



UNIVERSIDAD ANDINA DE CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

**LA ELUSIÓN TRIBUTARIA COMO FACTOR DETERMINANTE EN EL
INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA COMISIÓN DE
ILÍCITOS PENALES**

PRESENTADO POR:

Bach. ARAMBULO DUEÑAS, Irma Mercedes

Para optar el título de:

Abogado

ASESOR:

Mgtr. Abog./CP. QUISPE PACHECO, Wilmer

Fernando

PUERTO MALDONADO-PERÚ

2019



DEDICATORIA

Dedicado a todas aquellas personas involucradas en mi formación profesional a lo largo de mi carrera. Aquí, un deber moral el mencionar a mis padres, mi casa de estudios, mis docentes universitarios, mi asesor de tesis y a mi amado hijo, Allen.



AGRADECIMIENTO

Agradezco enormemente a la vida y a todos aquellos elementos que influyeron desde el principio, desarrollo y culminación de esta etapa en mi vida.



INDICE

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO	I
DEDICATORIA	II
AGRADECIMIENTO	III
INDICE	IV
INDICE DE TABLAS	VIII
RESUMEN	IX
ABSTRACT.....	XI
INTRODUCCION.....	XIII
CAPITULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ESTUDIO	15
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	15
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.	17
1.2.1 PROBLEMA GENERAL.	17
1.2.2 PROBLEMAS ESPECÍFICOS.....	18
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.	18
1.3.1. OBJETIVO GENERAL.	18
1.3.2. OBJETIVO ESPECÍFICOS.....	18
1.4. HIPÓTESIS DE TRABAJO.	18
1.5. CATEGORÍAS DE ESTUDIO.....	19
1.6. DISEÑO METODOLÓGICO.....	19
1.7. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.	20
1.7.1. CONVENIENCIA:.....	21
1.7.2. RELEVANCIA SOCIAL:	21
1.7.3. IMPLICACIONES PRACTICAS:	21
1.7.4. VALOR TEÓRICO:	22
1.7.5. UTILIDAD METODOLÓGICA:	22
CAPITULO II: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	23
2.1. ANTECEDENTES INTERNACIONALES	23
ANTECEDENTE 1°.....	23
ANTECEDENTE 2°.....	24
2.2. ANTECEDENTES NACIONALES	25
ANTECEDENTE 1°.....	25
ANTECEDENTE 2°.....	26



ANTECEDENTE 3°.....	26
ANTECEDENTE 4°.....	27
ANTECEDENTE 5°.....	28
CAPITULO III: EL SISTEMA TRIBUTARIO	30
3.1. NOCIONES PREVIAS.....	30
3.2. CONCEPTO	31
3.3. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA	33
3.4. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL	34
3.5. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL.....	34
3.6. CARACTERÍSTICAS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO IDEAL.....	35
3.6.1. JUSTICIA Y EQUIDAD.....	35
3.6.2. ESTABILIDAD.....	35
3.6.3. NEUTRALIDAD.....	35
3.6.4. SUFICIENCIA.....	36
3.6.5. ELASTICIDAD.....	36
3.6.6. SIMPLICIDAD.....	37
3.6.7. CERTEZA.....	37
3.7. ESTRUCTURA	38
3.7.1. TRIBUTOS QUE CONSTITUYEN INGRESOS DEL GOBIERNO NACIONAL.....	38
3.7.2. TRIBUTOS QUE CONSTITUYEN INGRESOS DE LOS GOBIERNOS REGIONALES.....	38
3.7.3. TRIBUTOS QUE CONSTITUYEN INGRESOS DE LOS GOBIERNOS LOCALES.....	38
3.7.4. CONTRIBUCIONES QUE CONSTITUYEN INGRESOS PARA OTRAS REPARTICIONES PÚBLICAS DIFERENTES DEL GOBIERNO NACIONAL Y LOCAL.....	38
3.8. ELEMENTOS.....	39
3.8.1. LA POLÍTICA TRIBUTARIA.....	39
A. <i>Renta</i>	40
B. <i>IGV</i>	41
C. <i>ISC</i>	41
3.8.2. LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	41
3.8.3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	42
CAPITULO IV: TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO	44
4.1. TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN SEGÚN DAVID RICARDO	44
4.2. TEORÍA DE LA DISUASIÓN SEGÚN ALLINGHAM Y SADMO.....	44
4.3. TEORÍA DE EHEBERG	45



4.4.	TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL.....	46
4.5.	TEORÍA DEL SEGURO.....	47
4.6.	CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS Y CATEGORÍAS DE LOS TRIBUTOS... 48	
4.6.1.	CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS DE LOS TRIBUTOS.....	48
A.	<i>Es una prestación debida y obligatoria, por ser de mandato de ley.</i>	48
B.	<i>La prestación es generalmente pecuniaria o monetaria.</i>	49
C.	<i>El tributo tiene como finalidad propia la generación de ingresos.</i>	49
4.6.2.	CATEGORÍAS DE LOS TRIBUTOS.....	49
A.	<i>Impuestos.</i>	50
B.	<i>Contribuciones.</i>	50
C.	<i>Tasas.</i>	50
	CAPITULO V: ELUSIÓN TRIBUTARIA.....	52
5.1.	CONCEPTO	52
5.2.	NATURALEZA (NARCISO AMOROS, 1970)	53
5.3.	CARACTERÍSTICAS	55
5.3.1.	ES UN MEDIO DE RESISTENCIA A PRIORI:	55
5.3.2.	ES ESENCIALMENTE UNA NOCIÓN NEGATIVA.	56
5.3.3.	LA ELUSIÓN COMO PROCEDIMIENTO JURÍDICO EXIGE UNA INTERPRETACIÓN LITERAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS.....	56
5.4.	EFFECTOS	57
A.	<i>Subjetivo:</i>	59
B.	<i>Objetivo:</i>	59
5.6.	FORMAS DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	64
5.6.1.	MANEJO PROPIO DE LA SITUACIÓN JURÍDICA	64
A.	<i>Entidad legal separada.</i>	64
B.	<i>Manipulación de precios de transferencia.</i>	65
A.	<i>País de residencia (paraísos fiscales)</i>	66
B.	<i>Imprecisión legal.</i>	66
5.7.	TRATAMIENTO NORMATIVO ACTUAL DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ	66
5.8.	LA ELUSIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL: LOS PARAÍOS FISCALES	68
5.8.1.	LISTADO DE PARAÍOS FISCALES.....	70
	CAPITULO VI: INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	73



6.1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	73
6.1.1. CONCEPTUALIZACIÓN.....	73
6.1.2. FUNDAMENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	74
6.1.3. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA (ACTUALÍCESE).....	74
A. <i>Sujeto Activo</i>	74
B. <i>Sujeto Pasivo</i>	75
C. <i>Hecho Gravado o Hecho Generador</i>	75
6.1.4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	75
6.2. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	76
6.2.1. FACTORES DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	77
A. <i>Sociológico</i>	77
B. <i>Sociales</i>	77
C. <i>Organizativos</i>	78
D. <i>Legales</i>	78
E. <i>Económicos</i>	78
6.2.2. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	78
A. <i>Infracciones</i>	79
B. <i>Delitos</i>	79
CAPITULO VII: ILÍCITOS PENALES DERIVADOS DE LAS CONDUCTAS	
ELUSIVAS	80
7.1. NOCIONES PREVIAS.....	80
7.2. LOS NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS.....	83
7.2.1. NEGOCIO INDIRECTO	83
7.2.2. NEGOCIO FIDUCIARIO	84
7.2.3. SIMULACIÓN.....	85
7.3. ILÍCITOS DERIVADOS DE UNA CONDUCTA ELUSIVA	89
7.3.1. PECULADO Y MALVERSACIÓN DE FONDOS.	89
7.3.2. CORRUPCIÓN Y ASOCIACIÓN ILÍCITA PARA DELINQUIR.	90
7.3.3. FALSEDAD DOCUMENTARIA.....	91
7.3.4. LA MINERÍA ILEGAL Y EL NARCOTRÁFICO.....	91
CAPITULO VIII: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	93
8.1 CONCLUSIONES	93
8.2. RECOMENDACIONES.....	96
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	98



INDICE DE TABLAS

Ilustración 1 <i>Sistema Tributario</i>	32
Ilustración 2 <i>La Política Tributaria</i>	40
Ilustración 3 <i>T.U.O de las Normas Tributarias</i>	42



RESUMEN

Este trabajo de investigación, tuvo como problemática principal el determinar y evidenciar que la Elusión Tributaria constituye un factor determinante en el incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales. Para tal caso se hizo uso de la Metodología del Análisis Bibliográfico, Documental y Estudio de Casos, esto con el propósito de recoger información que coadyuve en abordar el contenido esencial de la tesis, los fundamentos para conocer la regulación de la Elusión Tributaria en el ordenamiento jurídico peruano, además de desarrollar el tratamiento jurídico del incumplimiento de la obligación tributaria en el Código Tributario y el tratamiento jurídico de la comisión de ilícitos penales derivados de la figura jurídica de la Elusión Tributaria.

Capítulo I, se aborda la problemática principal y demás aspectos de metodología que más adelante sirven de base en el desarrollo de la tesis.

En el capítulo II, se desarrolla claramente aquellos antecedentes de tesis elaborados previamente en anteriores investigaciones, llegando a diferentes resultados.

Ya en el Capítulo III y IV, se da inicio con el estudio los temas preliminares que resultan ser de suma importancia ya que, sin ellos el problema principal no podría ser entendido. Estos capítulos abarcan el Sistema Tributario, su conceptualización y la estructura actual en nuestro país y la Teoría General del Tributo, desarrollando los lineamientos dogmáticos del tributo que son fuente primigenia para entender a la elusión.

En el capítulo V, se encuentra el desarrollo y análisis del tema materia de investigación, esto es, la Elusión Tributaria. Es en este capítulo donde se realiza una diferenciación con otras instituciones jurídicas similares, y posterior a ello se estudia amplia y profundamente su naturaleza, causas, efectos, formas y medidas de combate frente a la Elusión.

Por otro lado, en el Capítulo VI, se encuentra el estudio de la primera conexión de la Elusión Tributaria, el incumplimiento de la obligación tributaria. En este capítulo se estudia



los factores y efectos del incumplimiento tributario llevándonos así al siguiente capítulo materia de tesis.

En el Capítulo VII, se encuentra la última conexión de la Elusión Tributaria correspondiente a los ilícitos penales derivados de las conductas elusivas. Aquí se podrá encontrar exclusivamente el estudio de los negocios jurídicos anómalos y de cómo estos se asocian a la comisión de hechos delictivos tales como lavado de activos, minería ilegal, narcotráfico, asociación ilícita para delinquir, entre otros.

Finalmente, en el capítulo VIII, se hace un alcance de las respectivas conclusiones y recomendaciones a las que la autora, dirigida por su asesor, alcanzó lograr.

PALABRAS CLAVE: Elusión, Tributos, Sistema Tributario, Ilícito Penal, Obligación Tributaria.



ABSTRACT

The main problem of this research work was to determine and evidence that Tax Avoidance constitutes a determining factor in the noncompliance of the tax obligation and the commission of criminal offenses. For this case, the Bibliographic Analysis and Case Study Methodology were used, with the purpose of gathering information those helps in addressing the essential content of the thesis, the grounds for knowing the regulation of the Tax Evasion in the ordering Peruvian legal system, in addition to developing the legal treatment of non-compliance with the tax obligation in the Tax Code and the legal treatment of the commission of criminal offenses derived from the legal concept of Tax Evasion.

Chapter I deals with the main problem and other aspects of methodology that later will serve as a basis in the development of the thesis.

Chapter II clearly develops the antecedents of these thesis elaborated in previous investigations, arriving at different results.

In Chapters III and IV; it's here in which the study begins with preliminary issues that are of importance, since without them, the main problem could not be understood. These chapters are initially the Tributary System, thus encompassing its conceptualization and the current structure in our country and the General Theory of Tribute, developing the dogmatic guidelines of the tribute that are the primary source to understand the tax avoidance.

In Chapter V, the development and analysis of the subject matter of research are fully developed, is this the subject of Tax Avoidance. It is in this chapter wherein principle a differentiation is made with other similar legal institutions, and after that, the nature, causes, effects, forms and measures of combat against the Avoidance are studied broadly and deeply.

On the other hand, in Chapter VI, there is the study of the first connection of the Tax Evasion, the breach of the tax obligation. In this chapter we study the factors and effects of tax non-compliance, taking us to the next thesis subject chapter.



In Chapter VII, we find the last connection of Tax Avoidance, being that of criminal offenses derived from elusive conducts. Here you can find exclusively the study of anomalous legal business and how they are associated with the commission of criminal acts such as money laundering, illegal mining, drug trafficking, conspiracy to commit a crime, among others.

Finally, in chapter VIII contains a scope of the respective conclusions and recommendations to which the author, led by her adviser, was able to achieve.

KEYWORDS: Avoidance, Taxes, Tax System, Criminal Offense, Tax Obligation.



INTRODUCCION

La presente tesis es sustento para recibir el título profesional de la Carrera de Derecho, mediante la modalidad del Curso de Pro Tesis de la Universidad Andina del Cusco; es un estudio que trata de analizar, describir y sintetizar las ideas y opiniones de la autora, con el apoyo de los conocimientos de su asesor quien fue guía durante su desarrollo y sustentación.

A lo largo del tiempo, el tema de la elusión tributaria fue tomando relevancia en el mundo globalizado por su interés político-social y económico que repercute en cada país del mundo. Más aun el Perú, con un Sistema Tributario considerado aún incipiente, merece su estudio y aporte en la doctrina nacional.

Resulta de vital importancia para el manejo de los tributos la existencia de una entidad encargada exclusivamente de su control, recaudación y sanción frente al evitamiento, siendo esta, la actual SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria); sin embargo, aun existiendo esta institución, los contribuyentes obligados buscan formas diferentes de causar un pago en cero o de la disminución del mismo ocasionando de esta forma su incumplimiento.

Ahora bien, más allá del propio incumplimiento tributario, resulta de interés nacional también mencionar los mecanismos que se emplean para ocasionar este hecho, ya que es aquí donde claramente se muestra el grado de debilidad de nuestro sistema tributario nacional. Siendo así, resulta de mayor importancia la intervención del Estado cuando estos mecanismos son fuente de un hecho delictivo con consecuencia jurídico-penal.

Por tanto, resulta de interés personal y profesional de la autora desarrollar el tema de la elusión tributaria como factor determinante en el incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales, más aun dado el contexto actuación de relevancia de la figura de la elusión tributaria y de los múltiples casos de corrupción vinculados precisamente a la existencia de pagos y sobornos a Políticos, Autoridades Regionales y Municipales,



Funcionarios de Alto Nivel y demás servidores y colaboradores vinculados al Estado que naturalmente han procedido a la creación de cuentas en países extranjeros donde no existe un nivel de control fiscal, lo naturalmente despliega una serie de ilícitos penales que precisamente encuentran conexión con la elusión tributaria.



CAPITULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ESTUDIO

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En la actualidad, existe la idea de ineficiencia en la Administración Fiscal, por distintos motivos que tiene que ver con el sistema implementado, así como con el compromiso de los contribuyentes. La Administración Fiscal tiene como objetivo recaudar cualesquiera sean las manifestaciones de riqueza de los sujetos, ya sea gravando la utilidad, patrimonio o el consumo de estos últimos, pero la masa administrada evita en varias ocasiones y a través de diferentes mecanismos, el cobro de impuestos, que el Estado exige en virtud a la capacidad contributiva del deudor tributario. De esta manera se impide o dificulta la tarea encomendada por el Estado al Fisco.

A lo largo de este trabajo de investigación, se analizará la elusión tributaria como fenómeno recurrente frente a la administración tributaria. Según Eduardo Sotelo, (2012, págs. 22-28), “Estamos ante una elusión cuando nos encontramos ante un evitamiento del hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario”; en otras palabras, es una acción en la que el sujeto procura eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria a través de figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos; sin embargo, vulneran indirectamente derechos del propio sistema tributario, cuya consecuencia además acarrearán responsabilidades de otra índole.

Desde épocas muy remotas, el Estado es el ente que vela por los intereses comunes de la ciudadanía, siendo uno de estos intereses la recaudación de los tributos para que estos puedan ser usados en beneficio de la colectividad; sin embargo, existen determinadas figuras jurídicas que impiden una recaudación tributaria óptima, dada la utilización de mecanismos que la enervan y falta de normatividad que la regule y



sancione, tal es el caso de la elusión tributaria, que hasta la fecha no ha sido totalmente diferenciada de la evasión tributaria. En ese contexto los contribuyentes eluden sus obligaciones, mediante el uso de diferentes mecanismos utilizan distintas salidas para reducir y no cumplir con el pago de sus tributos, bien sea porque estos son catalogados como injustos, innecesarios o excesivos, o bien porque se conjetura sobre el destino del monto recaudado; ya sea porque no se han gestionado con la máxima transparencia y utilidad para la ciudadanía o simplemente porque estos no son tomados en cuenta para propósitos nobles, colectivos e incluso de beneficio personal.

Ahora bien, las funciones de control, recaudación y sanción frente actos que atenten contra el beneficio de la propia recaudación tributaria son concebidos y facultados a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, s.f.), bajo el amparo del artículo 50° del Código Tributario, y artículo 1° de la Ley N° 29816, y otras que se regulan dentro del sistema del tributario, cuya base tiene sustento constitucional y lo previsto en el artículos 74° y siguientes de la Constitución, empero, pese a tales disposiciones, los contribuyentes y, en general la colectividad, procuran eliminar, reducir o diferir el reconocimiento del pago de la obligación tributaria mediante diversos actos de contenido jurídico-legal. Son, pues, precisamente estos supuestos los que conforman la denominada elusión tributaria.

