



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



**LA ELUSIÓN DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA
RECAUDACIÓN COMO POLÍTICA FISCAL EN LA CIUDAD DEL
CUSCO-2015**

Tesis para optar el Título Profesional de:

ABOGADO

PRESENTADO POR:

Bach. Walter David Gastañaga León.

ASESOR:

Dr. Ivan Hermoza Rossell.

CUSCO – PERU

2016



DEDICATORIA

A mis padres que con gran esfuerzo ayudaron en mi formación profesional y familia en general a quienes gracia a su apoyo tengo la ambición de poder graduarme con el título profesional de abogado.



AGRADECIMIENTO

Expresar mi sincero reconocimiento y gratitud a todos los docentes de la Facultad de Derecho de la Universidad Andina del Cusco y en especial a las personas que brindaron su apoyo en el desarrollo de este trabajo.



RESUMEN

De la investigación realizada, con respecto al tema de sistema jurídico se observó 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, donde existen diferencias claras de elusión con evasión fiscal, siendo la primera 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 esta, si bien, se tiene normas de carácter específico que solucionen casos en temas elusivos, estos no tienen la eficacia para poder combatir todos los supuesto elusivos utilizados por los contribuyentes que afecta directamente en los niveles de recaudación de nuestro país.

PALABRAS-CLAVE: Elusión tributaria, evasión tributaria, fraude a la ley, negocios anómalos, política fiscal, procedimiento tributario, recaudación fiscal.



ABSTRACT

From research conducted on the subject of legal system it was observed that the guiding principles of tax law are: duty to contribute, equality, taxpaying capacity and legality or reserve law, the latter understood only through the law you can create modify and extinguish the taxes, besides serving as limit performance of tax administration with respect to their functions and to impose sanctions administered. Regarding circumvention, which has been preceded by regulation for more than 100 years in the different states of Europe and part of America where there are clear differences of circumvention with tax evasion, the first acts used to reduce or deduct economic acts through the use of business anomalous. Moreover, in our country as more remote antecedent is Rule VIII of the Preliminary Title of the Tax Code was amended in relation to its elusiveness, now today Standard XVI of the regulatory body has a character of a general antielusiva standard that is questioned for violating the principle of legal certainty, using terminology that generates confusion and uncertainty regarding the conceptual scope that would have the time to be used by the tax administration, requiring therefore its regulation urgently before being applied . Keep in mind that regulation by the SUNAT regarding Rule XVI of the Tax Code has been waiting for more than two years since the suspension of this was given, although it has rules specific character They solve cases that elusive subjects, they do not have the efficiency to combat all elusive course used by taxpayers that directly affects the collection levels of our country

KEYWORDS: Tax avoidance, tax evasion, fraud in law, business anomalous, fiscal policy, tax procedure, tax collection.



INDICE

DEDICATORIA i

AGRADECIMIENTO..... ii

RESUMEN iii

ABSTRACT iv

CAPÍTULO I..... 4

1. EL PROBLEMA Y EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN 4

 1.1 Planteamiento del problema..... 4

 1.2 Formulación del problema de investigación 6

 1.2.1 Problema principal..... 6

 1.2.2 Problemas secundarios 6

 1.3 Objetivos de la investigación 7

 1.3.1 Objetivo general 7

 1.3.2 Objetivos específicos 8

 1.4 Justificación de la investigación 8

 1.5 Viabilidad del estudio 10

 1.6 Diseño metodológico 11

 1.7 Técnicas e instrumentos de recolección de datos 11

 1.8 Hipótesis de trabajo 12

 1.9 Categorías de estudio 12

 1.10 Antecedentes de la investigación 13

CAPITULO II..... 16

2. DESARROLLO TEMÁTICO 16

 SUB CAPITULO I..... 16

 2.1. ELUSION FISCAL Y EL SISTEMA TRIBUTARIO 16

 2.1.1 Sistema tributario..... 16

 2.1.2 La elusión fiscal dentro del sistema tributario..... 37

 2.1.3 la elusión tributaria en el Perú en dimensión de la laguna normativa. 56

 SUB CAPITULO II..... 62

 2.2 EL CONCEPTO DE POLÍTICA FISCAL Y RECAUDACIÓN EN EL PERÚ . 62



2.2.1. Política Fiscal	62
2.2.2. Recaudación fiscal.....	70
CAPITULO III	89
3. RESULTADO Y ANÁLISIS DE LOS HALLASGOS.....	89
3.1 La evasión y la elusión fiscal en el Perú.....	89
3.2 Importancia de la tributación para el desarrollo en el Perú	89
3.3 La elusión y las normas que intentan contrarrestarla en el Perú.....	90
3.3.1 Norma XVI del Código Tributario.	91
3.4 Sectores preponderantes de la sociedad peruana donde prevalece la elusión y la evasión	94
3.5 Carencia de políticas fiscales para combatir la elusión fiscal en el Perú.....	95
3.6 Percepción de profesionales ligados al tema tributario en torno a la elusión fiscal	97
3.7 Discusión de los resultados.....	111
CONCLUSIONES.....	113
RECOMENDACIONES	115
BIBLIOGRAFIA	117
ANEXOS	124



Índice de tablas

Tabla 1 11
Tabla 2 12
Tabla 3 41
Tabla 4 46

Índice de gráficos

Grafico 1 98
 ¿En su opinión la elusión de impuestos afecta la recaudación fiscal en el país?

Grafico 2 100
 ¿Cree usted que la elusión tributaria es una forma de evasión?

Grafico 3 102
 ¿Cuáles cree usted que son las causas para que se dé la elusión tributaria?

Grafico 4 104
 ¿Conoce usted que políticas fiscales en estos dos últimos años el Estado ha promovido a efecto de disminuir o eliminar la elusión fiscal?

Grafico 5 105
 ¿Conoce usted si se han detectado con facilidad en estos dos últimos años casos sobre elusión fiscal?

Grafico 6 106
 ¿Conoce usted si en las normas antielusivas de nuestra legislación tributaria permiten el control, disminución y erradicación de la elusión tributaria?

Grafico 7 107
 ¿Considera usted si las normas antielusivas son insuficientes para su respectivo control?

Grafico 8 108
 ¿En su opinión la Política Fiscal del Estado es suficiente para mejorar la recaudación?

Grafico 9 109
 ¿Cree usted que el incremento de la recaudación fiscal deriva de una buena Política Fiscal?

Grafico 10 110
 ¿Considera usted que las Políticas Fiscales actuales deberían modificarse a efecto de conseguir una mejor recaudación fiscal?



CAPÍTULO I

1. EL PROBLEMA Y EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema

En la actualidad, se viene suscitando un problema de carácter eminentemente social, económico y jurídico, ya que no solo está afectando a nuestro país sino a nivel mundial, en vista de ello los distintos estados implementan Políticas Fiscales para poder contrarrestar los actos de los contribuyentes que realizan con fin de disminuir la carga fiscal; estos tienen la denominación de elusión fiscal, originándose en la práctica tributaria en estados que tenían un índice elevado al pago de los tributos, esto dentro del Derecho anglosajón originariamente.

Como se mencionó anteriormente, el incumplimiento de las obligaciones tributarias se dio en la sociedad antigua, donde no se diferenció el término evasión con la elusión fiscal, en ese sentido la doctrina tributaria, considera al primero como “un hecho ilícito derivado del incumplimiento intencional, parcial o total, de una obligación tributaria” (Licon, 2011, p.46), en cambio la segunda es considerada como “los mecanismos utilizados para disminuir o desgravar los actos económicos que tributan” (García, 2009, p.14).



Además, que el tema de lucha contra la elusión tributaria, en nuestro país, se ha desarrollado de manera insatisfactoria y parcial, a través de la dación de textos normativos que regulan los actos elusivos, es en ese sentido que se implementaron y crearon Leyes que, indirectamente brindaban información a la Administración Tributaria de los posibles actos de los contribuyentes con un contenido de esta naturaleza, estas normas son Impuesto a las transacciones financieras (en adelante, ITF) y el Impuesto Temporal a los Activos Netos (en adelante, ITAN) que hasta la fecha siguen vigentes con algunas modificatorias a la norma originaria, ya posteriormente en fecha 18 de julio del 2012 se aprueba el Decreto Legislativo N° 1121 que modifica parte del Código Tributario, incorporan así de la Norma XVI del Título Preliminar del referido cuerpo legal, brindando facultades a la Administración Tributaria para evaluar los actos que tengan contenido elusivo (como por ejemplo, aquellos actos que sean artificiosos o impropios), entrando en vigencia a partir del primero de enero del 2013, esta Norma sería observada en su contenido por los distintos grupos económicos, como la Cámara de Comercio de Lima que pidió que se declare la inconstitucional por afectar derechos de libre empresa, la inversión privada y la seguridad jurídica, a raíz de todos estos cuestionamientos se publica la Ley N° 30230 cuya importancia se encuentra en el art. 8 acerca de la “Suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y norma modificatoria”, es así que actualmente se encuentra suspendida los párrafos con relación a la elusión fiscal y en cuanto a la utilización de la citada norma por parte de la administración se retrae hasta que se dé una adecuada reglamentación garantizando un proceso con las garantías para los administrados.

