señalar que dentro de las principales modificaciones que podrían estar en este supuesto, se encuentran las modificaciones al Código Tributario que refieren al tema de la elusión, al del administrador de hecho y al de la fiscalización, en los que podría generarse algún nivel de cuestionamiento a los Principios del Derecho Tributario que refieren al de la legalidad y al de la protección de los derechos fundamentales de la persona.

En el primer caso, el relativo al de la elusión, la facultad de la recalificación de la SUNAT de hechos imponible, podría atentar contra el principio constitucional que señala el principio de tipicidad para la calificación de las infracciones o el principio que señala que lo que no está prohibido, está permitido.

En lo que refiere al del administrador de hecho, al igual que en el caso precedente, se está suponiendo la responsabilidad de quien no lo tiene, ni legal ni materialmente. Este aspecto ha sido quizá más discutido dado que algunos críticos han señalado que se puede estar afectando los derechos de terceros que probablemente por una situación determinada



particular, terminen administrando bienes del contribuyente. En ese caso –se ha precisado- ese tercero podría asumir responsabilidad solidaria ante la Administración Tributaria a pesar de que no ha pretendido ninguna administración ni se beneficia con ello.

Sobre el tema de la fiscalización debemos indicar que el procedimiento de fiscalización parcial que luego se torna definitiva está suponiendo la vulneración del debido proceso administrativo al tornar un procedimiento que ya tenía objetivos, plazos e itinerario, en otro nuevo, con otros propósitos, cronogramas y procedimientos distintos.

No obstante, para los tres casos debemos señalar que tales modificaciones al Código Tributario específicamente no implican violación de principios, toda vez que con la vigencia de las normas y en base al principio de la reserva de la ley, se está regularizando dicha situación.



VII. DISCUSION.

De los resultados expresados en el punto anterior se pueden establecer las siguientes consideraciones:

7.1. SOBRE EL PAQUETE TRIBUTARIO 2012 Y LA REFORMA TRIBUTARIA.

Si bien como hemos señalado antes, el Paquete Tributario 2012 no ha devenido en una Reforma Tributaria que implique una variabilidad del statu quo tributario, no obstante, se ha sostenido que tampoco se han tratado de normas baladíes que no tienen importancia alguna.

Entonces si para el Profesor Héctor B. Villegas (2005)²⁶, toda modificación normativa constituye una Reforma Tributaria, nuestro punto de vista es que el Paquete Normativo Tributario 2012 no constituye una Reforma Tributaria en el Perú atendiendo a que las disposiciones del aludido paquete no han determinado nuevos comportamientos de los contribuyentes.

Sostenemos igualmente que Gaceta Jurídica en su Revista Análisis Tributario (ISSN 2074-109X) N° 294, AELE²⁷, yerra cuando en su edición de Julio del 2012 señala que el país enfrentaba en aquella oportunidad la "Operación Reforma Tributaria", comentando así algunas de las principales modificaciones establecidas por las normas de los días previos.

En cualquier caso, sostenemos que esa era en realidad un título del documento materia de publicación, el mismo que no puede confundirse de forma alguna con el tema tratado en su dimensión conceptual, intelectual e histórica, puesto que –conforme se ha señalado antes– el Paquete Tributario sub materia, no ha tenido las características de una reforma tributaria.

²⁶ Ibídem, Ob. Cit.

²⁷ Revista Análisis Tributario, Grupo Gaceta Jurídica, Julio 2012, Pág. 4.



7.2. SOBRE EL PAQUETE TRIBUTARIO 2012 Y EL SISTEMA TRIBUTARIO.

En tanto ya hemos afirmado que el Paquete Tributario 2012 no ha determinado un nuevo Sistema Tributario Peruano, importa igualmente señalar que a diferencia de la opinión del maestro Pedro Flores Polo²⁸ (1983), en la presente investigación se ha sostenido que el Sistema Tributario no puede alterarse cuando determinados artículos de la normativa se modifican sin que ello genere cambios sustanciales en la legislación.

Nuestro aserto se mantiene puesto que –como ya se ha dicho– el Sistema Tributario pervive incólume considerando que las normas tributarias dictadas en el 2012, no han planteado un nuevo cuadro tributario que pinte distinto del existente.