Conforme a lo señalado anteriormente, se puede advertir que entre las conductas elusivas que conllevan al incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales, se encuentran aquellas que están relacionadas con la celebración de actos simulados como la manipulación de precios de transferencia, esto es cuando el caso sujeto A realmente tiene la intención de celebrar un contrato de compra-venta, pero a fin de evitar el pago de la obligación tributaria celebra un contrato diferente al original;



así mismo, en un contrato de donación, cuando el sujeto beneficiario declare una suma mayor a la realmente donada, generando con ello beneficios tributarios en favor del sujeto donante. Otro de los casos se presenta en la utilización de zonas exentas de pagos de tributos o zonas que gocen de determinados beneficios tributarios a favor de reducir o evitar la obligación tributaria, encontrándonos muchas veces con los llamados “Paraísos Fiscales”. De igual forma, el aprovechamiento de ciertos vacíos e imprecisiones legales que favorecen acciones para reducir o evitar el pago de la obligación tributaria (Hernandez Celis, 2008), entre otros casos que forman parte de la institución jurídica de “Elusión Tributaria” y que finalmente conlleva al incumplimiento de la obligación tributaria.

Finalmente, tampoco se puede dejar de advertir que, en los diferentes actos y mecanismos utilizados por el sujeto contribuyente, para eludir e incumplir la obligación tributaria, pueden promover la comisión de distintos ilícitos penales como el lavado de activos, delitos de defraudación de renta de aduanas, entre otros. Por estas razones, la presente investigación centra su interés en el estudio dogmático de la institución jurídica de la “Elusión Tributaria”, y las conductas que forman parte de la misma, como factor determinante para el incumplimiento de la obligación tributaria y para la comisión de ilícitos penales.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

Se tiene los siguientes problemas:

1.2.1 Problema General.

- ¿Por qué la Elusión Tributaria constituye factor determinante en el incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales y derivados?



1.2.2 Problemas Específicos.

- 1°. ¿Cómo se encuentra regulada la Elusión Tributaria en el ordenamiento jurídico peruano?
- 2°. ¿Cuál es el tratamiento jurídico del incumplimiento de la obligación tributaria en el Código Tributario?
- 3°. ¿Cuál es el tratamiento jurídico la comisión de ilícitos penales derivados de la figura jurídica de la Elusión Tributaria?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

Se tiene los siguientes objetivos:

1.3.1. Objetivo General.

- Determinar y evidenciar que la Elusión Tributaria constituye factor determinante en el incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales.

1.3.2. Objetivo Específicos.

- 1°. Conocer la regulación de la Elusión Tributaria en el ordenamiento jurídico peruano.
- 2°. Desarrollar el tratamiento jurídico del incumplimiento de la obligación tributaria en el Código Tributario.
- 3°. Desarrollar el tratamiento jurídico de la comisión de ilícitos penales derivados de la figura jurídica de la Elusión Tributaria.

1.4. HIPÓTESIS DE TRABAJO.

Existen razones de índole personal y jurídica de la investigadora que justifican el estudio dogmático de la Elusión Tributaria como factor determinante para el Incumplimiento de la Obligación Tributaria y la Comisión de Ilícitos Penales.



1.5. CATEGORÍAS DE ESTUDIO.

Ya que nuestro estudio corresponde a una investigación dogmática- jurídica, nuestras categorías de estudio son:

Tabla 1 *Categorías de Estudio*

CATEGORIAS DE ESTUDIO	SUBCATEGORIAS
1° ELUSION TRIBUTARIA	<ul style="list-style-type: none"> - Definición. - Características. - Regulación Jurídica en el Perú. - Diferencia con otras figuras
2° INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	<ul style="list-style-type: none"> - Concepto. - Naturaleza jurídica. - Consecuencias jurídicas
3° ILICITOS PENALES	<ul style="list-style-type: none"> - El delito y sus Elementos. - Delitos derivados de Conductas Elusivas.

1.6. DISEÑO METODOLÓGICO.

Tabla 2 *Diseño Metodológico*

DISEÑO	
ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN	<p>Cualitativo:</p> <p>Teniendo en cuenta que este tipo de enfoque utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afirmar preguntas de investigación en el proceso de interpretación, sus datos se basan principalmente en</p>



situaciones, eventos, personas, interacciones observadas y sus manifestaciones.” (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista , 2014)

Puesto que nuestro estudio no se basará en mediciones estadísticas, sino en el análisis y la argumentación jurídica respecto a la realidad materia de estudio.

Dogmática Pura:

“La dogmática jurídica con evidencia determina el carácter científico-jurídico de la objetividad: la dogmática jurídica o ciencia del Derecho es una ciencia del Derecho positivo” (Hervias)

TIPO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA

Ya que nuestro estudio pretende establecer las razones para realizar un desarrollo dogmático de la Elusión Tributaria como factor determinante para el Incumplimiento de la Obligación Tributaria y la Comisión de Ilícitos Penales.

1.7. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

El presente trabajo de investigación se justifica con el objetivo de alcanzar, ampliar y precisar diversos conocimientos que coadyuven a contrastar a la elusión tributaria como factor determinante en el incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales, encontrando cinco puntos de utilidad en su investigación como son los siguientes:



1.7.1. Conveniencia:

Es conveniente realizar la presente investigación por tratarse de un problema que amerita un interés especial, tratándose de la elusión tributaria, pues existen diversas conductas y mecanismos utilizados por el contribuyente para eludir el pago de tributos que conllevan en realidad al incumplimiento de la obligación tributaria y la comisión de ilícitos penales, de allí el motivo de la investigación que nos ocupa.

1.7.2. Relevancia social:

Es social y jurídicamente relevante e importante, pues dada la imprecisa y dispersa regulación de la figura jurídica de la elusión tributaria, no solo conlleva a su confusión con la economía de opción, evasión tributaria o fraude fiscal, sino que el estudio de las conductas elusivas han conllevado al dosificar parte de las mismas, pues la elusión tributaria realmente comprende el incumplimiento de la obligación tributaria y conlleva a la comisión de ilícitos penales por los mecanismos utilizados para eludir tributos, situación que resulta alarmante pues el Estado se ve imposibilitado de la recaudación fiscal, pero a la vez consciente mecanismos jurídicos para que el contribuyente eluda el pago de tributos a través de la comisión de ilícitos penales, lo que merece un análisis dogmático y jurídico, pues con tales conductas se resquebraja el sistema jurídico, social y económico.

1.7.3. Implicaciones practicas:

Lo que se pretende con la investigación que nos ocupa, consiste en analizar y desarrollar la figura jurídica de la elusión tributaria, a efectos que sea entendida y utilizada correctamente en el ámbito tributario, así como que la administración fiscal cumpla con su rol de recaudación utilizando los instrumentos y apremios correspondientes para que el sujeto contribuyente cumpla con su obligación tributaria y no la eluda a través de conductas contrarias al ordenamiento jurídico que conllevan



a la comisión de ilícitos penales, y de presentarse estos últimos debe remitir las copias necesarias al Ministerio Público o instar la denuncia correspondiente, lo que permitirá la efectiva recaudación fiscal y prevención de ilícitos penales.

1.7.4. Valor teórico:

Asimismo, se pretende establecer la concepción correcta de la elusión tributaria frente a otras figuras jurídicas similares, las conductas elusivas, su regulación jurídica, entre otros aspectos dogmáticos muy importantes, así como se abordará el tratamiento de la obligación tributaria y su incumplimiento, para finalmente ocuparnos de la comisión de ilícitos penales derivados de las conductas elusivas, las que servirán de sustento en la presente investigación.

1.7.5. Utilidad metodológica:

Los resultados de la presente investigación constituirán un aporte significativo para la administración tributaria, estudios contables, estudios jurídicos y para la ciudadanía en general, a partir del estudio realizado, lo que puede conllevar a investigaciones futuras que puedan ampliar el campo de estudio de la elusión tributaria.



CAPITULO II: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. ANTECEDENTES INTERNACIONALES

Antecedente 1°

Guamán, Darío (2013) presentó la tesis titulada: “*Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana*” con la finalidad de optar el título de Abogado en la Universidad Central de Ecuador, y que presenta como conclusión que:

La elusión tributaria es un término escabroso en materia tributaria, es así que no se tiene una definición clara, precisa y uniforme de los diversos tratadistas a nivel global, puesto que existe dificultad en comprender de manera clara cuál es el alcance de ésta, y de otorgar una distinción perfecta que permita distinguirla de otras formas semejantes, con las que se confunde fácilmente, constituyéndose en un tema muy dificultoso en el Derecho Tributario. Esto se logra al conocer los resquicios o puntos débiles de una ley, al momento de su creación. La ejecución de prácticas elusivas tributarias, son realizadas por sujetos que poseen conocimientos legales y económicos sobre las mismas, o por personas jurídicas como compañías y multinacionales, que tienen los recursos económicos para contratar un asesoramiento jurídico tributario adecuado, favoreciéndose de sus estructuras internacionales en varios de los casos por implementar maniobras de ingeniería fiscal. No se puede confundir los términos de elusión tributaria con otro concepto como es la defraudación tributaria.

No se puede confundir los términos elusión tributaria y evasión tributaria, entre sí. Es así que la evasión tributaria entra dentro del contexto de la defraudación tributaria, ya que utiliza la ocultación, simulación, falsedad o engaño para promover una equivocada determinación de las obligaciones tributarias legalmente generadas, constituyendo un quebrantamiento a los presupuestos legales, por la que se recibe una sanción, caracterizado



por el uso de dolo pues se actúa con voluntad y conciencia para no pagar los tributos en detrimento de las finanzas del Estado.

Antecedente 2°

Valenzuela Baraona, (2001) en uno de sus trabajos de investigación denominado “Normas anti elusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en relación al Impuesto a la Renta” concluye lo siguiente:

Existen dos formas de atacar el problema de la elusión. La primera de ellas, que importa una solución más de fondo, es ir directamente a la raíz del problema, es decir, modificar el sistema tributario, eliminando los factores que contribuyen a generar en el contribuyente esa reacción negativa que los lleva o induce a realizar conductas elusivas. Sin embargo, esta solución es más programática que real, puesto que es muy difícil, por no decir imposible, lograr este cambio ajustando el sistema tributario a los ideales propuestos.

Chile no se encuentra en condiciones de comenzar nuevamente a experimentar en busca de la perfección del sistema tributario, no existen los recursos ni las condiciones políticas ni económicas para llevar a la práctica un trasplante de esa magnitud, además hay que considerar que es perfectamente posible que con la creación de un nuevo sistema tributario se presenten nuevos problemas y situaciones que generen nuevamente reacciones en el contribuyente que lo lleven a buscar formas de evitar el impuesto, ya que las características y principios ideales esbozados son sólo eso, ideales teóricos y nada asegura que en la práctica operen correctamente y de la forma que han sido diseñados, de manera que no resulta posible asumir el riesgo de una empresa tan aventurada como es el cambio del sistema tributario, a lo menos en el corto y mediano plazo, debiendo descartar esta solución.

La segunda forma de atacar el problema de la elusión es buscar dentro de las posibilidades existentes la forma más adecuada para su control. En primer lugar, hay que tener presente que la elusión se distingue de otras figuras que tienden al mismo fin, cual es



evitar la carga tributaria, ya que posee un específico campo de acción. En la elusión no importa la violación directa de una norma, ni atenta contra la letra de la ley, ni tampoco trata de simular nada, de manera que en su combate no se puede pretender aplicar sanciones de tipo penal.

2.2. ANTECEDENTES NACIONALES

Antecedente 1°

Rivas, Elías (2017) presenta el trabajo titulado "La Elusión tributaria y su relación con la obligación tributaria en la Asociación de Comerciantes "El Limoncillo", Rímac", cuyo objetivo principal es Determinar de qué manera la elusión tributaria tiene relación con la obligación tributaria en la Asociación de Comerciantes "El Limoncillo", Rímac 2017.

De acuerdo a esta investigación señala que el autor Daniel Echaiz, Moreno quien conceptualiza la Elusión Tributaria de forma idónea la cual nos identificar sus características como economía de opción y fraude a la ley tributaria; Asimismo el Autor Yancaly, quien conceptualiza a la obligación tributaria y las caracteriza como tipos de obligación, Exigibilidad de la obligación Tributaria y Acreedor tributario, cuyas conceptualizaciones han sido idóneos para el desarrollo del proyecto. La misma investigación que tiene como metodología utilizada para llevar a cabo el desarrollo de la investigación es de tipo aplicada, descriptiva correlacional, su diseño es no experimental y transversal, la población está conformada por 63 Comerciantes de la Asociación "El Limoncillo" la cual se consideró una muestra de 16 comerciantes a quienes se les aplicó el instrumento (encuesta) y los resultados obtenidos han sido procesados y sistematizados en el programa estadístico IBM SPSS Statistics versión 24, la cual nos sirvió como base para poder elaborar las recomendaciones, discusiones y conclusiones.

Finalmente se concluye que la Administración Tributaria (SUNAT), debe capacitar a su personal para que puedan realizar visitas al Mercado Asociación de Comerciantes "El



Limoncillo", Rímac, para informar, capacitar y monitorear a los comerciantes sobre los diferentes beneficios que ofrece la Administración tributaria en compensación por el cumplimiento de sus obligaciones, Asimismo incentivarlos informándoles de las diferentes obras de propósito social, publica y personal que se desarrollan gracias a lo recaudado.

Antecedente 2°

Ojanama Alvarado, (2016) en su investigación titulada “El sistema tributario y la elusión tributaria en las empresas comerciales mayoristas de abarrotes en la ciudad de Tingo María – 2015” se ha realizado en la ciudad de Tingo María, ubicada en el distrito de Rupa Rupa, provincia de Leoncio Prado. El propósito es fortalecer la eficacia en la fiscalización de la administración tributaria en la ciudad de Tingo María. Existe un sinnúmero de contribuyentes que practican la elusión tributaria, para evitar el nacimiento de la obligación tributaria o minimizarla, por consecuencia están generando una disminución y esto se ve reflejada en la calidad de servicios que brinda el Estado, en la ciudad de Tingo María. De la operación de las variables de la hipótesis planteada en la investigación está estructurada en cinco (5) capítulos. El primero, aborda el planteamiento del problema, el segundo, presenta los objetivos, el tercero el marco teórico, el cuarto la hipótesis y variables, el quinto aborda el análisis e interpretación de los resultados. El nivel de cultura tributaria en la ciudad de Tingo María, en general es baja, por cuanto manifestaron que no vienen pagando sus impuestos correctamente, utilizando artificios contables como son la reducción de los ingresos y sobreestimación de los gastos; además hacen uso de la elusión, el mismo que afecta la recaudación tributaria en el Perú.

Antecedente 3°

Castro Palma, (2018) El objetivo de la investigación ha sido describir la incidencia de los factores económicos, sociales, culturales y normativo administrativo en la generación de la evasión y elusión por las empresas constructoras de la ciudad de Huaraz. Metodología: La



población ha sido constituido por 107 empresas constructoras, la muestra, por 83. El cuestionario ha estado compuesto por 32 ítems. La prueba de las hipótesis se ha efectuado con el chi cuadrado.

Las conclusiones son: Se ha descrito que los factores económico, social, cultural y normativo-administrativo influyen en la generación de la evasión y elusión tributaria por las empresas constructoras en la ciudad de Huaraz, periodo 2010 – 2013, según la opinión del 62,7% de las mismas empresas constructoras. 2. El factor económico integrada por la afectación de su economía personal, el tamaño de la carga impositiva, la perspectiva de crecimiento de la empresa, la presión tributaria real, legal y psicológica y la preocupación por el pago de impuestos inciden en la evasión y elusión tributaria de las Empresas Constructoras, según la opinión del 63,9%. 3. El factor social influye en la evasión y elusión tributaria de las Empresas Constructoras, según la opinión del 61,4%. 4. El factor cultural incide en la evasión y elusión tributaria de las Empresas Constructoras, según la opinión del 62,7%. 5. El factor normativo-administrativo influye en la evasión y elusión tributaria de las Empresas Constructoras, según la opinión del 63,9%

Antecedente 4°

Fernández Chava, (2017) La presente investigación tuvo como finalidad determinar si la capacidad de la Administración Tributaria influye en la prevención de las prácticas de elusión tributaria en las MYPES del rubro venta de electrodomésticos del Centro Comercial Túpac Amaru II, año 2015. El tipo de investigación es básica. Se utilizó un diseño no experimental, descriptivo y transeccional. La población objetivo en estudio estuvo constituida por 78 contadores y gerentes de las MYPES. Los resultados determinaron que el 65,6% refiere que la capacidad de la Administración Tributaria es poco adecuada y en cuanto a la prevención de las prácticas de elusión tributaria se determinó que es regular en 81,7%, por lo que se deduce que la capacidad de la Administración Tributaria influye en la



prevención de las prácticas de elusión tributaria en las MYPES del rubro venta de electrodomésticos del Centro Comercial Túpac Amaru II, esto , debido a que el p-valor es menor a 0,05, de acuerdo a la aplicación de la Prueba Chi². Se concluye que la Administración Tributaria-SUNAT no demuestra la lucha permanente contra las prácticas de elusión tributaria.