Con esto, los actos que se desarrollaron para poder luchar contra la elusión fiscal quedaron suspendidos y sujetos a que la Administración Tributaria reglamente y así aplicar el enunciado descriptivo de la Norma XVI con relación claro está a los párrafos específicos (segundo y tercer párrafo), de nuestro ordenamiento jurídico tributario, es así que estamos ante la ausencia de textos normativos y dispositivos legales que regulen los actos elusivos de los contribuyentes, en consecuencia esto genera dos problemas: i) que los actos



elusivos de los contribuyentes no son tratados respecto a su naturaleza y solo sean observados a través de la simulación relativa, de acuerdo a lo previsto en la Norma XVI del Código Tributario; por otro lado ii) esto genera una disminución a la recaudación fiscal, generando menos cumplimiento de las políticas públicas.

Por ende, lo que se busca con este trabajo de investigación, es demostrar que ante la necesidad existente de luchar contra los actos de elusión que viene sufriendo la Administración Tributaria, no basta con emitir leyes, sino por el contrario se tiene que reglamentar (mediante textos normativos específicos) que establezcan los lineamientos a seguir y determinar las causas que generan la elusión tributaria que, no es otra cosa que su ámbito de aplicación. En ese sentido, para mejorar el nivel de recaudación tributaria se tiene que desarrollando políticas públicas de contenido tributario por parte del Estado Peruano, con relación al tema incidido. Asimismo, nos permita incrementar el índice económico de nuestro país, generando así mayor beneficio social en torno a los Servicios Públicos para los ciudadanos de nuestro país.

1.2 Formulación del problema de investigación

1.2.1 Problema principal

¿Desarrollar políticas fiscales para contrarrestar los actos elusivos de los contribuyentes favorece el incremento en la recaudación fiscal en el Perú?

1.2.2 Problemas secundarios



1° ¿Qué se entiende por elusión tributaria?

2ª ¿Existen políticas fiscales para combatir la elusión fiscal en el Perú?

3° ¿Es necesario la modificación de la política fiscal para una mejor recaudación tributaria en el Perú?

4° ¿Qué diferencias existen entre la elusión fiscal y la evasión tributaria?

5° ¿De qué manera combatir la elusión fiscal favorece la recaudación fiscal en el Perú?

6° ¿Qué mecanismos son necesarios para una adecuada regulación tributaria de los actos elusivos de los contribuyentes en el Perú?

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

Justificar si desarrollar políticas fiscales para contrarrestar los actos elusivos de los contribuyentes favorece el incremento en la recaudación fiscal en el Perú.



1.3.2 Objetivos específicos

1° Conocer qué se entiende por elusión tributaria.

2ª Precisar si existen políticas fiscales para combatir la elusión fiscal en el Perú.

3° Determinar si es necesario la modificación de la política fiscal para una mejor recaudación tributaria en el Perú.

4° Conocer qué diferencias existen entre la elusión fiscal y la evasión tributaria.

5° Precisar de qué manera combatir la elusión fiscal favorece la recaudación fiscal en el Perú.

6° Precisar qué mecanismos son necesarios para una adecuada regulación tributaria de los actos elusivos de los contribuyentes en el Perú.

1.4 Justificación de la investigación

El presente estudio que pretendo realizar se justifica por las siguientes razones:

**a) Conveniencia**

La importancia de la presente investigación, radica en que el problema a tratar amerita el interés por parte del Estado en buscar una adecuada solución dentro de las políticas Fiscales del Estado en cuanto a la recaudación, cuyo retraso se refleja directamente en el incremento de actos elusivos. Además, se tiene que con la presente investigación se observen los comportamientos elusivos, y estos sean evaluados de forma distinta al de simulación relativa de acuerdo a lo previsto por el enunciado descrito de la Norma XVI del Código Tributario.

b) Relevancia Social

Tiene relevancia social porque, ante la suspensión y deficiente regulación de la elusión tributaria en nuestro país, genera que los comportamientos elusivos sean observados de forma distinta la cual es la simulación relativa, que es una figura permitida por la ley tributaria, en ese sentido, se afecta negativamente a la Administración Tributaria en cuanto a su recaudación, lo que no permite un mejor crecimiento económico que pueda trascender en el beneficio de la sociedad.

c) Implicaciones prácticas.

La presente investigación servirá como elemento de consulta para describir, ubicar las causas por las cuales se generan actos elusivos o comportamientos elusivos de los contribuyentes. Asimismo, se pretende desarrollar mecanismos de control por medio políticas fiscales que permita una mejor recaudación por parte del Estado Peruano.

**d) Valor teórico**

De igual manera con la presente investigación se desarrollaran bases dogmáticas solidas que nos permitan conocer de mejor forma el problema de la elusión tributaria que actualmente se percibe en nuestro país. Asimismo, se pretende establecer mecanismo de control para los actos elusivos de los contribuyentes.

e) Utilidad Metodológica

Considero que los resultados de la presente investigación pueden motivar y aportar información para estudios jurídicos posteriores los cuales pueden ser abordados en diversos puntos de vista que complementen al presente estudio.

1.5 Viabilidad del estudio

El presente estudio de investigación resultó viable en tanto que su objeto de estudio pertenece a la realidad objetiva en el ámbito de la ciencia jurídica, por tanto es susceptible de ser reducido al análisis racional. Por otra parte para la ejecución de la investigación se ha contado con los recursos económicos necesarios, y la posibilidad de acceder a información pertinente no ha tenido obstáculo insalvable pero si algunos que han retardado el tiempo de nuestro estudio, particularmente el acceso a la información de la SUNAT.

1.6 Diseño metodológico

Tabla 1
Metodología

Enfoque de la investigación	Cualitativo: Dado que nuestro estudio está orientado al análisis, interpretación y argumentación de un problema de connotación jurídica y no basa sus resultados en medición de variables.
Tipo de investigación jurídica	Dogmático exploratorio: En tanto que en nuestro estudio pretendemos esclarecer si el desarrollo de determinadas políticas fiscales orientadas a combatir actos elusivos puede contribuir a un incremento de la recaudación fiscal.

1.7 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Técnicas

Para el presente estudio se utilizó las técnicas:

- a) **Encuesta:** Serie de preguntas que se hace a muchas personas para reunir datos o para detectar la opinión pública sobre un asunto determinado.

- b) **Análisis Documental:** le sirven al investigador para conocer los antecedentes de un ambiente, las experiencias, vivencias o situaciones y su funcionamiento cotidiano. (Hernández, Fernandez & Baptista, 2010, p. 433)

Instrumentos

Se utilizarán:



- a) **Cuestionario de encuesta**
- b) **Fichas de análisis documental**

1.8 Hipótesis de trabajo

Desarrollar políticas fiscales para contrarrestar los actos elusivos de los contribuyentes favorece efectivamente el incremento en la recaudación fiscal en el Perú.

1.9 Categorías de estudio

Considerando que la presente investigación es de carácter cualitativo, es decir se va hacer el estudio de la norma que permitirá llegar a los resultados, de la misma manera se desarrollara datos estadísticos que corroboraran los resultados del análisis normativo realizado, las categorías quedan establecidas de la siguiente manera:

Tabla 2
Categorías

Categorías temáticas	Subcategorías
Categoría 1° Elusión Fiscal	1. Definición 2. Naturaleza jurídica 3. Repercusiones 4. Regulación normativa



Categoría 2° Recaudación fiscal	<ol style="list-style-type: none">1. Definición2. Importancia3. Fines4. Regulación normativa
Categoría 3° Política fiscal	<ol style="list-style-type: none">1. Definición2. Contenidos3. Fines

1.10 Antecedentes de la investigación

Antecedente 1°

El primer antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL MERCADO CENTRAL DE LIMA METROPOLITANA 2012”. La autora es Mirian Liliana Chura Checesaca, quien presento dicha investigación en la Universidad de San Martín de Porres el año 2013.