Contrariamente, las modificaciones legislativas señaladas en el aludido Paquete no han modificado para nada el Sistema de la Tributación en el Perú, puesto que antes y después, los tributos siguen siendo los mismos, la Administración no ha variado prácticamente nada y la normativa se mantiene luego de ser en muchos casos, precisada por el Paquete Normativo.

Este punto de vista es concordante con el Prof. Sanabria Ortiz²⁹ (2007), para quien igualmente el Sistema Tributario Peruano resulta característico, no pudiendo modificarse en tanto no se cambien los presupuestos básicos de dicha configuración, la misma que más bien está determinada por la naturaleza de los tributos, por el marco legal de la tributación en el país y por el comportamiento de los agentes económicos que se constituyen en administrados tributarios.

²⁸ Flores Polo Pedro: Derecho Financiero y Tributario Peruano, Lima, 1983.

²⁹ Rubén D. Sanabria Ortiz: Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios.

7.3. SOBRE EL PAQUETE TRIBUTARIO 2012 Y LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Las normas dictadas el 2012 en materia de tributación si bien han sido criticados por contravenir determinados principios del Derecho Tributario, la presente investigación ha determinado que no se ha violentado tales principios.

Las modificaciones materia del Paquete Tributario 2012 han sido bastante específicas, fundamentalmente por el lado del Impuesto a la Renta y del IGV, por lo que mal podríamos a partir de allí sostener que se ha vulnerado los principios generales de la tributación y particularmente, los principios tributarios establecidos en la Constitución Política vigente.

En el presente trabajo hemos sostenido igualmente contra el pensamiento del Prof. Guillermo Cabanellas³⁰ (2008), que el contenido práctico de los principios tributarios deben evaluarse en función a si las normas directamente los cuestionan o, si contrariamente se trata de un caso de interpretación jurídica equivocada.

De cualquier forma, el presente trabajo señala que solo podría existir un conflicto con las normas que han modificado el Código Tributario, puesto que ahí se afectan tres instituciones importantes, pero que luego comparando los beneficios y perjuicios, precisamos que no constituyen violación a los principios, tanto que en realidad se trata de aspectos harto mediatizados.

7.4. COMPROBACIÓN DE LAS HIPÓTESIS DE TRABAJO.

La hipótesis que se ha planteado en el presente trabajo señala textualmente:

-“El Paquete de medidas tributarias dictadas en el 2012 al amparo de la Ley N° 29884, no constituye una reforma sustancial en nuestro Sistema

³⁰ Guillermo Cabanellas: Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Heliasta, 26° Edición, Tomo VI, Buenos Aires, 2003.

Tributario, habiéndose dictado ciertas disposiciones que contravienen los principios del Derecho Tributario Peruano”.

La primera parte de la hipótesis, en efecto, se ha comprobado en la presente investigación, dado que el Paquete Tributario 2012 no ha devenido en una Reforma Tributaria con características inherentes a ese tipo de cambios sustanciales.

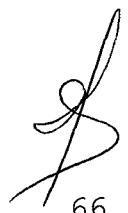
Derivado de ello, también el Sistema Tributario Peruano se ha mantenido invariable a pesar de los 18 dispositivos dictados en aquellas fechas, sobre todo considerando una visión ya de haber transcurrido más de 2 años de aquellos cambios normativos.

Consiguientemente, desde la perspectiva actual, el punto de vista inicialmente asumido y además contrastado con la ejecución de la presente investigación, se confirma plenamente.

Sin embargo, la segunda parte de la hipótesis no se ha comprobado positivamente. Al contrario, se ha evidenciado su inexactitud puesto que analizados los principales dispositivos modificatorios, hemos llegado a la conclusión de que las modificaciones dictada el 2012 no han violentado los principios de la tributación.

A mayor abundamiento debemos indicar que en vista de que no se ha dado el 2012 una verdadera Reforma Tributaria en el país, nuestro Sistema Tributario permanece inalterable. Asimismo, tales normas modificatorias, tampoco han cuestionado o violentado los principios tributarios que nuestro Sistema establece, así como tampoco se ha violentado nuestro Texto Constitucional.

Los dispositivos dictados en el Paquete materia de nuestro trabajo no han contravenido los principios tributarios que en nuestro sistema recoge, tales como por ejm. el principio de legalidad, del control jurisdiccional, de justicia, uniformidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales de las personas, economía en la recaudación, entre otros.