Antecedente 5°

Gastañaga León, (2016) en su Tesis titulada *“La Elusión dentro del Sistema Tributario y la recaudación como Política Fiscal en la Ciudad del Cusco-2015”* para optar por el título profesional de Abogado, se observó, con respecto al tema de sistema jurídico, que los principios rectores del Derecho Tributario son: deber de contribuir, igualdad, capacidad contributiva y legalidad o reserva de ley, esta última entendida, que solo a través de la ley se puede crear, modificar y extinguir los tributos, además que sirven como límite de actuación de la administración tributaria con respecto a sus funciones y a imponer sanciones a los administrados. Con respecto a la elusión, que tiene como antecedente una regulación por más de 100 años en los distintos estados de Europa y parte de América, existen diferencias claras de ésta con la evasión fiscal, siendo considerada la primera como aquellos actos utilizados para disminuir o desgravar los actos económicos a través de la utilización de los negocios anómalos. Es más, en nuestro país como antecedente más remoto está la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario que fue modificado con relación a su carácter elusivo, ahora en la actualidad la Norma XVI del mismo cuerpo normativo tiene un carácter de norma antielusiva general que es cuestionada por infringir el principio de seguridad jurídica, al utilizar terminología que genera confusión e inseguridad con respecto a los alcances conceptuales que tendrían al momento de ser utilizadas por parte de la administración tributaria, siendo necesario por eso su reglamentación de manera urgente antes de ser aplicada. Hay que tener en cuenta que, la reglamentación por parte de la SUNAT



con respecto a la Norma XVI del Código Tributario se viene esperando por más de dos años, desde que se dio la suspensión de ésta; si bien se tiene normas de carácter específico que solucionen casos en temas elusivos, estos no tienen la eficacia para poder combatir todos los supuestos elusivos utilizados por los contribuyentes que afecta directamente en los niveles de recaudación de nuestro país.



CAPITULO III: EL SISTEMA TRIBUTARIO

3.1. NOCIONES PREVIAS.

En primer lugar, el Sistema Tributario peruano es el conjunto ordenado de normas, principios e instituciones que regulan las relaciones procedentes de la aplicación de tributos en el país. Se rige bajo el Decreto Legislativo N° 771, denominado como la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional. (Diario Oficial "El Peruano") También se le denomina Sistema impositivo o de recaudación tributaria y está normado en nuestro país y en todos los países, y su existencia radica principalmente por la necesidad de generar divisas que permitan atender las necesidades de la población en servicios, bienes, obras sociales, educación, salud, vivienda, etc.

La Constitución Política del Perú (1993), indica que el Estado es el poder político organizado en tres niveles de gobierno: nacional, regional y local, y cada uno de ellos agrupa diferentes unidades ejecutoras o productoras de bienes y servicios públicos cuyos costos operativos deben ser financiados con tributos. En ese sentido, el amparo legal existe, y son las autoridades quienes establecen los parámetros y regulan los montos a recaudar, teniendo en cuenta las necesidades a cubrir con estas recaudaciones; incluso es determinante para aprobar el presupuesto anual en todos los sectores.

Por su parte, García Rada (2000), señala que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos. Como se puede entender, el sistema El sistema tributario responde a consideraciones bien pensadas, que permite establecer las normas y los procedimientos para la recaudación, partiendo del principio de obligatoriedad, en tanto todos somos pasivos de ser agentes tributarios, en virtud a nuestros ingresos y como producto de



las ganancias logradas: otro aspecto a tener en cuenta es la capacidad económica del sujeto pasivo, de forma que los impuestos o tributos deben ser calculados sobre el principio de proporcionalidad y progresividad, en tanto que los que menos ingresos tienen, sus obligaciones sean mínimas, y que los que poseen ingresos superiores, puedan tributar más. Este principio promueve la justicia en la obligación de pagar impuestos, evitando la elusión o evasión, de esta forma el Estado garantiza la protección de la economía nacional, el uso adecuado de los ingresos alcanzados y la distribución de los recursos para mejorar el nivel de vida de la población.

3.2. CONCEPTO

En nuestro país el problema del sistema tributario ha sido debatido como en otros en el sentido de cómo estructurar uno, que haga compatible las necesidades estatales con los derechos de los ciudadanos contribuyentes, de este modo se han establecido a través del tiempo lo que se ha denominado un sistema tributario. Para tener certeza si se existe un sistema tributario o no, en primer lugar se tendría que definir al mismo, además de confrontar las definiciones con aquello que se denomina “sistema” dentro del ordenamiento jurídico o doctrina nacional.

Para empezar, el filósofo argentino Mario Bunge señala que sistema es “un objeto complejo cuyas partes o componentes se relacionan con al menos algún otro componente” (2007, pág. 196), en esta definición Bunge estima que cualquier sistema es un complejo de objetos, mientras que, para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define en su primera acepción como “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí” (Española) Y en una segunda acepción como “conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”.

Ahora bien, Aníbal Torres Vásquez nos dice “el sistema es un conjunto de elementos ordenados con criterio de unidad (...). En todo sistema hay una pluralidad de elementos, un



orden entre ellos y una unidad resultante: la totalidad organizada conforme a ciertas reglas. Hay orden cuando los entes constitutivos están en relación con el todo y también en relación de coherencia entre sí” (2008, págs. 257-258)

Para Juan Martín Queralt “un sistema tributario es un conjunto sistematizado y coherente de tributos que atendiendo a postulados de los principios constitucionales contribuye alcanzar un nivel suficiente de ingresos con los que satisfacer las necesidades públicas, sirviendo como esencial instrumento de política económica” (pág. 280)

Ahora bien, en el ámbito estrictamente jurídico Ciarlo y San Martín dicen que “Un sistema tributario es un sistema de derecho, un conjunto de normas jurídicas que se integran en el ordenamiento jurídico global, y forman parte de él, y se aplican mediante procedimientos y relaciones jurídicas”. Un sistema tributario es un conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos, insertas en el ordenamiento jurídico general” (Ciarlo & San Martín).

En la doctrina nacional Pedro Flores Polo señala que sistema tributario es el “conjunto de principios y/o reglas que rigen en un país, en relación con los tributos” (pág. 203), por lo que “el sistema tributario peruano será, entonces, el conjunto de principios y reglas dictados por el Estado, para creación y aplicación de los tributos en el Perú” (Derecho Financiero y Tributario Peruano, 1986).



Ilustración 1 Sistema Tributario



En suma; en un concepto propio de la autora, el sistema tributario podría decirse que es el conjunto coherente de tributos establecidos en determinado país pero no existe una racionalidad a priori sino que esta racionalidad que le da la categoría de sistema es un concepto de la doctrina y no una propiedad intrínseca del sistema, es una característica resultante y no una condición.

3.3. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

Según la Constitución de 1993, el Estado es el poder político organizado en tres niveles de Gobierno: Nacional, Regional y Local, y cada uno de ellos agrupa diferentes unidades ejecutoras o productoras de bienes y servicios públicos cuyos costos operativos deben ser financiados con tributos.

Una evaluación del Sistema Tributario, debe partir por la norma de mayor jerarquía que contiene los principios que rigen a los tributos: en nuestro caso la Constitución Política del Perú. En ese sentido, es destacable la labor del Tribunal Constitucional, órgano jurisdiccional que viene pronunciándose reiteradamente respecto a los principios tributarios que la constitución peruana contempla, acogiendo la teoría de los principios constitucionales implícitos. En efecto, a través de la Sentencia recaída en el Expediente 0033-2004-AI/TC¹

¹ Este Tribunal Constitucional ha precisado, en la STC N.º 2727-2002-AA/TC, refiriéndose al principio de no confiscatoriedad de los tributos, que éste: “[...] se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74º de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente.

A lo dicho debe agregarse que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre el derecho de propiedad y los límites de la potestad tributaria. Así, el respeto a las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional supondrá, en igual medida, que se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social, tal como se ha declarado en la STC N.º 008-2003-AI/TC al sostener, dentro del contexto que revisten las libertades provisionales que garantizan el régimen económico de la Carta Magna, que: “[...] nuestra Constitución reconoce a la propiedad no sólo como un derecho subjetivo (derecho individual), sino también como una



(Acción de inconstitucionalidad , 2014) se reconoce que aun cuando el texto constitucional no se refiere expresamente al principio de capacidad contributiva, se trata de un principio constitucional de carácter implícito cuya presencia se deduce del principio de igualdad.

3.4. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Teniendo en cuenta las definiciones previas hechas anteriormente en la propia definición del sistema tributario se puede deducir fácilmente que el Sistema Tributario peruano es el conjunto ordenado de normas, principios e instituciones que regulan las relaciones procedentes de la aplicación de tributos en el país. No obstante, debe tomarse en cuenta que este sistema se rige en la actualidad bajo el Decreto Legislativo N° 771 (Diario Oficial "El Peruano")

3.5. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL

El sistema tributario peruano presenta un conjunto de características que apuntan hacia su debilidad fiscal y cuestionan la capacidad de las políticas tributarias en términos de redistribución de ingresos y equidad.

En primer lugar, el Perú tiene una carga tributaria de nivel medio en el contexto latinoamericano, pero baja en relación al resto de regiones y de las necesidades básicas del país, lo que refleja una importante evasión, falta de capacidad de la administración tributaria y un muy bajo grado de gobernabilidad.

Segundo, tiene una fuerte dependencia de los impuestos indirectos y un limitado menú de impuestos al capital y a la renta, lo que eleva su inestabilidad y vulnerabilidad ante los ciclos económicos y crisis externas.

garantía institucional (reconocimiento de su función social),. Se trata, en efecto, de un 'instituto' constitucionalmente garantizado".



Finalmente, el limitado impacto que poseen los programas sociales no permite contrarrestar las ineficiencias y los efectos negativos del sistema tributario sobre la distribución de ingresos ocasionando un sistema débil en varios extremos.

3.6. CARACTERÍSTICAS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO IDEAL

El maestro argentino Villegas (2002, pág. 688), buscando la mejor descripción de las características que podrían representar un sistema ideal eficaz logro precisar algunos recaudos de los que, según él, podrían considerarse un sistema tributario ideal:

3.6.1. Justicia y equidad.

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

3.6.2. Estabilidad.

Es necesario que el sistema tributario sea estable, procurando que sus elementos puedan mantenerse a lo largo del tiempo a pesar de las alteraciones en la ordenación de los objetivos sociales, como por ejemplo por la existencia de cambios de gobierno.

La estabilidad en el sistema tributario puede entenderse como aquella permanencia de las normas en un tiempo relativamente largo, en donde las modificaciones que se introduzcan sean mínimas o necesarias para que éste funcione mejor, sea óptimo o vaya eliminando distorsiones. Dicho de otro modo, la estabilidad es una característica inherente del valor seguridad jurídica que el Derecho debe observar.

3.6.3. Neutralidad.

El sistema de tributos, analizado en su conjunto debe ser neutral desde un punto de vista económico, de tal manera que no se debe dañar sino promover la eficacia de la



economía y su crecimiento, introduciendo en sus mecanismos las menores deformaciones posibles. Los tributos carentes de neutralidad son denominados “distorsivos”. Ello no debe impedir, sin embargo, que los tributos puedan ser utilizados como instrumentos de política económica y coyuntural.

Los tributos que conforman el sistema tributario deben evitar en lo posible causar distorsiones en la economía y otros efectos como el ingreso a la informalidad, contrabando, prácticas elusivas o restricción del consumo u otras consecuencias análogas que alteren de modo sustancial la economía, aunque se debe remarcar que los tributos siempre tienen incidencia en la economía, por lo que se entiende que sus consecuencias deben ser mínimas y no modifiquen de manera sustancial la economía.

3.6.4. Suficiencia.

Implica que con su rendimiento se deberían poder solventar las funciones y los servicios públicos necesarios para que de esa manera se logre cubrir el mínimo de necesidades públicas que la población requiere por parte del Estado.

Esta característica implica que no pueden existir tributos que pretendan una sobre recaudación por parte del Estado, el Estado no pretende obtener superávits a costa de deteriorar la capacidad contributiva de todos sus ciudadanos, sino que debe gravarlos en lo que sea necesario para sostener el funcionamiento regular y eficiente del Estado.

3.6.5. Elasticidad.

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

En otras palabras, las tasas de los tributos ser incrementadas en lugar de crear nuevos tributos “extraordinarios” o “especiales” por razones de necesidad del presupuesto público.



3.6.6. Simplicidad.

Señala que los tributos deben ser comprensibles y sencillos de aplicar, tanto por parte de la Administración como la determinación y aplicación por parte de los contribuyentes.

Los sistemas tributarios han de contener tributos de determinación lo más sencilla posible, ello ocurrió por ejemplo en nuestro país a través de la simplificación de los tributos que tenían una complicada determinación a tal punto que las declaraciones manuales y de deducciones de difícil determinación con el tiempo han ido pasando a la simplificación y las declaraciones telemáticas, sin duda un avance en la simplificación virtual.

3.6.7. Certeza.

Se entiende que el anterior recaudo solamente se logra si el sistema está compuesto de normas precisas y claras, lo cual requiere que dichos dispositivos sean instrumentados mediante el empleo de una correcta técnica jurídica. Son altamente perniciosas las contradicciones, reenvíos e incoherencias con el resto del ordenamiento.

Ahora bien, este no resulta ser el único rasgo característico, pues otro rasgo de la seguridad jurídica es la certidumbre de saber cómo se determinará un tributo a pagar y cómo verificará la administración tributaria el tributo pagado y cuáles serán las consecuencias, para ello se requiere que exista claridad en el conjunto de normas emitidas, que éstas sean manifiestamente evidentes, claridad, y que no se presten a interpretaciones ambiguas o a confusión.



3.7. ESTRUCTURA

3.7.1. Tributos que constituyen ingresos del Gobierno Nacional.

Se trata del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Derechos Arancelarios y Régimen Único Simplificado. También constituyen recursos del Gobierno Nacional las tasas que cobra por los servicios administrativos que presta.

3.7.2. Tributos que constituyen ingresos de los Gobiernos Regionales.

De conformidad con el art. 74° de la Constitución los Gobiernos Regionales pueden crear contribuciones y tasas. Se trata de ingresos tributarios para los Gobiernos Regionales que no están contemplados en el D. Leg. N° 771.

3.7.3. Tributos que constituyen ingresos de los Gobiernos Locales.

El D. Leg. N° 771, establece que estos tributos se encuentran normados por la ley de Tributación Municipal que fue aprobada posteriormente por el D. Leg. N° 776, vigente desde 1994.

3.7.4. Contribuciones que constituyen ingresos para otras reparticiones públicas diferentes del Gobierno Nacional y Local.

Se trata de las contribuciones de seguridad social que financian el sistema de salud administrado por ESSALUD, el sistema público de pensiones, administrado por la Oficina de Normalización Previsional – ONP; la contribución al servicio nacional de adiestramiento técnico industrial – SENATI y la contribución al servicio nacional de capacitación para la industria de la construcción (León, 2008)



3.8. ELEMENTOS

Ahora bien, es importante considerar que el Sistema Tributario peruano cuenta con 3 elementos principales, que sirven de columna para su funcionamiento eficiente, siendo éstas:

3.8.1. La Política Tributaria.

La página virtual Eco Finanzas (2010) lo define así: “La política tributaria es el conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efecto de financiar la actividad del Estado, expresión utilizada en macroeconomía, a nivel de los agregados económicos y monetarios”. En otras palabras, se entiende que son aquellos lineamientos que dirigen el sistema tributario. Está diseñada por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

La Política Tributaria tiene como objetivo fundamental obtener los recursos necesarios para financiar el gasto que involucra las funciones del Estado como la Administración Pública, la legislación a cargo del Congreso, la Administración de Justicia a cargo del Poder Judicial, la dotación de Infraestructura básica para el desarrollo productivo, la defensa nacional, el orden interno, la educación, y los programas de ayuda social. (Roca, 2005)

La Política Tributaria es parte de la política fiscal, es decir, parte de la política pública. Una política pública se presenta bajo la forma de un programa de acción gubernamental en un sector de la sociedad o en un espacio geográfico, en el que se articulan el Estado y la sociedad civil. El Estado participa de manera activa en la denominada Política Tributaria, a diferencia de lo que sucede con otras como, por ejemplo, la política monetaria. (Salas Bravo, Felicitas, 2010)



Ilustración 2 La Política Tributaria

La Política Tributaria da lugar al sistema tributario que es el conjunto de normas legales que crean los tributos; y a la Administración Tributaria encargada de recaudar los tributos y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En el caso del Perú, la Administración Tributaria constituida por la SUNAT, los MUNICIPIOS y otras entidades cobran tasas por los servicios que prestan.

Respecto a la política tributaria, el especialista informa que debe basarse en tres impuestos:

A. Renta.

El impuesto sobre la renta es un impuesto que grava los ingresos de las personas, empresas, u otras entidades legales. Las rentas de fuente peruana afectas al impuesto están divididas en cinco categorías, además existe un tratamiento especial para las rentas percibidas de fuente extranjera.

- a) **Primera categoría**, las rentas reales (en efectivo o en especie) del arrendamiento o sub - arrendamiento, el valor de las mejoras, provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles.



- b) *Segunda categoría*, intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llave y otros.
- c) *Tercera categoría*, en general, las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios.
- d) *Cuarta categoría*, las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio.
- e) *Quinta categoría*, las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

B. IGV.

Es el Impuesto General a las Ventas. Éste grava: la venta de bienes inmuebles, los contratos de construcción y la primera venta vinculada con los constructores de los inmuebles de estos contratos, la prestación o utilización de servicios y la importación de bienes.

C. ISC

El Impuesto Selectivo al consumo más conocido por ISC, es un tributo de Perú que trata de gravar el uso o consumo específico, es decir, es un impuesto sobre la primera venta de determinados bienes o servicios cuya producción se haya realizado en Perú, así como la importación de los mismos de productos que no son considerados de primera necesidad.