- i. No se controla los vacíos legales lo que ocasiona que no se logre la transparencia de los hechos económicos en el Mercado Central de Lima Metropolitana.
- ii. La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) no contribuye a mejorar los procedimientos tributarios



originando que no se pueda evitar la elusión tributaria en el Mercado Central de Lima Metropolitana.

- iii. No se establecen mecanismos para evitar las modalidades de elusión tributaria lo que impide lograr una adecuada información contable-tributaria de los empresarios del Mercado Central de Lima Metropolitana.

Con respecto, a la diferencia existente con la investigación citada, se tiene que el análisis hecho en el trabajo de investigación tuvo como referencia a la Norma VIII del Código Tributario que sufrió la modificación del contenido elusivo y se mantuvo los alcances de la simulación relativa, donde se le brinda facultades a la administración para determinar la verdadera naturaleza de los actos declarados por el contribuyente, pero a la fecha el Código Tributario sufre modificatorias y cuestionamientos que requieren un adecuado tratamiento jurídico para su interpretación y aplicación.

Antecedente 2°

El segundo antecedente de mi investigación lo constituye la tesis que lleva como título “ELUSIÓN Y NORMAS ANTIELUSIVAS A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA”. El autor es Rafael Eduardo Gonzalo Meza Rojas, quien presento dicha investigación en la Universidad de Chile el año 2015.

- i. La doctrina mayoritaria de Chile ha concluido que la elusión es una figura lícita, basándose en el principio de legalidad tributaria, la autonomía de la voluntad, la seguridad jurídica y la libertad para desarrollar actividades económicas. Asimismo, la jurisprudencia de la



Corte Suprema, el año 2003, en el caso de Inmobiliaria Bahía, suscribió esta tesis, lo que fortaleció esta corriente.

- ii. Para nosotros, por el contrario, la elusión es un comportamiento reprochable no sólo desde la moralidad, sino también desde el ordenamiento jurídico. La elusión, que en España es denominada derechamente “fraude de ley tributaria” y en Alemania “abuso de las formas jurídicas”, es la manipulación deliberada, por parte del contribuyente, de los actos o negocios jurídicos para ocultar o alterar su verdadera capacidad contributiva, medida de los tributos fiscales y manifestación del principio de igualdad.
- iii. En lo que toca a la autonomía privada como fundamento de la licitud de la elusión, partamos de una consideración que hemos expresado reiteradamente: la ley gravará la capacidad contributiva de los contribuyentes, y para ello tipificará aquellas conductas que denoten dicha capacidad contributiva. Los hechos gravados serán, por lo general, actos o negocios jurídicos que celebren los contribuyentes, rigiendo entre ellos el estatuto del derecho privado. Nada obsta a que los contratantes opten por figuras contractuales típicas o atípicas, pues la autonomía de la voluntad abarca no sólo la determinación de celebrar o no un acto, o su contenido, sino también la forma que adopten, todo ello siempre que no atente contra la ley, la moral, las buenas costumbres o el orden público.

En este antecedente en cambio, la investigación analiza la naturaleza jurídica de la elusión siendo el cuestionamiento principal si es lícita o ilícita, a raíz de la regulación ya determinada por una norma antielusiva dentro del sistema chileno, en cambio, dentro de nuestro ordenamiento jurídico existe una norma antielusiva de carácter general que, debería reglamentarse para una correcta aplicación, teniendo claro las consecuencias jurídicas y económicas que surten de la inactividad de la SUNAT para este caso.



CAPITULO II

2. DESARROLLO TEMÁTICO

SUB CAPITULO I

2.1. ELUSION FISCAL Y EL SISTEMA TRIBUTARIO

2.1.1 Sistema tributario

Entendemos por sistema tributario, el conjunto de tributos, de un país, como veremos más adelante, el concepto de tributos incluye a los impuestos, contribuciones y tasas. Aquí también quedan incluidas figuras especiales de desgravación, tales como la exoneración, beneficios e incentivos.(Ruiz de Castilla, 2008, p.i-1).

2.1.1.1 Fuentes del derecho tributario.

Al hablar de fuentes del Derecho Tributario es necesario referirnos a las fuentes formales, que para Rubio citado por Huamaní (2013), es una expresión más simplificada, fuente formal de Derecho es aquel procedimiento a través del



cual se producen, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio de Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuesta legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado. (p.78).

Ahora bien, según la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario menciona las fuentes de Derecho en materia tributaria, se tiene:

Primero, a las disposiciones constitucionales, que no solo con referencia a los asuntos tributarios expresados de manera escrita en el texto constitucional sino también a aquellas instituciones, preceptos y principios que viven en el mundo de la Constitución no escrita y que resultan obligatorias e inspiradoras en nuestro sistema, como también, comprende a las leyes constitucionales que, con procedimiento especiales son aprobadas, interpretadas, modificadas o derogadas.

Como refiere Huamani (2009), “la Constitución que no sólo es una norma jurídica formal y estática, sino también material y dinámica, siendo la norma básica que fundamenta las distintas ramas del Derecho, contiene distintas disposiciones que son fuente de Derecho” (p.76), es decir, es aquella norma fundamental de todo ordenamiento jurídico, donde no solo se encuentran regulados los derechos fundamentales de las personas, sino los pilares del régimen económico, social y político de cada Estado.

Segundo, los convenios o tratados internacionales entendidas dentro del marco de las fuentes del Derecho Tributario, se entiende que este tipo de reglas del Derecho Internacional es el acuerdo de los estados, con reglas dirigidas a facilitar, asegurar y fortalecer los actos económicos de los contribuyentes, primando siempre la norma internacional en un supuesto de contradicción de con una norma del Derecho Interno, ello sustentado bajo el principio de Primacía del Derecho Internacional.



Además Sevillano (2014), menciona que el ámbito del Derecho Tributario no es extraño encontrar que los estados se hayan comprometido mediante un tratado internacional para dar solución al problema de la doble imposición que pueda surgir por la aplicación simultánea de sus ordenamientos tributarios a un sujeto que califica como residente en uno de los países firmantes de dicho acuerdo. En efecto mediante los convenio de doble imposición comprometen al Estado firmante y generan Derecho en aquellos a quienes resulta aplicable, sin embargo, en estricto no se puede decir que de ellos deriven tributos u obligaciones tributarias. (p.72).

Tercero, los Decretos Supremos y las Normas Reglamentarias, son normas dictadas por el Órgano Ejecutivo, y es utilizado para reglamentar las leyes, conforme a ello y de manera subordinada, desarrolla e interpreta los alcances de la ley sin desnaturalizarla ni transgredirla, sin embargo a través de las Normas Reglamentarias se puede desarrollar a fondo el contenido de la Norma genérica mas no crear situaciones jurídicas diferentes.

Es más, los denominados “Reglamentos de Ejecución” están subordinados a la ley y solo la desarrollan y complementan, por lo que son fuentes de Derecho en cuanto establecen las normas adjetivas o procedimentales que se requieren para la adecuada aplicación de las leyes. Pero también se puede encontrar reglamentos autónomos que regulen alguna materia específica que no ha sido reservada a la ley y respecto de la cual no reciben habilitación por parte de esta. (Sevillano et al, 2014, p.75).

En otras palabras, los Decretos Supremos como las Normas Reglamentarias, son utilizadas para reglamentar el uso de los dispositivos legales dentro de un determinado ordenamiento jurídico sin alterar el contenido de su esencia, pero que pasaría si una determinada norma no cuenta con una



reglamentación adecuada, se estaría ante un supuesto de laguna jurídica y, generando inseguridad jurídica para los agentes intervinientes dentro de sistema jurídico.

Cuarto, la jurisprudencia como fuente de Derecho, según Marcial se puede entender en un sentido lato y en un sentido estricto. En un sentido lato son las resoluciones que los magistrados judiciales emiten en ejercicio de sus atribuciones jurisdiccionales, para solucionar los conflictos a ellos sometidos. En un sentido estricto se refiere más propiamente a las resoluciones que el máximo tribunal, pero no a las resoluciones de los tribunales y juzgados inferiores a él. El carácter de precedente obligatorio en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal como órgano máximo en sede administrativa es relativo, pues solo es obligatorio en el tiempo en tanto no sea modificado por el propio tribunal y además es solo vinculante para los órganos de la administración tributaria, mas no para los deudores tributarios.