Igualmente debemos indicar que los 4 principios consagrados en nuestro vigente texto constitucional, tampoco han sido violentados con las normas que se han dictado como parte del Paquete Tributario 2012, por lo que la segunda parte de la hipótesis formulada en el Proyecto de Investigación se ha comprobado en sentido negativo.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'B' with a loop at the top and a tail that curves back to the left.

VIII. REFERENCIALES.

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.** Buenos Aires. Editorial Heliasta, 26° Edición. 2003.
- FLORES POLO, Pedro. **Derecho Financiero y Tributario Peruano.** Lima. Editorial Epoca, Segunda Edición. 1983.
- MERMA MOLINA, Guido. **Análisis y Perspectivas del Sistema Tributario Peruano.** Informe Final de Investigación, UNAC, Callao, 2010.
- MERMA MOLINA, Guido. **¿Hacia una Reforma Tributaria?.** Revista de la AIM, Año 1, N° 1, Lima. 2007.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal.** México. Editorial Harla, Primera Edición. 2011.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén D. **Derecho Tributario e Ilícitos Tributario.** Lima. Editorial San Martín. Segunda Edición. 2009.
- TAPIA ROMERO, Fernando. **Los Sistemas Tributarios y sus Perspectivas.** Santiago de Chile. Editorial Patanau, Primera Edición. 2012.
- V. BERRIOS G. **La Constitución Política del Perú.** Lima. Editorial San Marcos, Tercera Edición. 2011.
- V. BERRIOS G. **El Código Tributario del Perú.** Lima. Editorial San Marcos, Primera Edición. 2013.
- VARIOS AUTORES. **Las Reformas Tributarias.** Revista Uruguay de Ciencia Política, Vol. 17, N° 1, Montevideo. 2008.
- VARIOS AUTORES. **La Reforma Tributaria 2012.** Revista Análisis Tributario, Grupo Gaceta Jurídica, Lima, Julio – 2012.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires., Tercera Edición. 2005.



PAGINAS WEB

www.congreso.gob.pe

www.normas Legales.gob.pe

www.derechotributario.com

www.códigotributario.com

www.gacetajuridica.com

www.egacal.com

IX. APENDICES.

Apéndice 1.

RESUMEN DEL PAQUETE TRIBUTARIO EXPEDIDO AL AMPARO DE LA DELEGACION DE FACULTADES LEGISLATIVAS OTORGADAS POR LA LEY 28932 A FAVOR DEL PODER EJECUTIVO.

NORMA	Fecha de Publicac.	Fecha de Vigencia	SUMILLA
<u>PRIMER PAQUETE TRIBUTARIO:</u>			
- D. Leg. 963	24.12.06	01.01.07	Prórroga de la vigencia de la Leyes 27623 y 27624.
- D. Leg. 964	24.12.06	01.01.07	Prórroga de la vigencia del D. Leg. 783.
- D. Leg. 965	24.12.06	01.01.07	Inafecta los servicios de crédito del IGV y prórroga la vigencia de los Apéndices I y II de la Ley del IGV y del ISC.
- D. Leg. 966	24.12.06	01.01.07	Prórroga de la vigencia de la exoneración del ISC a las Importaciones de Petróleo Diesel para las Empresas Eléctricas.
- D. Leg. 967	24.12.06	01.01.07	Modifica Artículos del D. Leg. 937 sobre el RUS.
- D. Leg. 968	24.12.06	01.01.07	Modifica la Ley del Impuesto a la Renta en lo referido al Régimen Especial.
- D. Leg. 969	24.12.06	01.01.07	Modifica Artículos del Código Tributario.
- D. Leg. 970	24.12.06	01.01.07	Modifica Artículos de la Ley del Impuesto a la Renta .
- D. Leg. 971	24.12.06	01.01.07	Modifica la Ley del Impuesto Temporal de los Activos Netos (ITAN) .
<u>SEGUNDO PAQUETE TRIBUTARIO:</u>			
- D. Leg. 972	10.03.07	01.01.09	Modifica Artículos de la Ley del Impuesto a la Renta.
-D. Leg. 973	10.03.07	01.01.08	Régimen Especial de Recuperación Anticipada del IGV.