3.8.2. Las normas tributarias.

Las normas tributarias son el conjunto de leyes y reglamentos que regulan las obligaciones de personas y empresas para con el estado por medio de impuestos. La Política tributaria se implementa a través de las normas tributarias. Comprende el Código Tributario.



El sistema tributario nacional peruano tiene una estructura básica, estándar a nivel internacional, y está orientado por:



Ilustración 3 T.U.O de las Normas Tributarias

3.8.3. La administración tributaria.

A la administración tributaria actual la constituyen los órganos del Estado encargados para poder aplicar la política tributaria. A nivel nacional, es ejercida por la Superintendencia Nacional de Administración Aduanas y de Administración Tributaria.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, de acuerdo a su Ley de creación N.º 24829, Ley General aprobada por Decreto Legislativo N.º 501 y la Ley 29816 de Fortalecimiento de la SUNAT, es un organismo técnico especializado, adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa que, en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo N.º 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13.º de la Ley N.º 27658, ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad.



3.9. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Entendiéndose que el sistema tributario posee un sinfín de acepciones a las cuales diversos autores aun no llegan a concretizar una sola conceptualización, más aún dentro del Sistema Tributario peruano, al ser este considerado por muchos autores como pobre e incipiente gracias a las características que presenta. Es a su vez fuente principal de estudio, toda vez que resulta de importancia el incluir como base y principio de estudio la figura del Sistema Tributario y con mayor razón si está enmarcado en la realidad nacional. Esto debido al tipo de estudio y las categorías mencionadas previamente son de gran utilidad como marco introductorio en el estudio de la Elusión Tributaria. Ya que, sin ella resultaría ambiguo y disperso su estudio al no saber a qué rama del derecho se centra su estudio en particular.



CAPITULO IV: TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO

4.1. TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN SEGÚN DAVID RICARDO

Según David Ricardo (1871) “el problema principal de la economía política, consiste en determinar las leyes que regulan la distribución entre los propietarios de la tierra, los del capital necesario para cultivarla y los trabajadores que la cultivan”. Para este autor el principal problema que regía en su época era la distribución de la riqueza, puesto que era evidente el enriquecimiento de unos y el empobrecimiento de otros, a veces en el mismo tiempo.

Se desprende entonces que esta distribución no era equitativa, porque fueron las minorías las que se enriquecían mucho más rápido, en contraposición a las personas o poblaciones que vivían en la pobreza, o estaban en franco descenso de sus riquezas, empobreciéndose día a día. Es evidente que esta realidad aún se observa en las sociedades, principalmente en las que el capital económico o financiero privilegia la forma de gobernar en desmedro de una economía social.

4.2. TEORÍA DE LA DISUASIÓN SEGÚN ALLINGHAM Y SADMO

Siempre se ha pensado que bastaba que el ciudadano tuviese temor a que los detecten y sancione para que estuviera convencido que era mejor pagar los tributos. Esta forma de pensar se llama la “Teoría de la Disuasión” (WALR, 2012, pág. 1)

De lo señalado anteriormente, se entiende que en la teoría de la disuasión el pago del impuesto es resultado de una decisión económica racional: los individuos estarán dispuestos a pagar tanto perciban que el beneficio del incumplimiento sea inferior al costo probable de penalización que tuviera que incurrir en caso de ser descubierto. (p. 2)

De acuerdo a dicha teoría, que resulta ser muy usada por las administraciones tributarias para una persona adversa al riesgo, la disposición a pagar impuestos será mayor cuanto mayor sea la probabilidad que la administración tributaria descubra y



sancione a los evasores y mayor sea la penalidad que se aplique a los evasores de la obligación tributaria.

El fin o propósito de esta teoría es el pago del impuesto ya que viene a ser el resultado de una decisión económica racional: “los individuos estarán dispuestos a pagar en tanto perciban que el beneficio de evasión sea inferior al costo probable de penalización que tuviera que incurrir en caso de ser descubierto” (p. 4)

4.3. TEORÍA DE EHEBERG

Eheberg expresa que “el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial” (Ackerman, 1993). El deber que tiene una persona para tributar constituye, para este autor, un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular, en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general.

Para Eheberg la relación jurídico-tributario se justifica porque existe una subordinación implícita, de forma que todos los ciudadanos son parte de un estado al cual contribuyen en su desarrollo. El derecho del estado de exigir el pago de contribuciones destinadas a cubrir el gasto público tiene su origen en la soberanía de que ostentan aquellos que representan el poder público. Es por esta razón, y muchas más, que las autoridades son elegidas por el pueblo, y tienen para sí las decisiones que ayuden a vivir en tranquilidad.

Por su parte la doctrina postula que la obligación de tributar no está necesariamente vinculada al logro de beneficios, a buscar que los ciudadanos vivan tranquilos en un estado beneficiario, pues su fundamento jurídico se encuentra simplemente en la relación de sujeción, es decir, Toda persona que es considerado como un ciudadano tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos, sin tomar en cuenta las acciones del estado, el destino de las contribuciones y si representan un beneficio para el contribuyente o no.



El último fundamento jurídico del tributo es, precisamente que no necesita ningún fundamento jurídico para justificar su existencia. (Díaz, 2014). Ello porque es una obligación y un deber inherente como parte de una sociedad, que le brinda todo para convivir adecuadamente. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, de esta misma forma y tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, es posible considerar un axioma el aporte que cada ciudadano debe aportar a la comunidad sus contribuciones económicas en función a sus ingresos y a las exigencias tributarias, cuando así lo exige el bien general.

León Duguit, citado por Rodríguez Lobato, señala que “la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado” (pág. 98), Es decir, es una obligación por el mismo hecho de ser parte de la coexistencia en sociedad, de estar sujeto a las normas legales de un estado, por lo tanto, la contribución tributaria no está ligada a percibir ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

4.4. TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL.

Según Andreozzi “el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del estado” (pág. 99), de forma que las recaudaciones alcanzadas por la tributación ha de retornar a todos los individuos a través de la concreción de actividades concretas que satisfagan sus necesidades. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales dividen dos clases: físicas y espirituales.



En su concepto, las necesidades físicas del hombre son: Alimentos, vestido, habitación y, en general, todas aquellas que son indispensables para subsistir, mientras que las necesidades espirituales están vinculadas con la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal. Pero existe una vinculación inherente entre las primeras necesidades con estas últimas, porque la satisfacción de las necesidades físicas, contribuyen a mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona,

Dice Andreozzi, que la sociedad se tiene que satisfacer, al igual que el hombre, en las necesidades individuales, debe buscar las formas más especiales para subsistir, para satisfacer sus necesidades particulares, luego de ello pueda elevarse espiritualmente, todo ello se puede lograr gracias a la recaudación de los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos. Haciendo un símil, las necesidades de la sociedad son parecidas a las del hombre, de cada uno de los ciudadanos, pero viéndolos como una integralidad a todos los individuos; de esta manera las necesidades físicas de una sociedad están vinculados con el alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos, etc., mientras que la sociedad también poseen necesidades espirituales, en gran magnitud como escuelas, universidades, museos, campos deportivos, conciertos, etc.

Como se puede notar, los individuos somos parte integrante de una sociedad, nuestras acciones contribuyen a mejorar nuestra forma de vida, por ello el nivel de compromiso con las obligaciones tributarias, que permitan una buena recaudación, contribuirá e impactará en ellos mismo, porque las obras públicas serán diversas y de calidad. La contribución está ligada a la satisfacción de la necesidad de una sociedad.

4.5. TEORÍA DEL SEGURO

Para esta teoría, “los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares” (García



Rada, 2000). En este contexto, las contribuciones deben ser utilizadas para darles seguridad a los individuos, seguridad para su patrimonio, para la convivencia diaria y para una vida digna. Por ello, la sociedad vela por todos sus ciudadanos, y estos recíprocamente confían en sus autoridades.

En ese marco no se puede concebir, por ejemplo, que las normas legales muchas veces se concentren en atender a las personas que han cometido delitos en desmedro de los ciudadanos o de la sociedad misma, se invierte mucho las recaudaciones en atender a estos individuos, en ese sentido, la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección. Pero ello no es así, porque la inversión en seguridad no es suficiente, frente a los casos de corrupción cuando se realizan obras de gran envergadura.

Sobre esta idea, Flores Zavala señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del estado es garantizar a cada uno el respeto de sus propiedades, (se agregaría que también a la vida), por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima por esta garantía. En resumen, todo contribuyente cumple con su obligación solo y en tanto se le otorgue seguridad personal y de su patrimonio, cuando ello no existe, entonces el deber de contribuir se reduce a una obligación punitiva.

4.6. CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS Y CATEGORÍAS DE LOS TRIBUTOS

4.6.1. Características jurídicas de los tributos

Dentro de las características tratables de los tributos, encontramos las siguientes:

A. Es una prestación debida y obligatoria, por ser de mandato de ley.

Esta característica se debe al hecho de ser coactiva en virtud del poder impuesto por el Estado. Asimismo, se configura como una prestación de dar,



constituyéndose en el objeto de una obligación *ex lege*, por lo que la obligación tributaria, en tal virtud, es una prestación debida y obligatoria, por tanto, coactiva en virtud de una ley, surgiendo independientemente de la voluntad del contribuyente.

B. La prestación es generalmente pecuniaria o monetaria.

Esto quiere decir que el objeto de esta prestación es de dar una suma de dinero, cabe indicar que aun cuando puede disponerse su pago también en especie u otros medios, en la actualidad está generalizada la idea del tributo en dinero. Por esta característica se ha hecho normal aceptar que se utilice el término de prestación tributaria.

C. El tributo tiene como finalidad propia la generación de ingresos.

El tributo tiene como fin el de proveer de ingresos al estado o entes públicos para el cumplimiento de sus propios fines: la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas esenciales. En general, la cobertura o sostenimiento del gasto público.

D. El tributo es una prestación derivada de la realización de un supuesto hecho.

Su cumplimiento es exigido por el Estado como consecuencia o derivada de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber u obligación de contribuir o tributar; hay que precisar que la obligación tributaria, cuyo objeto es la prestación pecuniaria bajo la denominación de tributo, nace a la configuración del supuesto de hecho previsto en la ley.

4.6.2. Categorías de los tributos.

Los tributos (Código Tributario) se dividen en:



A. Impuestos.

La palabra impuesto proviene del verbo imponer, que significa poner encima. Por lo tanto, el impuesto es un aporte obligado.

El impuesto es un tributo cuya obligación no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Un impuesto no se origina porque el contribuyente reciba un servicio directo por parte del Estado, sino en un hecho independiente, como es la necesidad de que quienes conforman la sociedad aporten al sostenimiento del Estado para que cumpla con sus fines.

B. Contribuciones.

Es el tributo cuya obligación es generada para la realización de obras públicas o actividades estatales en beneficio de un determinado grupo de contribuyentes. El dinero recaudado va a un fondo que sirve para hacer las obras o brindar servicios del que se benefician sólo los que aportaron o sus familiares. Por ejemplo, las aportaciones a ESSALUD o al Sistema Nacional de Pensiones.

C. Tasas.

Es el tributo cuya obligación es generada para la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado para el contribuyente. Entre otras tasas, tenemos los arbitrios municipales, los derechos y las licencias.

- a. **Arbitrios:** son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público, como por ejemplo, el arbitrio municipal de limpieza pública, parques y jardines.
- b. **Derechos:** son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos, como por ejemplo, el pago para obtener una partida de nacimiento.



- c. **Licencias:** son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control y fiscalización. Por ejemplo, para abrir una bodega, se debe pagar dichos derechos al municipio para que le otorguen la licencia de funcionamiento.



CAPITULO V: ELUSIÓN TRIBUTARIA

5.1. CONCEPTO

Con el objetivo de ser lo más precisos posible, resulta indispensable acudir al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (Española, s.f.) el cual señala que elusión proviene del latín “*Elusio*”, que a su vez viene de la palabra “*Eludere*” que significa esquivar. Ahora la palabra elusión importa la acción y el efecto de eludir; y eludir es un verbo transitivo que significa huir de una dificultad, un compromiso, una obligación, esquivarlos (lo que nos conduce a su sentido etimológico) o salir de ellos con excusas o artificios.

Según, García (2017), la elusión fiscal consiste en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal, sobre todo en relación con hechos imposables que gravan actos o negocios jurídicos y en lo referente a la utilización de los mismos. La elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad de negocio, pero con plena observancia de las normas positivas impositivas al menos en su aspecto formal.

Por su parte, Fernando Zuzunaga del Pino, citando el consenso llegado en las Jornadas Latinoamericanas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, indica que “la elusión tributaria procura el “evitamiento de un hecho imponible a través de una figura anómala que no vulnera en forma directa la regla jurídica, pero que sí vulnera los principios y valores de un sistema tributario” (Liu Arevalo, R., Sotelo Castañeda, E., & Zuzunaga del Pino, 2012). La elusión vulnera los derechos que toda sociedad o estado tiene para recaudar las obligaciones tributarias de todos sus ciudadanos que son contribuyentes, sin que ello implique un dolo o un delito jurídico.



Teniendo en cuenta las ideas anteriores, se entiende por elusión al medio que utiliza una persona contribuyente para evitar el pago de sus obligaciones impositivas o tributarias (impuestos o tributos), generando al erario nacional disminución en la recaudación anual; para lograr su objetivo utilizan distintas estrategias o formas de proceder, que atentan contra los principios y valores del sistema tributario y generando un ambiente de impunidad y libertad mal aplicada.

Por otro lado, se debate aún sobre la licitud o ilicitud de la elusión tributaria; existen aún discusiones en nuestra doctrina, muchas contrapuestas, otras veces parcializadas, pero ambas con sustentos válidos, pero que no terminan de definir las como tales. Ahora bien, esta estrategia de emplear medios lícitos para evitar o reducir el pago del tributo, puede adoptar uno de dos caminos: la economía de opción (o elusión lícita) y el fraude a la ley (o elusión ilícita).

5.2. NATURALEZA (Narciso Amoros, 1970)

El problema de determinar la naturaleza jurídica de la elusión en cierta medida ya se encuentra zanjado pues, ya se conceptualizó como un procedimiento jurídico que repulsa al impuesto por parte del contribuyente, sin embargo, no existe una opinión unánime en la materia.

En primer lugar, para calificar como jurídica la naturaleza de la elusión, hay que ir a las formas que ésta adopta para lograr su objetivo, y sin duda que ellas son jurídicas. Para llegar a los efectos pretendidos por la elusión se usan por ejemplo, contratos que pueden ser típicos o atípicos; y no porque éstos últimos no se encuentren regulados en la ley pierden su carácter jurídico; también puede, en ciertos casos, utilizar o valerse de la interpretación de la ley tributaria para repeler el impuesto, lo que nuevamente nos lleva al campo netamente jurídico. Otro mecanismo muy utilizado es el uso de las distintas formas sociales que existen, lo que sin duda alguna nos pone en el ámbito de lo jurídico.



Así las cosas; aun cuando el concepto de elusión, y los instrumentos de que se vale para cumplir con sus fines son dos cosas distintas; ellos nos dan una luz muy importante acerca de la naturaleza de la elusión.

Un segundo punto a considerar está dado por los efectos que produce la elusión; y como lo hemos dicho anteriormente y analizaremos más adelante; ellos dicen relación con no generar hechos impositivos o bien generarlos pero en la menor medida posible y siendo éste el hecho impositivo, un concepto jurídico, resulta lógico pensar que la institución que tiene como efecto evitarlo sea también de naturaleza jurídica.

Un tercer argumento se encuentra dado por el hecho de que todos los fenómenos económicos que se producen como consecuencia de un impuesto; entre ellos los procedimientos económicos de repulsa; parten del supuesto de la aceptación del impuesto, como ocurre por ejemplo con la traslación del tributo, en que éste se acepta y genera en toda su magnitud, pero por las fuerzas del mercado lo termina pagando otro contribuyente. En cambio, en la elusión esto no se produce jamás ya que nunca existe la aceptación del impuesto por parte del contribuyente, es más, teóricamente la elusión plantea un rechazo total al impuesto de manera que ni siquiera se genera. Por lo tanto, rechazando la posibilidad de incluir a la elusión dentro de los fenómenos económicos de repulsa, forzoso es concluir que su naturaleza es jurídica.

Por último existe una teoría que se puede calificar como ecléctica ya que no responde a ninguno de los dos patrones dados anteriormente. Esta postura la sostiene Narciso Amorós (pág. 529) quien señala “que después de reflexionar sobre estas materias, admito que la elusión posee una naturaleza extrajurídica.” Se trataría de un fenómeno real de dimensión exclusivamente social y, por lo tanto, sin que sea de naturaleza económica o jurídica. Explica su posición señalando que todas las reacciones del contribuyente ante el impuesto parten del hecho jurídico de la percusión del mismo sobre alguna persona.



Mientras esta percusión no se produce resulta aventurado hablar de resistencia del contribuyente, a lo más en la elusión podríamos hablar de resistencia de personas que se encuentran amenazadas por el impuesto, pero sobre las cuales aún no se descarga legalmente éste, ni lo hará. Resulta interesante la visión propuesta, por el contenido sociológico que le agrega al concepto; pero aun así, parece que la elusión es un fenómeno jurídico y el hecho de que ella se produzca antes de que el impuesto sea percutido, no impide que sea calificada como un medio jurídico por las razones antes expuestas.