Es así que, la jurisprudencia reiterada por el tribunal asienta criterios que deben ser observados con una adecuada interpretación de las normas, ya que se le conoce como fuente de Derecho Tributario. Tanto es así que, con un carácter expreso se utiliza a la jurisprudencia para realizar una adecuada interpretación de un cuerpo legal, hay que hacer notar que, dentro de esta fuente de derecho no es permitida la utilización de la analogía.

Por último, la doctrina jurídica es útil en cuanto descubra el real contenido o identifique los principios validos que están tras la norma expresada a través del ordenamiento jurídico, y no puede generar efecto vinculante por sí misma ni obligar a seguir una línea interpretativa o de análisis. Es decir por sí misma no puede constituir fuente de Derecho Tributario (Iannacone, 2011, p.70).



En definitiva, dentro de las fuentes que rigen el Derecho Tributario la doctrina es considerada como lineamientos que sirven para una adecuada interpretación de las normas legales, utilizando las distintas formas de análisis normativo desarrollado por la doctrina tributaria, generando una mejor aplicación del Derecho. Algunos autores consideran que la doctrina es considerada como fuente de Derecho cuando un operador del Derecho tomé algún lineamiento jurídico doctrinal para la solución de un determinado caso concreto.

2.1.1.2 Principios

a.1) Obligatoriedad o deber.

Es el fundamento primero y último de la tributación ubicada en el campo de Iusnaturalismo que, surge esencialmente del instituto social del hombre constituyendo el fundamento ético-político de la tributación, resumido en la siguiente frase “si el hombre creó el Estado, es lógico que deba contribuir a su sostenimiento”. Legitimando al obrar fiscal estatal, pues no solo es un mandato moral, sino jurídico que se concretiza cuando la Constitución reconoce al Estado facultades y potestades de imposición (Iannacone et al, 2011, p.76).

El deber de contribuir es una expresión del constitucionalismo moderno, pudiendo afirmarse que es el ejemplo más logrado de lo que podemos denominar deberes constitucionales, que se caracterizan porque aparecen normativamente recogidos en el texto constitucional, por lo que tienen una base positiva, además los mismos juegan un simple contrapeso o negación de los derechos, como señala Rodríguez citado por García (2009), “los deberes constitucionales serían una restricción al principio general de autonomía y libre desarrollo de la personalidad, que se



manifiesta en el catálogo de derechos y libertades contenido en la Constitución” (p.14).

a.2) Principio de reserva de ley.

En cuanto al origen del principio de legalidad (reserva de ley), nos remontamos a la carta magna de 1285, momento en el cual, los barones ingleses, pensando más en sus propias riquezas que en las garantías a dar al pueblo, obtienen del rey Juan Sin Tierra la promesa de que los impuestos sólo podrán imponerse por el parlamento, órganos del cual los propios barones eran miembros. Los resultados obtenidos de esta maniobra política-militar, cayó en desgracia durante la época absolutista en los siglos XV y XVI, pero se incorpora en la vida cívica, con la petición de los derechos hecha por el parlamento inglés al rey Carlos I en 1628, con lo cual se consagra unos postulados que luego el tiempo convirtió en principios; que nadie puede ser arrestado sino conforme a ley y que es ilegítimo todo impuesto no aprobado por el órgano legislativo. (Montero, s.f.).

En nuestra Constitución Política se reconoce a este principio en el Art. 74, cuyo surgimiento se da en el mismo tiempo que la noción de tributo, como garantía para el correcto ejercicio de la potestad tributaria dentro de la conceptualización de la legalidad tributaria, según Sevillano et al, (2014), “coincide en que ambos principios (reserva de ley y legalidad) se refieren a la producción normativa, siendo el principio de legalidad la base de la que se desmiembra, particularmente, el principio de reserva de ley como herramienta para limitar la regulación por reglamento de determinadas materias” (p.97).

Medrano citado por Iannacone et al (2011), refiere que la legalidad es también una garantía, ya que los tributos solo pueden ser



establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlo, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. (p.101).

Además, resulta conveniente entender que esta reserva de ley atiende más a un concepto genérico como el de prestación impuesta, coactiva o de carácter público, a fin de incluir en su ámbito a todas las prestaciones de dar, hacer o no hacer cuya obligación ha sido impuesta coactivamente a los ciudadanos por los entes públicos, independientemente de su denominación o del régimen legal aplicable, (Gamba, 2003, p. 237), ahora bien el principio de reserva de ley no excluye la posibilidad a la administración de predeterminar los elementos del tributo mediante la potestad reglamentaria siempre y cuando se regulen algún elemento del tributo dentro de la ley.

En definitiva, lo que pretende el principio de reserva de ley es que solo a través de la ley o normas con rango de ley se creen, modifique, deroguen normas con contenido tributario, teniendo claro los elementos básicos del tributo que son: la identidad (hecho imponible, obligación de pago y las exoneraciones o beneficios); y la entidad de prestación tributaria (base imponible, alícuota o tasa de tributo y el impuesto resultante).

Respecto a, si existe una diferencia entre legalidad y reserva de ley, parte de la doctrina establecen que, la primera exige la aprobación y creación de tributos solo por ley o normas equivalentes a esta, y la segunda, está reserva a la creación de un tributos a través de dispositivos legales, a un determinado órgano competente limitando la transferencia del poder de legislar o de reglamentación.

**a.3) Principio de no confiscatoriedad.**

Según Sevillano et al (2014), implica una prohibición al legislador, mediante la cual se proscribe el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares, entendiendo a la no confiscatoriedad como límite cuantitativo al ejercicio del poder tributario, la que se resume en tratar de definir los casos en los que la porción de riqueza que se detrae mediante el tributo que resulta excesiva. (p.112).

Para Iannacone et al (2011), este principio depende de las circunstancias económicas en que esté inmerso un Estado, consistente en evitar una disminución de la libertad patrimonial o que la propiedad privada no sea violada. El tributo solo puede ser una parte del rendimiento de los bienes existentes y no igualarse a la totalidad. (p.99).

Por otro lado Landa (2013), sostiene que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas, siendo un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto, evaluándose no sólo desde el punto de vista cuantitativo sino también cualitativo; siendo el primero, límite vulnerado cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas, a su vez el contenido, no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas; en cuanto al segundo, tiende a afectar cuando



existen dilaciones administrativas indebidas, ejercicios fiscalizadores exorbitantes, el cambio de destino de ciertos tributos predeterminados, entre otros supuestos.(p.179).

a.4) Principio de capacidad contributiva.

Para Barra et al (2004), los tributos deben establecerse según la capacidad de pago de las personas, que se relacionan directamente con su situación económica, siendo fundamento de los principales impuestos de los sistemas fiscales modernos, especialmente de los tributos personales y directos. Teniendo dos formas principales de interpretación, una de ellas es de carácter subjetivo procura interpretar la capacidad de pago en términos de utilidad, la otra en cambio se caracteriza por considerar los elementos objetivos que definen esa capacidad. (p. 27)

El principio de capacidad contributiva llegaría a convertirse a cierto punto, en el principal principio de justicia tributaria, de tal manera que aseguraría la justicia en dicho ámbito del Derecho. En tal sentido, que no podría crearse un impuesto que no recayera sobre indicios de capacidad contributiva porque, de lo contrario, no sería respetuoso de dicho principio y, por tanto, no sería tampoco acorde a la justicia tributaria (Durán, 2014, p.87).

a.5) Principio de igualdad.

Para Sevillano et al (2014), “consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, estando en relación con la equidad que debe existir al gravar las distintas capacidades (dar un trato equitativo en el sentido de conseguir que las diferentes capacidades contributivas tributen con similar esfuerzo, lo que le vincula con la progresividad en materia



tributaria) y no debe ser confundida con la igualdad ante la ley” (p.95). Para algunos autores prefieren referirse al principio de capacidad contributiva en lugar del principio de igualdad.

Para Montero et al (s.f.) este principio presupone, que todos los sujetos de la relación jurídica tributaria, ya sea el Estado, los contribuyentes o responsables, están sometidos por igual ante la ley, lo que no impide que en determinados casos la misma ley prevea privilegios para el fisco acreedor. Ello no supone un apartamiento del principio, por cuanto el acto de la administración no podrá apartarse de las normas legales que le otorgan ventajas.