11

TERCER PAQUETE TRIBUTARIO:

- D. Leg. 975 15.03.07 01.01.08 Modifica Ley de Bancarización e ITF.
- D. Leg. 976 15.03.07 01.01.08 Reducción Gradual del Impuesto Temporal a los Activos Netos.
- D. Leg. 977 15.03.07 16.03.07 Ley Marco para la dación de Exoneraciones, Incentivos y Beneficios Tributarios.
- D. Leg. 978 15.03.07 16.03.07 Eliminación y Sustitución de Incentivos Tributarios para la región de la Selva y la Amazonía.
- D. Leg. 979 15.03.07 01.01.08 Modifica la Ley del Impuesto a la Renta.
- D. Leg. 980 15.03.07 01.04.07 Modifica Artículos de la Ley del IGV.
- D. Leg. 981 15.03.07 01.04.07 Modifica Artículos del Código Tributario.



Apéndice 2.

RESUMEN DEL PAQUETE TRIBUTARIO 2102.

NORMA	Fecha de Publicac.	SUMILLA
- D. Leg. 1108	20.06.2012	Modifica las normas del IGV.
- D. Leg. 1109	20.06.2012	Modifica las normas de la Ley General de Aduanas.
- D. Leg. 1110	20.06.2012	Modifica las normas sobre las Deduciones.
- D. Leg. 1111	29.06.2012	Modifica las normas de la Ley de Delitos Aduaneros.
- D. Leg. 1112	29.06.2012	Modifica las normas sobre el Impuesto a la Renta.
- D. Leg. 1113	05.07.2012	Modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. 1114	05.07.2012	Modifica las normas de la Ley Penal Tributaria.
- D. Leg. 1115	05.07.2012	Modifica las normas sobre el Tribunal Fiscal.
- D. Leg. 1116	07.07.2012	Modifica las normas del IGV.
- D. Leg. 1117	07.07.2012	Modifica las normas del Código Tributario.
- D. Leg. 1118	18.07.2012	Modifica las normas sobre Bancarización.
- D. Leg. 1119	18.07.2012	Modifica las normas del IGV.
- D. Leg. 1120	18.07.2012	Modifica las normas de la Ley del Impuesto a la Renta.



- | | | |
|----------------|------------|--|
| - D. Leg. 1121 | 18.07.2012 | Modifica las normas del Código Tributario. |
| - D. Leg. 1122 | 18.07.2012 | Modifica las normas de la Ley General de Aduanas. |
| - D. Leg. 1123 | 23.07.2012 | Modifica las normas del Código Tributario. |
| - D. Leg. 1124 | 23.07.2012 | Modifica las normas de la Ley del Impuesto a la Renta. |
| - D. Leg. 1125 | 23.07.2012 | Modifica las normas del IGV. |



X. ANEXOS.

¿HACIA UNA NUEVA REFORMA TRIBUTARIA?³¹

Por: Guido Merma Molina.

Naturaleza y significación.

La alusión a la reforma tributaria es frecuente y va asociada a los nuevos regímenes políticos o a una estrategia de relanzamiento institucional. Dentro de las experiencias recientes, hacia el 2004-2005 se consolidó la última reforma tributaria en Colombia. A partir de fines del 2,005 se inició igualmente un proceso de reforma tributaria en el Uruguay, con la participación activa de los agentes económicos, aunque su implementación más decisiva desde el 1º de Julio del 2,007 no esté exenta de problemas y oposiciones. En México el Presidente Calderón ha reclamado a los empresarios no boicotear el proceso de reformas iniciado. En Ecuador, el presidente Rafael Correa a nombre del Gobierno Nacional ha planteado una reforma tributaria a través del Servicio de Rentas Internas. En Chile a propósito del incremento no previsto de la recaudación fiscal en el primer semestre del 2,007, según el Diario La Nación del 03.07.07, "toma fuerza el debate sobre la reforma tributaria", pese a que hacia el año 2,004 se dictó un paquete importante de medidas tributarias.

Y es que, la reforma tributaria implica no solamente un conjunto de medidas en el ámbito impositivo con cierta coherencia, reorientar el rol del Estado y probablemente concretar un conjunto de acciones tendientes a objetivos mayores, sino también sugiere la esperanza de un manejo diferente en la recaudación fiscal, dada la insatisfacción permanente en los niveles alcanzados, considerando asimismo las enormes demandas de la población y los grupos sociales específicos.

La reforma tributaria debe entenderse como un conjunto de medidas de naturaleza integral. No tiene que ser una tarea destinada a volver a hacer nuevas leyes sobre tal o cual tributo de manera desarticulada y en un aspecto sumamente puntual, sino debe permitir repensar las bases constitutivas y estructurales del sistema tributario, estableciendo una filosofía que se oriente a un programa de desarrollo determinado.