5.3. CARACTERÍSTICAS

Las características que posee la elusión son consecuencia directa de su naturaleza jurídica, ya que ellas resultan de una puntualización sistemática de las razones anteriormente expuestas para calificar a la elusión como un procedimiento jurídico (Narciso Amoros, 1970). Las características son:

5.3.1. Es un medio de resistencia a priori:

Esta característica nace de la relación que posee el concepto de elusión con el de hecho gravado, y de los efectos de aquella sobre éste. Así, decimos que es a priori porque la elusión se produce antes de que el hecho gravado se genere y, por lo tanto, antes de que el impuesto sea percutido legalmente.

Se debe tomar en cuenta que para que haya elusión es necesario que la persona que la práctica no haya sido tocada legalmente por el tributo. Por el contrario, si ya nació el hecho gravado y el impuesto fue percutido, significa que ya existe una obligación tributaria perfecta y existirá un sujeto pasivo determinado, el cual si no cumple con dicha obligación en ningún caso estará en situación de elusión, sino que en evasión.

Esta característica cobra una gran importancia puesto que permite distinguir o crear una línea divisoria entre la elusión y la evasión. En este sentido será el



nacimiento del hecho gravado lo que nos dará la pauta para calificar a una situación de elusión o bien de evasión.

5.3.2. Es esencialmente una noción negativa.

Como ya se había señalado al tratar el concepto de la elusión, ésta tiene una caracterización esencialmente negativa ya que consiste en que el hecho imponible no se produzca y, desde este punto de vista, es sin duda un concepto negativo. Esto no quiere decir que no existan supuestos de elusión en que la resistencia se manifieste por conductas activas por parte del contribuyente, ya que son dos cosas distintas el efecto que sería la elusión y los medios o instrumentos utilizados para llegar a este fin. No obstante esto, el desarrollo de la actividad positiva debe ser contraria y negativa al nacimiento del impuesto.

5.3.3. La elusión como procedimiento jurídico exige una interpretación literal de las leyes tributarias.

Si la elusión no respetara la interpretación literal de las normas tributarias, se reducirían al mínimo los supuestos en que se aplique el concepto. Sólo una interpretación literal de la ley permite aumentar las hipótesis de elusión. La naturaleza del concepto de elusión; en el sentido de que la interpretación es un elemento que ayuda a calificar como jurídica a la elusión, más aún si ella debe ceñirse a las normas, haciendo una interpretación lo más literal y jurídica posible, dejando de lado cualquier otra consideración que por muy válida que sea distorsionaría el concepto de elusión llevándolo al campo netamente económico.



5.4. EFECTOS

Los efectos de la elusión podríamos dividirlos en dos, uno que se denomina principal y otro que se denomina consecuencial. A su vez, los efectos principales pueden ser de dos clases: sustancial y supletorio.

El “efecto principal sustancial” se encuentra dado por el fin último de la elusión; que consiste en evitar o abstenerse de generar hechos gravados pero sin dejar de obtener el resultado pretendido originalmente. Así, lo que se persigue es realizar una conducta que normalmente hace nacer en el pasivo del sujeto una obligación tributaria, pero de tal forma, que sin violar las normas establecidas ella se concrete sin generar el tributo. De esta forma, se podría decir que se esquiva, se elude el hecho gravado pero nunca se le toca evitando su nacimiento y por ende su consecuencia, que es la obligación tributaria.

De lo anterior expuesto resulta que son dos los elementos esenciales que configuran un hecho imponible:

- a) El hecho gravado es una conducta típica en el sentido de que está descrita por la ley, siendo ésta la única fuente del Derecho capaz de crear hechos gravados. Así, la potestad tributaria sólo puede manifestarse por medio de normas legales, lo que resulta ser consecuencia directa del principio constitucional de legalidad.
- b) La realización de este presupuesto o conducta se encuentra esencialmente ligada a la producción de una consecuencia jurídica de suma importancia, cual es el nacimiento de la obligación tributaria, que a su vez importa un vínculo jurídico por el cual una persona llamada contribuyente se coloca en la situación de dar una prestación de tipo patrimonial; por regla general consistente en una suma de dinero; en favor del Estado.



Como no siempre es posible encontrar fórmulas que permitan realizar conductas sin caer dentro del presupuesto contemplado en la ley como hecho típico, es que ha debido también considerarse como efecto de la elusión ya no sólo el evitar totalmente el impuesto, sino que además el lograr disminuirlo lo más posible. Esto es lo llamado también “Efecto principal supletorio” el cual se produce de la misma forma, es decir, buscando fórmulas que lleven a un objetivo deseado pero generando menos hechos gravados de los que originalmente la conducta generaría. Así, el que el contribuyente conscientemente desarrolle conductas que generen menos presupuestos tipificados por la ley como hechos imposables, también debe considerarse como efecto de la elusión ya que de otro modo estas maniobras quedarían en el aire, sin poder ser calificadas de ninguna manera permitiendo que por esta vía se fuguen cantidades no despreciables de recursos.

Estos son los efectos principales de la elusión, efectos que sin duda deben calificarse como jurídicos. Sin embargo, es posible observar ciertos efectos económicos que no son queridos directamente por la elusión, sino que son “consecuenciales” a ella y están dados por la merma en la recaudación fiscal final que se obtiene, ya que resulta evidente que si los contribuyentes empiezan a generar hechos gravados en menor cantidad va a tener un efecto en la recaudación total que se obtenga, la que será menor a la esperada. De aquí resulta el por qué algunos autores consideran a la elusión como un medio económico de resistencia al impuesto, dándole a este efecto; que para nosotros es consecuencial; el carácter de principal.

5.5. DISTINCIÓN DE CONCEPTOS AFINES

5.5.1. Fraude a la ley.

El fraude de ley es un problema estudiado originalmente por la doctrina del Derecho civil, pero con el tiempo se ha ido extendiendo su estudio, abarcando a otras ramas o



disciplinas del Derecho, incluyendo la tributaria. La doctrina civilista española define al fraude de ley como “Uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, y él o los que se han amparado en otra norma con distinta finalidad” (José Miguel Martínez; Carrasco Pignatelli).

En cuanto a la naturaleza del fraude de ley sin duda alguna que es una institución netamente jurídica. Se trata de servirse del Derecho, de manera que valiéndose de normas particulares se dejan de aplicar otras que demanda el ordenamiento jurídico. De esta forma, el fraude de ley no tiene consideraciones económicas de ninguna especie, es un medio jurídico que se vale del Derecho para conseguir su fin, que es obtener un tratamiento favorable en materia tributaria a través de una aplicación inadecuada del ordenamiento y en contra de su pretendida finalidad.

Para que exista fraude de ley es necesario que la figura cumpla con los siguientes requisitos:

A. Subjetivo:

Consiste en la intención de lograr una menor carga tributaria. Debe existir voluntad en el sentido de evitar que se aplique la norma tributaria que gravaría el resultado querido.

B. Objetivo:

Dice relación con los medios que se han usado para la realización del fraude. Es necesario que se utilicen formas jurídicas inadecuadas para obtener directamente el resultado que pretenden los contribuyentes. No es necesario que se utilicen formas complicadas o artificiosas, ni que exista abuso, como lo exige la doctrina y legislación alemana, basta con el empleo de medios jurídicos de suerte que, como consecuencia de dos o más operaciones normales, se consiga



indirectamente lo que se podría haber obtenido con una sola y de forma más directa.

C. Causal.

Establece la unión de los dos requisitos anteriores, en el sentido de que la intención de obtener una menor tributación se logre mediante el empleo de formas jurídicas inadecuadas. Así debe existir una relación causa - efecto directa entre la intención y los medios usados. A contrario sensu, no existirá fraude de ley si el ahorro del tributo se obtiene a través de un procedimiento consagrado por el legislador u obtenido por azar.

Por su parte la evasión se diferencia del fraude de ley en que en éste lo que se intenta es sustituir la aplicación de una norma por otra para ahorrar o no pagar los tributos, en cambio, en la evasión hay un incumplimiento flagrante de las normas lo que nos lleva al campo de las infracciones tributarias, permitiendo calificarla como un comportamiento ilegal, que por lo tanto, debe ser sancionado.

5.5.2. Economía de opción.

Este término no es muy conocido dentro de nuestra doctrina, en la cual se prefiere hablar de planificación tributaria, pero para los efectos de este trabajo se tratará como sinónimos. La economía de opción o planificación tributaria es definida por Soledad Recabarren (1993) como “La acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva.”

La economía de opción tiene por fin procurar un ahorro tributario pero sin atentar contra norma alguna, es más, el contribuyente elige la forma de actuar de acuerdo a lo que la propia ley le permite no existiendo defraudación; ni actuaciones



artificiosas; ni maquinaciones jurídicas, por lo tanto, se debe concluir que se trata de un mecanismo perfectamente lícito e incluso, amparado por la propia legislación.

Se diferencia con la elusión en que ésta se refiere y relaciona exclusivamente con el hecho gravado, en cambio, en la economía de opción se elige una entre varias alternativas que pueden decir relación con el hecho gravado, pero no es privativa de éste ya que también se puede referir a otros elementos del tributo como la base imponible; las exenciones; los hechos no constitutivos de renta; etcétera.

En este sentido la economía de opción es más amplia que la elusión. Parece discutible considerar a la economía de opción como un medio de resistencia al impuesto por parte del contribuyente, ya que no se ve en ella la intención de obtener un beneficio más allá de los otorgados por la propia legislación sino que precisamente lo contrario, la idea que pretende es obtener el máximo de beneficio pero dentro de una normalidad consagrada por la ley.

5.5.3. Evasión

Al hablar de evasión inmediatamente nos debemos situar en el campo de lo ilícito, muy relacionado con las infracciones tributarias, siendo aquella una especie de éstas. La evasión supone una violación culpable de una norma con el objetivo de pagar menos tributos, o sencillamente no pagar.

No existe un concepto universalmente aceptado por la doctrina acerca de lo que se entiende por evasión, de manera que cada autor tiene su propia idea de lo que es este fenómeno poniendo énfasis en distintos aspectos. Así, Moreno quien cita al profesor Rubén Celis (Moreno) define a la evasión como “La burla intencionada y maliciosa de la ley por el contribuyente para liberarse de todo o parte de la carga tributaria.” Otro concepto es el que nos presenta el profesor Dumay Peña también citado por Moreno quien define a la evasión como “Un fenómeno en virtud del cual



se elude el pago del tributo sin satisfacerse el impuesto y sustrayendo al fisco la entrada correspondiente” (Moreno).

Con respecto a su naturaleza, si bien tampoco existe unanimidad para calificarla de jurídica, nosotros la consideramos así ya que en la realización de las distintas conductas de evasión se tienen en cuenta formas jurídicas, lo que consecuentemente lleva a pensar que ésta es la naturaleza de la evasión. De esta manera, la justificación de su naturaleza jurídica viene dada porque en la mayoría de los casos se usan formas jurídicas para llevar a cabo el quebrantamiento de la norma tributaria.

La evasión a diferencia de la elusión es un procedimiento a posteriori, ya que opera luego de que la obligación tributaria ha nacido, ya se generó un hecho gravado que dio como resultado el nacimiento de la obligación, en otras palabras, el impuesto ya ha sido percutado, existiendo un sujeto pasivo determinado, el cual deja de cumplir con su obligación de pagar ya sea utilizando maniobras artificiosas para violar la norma o simplemente dejando de cumplir con su mandato.

5.5.4. Simulación:

La simulación es una institución de Derecho privado que con el tiempo ha ido abarcando otras ramas del Derecho llegando al Derecho público y por supuesto al tributario.

Se define por la doctrina como “una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y por acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que en realidad no existe, o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.” (Narciso Amoros, págs. 542-545) De acuerdo a esta definición, estamos en presencia de simulación cuando se emite una voluntad que no coincide con la voluntad real de las partes siendo éste un proceso consciente



entre ellas, y que llevado al campo tributario tiene un fin específico cual es evitar el pago del tributo o bien disminuir su gravamen.

La simulación presenta diversos matices que es necesario explicar brevemente para comprender como opera en materia tributaria. En primer lugar cabe señalar que ella puede ser lícita o ilícita.

Es lícita cuando las partes no persiguen el perjuicio de terceros, es decir, no hay dolo ni objetivos inmorales, por ejemplo cuando se trata de ocultar un acto jurídico que se realiza con fines piadosos evitando la publicidad. Pero también existe un tipo de simulación ilícita que es aquella que persigue el perjuicio de terceros, o bien la violación de la ley.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta es que la simulación puede ser relativa o absoluta. Es relativa cuando las partes han querido celebrar un acto jurídico distinto, total o parcialmente del manifestado ya sea en cuanto a su naturaleza, a su contenido o a las partes que en él intervienen. Por otro lado, es absoluta cuando las partes celebran un acto jurídico que es ficticio en su totalidad, es decir, ellas en su fuero interno no han querido celebrar acto o negocio jurídico alguno.

La simulación se diferencia de los demás medios de resistencia al impuesto en que ella supone siempre la existencia de dos voluntades, una declarada y otra real; en cambio en la elusión, fraude de ley y evasión, la voluntad real coincide con la declarada, no hay intención de engañar a nadie mediante el ocultamiento de la voluntad y son otras las formas que se utilizan para evadir el impuesto.

5.5.5. Abuso del derecho

Nuevamente se está ante un abuso que no es propio del Derecho tributario sino que del Derecho privado que; al igual que la simulación; se ha ido abriendo camino en las distintas ramas del Derecho y por supuesto ha alcanzado al Derecho público.



Existe abuso del derecho cuando un derecho subjetivo se ejerce dolosa o culpablemente, esto es, con malicia o con falta de diligencia. Se reconoce que el abuso del derecho, hoy por hoy, tiene cabida tanto en el Derecho privado como en el Derecho público y, por lo tanto, es posible imaginar situaciones de abuso del derecho en materia tributaria.

Esta figura es un medio jurídico ya que el mecanismo que utiliza es precisamente el sobrepasar los límites normales del ejercicio del derecho; usa al derecho más allá de lo que la norma permite y desde esta perspectiva, no puede sino ser un medio jurídico.

En materia tributaria esta teoría no tiene un tratamiento sistemático y no se ha aplicado esta doctrina, lo que no significa que no tenga aplicación y que en algún momento llegue un caso de abuso del derecho a dichas instancias, puesto que esta institución sería una herramienta muy eficaz para impugnar evasiones que se estimen indebidas.

5.6. FORMAS DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Efectos de lograr un mayor entendimiento respecto a esta figura, la autora ha logrado encontrar dos formas muy particulares con los cuales ataca la elusión tributaria en nuestro país, siendo estos a su vez merecedores de prácticas particulares, las cuales se pretende abordar en las siguientes líneas.

5.6.1. Manejo propio de la situación jurídica

A. Entidad legal separada.

Sin cambiar de país de residencia, una persona puede evitar legalmente impuestos creando una entidad legal que puede ser una empresa o una fundación a la cual ceda sus propiedades (por ejemplo propiedad intelectual o derechos de imagen).

Esta entidad legal puede establecerse en un paraíso fiscal. Las ganancias del



individuo van a parar directamente a esta entidad legal. Si esos activos se transfieren posteriormente al individuo, este tendrá que tributar por ellos.

Algunas multinacionales, como Ikea o Starbucks, usan también un mecanismo parecido cuando crean una filial donde depositan sus derechos de marca, en un país como puede ser Holanda donde esos derechos apenas tributan. Luego aplican internacionalmente en los precios de sus productos un porcentaje por dichos derechos de marca, lo que deja esa parte de sus ingresos prácticamente libre de tributación.

B. Manipulación de precios de transferencia.

El fraude en precios de transferencia se produce cuando dos partes (comprador y vendedor) relacionadas entre sí comercian a precios destinados a manipular los mercados o engañar a las autoridades tributarias. Por ejemplo, una empresa puede tener una filial en el país productor (A) que le venda el producto muy barato a otra filial que tenga establecida en un paraíso fiscal (B) y esta luego lo revenda mucho más caro a una filial en el país destino (C). De ese modo tanto A como C registran muy pocos beneficios, que se concentran en B, donde la tributación por ellos es muy baja.

Estos esquemas, que funcionan en todos los continentes, son especialmente dañinos en regiones pobres. Se calcula que un 60% de la fuga de capital de África tiene origen en este tipo de prácticas. (Grondona) En general la fuga de capital del mundo subdesarrollado se estima en diez veces el valor de la ayuda que recibe y el doble de la deuda a la que tiene que hacer frente.



5.6.2. Aprovechamiento legal

A. País de residencia (paraísos fiscales)

Una empresa puede eludir impuestos estableciendo su sede fiscal o una empresa filial en un paraíso fiscal (sociedad offshore).

Personas individuales también pueden evitar impuestos mudando su residencia a un país con baja tributación o a un paraíso fiscal, como Mónaco o Andorra, o volviéndose una persona sin residencia fija. Es necesario que el cambio de residencia de esa persona sea real, si permanece en su país de origen la mayor parte del año podrá ser objeto de sanción tributaria.

B. Imprecisión legal.

La imprecisión de algunos conceptos tributarios puede influir en el cálculo de impuestos. Por ejemplo la distinción entre “gastos personales” y “gastos empresariales” es una preocupación constante para contribuyentes y agencias tributarias. En general, cualquier concepto de la ley tributaria no definido con precisión es una fuente potencial de elusión fiscal.