2.1.1.3 Norma jurídica y sistema.

Barco (2009), refiere que la estructura de un sistema fiscal es una actividad fundamentalmente de índole pública que se caracteriza por el ejercicio de la coerción por parte del Estado, es decir, quien la diseña y pone en funcionamiento constituye una minoría, circunstancia que no le quita ni le agrega nada a su formación, pero que, a efectos del análisis social, tiene una alta incidencia pues cuando la establece lo hace considerando que la misma va ser cumplida y cuando no ocurre aquello va a ejercer la coerción.(p.12).

Por lo que la necesidad de establecer una clasificación de los sistemas, teniendo centro de estos los reales o empíricos y sistemas proporcionales. Los primeros están constituidos por objetos del mundo físico y social; los segundos, por proposiciones, presuponiendo, por lo tanto un lenguaje. Los sistemas proporcionales pueden ser meramente formales, cuando las partes componentes son entidades ideales (denominados sistema monológico), en cuanto aquellos formados por una referencia empírica “sistema monoempíricos” que a su vez pueden estar formados por proposiciones científicas o de proposiciones



prescriptivas como sucede en las conductas social (sistemas de reglas morales, jurídicas, etc.).

Es necesario la aclaración en cuanto si el Derecho Positivo es considerado como el sistema jurídico o como el ordenamiento jurídico, ya que el ordenamiento seria el conjunto o la totalidad de los mensajes legislados, que integran un dominio heterogéneo, puesto que fueron producidos en tiempos diversos y en diferentes condiciones, en cambio sistema es la labor de estructuración, sin contradicciones, exento de ambigüedades y listo para ser comprendido por el destinatario. Para lo cual se tiene que tener clara dos ideas: primera el sistema es el resultado de la elaboración doctrinal o científica del texto jurídico en bruto que es el ordenamiento; segunda, el sistema refleja el ordenamiento, pero al reflejarlo dice muchas más cosas que el ordenamiento. (Carvalho, 2013, p.82).

2.1.1.4 El hecho jurídico tributario

Para poder conceptualizar hecho es necesario diferenciarlo de evento, como lo define Sampaio citado por Carvalho et al (2013), “el hecho no es pues algo concreto, sensible, sino un elemento lingüística capaz de organizar una situación existencial como realidad en cambio el evento son las acciones que pueden tener connotación jurídica como también no”. En ese entender el profesor CARVALHO refiere que los hechos jurídicos no son simplemente hechos ocurridos en el mundo social, constituidos por el lenguaje del que nos servimos en el día a día. Sino son los enunciados proferidos en el lenguaje competente del Derecho Positivo, articulados de acuerdo con la teoría de las pruebas. (p.193).

De la utilización del lenguaje surgen los denominados error de hecho y error de Derecho, ya que el primero se da en la utilización inadecuada de las técnicas lingüísticas de certificación de los eventos, esto es, de los modos



posibles de relatar jurídicamente un acontecimiento en el mundo real; mientras que el segundo, es la distorsión entre el enunciado protocolar de la Norma individual y concreta y la universalidad enunciativa de la Norma general y abstracta.

2.1.1.5 Relación jurídica tributaria

Según Carvalho et al (2013), dice que, cuando ocurrió el hecho, nace la relación jurídica, estamos enfrentándonos con el acontecimiento de dos hechos: el hecho causa (hecho jurídico) y del hecho-efecto (relación jurídica), esta última, en su creación existencial, se gota con la fijación del Derecho y del deber correlativo, sin ninguna atingencia a los futuros comportamientos de los destinatarios, en la oportunidad de la decisión sobre la conducta de cumplir lo debido, que podrán estar en sintonía con las expectativas normativas. De otra forma significa que la relación jurídica no experimenta alteraciones en virtud del cumplimiento o incumplimiento de los deberes establecidos en ella. (p.226).

La relación jurídica se instaura en virtud de un enunciado fáctico, puesto por el consecuente de una norma jurídica individual y concreta, ya que, en regla general y abstracta, aquello que encontramos son clases de predicados que un acontecimiento debe reunir para devolver un hecho concreto, en la plenitud de su determinación empírica.

Sevillano et al (2014), nos dice que la relación jurídica tributaria es el conjunto de derechos y obligaciones establecidos por el poder tributario del Estado que surge de la aplicación de los tributos en concreto y que alcanza no solo a los contribuyentes por los tributos que deben pagar, sino que incluso pueden alcanzar a terceros. (p.168)



Dentro de esta relación jurídica existen sujetos intervinientes, de los cuales el sujeto activo es el titular del Derecho que está legitimado por la norma competente para exigir la prestación pecuniaria, que puede ser una persona jurídica, pública o privada.

Dentro de la doctrina se le denomina como acreedor tributario que según Sevillano, es el sujeto a favor de quien se debe cumplir con la prestación tributaria; es decir, la entrega de la suma de dinero (o excepcionalmente especie) que corresponde al tributo.

Para Mcnaughton (2015), el sujeto activo es una persona pública política o meramente administrativa, sin embargo, que la ley atribuya capacidad de ser sujeto activo de los tributos a personas privadas lo que, a pesar de ser excepcional, no es imposible siempre que existan finalidades de interés público. (p.122).

En cambio el sujeto pasivo o como lo define el Código Tributario como deudor tributario va ser aquella persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable , por lo que es necesario la diferencia existente de estas dos últimas instituciones jurídicas.

2.1.1.6 Jerarquía procedimental

Mcnaughton et al (2015), observa que la jerarquía de la Constitución frente a las demás normas legislativas y por la transitabilidad ínsita de vínculo de jerarquía, diríamos: para las demás normas del sistema es un presupuesto derivado de la norma fundamental, en algunos aspectos; pero, también, una circunstancia contingente, entre otros. Dado que la Constitución de la República



ya garantizaría su supremacía jerárquica frente a, por lo menos, algunas normas del sistema. (p.327).

En ese entender la supremacía procedimental esta dado en cito, con relación a la estructura jurídica de nuestro país, que es desarrollada de acuerdo a la teoría Kelsiana siendo la norma macro la Constitución y solo observando esta se puede crear, extinguir, modificar e interpretar las normas que tengan contenido tributario (art. 74 de la Constitución de 1993).

2.1.1.7 Teoría general del tributo

b.1) Teoría de la tributación según David Ricardo.

Señala que; “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”. Es por ello, que el principal problema que observó Ricardo en su época, fue la distribución de la riqueza, puesto que la realidad observada, era el enriquecimiento de unos y el empobrecimiento de otros, a veces en el mismo tiempo.

Con relación a lo citado anteriormente, el mismo autor señala, que el reparto o distribución de la riqueza, es precisamente la cuestión más susceptible de ser influida por las ideas políticas y sociales, ya que se pone en ella de manifiesto la pugna entre los intereses económicos de las distintas clases sociales. Y por ello, estableció la importancia de los impuestos, puesto que son una parte del producto de la tierra y del trabajo de un país, que se pone a disposición del Gobierno, y su importe se paga, deduciéndolo del capital o de las rentas del país.



Ahora bien, esa capacidad para pagar los impuestos, no depende del valor total en dinero de la masa de mercancías, ni del valor en dinero de los ingresos netos de los capitalistas, sino del valor en dinero de los ingresos de cada individuo, comparados con el valor en dinero de las mercancías que consume habitualmente.

b.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”.

De acuerdo a dicha teoría, para una persona adversa al riesgo, su disposición a pagar un impuesto será mayor cuando:

- a) Mayor sea la probabilidad que la Administración Tributaria descubra y sancione a los evasores.
- b) Mayor sea la penalidad que se aplique a los evasores.

De acuerdo a 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.

Sin embargo, estudios realizados en muchos países, incluido el nuestro, muestran que esta teoría tiene limitado poder explicativo y que los



tradicionales métodos de coerción mediante fiscalizaciones y penalidades explican solo una fracción del cumplimiento fiscal voluntario.

Así se ha encontrado que en economías desarrolladas con altos niveles de cumplimiento de sus obligaciones tributarias como es el caso de los países nórdicos, los ciudadanos perciben que en realidad la administración tributaria de su país no tiene necesidad de desplegar operativos para detectar a los actos que utilizan los contribuyentes para disminuir su carga tributaria.

En cambio en países como el Perú tenemos altos niveles de incumplimiento de nuestras obligaciones tributarias a pesar de que se percibe que las existen diversas formas para detectar el incumplimiento y realizar la respectiva sanción por parte de la administración, aun así el nivel de ingresos económicos de nuestro país no solo está relacionado con las normas coercitivas, sino con aspectos que es materia de investigación.

b.3) Teoría de Eheberg según Eheberg.