Otro asunto gravitante lo constituye el hecho que la reforma debe plantear un esquema de recaudación simple, sin establecer privilegios para nadie en particular, orientándose hacia una ampliación de la base de contribuyentes y debe asimismo poner fin a la discriminación bastante frecuente entre los agentes formales y los informales. La reforma tributaria debe expresar igualmente la decisión política de manera que se haga posible que todos paguen sus impuestos, se combata frontalmente la evasión tributaria y se evite aquel hecho frecuente: que la administración tributaria sea inflexible con los que pagan sus tributos y demasiado blanda con los que no lo hacen.

También es un tema importante el que refiere a su planteamiento. Si bien, como ya se ha señalado, constituye una decisión política el hecho de llevar adelante una reforma tributaria, sin embargo su formulación no puede dejar de ser técnica. Debe ser entonces formulado por especialistas, con una visión de

³¹ Artículo publicado por el Autor en la Revista de la Asociación de Inversionistas Minoritarios - AIM.

mediano y largo plazo, pensando en los retos que impone la vida moderna, es decir, orientándose a la competitividad, a calidad total, al involucramiento y la globalización.

Las reformas tributarias en el Perú.

En el Perú, como en otras latitudes, tenemos una experiencia bastante prolífica en materia de reforma tributaria, aunque a diferencia de otras experiencias, probablemente los resultados sean más modestos y a veces incluso devengan en ruidosos fracasos.

La reforma tributaria en nuestro país, ha estado asociada al advenimiento de los nuevos regímenes de gobierno. Como se sabe, con la República se inició una forma diferente de imposición. En realidad, en el Siglo XIX se va configurando nuestro sistema tributario. Posteriormente, hacia 1934 se inicia un proceso de reforma tributaria con la expedición de la Ley 7904. Se instauró por primera vez en el Perú un sistema tributario coherente que definió distintas clases de renta, estableciendo deducciones y afectándolas con impuestos y tasas diferenciadas (llamadas en aquél momento "impuestos cedulares"), así como el establecimiento de un régimen inicial de impuestos complementarios que afectaban a las personas de acuerdo al tipo de renta que percibían y que grababa el total de ingresos y ganancias que tenían en todo el ejercicio económico.

En 1966 se dictó un instrumento normativo trascendente para el Derecho Tributario: el Código Tributario. Hacia 1968, al cabo de 33 años de vigencia, se derogó la Ley 7904 y, por una delegación de facultades del Congreso, se implementó la llamada "primera gran reforma tributaria" que sustituyó los impuestos cedulares por un sistema único de impuesto a la renta, acorde con las recomendaciones de la OEA y con una corriente generalizada en nuestros países que recomendaba un sistema tributario sobre la renta, armonizado y moderno.

Hacia 1972 se promulgó el D.L. 19620 que derogó el harto conocido Impuesto a los Timbres Fiscales y puso en vigencia el Impuesto a los Bienes y Servicios, a lo que siguió el Impuesto al Valor Agregado y, posteriormente, el hasta ahora conocido como Impuesto General a las Ventas.

En 1992 se inicia otra reforma en el Perú, racionalizando y actualizando las normas sobre Impuesto a la Renta y el IGV. Se derogó diferentes impuestos de menor importancia y se reorganizó la Administración Tributaria, dotándola de mayores y nuevas atribuciones, otorgándosele infraestructura y recursos, de manera de convertirla en una institución (la SUNAT) con autonomía y facultades coactivas para un mejor desenvolvimiento.

La Reforma Tributaria Peruana: 2003-2004.

Hacia mediados del año 2,003 se hacía intensa alusión a la necesidad de una reforma tributaria en el país y desde el Poder Ejecutivo se anunciaba como inminente un conjunto de reformas a la legislación tributaria. La Primer Ministro de entonces, Sra. Beatriz Merino, sustentó en el Congreso su solicitud de facultades especiales para que el Poder Ejecutivo dicte normas con rango de ley sobre materia tributaria, recibiendo el espaldarazo del Congreso luego de una presentación en la que el argumento era fundamentalmente técnico.