5.7. TRATAMIENTO NORMATIVO ACTUAL DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ

La elusión tributaria se encontraba regulada en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera algo imprecisa; sin embargo, el 12 de julio del 2014 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley N° 30230 que suspende la aplicación de la normatividad sobre elusión tributaria hasta la promulgación de una nueva norma que regule una serie de aspectos. A su vez es menester señalar que, desde inicios del 2014, apreciamos en las noticias el anuncio del Gobierno respecto a que, en conjunto con la SUNAT, estaban preparando una completa reglamentación en relación a la elusión



tributaria; sin embargo, a la fecha recién hay ligeros alcances de su próximo debate por parte del congreso quien pretende crear además una ley para control de fusiones empresariales. (2019)²

Ahora bien, Gobierno publicó el día 7 de mayo del 2019, el Decreto Supremo N° 145-2019-EF que establece los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma Antielusiva General, contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Según alcances previos, uno de los primeros motivos por los cuales en el 2014 se suspendió la aplicación de esta norma antielusiva, fue regular la facultad discrecional que podría tener la Sunat y afectar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Sin embargo, el reglamento de la norma antielusiva, que empezó a regir desde el 8 de mayo del 2019, agrava la sensación de mayor discrecionalidad y de inseguridad para el contribuyente,

Gracias a esta norma, la fiscalización que realizará la Sunat en los casos de elusión deberá contar con un informe del auditor que sustente la posibilidad de elusión de tributos desde el 2012, en donde se pueden aplicar los plazos de prescripción. No obstante, el contribuyente será informado del inicio de un caso de elusión al final del procedimiento, por lo que las posibilidades de revertir las conclusiones, serían escasas o nulas, además que el contribuyente solo podrá exponer su justificación, por única vez, cuando el informe se remita al comité revisor, restringiendo sus derechos.

² A LA ESPERA DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA XVI

Congreso debate el jueves si hay cambios en la ley antielusiva (...) Entre los cambios aprobados por la Comisión de Constitución –que serán discutidos– se establece modificar la segunda disposición complementaria del decreto legislativo que le iba a permitir a la Sunat aplicar la norma antielusiva en procedimientos de fiscalización que revisen actos, hechos o situaciones de las empresas (planeamientos tributarios) desde julio del 2012.

Según lo que establece el dictamen del Congreso, en vez de que sea retroactiva, la Norma XVI se aplicará una vez se apruebe un decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) que establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro de aplicación de la norma antielusiva.



Por otro lado, también se señaló que en la práctica, el contribuyente ya no podrá acceder a la rebaja de 95% de las multas, que en otras fiscalizaciones permiten aceptar las conclusiones de la fiscalización antes de que venza el plazo del requerimiento.

Además, otro aspecto que debía regularse en el reglamento, a pedido de los empresarios, es qué se considera un hecho artificioso o impropio. Sin embargo, agregó se introduce como elemento la evaluación “el resultado de la operación” calificada como elusiva³, pero no se precisa a que resultado se refiere, a uno tributario, económico o financiero o a todos ellos, dejando nuevamente abierta una ventana de escape frente a la elusión.

5.8. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL: LOS PARAÍOS FISCALES

El término “paraíso fiscal” proviene de la traducción no literal del término en inglés *tax haven*, vigente en el derecho anglosajón y que significa refugio fiscal, aludiendo a la búsqueda de un puerto de desembarque por las embarcaciones navegantes en altamar.

Bajo esa misma línea, se establece un símil por el que se afirma que el hombre de negocios se compara al marino que busca un refugio, atraviesa el océano de las legislaciones fiscales y sus tempestades, que son los controles y las imposiciones sobre los signos externos de riqueza, para después descansar en los paraísos fiscales, que es el

³ b) Modifícanse los artículos 6 y 9 del Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF de acuerdo a los siguientes textos:

“Artículo 6. Del Resultado del Requerimiento

Es el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, incluido aquellos referidos a la aplicación de la norma anti-elusiva general.

Asimismo, este documento se utiliza para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario:

a) El Sujeto Fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador a estas.

b) Se aplica o no la norma anti-elusiva general considerando para tal efecto, la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario”.



puerto. Todos los marinos saben que cada puerto tiene sus especialidades. Igual ocurre con los paraísos fiscales en todos los aspectos (Chambost, 1982)

La legislación tributaria peruana reúne la regulación sobre las rentas personales y empresariales en un solo instrumento normativo que es la Ley de Impuesto a la Renta, dispositivo complementado a su vez por un Reglamento. En el Perú la definición de paraíso fiscal puede apreciarse en el Decreto Supremo N.º 045-2001-EF (REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA), que incorpora el Capítulo XVI al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, denominado “De los países o territorios de baja o nula imposición”. Como podemos observar, el ordenamiento peruano se refiere a los paraísos fiscales bajo el nomen de países o territorios de baja o nula imposición y es por ello que dentro de la Ley de Impuesto a la Renta o su Reglamento no se encuentre ninguna referencia al término paraíso fiscal.

Dentro del Capítulo XVI del Reglamento, encontraremos únicamente dos artículos: el artículo 86⁴ que es la pieza clave para identificar a los paraísos fiscales y el artículo 87⁵ que explica la definición de la tasa efectiva a propósito de uno de las técnicas adoptadas para la identificación de los paraísos.

En cuanto a la técnica de identificación de paraísos fiscales, la normatividad del Impuesto a la Renta en el Perú ha adoptado una solución mixta ya que utiliza

⁴ Artículo 86°.- DEFINICIÓN DE PAÍS O TERRITORIO DE BAJA O NULA IMPOSICIÓN

Se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en el Anexo del presente reglamento. Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de conformidad con el Régimen General del Impuesto, y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características: a) Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo. b) Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes. c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio. d) Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia.

⁵ Artículo 87°.- DEFINICIÓN DE TASA EFECTIVA

Para efecto de lo dispuesto en el artículo anterior, se entiende por tasa efectiva al ratio que resulte de dividir el monto total del impuesto calculado entre la renta imponible, multiplicado por cien (100) y sin considerar decimales.



indiscriminadamente ambas opciones normativas, de acuerdo a los términos descritos se concluye que:

(i) Por un lado, establece una definición genérica basada en la tasa efectiva de imposición que a su vez se remite a la propia imposición doméstica y la verificación de ciertos requisitos, y

(ii) Por otro lado, establece un listado no taxativo que enumera a los países o territorios que serán considerados, si previa revisión de la tasa efectiva, como paraísos fiscales.

(iii) Adicionalmente, se cuenta también con una cláusula de liberación de la calificación como paraíso fiscal basada en un intercambio de información tributaria

De este modo, se contará con medios alternativos para calificar a los paraísos fiscales ya que ante un supuesto en que una jurisdicción que no llegue a subsumirse en los supuestos establecidos por la definición genérica, pero que se encuentre incluida en el listado, será calificada como paraíso fiscal; así como, si una jurisdicción no se encuentra incluida en el listado, pero se subsume a los criterios establecidos por la definición, será igualmente calificada como un paraíso fiscal. Dicho resultado se encontrará sujeto a que no exista un intercambio de información tributaria, que como se verá en líneas subsiguientes, dejará sin efecto la calificación de paraíso.

5.8.1. Listado de paraísos fiscales

El Anexo⁶ al que se refiere la parte inicial del artículo 86° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es el que contiene un listado de cuarenta y cuatro países que son calificados como lugares de baja o nula imposición; en cuyo caso, aun cuando en algún momento por alguna modificación legislativa de alguno de dichos países

⁶ Anexo modificado por el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 340-2018-EF, publicado el 30.12.2018, vigente desde el 1.1.2019.



dejen de cumplir con los requisitos en el Reglamento, en la medida que estén dentro del listado, serán calificados como “lugares de baja o nula imposición”. Tenemos a los siguientes:

1. Anguila
2. Antigua y Barbuda
3. Aruba
4. Bailía de Jersey
5. Barbados
6. Belice
7. Bermudas
8. Curazao
9. Estado Independiente de Samo
10. Federación de San Cristóbal y Nieves
11. Gibraltar
12. Granada
13. Guam
14. Guernsey
15. Isla de Man
16. Islas Caimán
17. Islas Cook
18. Islas Monserrat
19. Islas Turcas y Caicos
20. Islas Vírgenes Británicas
21. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
22. Labuán



23. Mancomunidad de Dominica
24. Mancomunidad de las Bahamas
25. Niue
26. Principado de Andorra
27. Principado de Liechtenstein
28. Principado de Mónaco
29. Región Administrativa Especial de Hong Kong
30. Reino de Bahréin
31. Reino de Tonga
32. República de Chipre
33. República de las Islas Marshall
34. República de Liberia
35. República de Maldivas
36. República de Nauru
37. República de Panamá
38. Republica de Seychelles
39. Republica de Trinidad y Tobago
40. República de Vanuatu
41. Sint Maarten
42. San Vicente y las Granadinas
43. Samoa Americana
44. Santa Lucía



CAPITULO VI: INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

6.1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

6.1.1. Conceptualización

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. (Diario Oficial "El Peruano")

En ese sentido, las personas, ciudadanos que generan ingresos por efectos de sus empresas, honorarios profesionales o técnicos, negocios micro, medio o grande, están obligados por ley a contribuir con el Estado a través de los aportes establecidos como impuestos o tributos.

La obligación tributaria surge de la necesidad del pago de un tributo por parte del contribuyente que lo impone el estado a través de sus entidades recaudadoras e incluye aspectos formales como emitir facturas o llevar un registro de la contabilidad. Todas las personas naturales o jurídicas que tengan rentas que declarar tienen la obligación de cumplir como contribuyentes en el plazo establecido de acuerdo al cronograma de pagos de obligaciones tributarias emitido por la SUNAT, su vencimiento es de acuerdo a su último dígito del RUC del contribuyente. (Giraldo Jara, 2011).

Desde el momento que una persona se formaliza y hace empresa, o brinda servicios profesionales, inmediatamente están sujetos a contribuir con el estado, a través de sus obligaciones tributarias, reguladas por los entes recaudadores, que en el Perú lo representa por la SUNAT. Una obligación jurídica está asociada a los deberes jurídico-tributarios de toda sociedad. En la obligación tributaria se puede establecer una relación directa entre el obligado tributario (ciudadano natural o



jurídico), que es quien debe pagar el impuesto, y la Administración (entidad recaudadora: SUNAT), que es quien lo recauda.

6.1.2. Fundamento de la Obligación Tributaria

El fundamento de la obligación tributaria tiene el carácter de obligaciones *ex-lege*, en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho o fenómeno que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto. Pero la razón de fondo es el gasto público, traducible en los servicios que el estado presta a sus ciudadanos.

Para Zavala (1998) el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el Estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medios económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.

6.1.3. Elementos de la Obligación Tributaria (Actualícese)

La obligación tributaria es una relación jurídica en la que un contribuyente está obligado con el Estado, al pago de sumas de dinero de carácter obligatorio por la realización de alguna actividad que el Estado considera está gravada; dicha obligación está compuesta por tres elementos principales:

A. Sujeto Activo.

Es el ente que cuenta con la facultad de establecer la obligación tributaria, exigir el pago a los contribuyentes y además es quien tiene la titularidad para administrar los recursos recaudados. En el caso del Perú el sujeto Activo es el Estado.



B. Sujeto Pasivo.

Son todas aquellas personas naturales o jurídicas obligadas al pago de tributos a favor del sujeto activo. El sujeto pasivo se obliga también al cumplimiento de obligaciones formales y accesorias que han sido previamente definidas por el derecho tributario.

C. Hecho Gravado o Hecho Generador.

Son las diferentes conductas humanas, que de acuerdo a lo establecido por la Ley, dan nacimiento a la obligación de pagar un tributo. Es importante mencionar que las normas que califiquen una actividad como gravable, deben ser realizadas de manera general, abstracta e impersonal, con destino a toda la población del territorio colombiano y con condiciones claras según sea el caso.

6.1.4. Obligación Tributaria y Relación Jurídica Tributaria

Frecuentemente se denomina en forma indistinta relación y obligación tributaria, como si se tratase de nociones iguales, pero algunos autores han venido insistiendo en diferenciar, por razones científicas y prácticas los conceptos de relación y obligación. En efecto, sin entrar a hacer un análisis de relaciones públicas y privadas, conviene hacer notar que relación tributaria es en realidad proceso de constatación de los elementos para llegar a una situación tributaria dada, mientras obligación tributaria, como lo quiere Narciso Amorós: “seria la concreción y delimitación del contenido de la situación pero sólo de la de deber, es decir de la situación del sujeto pasivo que obliga a un nuevo concepto: el de liquidación, que significa el reconocimiento formal y oficial de la obligación tributaria de dar”. (Narciso Amoros, pág. 43).

Es evidente que lo que se trata es de distinguir y establecer qué es la relación tributaria, que no es otra cosa que una verificación de los elementos de una



determinada situación jurídica; en tanto que la obligación tributaria es la delimitación de la situación del sujeto pasivo de deber, que se puede manifestar en una obligación principal, de dar o en obligaciones adicionales de hacer o soportar. Resulta que obligación y relación están estrechamente unidas al punto que la segunda es la terminación de la primera, pero ambas pueden ser identificadas. La importancia de destacar la relación tributaria, es contar con procedimientos y métodos de elaboración de la norma tributaria; y ser a la vez verificación de los elementos de la obligación.

Con este criterio podemos llegar a ciertas conclusiones, que han sido magníficamente aclaradas por el profesor Narciso Amorós, cuando deja establecido que la relación jurídico tributaria es anterior a la determinación de la situación tributaria, mientras que la obligación tributaria es esencialmente de dar, y representa la terminación normal de las relaciones tributarias, pero señalando a la vez que junto a la obligación tributaria principal de dar pueden existir otras complementarias o secundarias para concluir indicando que la situación tributaria es el presupuesto de la obligación tributaria específica. (Narciso Amorós, pág. 241)

Lo que no convenimos con el destacado profesor es la afirmación que las obligaciones típicas de dar son posteriores a las de hacer, por cuanto, algunas obligaciones accesorias son previas a las de dar, tal es el caso de la declaración que debe formular todo contribuyente denunciando el hecho imponible del que se deriva la obligación de dar.

6.2. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En la literatura teórica existen 2 corrientes que abordan el problema del incumplimiento tributario: El neoclásico y el conductual.



El enfoque neoclásico se centra esencialmente en la racionalidad económica para explicar el comportamiento tributario de los contribuyentes; por otro lado, el enfoque conductual se apoya en conceptos provenientes de disciplinas como la psicología y la sociología.

Acerca del comportamiento tributario, es el sesgo que existe hacia el problema de las personas naturales. En este sentido, se observa una clara desatención en el desarrollo teórico dirigido a comprender el comportamiento tributario, desde el punto de vista de las personas jurídicas. Pese a estas limitaciones, el avance teórico existente puede ser tomado como un marco referencial para abordar el problema a nivel corporativo.

6.2.1. Factores del incumplimiento de la Obligación tributaria

A estos se les denomina como la omisión del ingreso de las obligaciones tributarias que correspondan ser abonadas por el deudor tributario en un periodo de tiempo. Y de estas se desprenden las siguientes (Universidad Catolica de los Angeles, 2016):

A. Sociológico

El contribuyente para su motivación de aceptar los impuestos debe comprender que el sistema tributario es equitativo en otras palabras justo, es decir que perciben un trato justo entre las normas y las instituciones. Los contribuyentes que noten que reciben un trato injusto, tendrán una actitud opuesta y de resistencia al pago de impuestos.

B. Sociales

La condición de aceptar el sistema tributario, estará en función a los servicios de calidad que brinde el Estado y en la medida que sean necesarios y oportunos. Asimismo, está relacionado con la atención amable, oportuna y eficiente por el pago del impuesto que realiza.



C. Organizativos

La conciencia del tributar, está condicionada por el modo en que los contribuyentes notan el funcionamiento de las entidades recaudadoras, pudiendo influir de manera negativa al cumplimiento la complejidad de las normas, la utilización de un lenguaje poco comprensible para el ciudadano y las dificultades de los contribuyentes para entender el funcionamiento de la Administración Tributaria.

D. Legales

Básicamente es el de un justo sistema tributario de aplicación masiva el cual contribuya a facilitar la recaudación, por el establecimiento de tasas justas y moderadas. En ese sentido, la complejidad de un sistema puede generar una desigualdad de oportunidades por la información con que cuentan los contribuyentes, ya que los contribuyentes mejor informados estarán en una mejor capacidad para cumplir con sus obligaciones, otros deberán gastar en asesorías externas y los de bajos recursos incumplirán con su obligación.

E. Económicos

Si un contribuyente no acepta los impuestos, es decir el no pagarlos, igual continúa utilizando los servicios del estado, y cuando sea descubierta, su situación económica se verá perjudicada, ya que se tendrá que realizar las regularizaciones del pago o más aún una sanción.

6.2.2. Efectos del incumplimiento de la Obligación tributaria

Con respecto a las consecuencias del incumplimiento de la obligación Tributaria, De la Roca (2005) indica lo siguiente:

- El incumplimiento tributario invalida las propiedades de neutralidad económica de las estructuras, provocando una asignación ineficiente de recursos.



- En cuanto al estado, afecta negativamente a sus cuentas fiscales impidiendo que el gobierno pueda alcanzar sus objetivos.
- En relación a los Contribuyentes y al conjunto de la sociedad, se incrementa los costos de cumplimiento, la profusión en los requisitos solicitados y la necesidad de proporcionar información más detallada a la Administración Tributaria.
- En relación a la Administración Tributaria, se incrementan los costos relacionados con el control fiscal.