Para la siguiente teoría, el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Eheberg considera al deber de tributar como 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.

El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. A sí 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, así también tratándose de



la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general. De esta manera, de acuerdo con esta teoría el fundamento jurídico del tributo es, precisamente que no necesita ningún fundamento jurídico para justificar su existencia. (Mogollón, 2014, p.16-20)

A mi parecer, la teoría desarrollada líneas arriba está relacionada directamente con el principio de deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento del Estado, siendo más que una obligación interpuesta por una norma jurídica, sino considerada un deber en reglas de la corriente neo constitucionalista, dirigidas al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente.

2.1.1.8 El tributo

c.1) Concepto

Según Sevillano et al (2014), “es el recurso público creado ad hoc por este para procurar el dinero que sirva para cubrir los gastos que exige el cumplimiento de sus fines” (p.39). Se entenderá que ente público es el Estado como las entidades establecidas para la creación de tributos.

Para Villegas (2001), “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines”, se desprende la utilización de un instrumento para la creación de los tributos, teniendo un carácter estrictamente legalista.



Por otro lado para Bravo (2006), es aquella prestación de dar suma de dinero con carácter definitivo exigible coactivamente, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo cumplimiento es dispuesto por la instauración de una relación jurídica obligatoria de Derecho Público (deber jurídico de prestación tributaria), como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria y su consecuente normativo, fundados o graduados por el principio de capacidad contributiva, y cuyo sujeto activo es en principio, un ente de Derecho Público. No obstante tal prestación tiene como finalidad obtener recursos para cubrir los gastos del Estado, lo cual representa un elemento de insoslayable importancia para determinar cuándo estamos frente a un tributo.

Barco et al (2009), quien desarrolla la conceptualización en diversos enfoques, da una apreciación desde el punto de vista jurídico-fundamentalista, mencionando que tributo es un deber que tiene una persona, que da lugar a un recurso de índole financiero para el Estado, constituido por una obligación de naturaleza coactiva, cuyos caracteres e imperativos se encuentran establecidos previamente por una norma jerárquica dentro del ordenamiento local y, que implica ceder voluntariamente patrimonio al fisco.

Como ya se ha indicado con anterioridad el tributo es definido como “la prestación pecuniaria obligatoria, derivadas de la realización de un supuesto de hecho, establecidas por la ley y cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines” (Huamaní el at, 2013, p.43).

c.2) Clasificación:

Los tributos en teoría clásica se agrupan en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones. Esta clasificación está recogida de



modo expreso en nuestra legislación, en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

Impuesto

Son tributos exigidos por la realización de actividades, negocios, hechos o actos que pueden relevar capacidad contributiva de los contribuyentes. El pago de un impuesto no guarda relación con una actividad estatal referida al contribuyente. (Sevillano et al, 2014, p.49).

Según el modelo del Código Tributario para América Latina, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente (Villegas et al, 2001, p.71).

Tasa

Es el tributo que el contribuyente paga por un servicio prestado por el Estado que tiene la característica de ser individualizado y que corresponde a sus actividades administrativas o servicios públicos propios. (Sevillano et al, 2014, p.53), en cambio, para Gerardo Ataliva tasa “es el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal directa e inmediatamente referida al obligado”.

Según Diez (2004), es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente, que es una prestación que exige el Estado en ejercicio de su poder de imperio ya que lo puede exigir coactivamente, por lo que determina su creación solo por ley.

**Clases:**

- **Arbitrios.-** Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- **Derechos.-** Son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público, el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- **Licencias.-** Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades particulares sujetas a control o fiscalización.

Contribuciones

Son tributos que se exigen cuando el Estado realiza actividades y obras que benefician a un grupo particular de sujetos quienes, por tanto, quedan obligados a su pago (Villegas et al, 2001, p.104).

Según la doctrina existen contribuciones por mejoras o especiales pero para Diez et al (2004), las contribuciones especiales por mejoras constituyen un medio para que los gobiernos locales puedan recuperar las erogaciones en obras de infraestructura entre sus beneficiarios y con ello lograr un efecto multiplicador en el desarrollo urbanístico y estructural de la comunidad, lo que debe ser distribuido entre los contribuyentes en forma proporcional a los beneficios recibidos.(p.23).



2.1.1.9 Derechos y garantías de los contribuyentes.

El Estado ha diseñado un modelo en que las dos partes de la relación tributaria se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al Derecho, que son la fuente que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes.

Si bien del texto constitucional desprende la obligación de los contribuyentes de soportar las cargas públicas; también es cierto que este mismo texto les reconoce a estos mismos particulares unos derechos y garantías dentro de los que no puede ni debe existir intromisión del poder estatal.

En ese sentido, cuando la Administración Tributaria ejerce los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye cumple con la finalidad constitucional, cual es, la de hacer efectivo el deber constitucional de los contribuyentes de soportar las cargas públicas.

Es sabido que la obligación de los titulares competentes en otorgar a la Administración todas las facultades que sean necesarias para hacer efectivo el deber de contribuir, siempre, claro está haciendo valer las demás exigencias contenidas en el texto constitucional. Sin embargo, es conocido por todos, que las normas tributarias y sancionadoras que vienen sucediéndose en nuestro entorno vienen prefiriendo en forma desmedida uno de los valores constitucionales en juego, como es el deber de los ciudadanos a soportar las cargas públicas.

Por lo que corresponde, que en nuestro Estado Constitucional de Derecho que las posiciones del fisco y de los ciudadanos sean reinterpretadas teniendo a la vista el equilibrio de todos los valores y derechos consagrados en el texto



constitucional sin excepción, evitando así una preponderancia al interés fiscal y generando indefensión hacia los contribuyentes. (Gamba et al, 2011).

2.1.2 La elusión fiscal dentro del sistema tributario.

2.1.2.1 Concepto

Según Isla et al (2008), la elusión consiste en evitar realizar el hecho imponible (no entrando en la relación jurídica tributaria) o en realizar un hecho alternativo (evitando el que sería procedente), pero estas actuaciones deben hacerse en condiciones tales que quepa excluir que nos encontramos ante una planificación fiscal lícita esto debe llevarse en condiciones abusivas (p.9).

Para Villegas citado por Chura (2013), la elusión es el acto de defraudación fiscal cuyo propósito es reducir el pago de las contribuciones que por ley le corresponden a un contribuyente. Puede ser por engaños, errores u omisiones en las declaraciones o cualquier otro acto del que se tenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco, la elusión fiscal es siempre una conducta antijurídica. (p.15).

Además Ramos (2014), manifiesta que es la actividad de un sujeto direccionada a eliminar, reducir o diferir la obligación tributaria mediante figuras, negocios, contratos o actos que, en principio, son perfectamente legales y se llevan a cabo en la realidad de los hechos.(p.45). En cambio, Ocho (2014), lo define como una conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos. (p.12).



Para Garcia et al (2009), “lo entiende como los mecanismos utilizados para disminuir o desgravar los actos económicos que tributan, a través de la interpretación de la Norma que brinda vacíos o generalidades al regular una acción jurídica tributaria”. (p.21).

Por otro lado Bravo (2013), refiere que elusión denota una acción, la cual consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho. El adjetivo que la acompaña permite concluir que lo que se pretende evitar es la configuración de un hecho imponible o hecho jurídico tributario, que empieza donde termina la economía de opción, buscando alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de los negocios anómalos; a saber, negocios simulados, en fraude a la ley, fiduciarios o indirectos.(p.74).

Asimismo, el autor brasileño Araujo para explicar su postura: “No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o una anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión”. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos nada lo impide en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica.

Según los profesores Ugalde y Garcia citado por Meza et al (2015), consideran como definición de la elusión tributaria “el de evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible, se realiza mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho aun cuando algunas de ellas sea infrecuente o atípica y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria”.



Por ejemplo, “A” quiere vender su casa en el territorio peruano, “B” quiere comprar una casa, mientras “C” es una agente o corredor inmobiliario, persona natural. En cuanto al precio “A” quiere vender la casa a 40 millones y “B” paga el precio, mientras que “C” recibe una comisión por la venta realizada que es el 3% de la transacción, que equivaldría a un millón 200 mil que de acuerdo con la norma del Impuesto a la Renta estaría gravado con el 30 %, asumiendo que no tiene gasto en la adquisición tendría que pagar 360 de impuesto a la renta, pero para evitar el pago de este impuesto “C” realizar la transferencia de bien a través de un contrato de opción de compra donde “C” paga 10 mil por dicha opción de compra y que tiene el Derecho de ceder la opción de compra, lo que interesa a “B” que adquiere la opción lo que lo vende a un millón doscientos mil y adquiere la propiedad de 38 790.00, y no al precio inicial.(Liu, Sotelo & Zuzunaga, 2012 p.413).