Así al cabo de los siguientes meses y hasta inicios del año 2,004 se dictaron un conjunto de medidas tributarias a los que precisamente se llamó "la reforma tributaria". Dicha reforma se propuso como objetivos esencialmente cuatro aspectos: incrementar el nivel de recaudación fiscal; modernizar el sistema tributario, racionalizando los tributos y haciéndolos más accesibles; otorgar mayores facultades a la administración tributaria; y, ampliar la base tributaria de contribuyentes, posibilitando que diversos agentes que sistemáticamente han estado fuera del sistema ingresen al mismo y empiecen a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Dentro de dicho conjunto normativo se dictaron principalmente las siguientes medidas:

- Diversas modificaciones del Código Tributario.
- La obligatoriedad de la bancarización para determinadas operaciones económicas.
- Creación del Impuesto a las Transacciones Financieras.
- Uniformización de las tasas del impuesto a la renta, así como la eliminación de diversas exoneraciones.
- Racionalización de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios.
- Implementación del RUC para establecer su uso como un sistema de identificación generalizado.
- Establecimiento de un régimen tributario promocional para micro y pequeñas empresas.
- Aplicación de medidas cautelares para proveedores del Estado.
- Implementación de mecanismos para el cobro de deudas tributarias del Estado.
- Sanciones a entidades y funcionarios del Estado que incumplan con sus obligaciones tributarias.
- Consolidación de la unificación de Aduanas con la SUNAT.
- Sanciones más severas para los infractores de las disposiciones tributarias.
- Disposiciones sobre Descentralización Fiscal.
- Medidas de naturaleza electrónica para ejecutar las medidas cautelares.

Como se aprecia de las medidas, en realidad no ha sido una propuesta radical de transformación de nuestro sistema tributario, aunque tampoco se ha tratado de medidas desvinculadas y sin un norte establecido. El mérito de las disposiciones de dicha reforma ha sido el de ser planteados en un momento en que el sistema tributario requería ser fortalecido y modernizado, lo que parcialmente se logró. Ha quedado como aspectos positivos de la acotada reforma la implementación obligatoria del RUC, la devolución de los pagos indebidos a través de cuentas bancarias de los contribuyentes, el establecimiento de un sistema de cruce de informaciones, ampliación de gastos deducibles, así como el establecimiento de mecanismos para efectuar un proceso de fiscalización en los casos de incremento desmedido de patrimonio o incremento de consumo no justificado.

No obstante, las limitaciones que se derivan de la indicada reforma igualmente saltan a la vista. Entre las críticas más frecuentes se han señalado, figuran:



18

- Que, las modificaciones al Código Tributario no tuvieron ningún interés que el de otorgar atribuciones leoninas a la Administración Tributaria.
- Que, la bancarización violenta el derecho de los contribuyentes.
- Que, es atentatorio contra los derechos realizar embargos mediante sistemas electrónicos a las cuentas bancarias de los administrados.
- Que, el ITF es un impuesto anti técnico.
- Que, se restringen el derecho de contratación al disponer que las remuneraciones de los socios y accionistas serán las del mercado.
- Se critica también el rehecho de que cada vez más se obligue a los contribuyentes a recaudar más tributos a terceros, bajo apercibimiento de multas, sanciones y responsabilidades.
- Se ha cuestionado que los arbitrios son enormemente onerosos y que debe dictarse una legislación uniforme y limitativa de los Gobiernos Locales.

Los Paquetes Tributarios de fines del 2,006 e inicios del 2,007.

Hacia fines del 2,006, a pedido del Poder Ejecutivo, el Congreso de la República dictó la Ley N° 28932, mediante la cual se otorgó delegación de facultades legislativas con el propósito de que se establezcan disposiciones legales en materia tributaria.

Reciente aún la experiencia de la reforma tributaria del 2,004 en esta ocasión no se la denominó otra vez con ese mismo nombre. Ahora se prefiere hablar de paquetes tributarios. A ese efecto se dictaron desde el 24 de Diciembre del 2,006, 03 Paquetes Tributarios a través de 18 Decretos Legislativos, los cuales se observan en el siguiente Cuadro.

¿Hacia una nueva reforma tributaria?

Entre nosotros se perciben ya reclamos sobre la necesidad de una verdadera reforma tributaria. No sólo especialistas en materia tributaria coinciden en reafirmar la pertinencia de establecer una política tributaria más definida y en, consecuencia, disposiciones legislativas que refieran a una reforma tributaria, sino también los actores sociales y económicos también expresan lo mismo.