Para efectos de organización, la autora señala dos efectos que son consecuencia del incumplimiento de la Obligación Tributaria y estos son:

A. Infracciones

Las infracciones tributarias derivan de hechos realizados por comisión u omisión contrarios a los intereses tributarios del Estado y que causan lesiones de menor gravedad a dichos intereses y, aun siendo dolosos en algunos casos son excluidos por la ley penal de la categoría de los delitos, y comprendidos en la de las contravenciones. (Giorgetti, 1967)

B. Delitos

Los delitos tributarios son acciones comisivas realizadas con dolo, que por su gravedad y por las consecuencias que acarrearán o por los peligros que determinan en el ordenamiento jurídico y en el orden social son considerados como tales por la ley tributaria⁷ (El Peruano)

⁷ **LEY PENAL TRIBUTARIA - Artículo 1.-** "El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa." - (*) Artículo sustituido por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31-12-98, Decreto Legislativo N° 813 dado el 19.04.1996, promulgado el 19.04.1996 y publicado el 20.04.1996.



CAPITULO VII: ILÍCITOS PENALES DERIVADOS DE LAS CONDUCTAS ELUSIVAS.

7.1. NOCIONES PREVIAS

Es bien sabido que la ilicitud es la contradicción al Derecho. La expresión “ilicitud” implica la existencia de algo no permitido *-quod non licet-* o contrario a lo jurídico. Es aquello que no es permitido, ni legal ni moralmente y por lo mismo se contradice con el derecho o la legalidad. La ilicitud se da en todos los campos de la Ley; pues en todos pueden darse infracciones o delitos. En cada campo del Derecho, la ilicitud trae aparejados distintos efectos. Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el Derecho, y siendo el Derecho el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado punir a los responsables de esa contradicción. Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la Ley que haya llevado a cabo el responsable.

Un acto “Ilícito” es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente sinónimo de “ilegal”, sin embargo, lo “ilegal” es contrario a “la ley”, mientras que lo “Ilícito” lo asumimos con una etimología similar, lo que asumimos con un significado de antijurídico haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no sólo sus leyes, sino también sus principios fundamentales y normatividad en general. (Universidad San Martín de Porres, 2012). Se definen los actos ilícitos como las acciones voluntarios de las personas, que son los que se efectúan con discernimiento intención y libertad, pero que son contrarios a lo dispuesto por las normas jurídicas, y por lo tanto son sancionables.

Con el propósito de establecer la diferencia entre los dos tipos de responsabilidades aludidos se proponen éstas:



- En el Derecho Civil, la pena o sanción busca la reparación del daño, busca el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el Derecho Penal, el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.
- En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son ilícitos. Por el contrario, en el Derecho Penal sólo se establece la responsabilidad subjetiva, cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.
- En la responsabilidad penal el daño que el Derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima.
- En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél, parte de la colectividad. La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patronos, representantes, etc. Esta ha sido considerada por algunos autores como la diferencia esencial o más saliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

Ahora bien, denominamos ilícitos tributarios a aquellos incumplimientos o violaciones de la Ley que regula las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes. Lauro Altamirano Jacome (1968) define el ilícito tributario como



“(...) aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la Ley tributaria (...)”.

El ilícito tributario es toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Es la infracción tributaria; es decir, la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. Los ilícitos tributarios pueden ser: Formales y materiales, y sancionados con pena restrictiva de la libertad.

El ilícito tributario tiene relación con las obligaciones materiales; es decir, son las normas sustanciales relativas al nacimiento y extensión de la obligación tributaria, su objeto, fuente, causa, hecho generador, elemento temporal y sujetos de la obligación jurídica tributaria. Se caracteriza por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley.

El ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad, es materia de la nueva rama jurídica del derecho penal, conocido como derecho tributario. El derecho tributario penal, regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre que este incumplimiento traiga aparejado el dolo o la culpa, la antijuridicidad y tipicidad por parte del contribuyente. En el tema “delito tributario” de este trabajo de tesis, se desarrolla la parte de las infracciones tributarias que son sancionadas con pena restrictiva de la libertad *-entiéndase para el caso peruano como pena privativa de la libertad-*.

Los ilícitos tributarios se clasifican en:

- Ilícitos formales.
- Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.
- Ilícitos materiales.
- Ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad.



Ilícito, es algo no permitido legal o moralmente; según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (Española, s.f.), mientras que (Cabanellas de Torres), en su diccionario Jurídico, lo conceptualiza como lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o a la buenas costumbres, y es sinónimo de ilegal.

En palabras de Kelsen (pág. 123), acto ilícito es la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, la conducta contraria a la prohibida por dicha norma.

Dentro de un estado de derecho, Altamirano sostiene que es lógico pensar que no todos los sujetos obligados en la relación tributaria, cumplen voluntariamente en tiempo y forma con los deberes formales y materiales impuestos por la ley tributaria; ello hace que adquiera particular relevancia, en materia tributaria, la violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los administrados, integrando el vasto sector denominado “ilícito tributario”, que ha sido definido como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria (pág. 11).

7.2. LOS NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS

7.2.1. Negocio indirecto

En el negocio indirecto, el móvil interno de las partes desnaturaliza la causa-fin del contrato celebrado. Aunque se destaque el componente subjetivo que caracteriza al negocio en oposición a la causa típica exteriorizada, la adecuación de dicha motivación a la causa típica del negocio que mejor se le corresponda, permite establecer una reconducción de esta figura en la simulación relativa.

Las partes en un negocio indirecto utilizan un tipo medio para alcanzar una finalidad ajena al mismo, por lo que si dicha voluntad efectiva se adecua a la de un



negocio en particular, corresponda relevarse la causa típica de este último a efectos fiscales.

Sin embargo, como expresión constante de la evolución de la autonomía privada en la proliferación de figuras atípicas receptando renovadas operaciones económicas, puede ocurrir que dicha atipicidad sitúe al negocio en una zona de no gravamen o de aminoración del mismo. En cada caso corresponde indagar el sentido en que es utilizado el negocio indirecto, si como maniobra elusoria o respondiendo a un efectivo interés negocial que el marco predispuesto de figuras típicas no atiende en su cabalidad. En tal sentido, resulta trascendente en cuanto negocio anómalo, verificar si a través del negocio indirecto se crea una apariencia que encubre una intención negocial de las partes que se corresponde con alcanzada por el gravamen. En tanto la anomalía del negocio indirecto reside en la causa subjetiva o causa motivo contractual, el control de su admisibilidad se logra a través de un estándar objetivo, como resulta la constatación en la misma de una motivación económica válida (García Novoa, 2014).

Con ello, se evita que el negocio indirecto se transforme en un juicio de contenido subjetivo respecto de las motivaciones de los contrayentes. Ahora bien, basta con que se pruebe la sustancia negocial u económica en la elección del negocio indirecto para que de esta manera se pueda validar su efecto fiscal aunque la previsión de este último haya integrado la motivación del caso. Lo que no se admite bajo ninguna circunstancia es una finalidad exclusiva de ahorro fiscal.

7.2.2. Negocio fiduciario

El negocio fiduciario como especie del negocio indirecto comparte con éste la divergencia entre la finalidad perseguida por las partes y la estructura jurídica que brinda un determinado tipo contractual.



A diferencia del negocio indirecto en que tales elementos característicos se establecen en abstracto, en el negocio fiduciario la divergencia causal se especifica en un exceso causal respecto de tipos contractuales de objeto dispositivo por lo que opera la transferencia de la propiedad o la cesión de un crédito. Ahora bien, la causa típica de estos negocios sobrepasa el interés de las partes, que si pretenden sus efectos económicos, lo hacen con un efecto limitado, no en toda su extensión. Dicha constricción del interés de los contrayentes permanece oculta y se alcanza a través de una obligación personal de índole negativa o prohibitoria (*pactum fiduciae*).

Los efectos fiscales del negocio fiduciario como negocio anómalo de corte elusivo pueden justificarse tanto en desconocer la condición de propietario del fiduciario como del fiduciante.

Ello en la medida que se reconozcan los efectos del dominio operados por el contrato real (teoría del doble efecto), o la relación de disponibilidad efectiva respecto de los bienes, encubriendo relaciones de titularidad ficticia o aparente (*sham trusts*), respectivamente.

7.2.3. Simulación

Las especies de la simulación relativa y la absoluta constituyen negocios jurídicos anómalos con especificidades perfectamente definidas que permiten un tratamiento diferenciado de cada uno.

En la simulación relativa no se requiere de la apelación a estándares que objetiven la voluntad del agente en móviles económicos válidos como en el negocio indirecto. Al involucrar la existencia de dos negocios, uno ficticio o simulado y otro real o disimulado, cada uno dotado de su respectiva causa típica, la constatación de la correspondiente a este último es la que prevalece en la atribución del efecto fiscal.



Se prescinde así de los estándares que respecto del negocio indirecto resultan necesarios.

En la simulación absoluta, el acto jurídico exteriorizado nada tiene de real, no hay causa típica efectiva que revelar por lo que es el propio instrumento negocial el que hace las veces de fenómeno económico, y como tal, resulta una forma desprovista de toda sustancia, no ya de una sustancia divergente, como en la simulación relativa. A través suyo se encubre al contribuyente, por lo que se presenta siempre un conflicto de imputación subjetiva que puede involucrar la predisposición al efecto simulatorio, de una interposición no personificante u personificante.

En el primer caso, el sujeto interpuesto es un centro imputativo, una ficción posibilitada por la tipología societaria; mientras que el segundo, comprende la cuestión de la interposición real o simulada de la persona de existencia física. Cada supuesto presenta su vez categorías propias de análisis que sustentan la complejidad de este tipo de simulación. Se ha reputado a la simulación como el ejemplo arquetípico de la elusión tributaria (García Novoa, 2014) aunque también puede establecérsela como el ardid definitivo de la evasión.

La diferenciación, en el análisis de los negocios jurídicos anómalos, entre aquellos ficticios y verdaderos, entre una elusión simulatoria y otra no simulatoria, conduce a destacar la incidencia de la simulación en lo que respecta a la trascendencia penal de los negocios anómalos. En este sentido, el concepto de la simulación puede presentar un efecto expansivo y aglutinador de las restantes figuras, lo que requiere del deslinde que aprecie cada supuesto con la finalidad de identificar sus efectos

7.2.4. El abuso de las formas jurídicas

El abuso de las formas jurídicas como modalidad del “abuso del derecho” caracterizada por el empleo anómalo de tipos contractuales, presenta una



particularidad, con relación a su origen, respecto de los restantes negocios anómalos analizados. (García Novoa, 2005)

En efecto, a diferencia de los sistemas causalistas en los que la causa típica disciplina jurídicamente al sustrato económico subyacente sirviendo como límite a la autonomía de la voluntad, en los sistemas abstractos, dicha función es cumplida por la “forma jurídica”, dispuesta en consideración de una determinada finalidad comercial. De esta manera, la introducción de un supuesto de abuso de las formas jurídicas en sistemas casualistas a través de una cláusula antielusiva general, en su caso, conlleva el efecto de la vigencia de dos mecanismos de control análogos, la causa típica y la forma jurídica. Ambas categorías permiten discernir un empleo abusivo del tipo contractual respecto de la finalidad a la que se encuentra consagrado, lo que no excluye el hecho de que a pesar de que se trata de un negocio “real”, de la determinación del resultado económico efectivamente perseguido por las partes se infiera una apariencia como en la simulación (García Novoa, 2005). La necesidad de distinguir ambas figuras ha conllevado a la introducción de conceptos jurídicos indeterminados tendientes, en definitiva, a dotar de sustento a la idea de una realidad deformada, artificiosa, pero realidad al fin.

Tampoco puede obviarse el defecto de polisemia que esto deparó. Finalmente, la sinergia entre el concepto de causa típica y el abuso de las formas jurídicas, permite destacar que este instituto emanado de la cláusula genérica antiabuso revela la existencia de un fin fiscal específico representativo de la causa de la obligación tributaria. Ello sin embargo, no implica prevalerse de esta finalidad fiscal para fundar una aplicación exorbitante del instituto, en cuya incidencia la causa típica sirve tanto para encauzar su estudio como para definir el régimen jurídico aplicable.



7.2.5. El fraude de ley

El fraude de ley, al igual que el abuso de las formas jurídicas, puede ser inferido de la existencia de una cláusula genérica antiabuso, y como aquél, revela la existencia de una finalidad fiscal que connota el análisis de acuerdo con la metodología de la causa típica que se propicia.

También se trata de un negocio real y efectivamente querido por las partes, realizado al amparo de una norma de cobertura a través de la que se pretende escapar a la aplicación de otra. Expresamente, la finalidad fiscal insita en este instituto ha servido para conferirle efectos analógicos, aunque no necesariamente corresponda atribuirle este efecto, dependiendo en cada caso de la regulación del presupuesto de hecho de dicha cláusula. El fraude a la ley tributaria puede configurarse por medio del empleo anómalo de un determinado negocio que sirva de cobertura al efectivamente perseguido por las partes (negocio en fraude de ley), como a través de hechos u actos jurídicos que cumplan esa finalidad (fraude a la ley).

La finalidad de ahorro fiscal que puede motivar el encuadre de una determinada situación en una norma de cobertura que provoque dicho efecto, no debe conllevar a una aplicación indiscriminada del instituto. Así, corresponde distinguir el fraude de ley de lo que pueda consistir un conflicto interpretativo respecto del alcance de un hecho imponible determinado.

El juicio de mérito de una norma de cobertura no puede llevar a confundir el error excusable en la aplicación del derecho con el propósito de eludir la norma fiscal. Una hipótesis que linda entre estos dos extremos, pero que resulta necesario distinguir, es aquella en la que el recurso a la norma de cobertura no importa situar la operación en una zona de no gravamen, sino en crear artificialmente este efecto, a través de una interpretación que desvirtúe el sentido de la norma de cobertura.



7.3. ILÍCITOS DERIVADOS DE UNA CONDUCTA ELUSIVA

Existe una amplia lista de ilícitos que nacen como consecuencia de una conducta elusiva, sin embargo, este trabajo no busca desarrollar dogmáticamente los elementos que lo conforman, esto es, en lo relacionado al tipo penal o las características que cada uno posee, sino que por el contrario, únicamente converge su identificación a partir de las diversas conductas elusivas que conllevan a la comisión de ilícitos penales, de allí que procederemos a describir algunos:

7.3.1. Peculado⁸ y malversación de fondos⁹.

De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, el delito de **peculado** sanciona al funcionario o servidor público que se apropia o usa, para sí o para otro, caudales o efectos cuya percepción, administración o custodia le están confiados por razón de su cargo.

Una definición común del término “malversar” remite al concepto de “una mala inversión” e incluso al del “gasto indebido de fondos ajenos”. El diccionario lo define así: “Invertir ilícitamente los caudales públicos, o equiparados a ellos, en usos distintos de aquellos a que están destinados”. (ASTET)

⁸ Artículo modificado por el Artículo Único de la Ley N° 26198, publicada el 13-06-93, cuyo texto es el siguiente:
Peculado "Artículo 387.- El funcionario o servidor público que se apropia o utiliza, en cualquier forma, para sí o para otro, caudales o efectos cuya percepción, administración o custodia le estén confiados por razón de su cargo, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de ocho años.

Constituye circunstancia agravante si los caudales o efectos estuvieran destinados a fines asistenciales o a programas de apoyo social. En estos casos, la pena privativa de la libertad será no menor de cuatro ni mayor de diez años.

Si el agente, por culpa, da ocasión a que se efectúe por otra persona la sustracción de caudales o efectos será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años o con prestación de servicios comunitarios de veinte a cuarenta jornadas. Constituye circunstancia agravante si los caudales o efectos estuvieran destinados a fines asistenciales o a programas de apoyo social. En estos casos, la pena privativa de libertad será no menor de tres ni mayor de cinco años.

⁹ Artículo modificado por el Artículo Único de la Ley N° 27151, publicada el 07-07-99, cuyo texto es el siguiente:
Malversación "Artículo 389.- El funcionario o servidor público que da al dinero o bienes que administra una aplicación definitiva diferente de aquella a los que están destinados, afectando el servicio o la función encomendada, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años.

Si el dinero o bienes que administra corresponden a programas de apoyo social, de desarrollo o asistenciales y son destinados a una aplicación definitiva diferente, afectando el servicio o la función encomendada, la pena privativa de libertad será no menor de tres años ni mayor de ocho años."



Ahora bien, este delito se configura como consecuencia de una conducta elusiva en el ejemplo de conocer que funcionario público A compra productos Y a un externo llamado B para su uso en un área correspondiente. Sin embargo, el dinero usado para dicha compra estaba en principio destinada para otra actividad, y esto para que dentro del manejo interno se cobre determinada suma de dinero por una transacción que en la realidad se llevó a cabo pero no para los fines correspondientes.

7.3.2. **Corrupción¹⁰ y asociación ilícita para delinquir¹¹.**

Se puede decir que el Perú se encuentra frente a un fenómeno que perturba la gobernabilidad, la confianza en las entidades y los derechos de los individuos. Se trata de un fenómeno que no es unitario ni unidireccional, en tanto no se concentra en un solo sector económico, en una sola institución, y no se explica por un solo factor

Ahora bien, teniendo en cuenta todo esto, resulta ser la elusión un factor tributario una causal que está íntimamente ligada a tanta problemática económica, esto sucede en varios estratos y situaciones sociales. Es gracias a tanta corrupción

¹⁰ Artículo ventaja o beneficio, para realizar u omitir un acto en violación de sus obligaciones o el que las acepta a consecuencia de haber faltado a ellas, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36 del Código Penal.

El funcionario o servidor público que solicita, directa o indirectamente, donativo, promesa o cualquier otra ventaja o beneficio, para realizar u omitir un acto en violación de sus obligaciones o a consecuencia de haber faltado a ellas, será reprimido con pena modificada por el Artículo 1 de la Ley N° 28355, publicada el 06-10-2004, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 393.- Cohecho pasivo propio El funcionario o servidor público que acepte o reciba donativo, promesa o cualquier otra privativa de libertad no menor de seis ni mayor de ocho años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36 del Código Penal.