2.1.2.2 Diferencias.

Elusión con economía de opción y evasión fiscal.

En este entender la elusión fiscal es considerada como la utilización de mecanismos atípicos o no regulados por la legislación, para evitar la realización del hecho imponible, disminuir la carga tributaria o realizar un hecho que este gravado con menor carga fiscal, cuya utilización de estos actos no vulneren la ley tributaria o no contravengan el ordenamiento jurídico. Por lo que corresponde determinar si la aplicación de la elusión forma parte de la economía de opción (considerada lícita en nuestro sistema tributaria) o esta ligeramente relacionada con la evasión tributaria (forma ilícita).

La economía de opción, es considerada también como la planificación o aprovechamiento lícito de las ventajas fiscales que para Isla et al (2008), “se puede entender desde una doble perspectiva, desde el punto de vista del



contribuyente, nos referimos a una actividad del particular, que se resume en la posibilidad de escoger o elegir la alternativa fiscal más favorecedora sin violar el ordenamiento tributario; desde la perspectiva del ordenamiento jurídico, hablamos de una determinada configuración de la normativa tributaria que faculta su aprovechamiento ventajoso por el obligado tributario” (p. 15).

Para Cahn-Speyer (2005), “la economía de opción no sólo implica la abstención; también incluye los casos en que la ley permite al contribuyente elegir entre varias opciones de negocios con correlativos tratamientos impositivos diferentes y este elige el que conduce a un mayor ahorro fiscal”.

La palabra opción nos da a entender que el contribuyente cuente con varias posibilidades a escoger (alternativa fiscal), reguladas por la legislación para poder cumplir con su obligación tributaria realizando una adecuada planificación fiscal sin violar el ordenamiento fiscal legal.

Como por ejemplo, cuando se habla de ganancias de capital, esta ganancia para las personas naturales es gravada, únicamente, cuando estamos ante un inmueble o acciones. Nadie podría asumir que la venta de un bien mueble usado por una persona natural es una operación de elusión. Esto es una situación que no esta gravada por el legislador. También de cara con el mismo contribuyente la economía de opción puede clasificarse de activa o pasiva. Y la no realización de una acto hace que ejerzan su economía de opción porque no quiere pagar el impuesto que correspondería.(Liu, Sotelo & Zuzunaga et al, 2012 ,p.409).

Con respecto a evasión fiscal, se entiende a la intención de no cumplir con una obligación impositiva, emergente de la norma existente, con una clara intención dolosa de la obligación tributaria. (Del Valle, 2010, p.148)

Asimismo para Echaiz (2014), consiste en el no pago de la obligación tributaria, por lo que resulta claramente sancionable hoy en día por las distintas legislaciones, debido a que se aprecia con meridiana claridad el incumplimiento de la obligación tributaria, oculta total o parcialmente los hechos o actos que originan la obligación tributaria. (p.153).

Como se ha dicho, la evasión fiscal consiste en la vulneración de la norma tributaria, realizado por el contribuyente con un ánimo doloso, que consiste en ocultar la obligación tributaria (total o parcialmente), siendo materia de sanción en este caso administrativa y penalmente. Para algunos autores de la doctrina lo que se sanciona dentro de la evasión es la voluntad de realizar el acto evasivo y poner en peligro el bien jurídico (tributo).

Por otro lado, Falco citado por Rezzoagli (s.f.), define la evasión fiscal como todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la carga tributaria. (p.3)

Tabla 3

Diferencias de elusión con economía de opción y evasión

Economía de opción	Evasión fiscal
<ul style="list-style-type: none">• Contribuyente tiene la posibilidad de escoger o elegir una alternativa fiscal.• La ley posibilita la aplicación de conductas lícitas.• Su fuente es la ley.	<ul style="list-style-type: none">▪ Vulnera la norma tributaria.▪ Siempre es dolosa.▪ Oculta el nacimiento de la obligación tributaria.▪ Tiene una sanción administrativa y penal.



2.1.2.3 Los negocios anómalos:

Simulación

La elusión para la doctrina es la utilización de negocios anómalos como la simulación que es una de las anomalías más frecuentes que según Ferrara citado por Isla (2008), “Es un negocio que tiene una apariencia contraria a la realidad porque no existe en absoluto, porque es distinto de como aparece. Del cual se desprenden dos supuestos, al primer supuesto se le suele catalogar como simulación absoluta, mientras que al segundo se le denomina simulación relativa, que incluye supuestos importantes que están referidas al objeto del negocio, al precio y a los sujetos, en especial a la actuación mediante personas interpuestas” (p. 29).

Zabaleta (2011) quien cita a Lohmann, define como simulación absoluta la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente del mismo, es entendido como una meramente apariencia de la voluntad de contenido, expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro negocio jurídico. (p.164).

Es más, la simulación será un instrumento de elusión sólo en el supuesto de simulación relativa, por lo que la requiere de la existencia de dos actos, uno de los cuales es real y el otro aparente; en realidad se esta evitando realizar el hecho real vulnerando la causa del negocio. El verdadero acto es el simulado; el acto existe, pero no coincide con el simulado.



En cuanto a la simulación relativa Lohmann refiere, que se trata cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual si refleja el orden de intereses que las partes desean regular.

Tanto la simulación absoluta como la relativa están sancionadas por las normas de las distintas materias concernientes a su afectación, como se observa que en la simulación absoluta es sancionada con nulidad ipso jure que además es parte de la evasión tributaria; en cuanto a la simulación relativa existen normas que posibilitan a distintos órganos de la Administración Pública a inaplicar sus efectos del negocio simulado como la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Abuso de Derecho

El denominado abuso de Derecho, en su versión subjetiva, viene a significar que los derechos no pueden ejercerse con *animus nocendi* o provocando daños a terceros, sino en el marco legítimo que establecen los límites previstos en el ordenamiento jurídico; en cuanto a la objetivación de la que se habla, es de la utilización de un instituto contemplado en la norma al límite de los fines para los cuales está institucionalmente destinado.

Según Zabaleta (2011), existen dos teorías en cuanto al abuso de derecho: la teoría subjetiva del antiabuso implica que se estará frente a negocios u operaciones abusivos, cuando se califique a la causa subjetiva como aquella en la que el propósito práctico de los particulares es principal o únicamente tributario, esto es cuando el negocio se realice a efectos eludir tributos, trastornando el supuesto fin objetivo del acto jurídico de Derecho Público o Privado; así en la teoría objetiva de abuso no es necesario probar el propósito



particular disfuncional o antisocial, dado que no es un elemento constitutivo. (p.168).

Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la legislación peruana, el órgano encargado en determinar si existe abuso de Derecho en los actos de los contribuyentes es el Poder Judicial (Art.103 de la Constitución Política). Además es comprendió está figura dentro del fraude de ley y abuso de las formas jurídicas.

Negocio indirecto.

Con respecto al negocio indirecto Cubines citado por Isla (2008), que refiere al negocio que oculta la realidad económica, pues en él se estructura un negocio a través de una serie escalonada de contrato típicos que adoptan fines distintos a los que le son propios, para lo cual el resultado buscado por las partes. Las partes lo utilizan con el propósito de obtener un fin distinto al que correspondería con la clase de negocio realizado.(p.40).

Hay que tener en cuenta que, un negocio indirecto es irrelevante cuando no transgrede las normas fiscales por lo tanto es irrelevante, pero cuando tiene como propósito eludir la norma tributaria, que se identifica con el fraude a la ley que, para Zabaleta (2011), “implica aplicar analógicamente la norma, entonces, los negocios indirectos tendrán que ser reconocidos por el fisco” (p.177), ahora bien dentro del Derecho Tributario la utilización de la analogía está prohibida para crear, modificar tributos o imponer sanciones.

Fraude a la ley.