El pasado 23 de Julio del presente año, por ejemplo, el Presidente de la Sociedad Nacional de Industrias, Eduardo Farah exigió al Gobierno una verdadera reforma tributaria, señalando igualmente sustantivas observaciones a la labor de la administración tributaria. Por esos mismo días, la Cámara de Comercio de Lima a través de su Presidente, Samuel Gleiser Katz solicitó públicamente al nuevo Presidente del Congreso de la República se incluya la reforma tributaria en la agenda de trabajo del Congreso. Curiosamente días antes, los propios trabajadores a través de la CGTP ciertamente por distintos motivos, pedían al Gobierno, entre otras cosas, prácticamente lo mismo.

Esa situación ilustra claramente cómo el tema de la reforma tributaria permanece inconclusa y es preciso marchar a ese proceso, aunque sería conveniente reflexionar sobre la significación de esa reforma. He aquí algunos aspectos vinculados al tema:

- Lo primero que debe abordarse es cuál es el sentido de la reforma, es decir, se requiere apenas algunas modificaciones al sistema tributario o, por el contrario, urge una reforma tributaria total.



- En cualquier perspectiva, la reforma tributaria debe implementarse con los siguientes objetivos primordiales:
 1. Mejorar la eficiencia del sistema tributario y propiciar una mayor recaudación.
 2. Promover una distribución más equitativa de la carga tributaria.
 3. Lograr que el sistema tributario paulatinamente se transforme, racionalizando los tributos y modernizando la administración tributaria.
 4. Incrementar la conciencia tributaria, evitar y sancionar el incumplimiento de la obligación tributaria.
- No obstante la pretendida reforma tributaria debe implementarse en base a los siguientes criterios estratégicos:
 1. La reforma tributaria debe ser gradual, de manera que los contribuyentes no sientan los traumas de la misma.
 2. Las medidas deben ser establecidas con la participación de los agentes económicos.
 3. Debe respetarse no solamente los principios constitucionales en materia tributaria sino además los principios que establece la doctrina tributaria.
 4. Se debe propender al logro de una estabilidad básica de los empresarios e inversionistas y, en general, de los contribuyentes.
 5. Debe establecer un sistema de recaudación sencillo, equitativo y coherente.
 6. Es importante su predictibilidad y sostenibilidad en el tiempo.
 7. No es recomendable crear a diestra y siniestra nuevos tributos o incrementar las alícuotas para aumentar la recaudación.
 8. Debe ponerse énfasis en las campañas de elevación de la conciencia tributaria, implementando igualmente un régimen claro, firme y sancionador.
 9. Los sectores emergentes vinculados a la micro y pequeña empresa deben mantener un sistema especializado de tributación.
 10. se debe establecer un sistema de beneficios y exoneraciones con racionalidad y criterio técnico, sin que intervengan decisiones partidarias o políticas que tengan como objetivo intereses de esa naturaleza.

Los criterios estratégicos aludidos, conllevan también al planteamiento de algunos lineamientos básicos:

1. las atribuciones discrecionales que se otorguen a la Administración tributaria deben ser limitadas, en el marco de la ley y sin viabilizar abusos de autoridad.
2. la fiscalización debe realizarse sobre la base de especialistas acreditados por los colegios profesionales, de manera que se eviten las consiguientes arbitrariedades.
3. Reformulación de los procedimientos de fiscalización y cobranza.
4. Racionalización de las exoneraciones y beneficios tributarios.
5. Otorgar mayor gravitación al Tribunal Fiscal, dotándola de recursos e infraestructura.
6. Compatibilizar los intereses reclamados por la Administración a los contribuyentes respecto a los que se obliga en caso de devolución por lo indebidamente pagado.

7. Los tributos ya fiscalizados sin observaciones no deben ser vueltos a fiscalizar luego de lapsos cortos.
8. Se debe eliminar los impuestos antitécnicos.
9. Se debe priorizar la atención al cliente con el buen trato e información oportuna.
10. los agentes de percepción y retención deben ser designados por ley y no por la Administración Tributaria.
11. La redacción de las normas tributarias debe ser sencilla, clara y de fácil comprensión para las micro y pequeños empresarios.
12. Las sanciones económicas deben ser proporcionales a la significación de la infracción.
13. Debe revisarse la confusión frecuente entre la renta de cuarta y quinta categoría.