El funcionario o servidor público que condiciona su conducta funcional derivada del cargo o empleo a la entrega o promesa de donativo o ventaja, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de diez años e inhabilitación conforme a los incisos 1 y 2 del artículo 36 del Código Penal."

¹¹ Artículo modificado por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 982, publicado el 22 julio 2007, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 317.- Asociación ilícita El que forma parte de una organización de dos o más personas destinada a cometer delitos será reprimido por el sólo hecho de ser miembro de la misma, con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años. Cuando la organización esté destinada a cometer los delitos previstos en los artículos 152 al 153-A, 200, 273 al 279-D, 296 al 298, 315, 317, 318-A, 319, 325 al 333; 346 al 350 o la Ley N° 27765 (Ley Penal contra el Lavado de Activos), la pena será no menor de ocho ni mayor de quince años, de ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa e inhabilitación conforme al artículo 36 incisos 1, 2 y 4, imponiéndose además, de ser el caso, las consecuencias accesorias del artículo 105 numerales 2) y 4), debiéndose dictar las medidas cautelares que correspondan para garantizar dicho fin". (*)RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS



que el Estado en los últimos años está tomando interés frente a la ciudadanía el tomar de interés disminuir y combatir la elusión, he aquí su última actualización normativa donde se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, todo esto bajo el amparo del Decreto Supremo N°145-2019-EF.

7.3.3. Falsedad documentaria¹²

Los delitos de falsificación material de documentos son, en general, tipos delictivos con estructuras típicas muy complejas. Amén de ello es, además, uno de los delitos de más común realización que constituye un gran porcentaje de causas que se tramitan en el Poder Judicial y considerando que en estos últimos años estos delitos son cometidos bajo actos no solo evasivos, sino también elusivos es de llamar bastante la atención pues se utilizan mecanismos legales de creación y utilización de documentos falsificados para justificar el incumplimiento de la obligación tributaria, entre otras conductas derivadas.

7.3.4. La minería ilegal¹³ y el narcotráfico¹⁴

¹² Artículo 427.-Falsificación de documentos

El que hace, en todo o en parte, un documento falso o adultera uno verdadero que pueda dar origen a derecho u obligación o servir para probar un hecho, con el propósito de utilizar el documento, será reprimido, si de su uso puede resultar algún perjuicio, con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de diez años y con treinta a noventa días-multa si se trata de un documento público, registro público, título auténtico o cualquier otro trasmisible por endoso o al portador y con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cuatro años, y con ciento ochenta a trescientos sesentacinco días-multa, si se trata de un documento privado.

El que hace uso de un documento falso o falsificado, como si fuese legítimo, siempre que de su uso pueda resultar algún perjuicio, será reprimido, en su caso, con las mismas penas.

¹³ Art. 307-A.- “Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cuatro años ni mayor de ocho años y con cien a seiscientos días-multa, el que realice actividad de exploración, extracción, explotación u otros actos similares, de recursos minerales, metálicos o no metálicos, sin contar con la autorización de la entidad administrativa competente, que cause o pueda causar perjuicio, alteración o daño al ambiente o sus componentes, la calidad ambiental o la salud ambiental.

Si el agente actuó por culpa, la pena será privativa de la libertad no mayor de tres años o con prestación de servicios comunitarios de cuarenta a ochenta jornadas”.

¹⁴ (*) Artículo modificado por el Artículo 1 de la Ley N° 28002, publicado el 17-06-2003, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 296.- Promoción o favorecimiento al tráfico ilícito de drogas

El que promueve, favorece o facilita el consumo ilegal de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, mediante actos de fabricación o tráfico será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de quince años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa, e inhabilitación conforme al artículo 36, incisos 1, 2 y 4.

El que posea drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas para su tráfico ilícito será reprimido con pena privativa de libertad no menor de seis ni mayor de doce años y con ciento veinte a ciento ochenta días-multa.



En este punto es importante referirnos a estos dos sectores que son claramente responsables de una gran parte de la evasión tributaria. Por esta razón, estos son definitivamente los sectores donde la actividad de fiscalización de la SUNAT debe prestar más atención. Sin embargo, estos rubros representan problemas que son multisectoriales y no se reducen a lo tributario.

Según un estudio de Macroconsult publicado en el 2012 (MACROCONSULT), el 22% del oro que se exporta no tiene fuente conocida, por lo tanto correspondería a la minería ilegal. Elmer Cuba, director de esta institución, afirmó que:

“El volumen de exportación de oro de procedencia ilegal llega por lo menos a US\$1800 millones, más que el narcotráfico que alcanza los US\$1208 millones [...] el oro ilegal le gana a la cocaína”

El rol que ha asumido la SUNAT en relación a la minería ilegal es el de control y fiscalización, desde el control del transporte de insumos hasta la exportación de oro, incluyendo acciones para la formalización. Sin embargo, esto es solo parte de una estrategia de todo el Estado que incluye a los sectores Defensa, Interior, Energía y Minas, Ambiente, etc.

El que a sabiendas comercializa materias primas o insumos destinados a la elaboración ilegal de drogas será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de diez años y con sesenta a ciento veinte días-multa."



CAPITULO VIII: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

8.1 CONCLUSIONES

Después de conjurar todos los resultados de este estudio de tesis permitieron arribar a las siguientes conclusiones:

PRIMERA: La elusión tributaria en definitiva es un factor importante en el incumplimiento de la obligación tributaria, toda vez que son los contribuyentes obligados que mediante artificios legales llegan a su utilización para los efectos de no pagar tributos o para la disminución del mismo por parte de la Administración Tributaria encargada de su recolección. Asimismo, se ha llegado a concluir que la elusión tributaria es también un factor primordial y determinante que conlleva la comisión de ilícitos penales, esto gracias a que el contribuyente obligado al pago de sus tributos muchas veces cae en cuenta de mecanismos, aunque legalmente aceptados, tales como el uso de entidades legales separadas y el aprovechamiento de imprecisiones legales e inclusive el de los países de residencia o la manipulación de precios de transferencia que conllevan en un trasfondo ilícito, todo ello sin que el estado pueda hacer mucho por impedirlo, de allí que se buscan otros mecanismos para obtención de dinero ilícito a gran escala proveniente de la corrupción, asociación ilícita para delinquir y diversidad de delitos conexos, basados en paraísos fiscales.

SEGUNDA: Si bien es cierto el Código Tributario, así como sus normas conexas abarcan el tema de la evasión tributaria como punto de equilibrio para su sanción, la que se encuentra regulada y bastante estudiada, al legislador no le ha resultado posible hacer mayores alcances jurídicos frente a la figura de la elusión tributaria al contemplarla únicamente en el artículo XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y recientemente se ha publicado el Decreto Supremo N° 145-2019-EF que establece los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la Norma Antielusiva General, para



la aplicación de dicho artículo, sin embargo, aún existen imprecisiones respecto a la confusión que genera el resultado de la operación entre la evasión y elusión tributaria, lo que se agrava más sabiendo que a la fecha aún no existe consenso doctrinario en cuanto a la legalidad de la elusión tributaria.

TERCERA: Se debe precisar que el incumplimiento de la obligación tributaria en general se da por diferentes factores, como el económico, social, legal, organizativo, político, cultural e incluso sociológico, los que inciden en la conducta del sujeto contribuyente para no pagar tributos, utilizando mecanismos legales y administrativos diversos que conllevan a la figura de la elusión tributaria, siendo una de las causas determinante en la responsabilidad principal en la falta de pago, extinción del pago o la disminución del mismo en perjuicio del Estado.

CUARTA: Finalmente, en la presente tesis se ha logrado verificar a través del estudio documental que las conductas elusivas tienen como propósito la utilización de mecanismos y artificios legales para el incumplimiento de la obligación tributaria, y conllevan naturalmente a la comisión de ilícitos penales, pues aun cuando los tipos penales no señalan con suma claridad el presupuesto de hecho de la “conducta elusiva” y/o “elusión tributaria”, inciden en su comisión, pues precisamente tienden como factor determinante para incumplir con el pago de tributos. Así mismo, dadas las diversas conductas elusivas, estas se extienden no solo al fraude a la ley, sino además a la utilización de los lugares privilegiados de residencia conocidos como paraísos fiscales, cuyos caudales de dinero tiene procedencia ilícita como actos de corrupción y asociación ilícita para delinquir, peculado, malversación, falsificación, minería, tráfico ilícitos de drogas, entre otros delitos conexos que han evitado eludido declarar ante el órgano tributario la obtención de grandes sumas de dinero, lo que debe merecer una



revisión al código penal dado los diversos casos actuales en los que se encuentran comprometidos, políticos, funcionarios y servidores públicos, entre otros.



8.2. RECOMENDACIONES

De las conclusiones expuestas, que resultaron del análisis y síntesis de la problemática descrita, para la tesista es de particular interés el presentar las recomendaciones siguientes:

PRIMERA: Al considerar a la elusión tributaria como un factor importante en el incumplimiento de la obligación tributaria, es necesaria su inclusión dentro de las causas que dan origen al bajo porcentaje de ingresos tributarios en cualquier estudio a futuro, lo que debe merecer una reforma jurídica de trascendencia para el Estado, más aun si se encuentran vinculado a diversas conductas ilícitas de Políticos, Autoridades, Funcionarios y otros, según el contexto actual. Ahora bien, al considerar también a la elusión tributaria como un factor que aborda en la comisión de ilícitos penales, resultaría oportuno su estudio a mayor profundidad para que se pueda demostrar con datos estadísticos el nivel de influencia que se generaran entre ambas dimensiones. Resultando la autora, de la mano de su asesor, precursores de este estudio tan poco entendido en la práctica legal.

SEGUNDA: Resulta recomendable también el de incluir a la elusión tributaria como tal dentro de la regulación nacional y no solo como evitamiento de prácticas elusivas, pues se evitaría seguir cayendo en imprecisiones legales, asimismo, sería conveniente alcanzar su consenso para una posterior aplicación en la vida tributaria real y plasmarla además como presupuesto de hecho de la norma penal, en sus múltiples variantes.

TERCERA: Abarcando el tema de los contribuyentes obligados al pago tributario, como sujetos principales de causar la elusión, resulta recomendable para la autora que dentro de la normativa tributaria a futuro se estudie ampliamente el impacto que cada tributo genera en estos, para que así se logre identificar y sobre todo prevenir futuras prácticas elusivas alcanzando el estado la confianza tributaria nacional e internacional deseada.



CUARTA: Resultaría útil también actualizar nuestro sistema tributario conectándolo directamente con otras ramas del derecho, que resulten de su aplicación en la práctica, lo que ayudaría mucho, tanto en su determinación como en su cobranza, ya que al contar con un sistema reforzado y unido resultaría difícil de quebrantar. Es aquí donde el estado cumple un rol importante con respecto a la población en general ya que generaría confianza tributaria en el ámbito nacional e internacional. Una vez más es importante que esta actualización resulte posiblemente aplicable en la vida real y no solo de actualizaciones utópicas. Es recomendable también el revisar el código penal ya que el Poder Legislativo esta en las facultades de agotar todos los mecanismos para considerar en la práctica a la elusión como un tipo penal amplio y que recoja una diversidad de conductas elusivas con ella.



REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Ley Penal Tributaria. (20 de Abril de 1996). El Peruano. *Decreto legislativo N° 813*.
Lima, Perú.

Universidad Catolica de los Angeles. (2016). LA TRIBUTACION Y SU INCIDENCIA EN
EL DESARROLLO DE LA EMPRESA INVERSIONES RIVERV S.A.C. 2015.
Repositorio de Tesis. Chimbote, Perú.

Acción de inconstitucionalidad , EXP. N.° 033-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 28 de
Setiembre de 2014).

Ackerman, P. C. (1993). Fundamentos de la Obligacion Tributaria. *Quipukamayoc*, 4.

Actualícese- INVESTIGACIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA EN PROFUNDIDAD. (08
de Abril de 2014). *Actualícese*. Obtenido de Elementos de la obligación tributaria:
<http://turefi.co/3d>

Altamirano Jacome, L. (1968). *Evasión Fiscal de los Impuestos*.

Altamirano Jacome, L. (s.f.). *La Evasión Legal de los Impuestos*.

Anibal Torres Vasquez. (2008). *Introducción al Derecho* (Tercera Edición ed.). IDEMSA.

ASTET, Y. Y. (s.f.). EL DELITO DE MALVERSACIÓN DE FONDOS Y SU
JUSTIFICACIÓN. *UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA*.

Bunge, M. (2007). *Diccionario de Filosofia* (Quinta Edicion ed.). Mexico: Siglo
21&Editores.

Cabanellas de Torres, G. (s.f.). *Diccionario Jurídico Elemental*.

Chambost, E. (1982). *Los paraísos Fiscales*. España: Ediciones piramide.

Ciarlo, A., & San Martin, M. A. (s.f.). *Aula Virtual IEFPA del Instituto de Estudios Fiscales
de las Finanzas*. Obtenido de Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento
y Bienestar Económico:

http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/ciarlo_sanmartin.pdf



Código Tributario. (s.f.). Diario Oficial "El Peruano". Perú. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm>

Constitucion Politica del Peru. (29 de 12 de 1993). Diario Oficial "El Peruano". Perú: Congreso Constituyente Democrático.

Diaz, V. M. (Junio de 2014). *Nivel de cultura tributaria en los comerciantes de la ciudad de Chiclayo en el periodo 2012 para mejorar la recaudación pasiva de la región-Chiclayo, Perú*. Universidad Catolica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo.

Eco-Finanza. (2010). *Diccionario Juridico*. Obtenido de https://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/POLITICA_TRIBUTARIA.htm

Española, D. d. (s.f.). *Real Academia de la Lengua Española*. Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/>.

Flores Polo, P. (1986). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Lima - Perú: Justo Valenzuela.

Garcia Novoa, C. (2005). *Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusion*.

García Novoa, C. (2014). *taxlandia*. Obtenido de <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa>

García Rada, J. (2000). *El Delito Tributario*. Lima: Editorial San Marcos.

Giorgetti, A. (1967). *La evasión tributaria*. Buenos Aires: De Palma.

Giraldo Jara, D. (2011). *Diccionario para Contadores*. Lima: FECAT" E.I.R.L.

Grondona, V. (Nº 58). La fuga de capital del mundo. *Centro de Economia y finanzas para el desarrollo de la Argentina*, 121.

Hernandez Celis, D. (2008). *Monografias.com*. Obtenido de <https://www.monografias.com/trabajos60/sistema-tributario-elusion-fiscal/sistema-tributario-elusion-fiscal2.shtml>



- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista, L. (2014). *Metodología de la Investigación*. (S. D. McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, Ed.) McGRAW-HILL / Interamericana Editores S.A. .
- Hervias, R. M. (s.f.). Dogmática jurídica y Sistema jurídico: aproximaciones a la sociología y antropología jurídicas. *Ius Et Veritas*. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/16032/16456>
- José Miguel Martínez; Carrasco Pignatelli. (2014). *Derecho financiero y tributario I*. Editorial Reus.
- KELSEN, H. (s.f.). *Teoría Pura del Derecho*.
- León, F. R. (07 de Febrero de 2008). *Blog de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León*. Obtenido de Reflexiones sobre Temas de Derecho Tributario y Política Fiscal: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2008/02/07/sistema-tributario-peruano/>
- Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, DECRETO LEGISLATIVO N° 771. (s.f.). Diario Oficial "El Peruano". Perú: Congreso Constituyente Democrático.
- Liu Arevalo, R., Sotelo Castañeda, E., & Zuzunaga del Pino. (2012). La Elusion de Normas Tributarias y Simulacion. *Mesa Redonda Norma*, 409.
- Lobato, R. R. (2014). *Derecho Fiscal*. Mexico: Oxford university Press Mexico.
- MACROCONSULT. (s.f.). Reporte Semanal. 9.
- Moreno, E. R. (1997). *Diversas formas del delito tributario contempladas en el Código Tributario, frente a la doctrina jurisprudencia*. Valparaiso.
- Narciso Amoros. (1970). *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., & Poveda Blanco, F. (2007). *Derecho Tributario*. España: Thompson Arazandi.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA. (s.f.). DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF. *El Peruano*. Perú.



- Ricardo, D. (1871). *Principios de economía política y tributación*.
- Roca, R. (2005). Lineamiento de política tributaria para el Perú. (P. U. Perú, Ed.)
- Salas Bravo, Felicitas. (2010). *Cultura Tributaria*.
- Soledad Recabarren. (1993). *Planificación tributaria o fraude tributario*. Santiago de Chile.
- Sotelo, E. (2012). Nueva Clausula General Antielusiva. *Analisis Tributario*, 23-28.
- Superintendencia Nancional de Administracion Tributaria. (s.f.). *SUNAT*. Obtenido de www.sunat.gob.pe
- Universidad Católica Cecilio Acosta. (2017). El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano. (J. G. García, Ed.) *Universidad Católica Cecilio Acosta*, 3(16), 25.
- Universidad San Martin de Porres. (2012). El Ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. (F. S. Salgado, Ed.) *Revista Peruana de >Derecho Tributario*, 17.
- Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Palma.
- WALR, S. (09 de Abril de 2012). *Bogspot.com*. Obtenido de <http://smithwarl-culturatributaria.blogspot.com/2012/04/teoria-de-la-disuasion.html>
- Whitney Miñan. (18 de Marzo de 2019). Congreso debate el jueves si hay cambios en la ley antielusiva. *Diario Gestión*, pág. 1.
- ZAVALA ORTIZ, J. L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*.