Para Bravo (2005), el fraude a la ley consiste en intentar pagar el menos tributo posible mediante la realización de los actos concretos artificios, que se intenta apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuado al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. (p. 146)

Según Queralt & Serrano citado por Sanchez (2012), el fraude se caracteriza por dos razones: una, por el deseo de olvidar la aplicación de las normas tributarias o conseguir una minoría de las cargas fiscales y dos, porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece claras posibilidades al fraude de ley. (p.26).

Parte de la doctrina hacen la diferenciación del fraude a la ley civil con el fraude tributario, Falcón y tella citado por Lalanne (2005), “con respecto a fraude de ley en materia civil nos encontramos ante una vulneración del ordenamiento jurídico, mientras que en el fraude de ley tributaria nos encontramos ante un hecho no gravado por la ley” (p.121). Por otro lado existe una distinción en cuanto a fraude de ley y defraudación, corresponde a que este último tiene como elemento un ánimo específico de ocasionar en perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminado a ello.

Se tiene el ejemplo en fraude a la ley es el siguiente: para eludir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales que grava las compraventas, se constituye una sociedad, a la que uno de los socios aporta un inmueble y el otro una cantidad dineraria. Acto seguido se disuelve la sociedad, adjudicándose el inmueble a quien había aportado la cantidad dineraria, mientras que al otro socio

se le adjudicaba el dinero. En realidad lo que se ha producido es una compra-venta. (Sanchez et al, 2012, p.25).

Tabla 4

SIMULACIÓN	ABUSO DE DERECHO	FRAUDE DE LEY	NEGOCIOS INDIRECTOS
1.- Recae sobre cualquier elemento jurídico tributario pero esencialmente en el hecho imponible. 2.- Se esconde un negocio con función económica distinta.	1.- Utilización de un Derecho en perjuicio de un tercero. 2.- Organo encargado en determinar es el Poder Judicial. 3.-extralimitación del Derecho subjetivo	1.- Obtención de un resultado prohibido. 2.- Se logra al amparo de una norma. 3.- No existe un acto contrario a la ley. 4.- Mal uso del Derecho objetivo	1.- Utilización de negocios típicos.

2.1.2.4 Características de la elusión

En la doctrina tributaria, con respecto a la naturaleza jurídica existe discrepancia con respecto a si es lícita o ilícita, siendo necesario establecer que las características a desarrollar pertenecen a la naturaleza ilícita de la elusión, como refiere Garcia (2005), de la forma siguiente:

- a) La conducta del contribuyente debe ser dolosa, pudiendo consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del Derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar



contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas antielusivas que la legislación tributaria contempla.

- b) Debe distinguirse claramente entre la evasión y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos.
- c) La elusión no puede confundirse con la economía de opción o la planificación tributarias, pues si bien en ambos casos se produce un no pago o menor pago de impuestos, en ésta última, la forma en que se obtienen éstas es a través de la aplicación de normas jurídicas, esto es, con pleno apego al Derecho y no, antijurídicamente, como en el caso de la elusión.
- d) Se estima que la elusión (ilícita) se manifiesta, fundamentalmente a través del fraude de ley, la simulación, el abuso del derecho y negocios indirectos.

2.1.2.5 Legislación comparada.

El desarrollo de doctrina acerca de la elusión se da en dos grandes familias jurídicas, la Romanista o continental y la del Common Law o anglosajona.



d.1) Sistema romanista

Alemania, el abuso de la forma

El núcleo del sistema antielusivo Alemán se encuentra en el artículo 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002, el cual establece lo que sigue: “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada.

Uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es el de haberse valido el contribuyente de negocios insólitos o inadecuados a los fines que normalmente se destinan dichos negocios. Esto generó duda al momento de definir ¿qué es una operación normal? Y más aún, la interrogante de si ¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma “anormal”, “inusual” o “insólita” de manera precisa y adecuada? lo que en definitiva llevó a cuestionar la constitucionalidad del precepto. Sin embargo, La Corte Constitucional Federal se señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad.

España, el fraude de ley

El artículo 24 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) prescribe: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del



tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1°).

De manera que, para el Derecho Tributario Español, el concepto basal en el control de conductas antielusivas es el de “fraude de ley”. Habiendo la doctrina española debatido con fervor sobre la legitimidad e idoneidad de esta norma, principalmente al estimarla como una excepción al régimen general de prohibición del uso de la analogía como medio para exigir tributos, así como también, por lo confuso y difuso que resulta establecer los límites entre este “fraude de ley” y la “legítima economía tributaria”. Para algunos juristas, el uso de esta cláusula fue un absoluto fracaso, señalan que más que una solución legal a la elusión tributaria, lo que el artículo 24 de la LGT establecía era un verdadero “conflicto de leyes”, tanto es así que en la práctica judicial el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general antielusiva del “fraude de ley”.

Con respecto a la LGT Española vigente en lo referido por el artículo 15, sanciona por la ley 58/2003, se puede notar claramente el siguiente:

Artículo 15.- Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1.- Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en la que ocurre las siguientes circunstancias:



- a) Que, individualmente considerados o en conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenidos con los actos o negocios usuales o propios.

2.- Para la administración tributaria pueda declarar en conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiere correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidaran intereses demoras, sin que proceda la imposición de sanciones.

Ahora bien, dentro de la regulación española que se tiene al respecto de la elusión, se aprecia que gran parte de este artículo sirve de base para el desarrollo de la norma antielusiva general del ordenamiento jurídico peruano, teniendo una variación en la creación de un órgano competente que brinde un informe específico acerca de los alcances de la norma, y así poder realizar las sanciones correspondientes.

Francia, el abuso de derecho

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso 1° “No podrán ser opuestos a la administración de los



impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención...”. Y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto para aplicar la desestimación de éstos, la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como abuso de derecho.

Este concepto abuso de Derecho positivo, trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el Derecho Tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión no fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de Derecho practicado mediante actos elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de Derecho, simulación y fraude a la ley.

Italia, método de normas específicas y propuesta de normas generales.

Debido a la excesiva responsabilidad que podría generar, por la eventual fricción con el principio de la certeza jurídica, el fisco italiano ha optado por descartar una norma general para combatir la elusión. Ha preferido, entonces, intensificar la utilización de normas preventivas y correctivas de la conducta elusiva. Sin embargo, en 1997, se introduce un artículo cuya amplitud le hace tomar en la práctica el ropaje de norma general antielusiva, aplicable en los casos de fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones, etc. La norma impide oponer a la Administración los actos, hechos y negocios, incluso los coligados entre sí, sin que existan



válidas razones económicas, organizados para evitar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento y para obtener ventajas fiscales, que de otro modo serían indebidas.

Brasil, hacia una “verdadera” cláusula general antielusiva

Por medio de la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño: “La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria”.

Se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas (en el sentido que empleamos, omnicomprendiva de los conceptos de simulación, fraude a la ley y negocio jurídico sin causa). Así, la norma autoriza para afectar actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), que busquen una economía de tributos o superen las prohibiciones previstas por el ordenamiento u obtengan ventajas fiscales que de otro modo serían indebidas. Dicho de otro modo, el artículo 116 no permite desestimar actuaciones lícitas y válidas de los contribuyentes.

d.2) El sistema del Common Law

Inglaterra, de principios preventivos al control de las step stone transactions



Hasta finales de los años ochenta, prevaleció en el Derecho inglés, la opción por las normas específicas de corrección. Se postulaba, como principio base, el respeto al Derecho de los contribuyentes de elegir la modalidad menos onerosa en términos fiscales, de tal modo que, en la elusión (tax avoidance), la legislación y sólo ella debe determinar la licitud o ilicitud de la conducta.

Estados Unidos, el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

El Derecho Tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de Business purpose test (test de propósitos comerciales), step transactions (para transacciones) y substance over form (sustancia antes que la forma). Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión.

El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935. En éste juicio se sentó el principio precedente según el cual, si bien se reconoce el Derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un “motivo comercial” y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la “causa” del negocio jurídico. (Wahn Pleitez, s.f., p.27)

2.1.2.6 Normas antielusorias.

La doctrina ha denominado normas o cláusulas “antielusivas”, “antiabuso” o “antifraude” a aquel género de disposiciones que, como su nombre lo indica, tienen por objeto prohibir, impedir o desalentar la elusión tributaria.

Meza Rojas et al (2015), citando a García Escobar, “sostiene que las cláusulas antielusivas, constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita” (p.54).

Para Isla et al (2008), son estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir (p.87).

2.1.2.7 Clasificación.

Las normas antielusivas tiene dos manifestaciones: cláusulas antielusivas generales o antielusivas en sentido estricto, y especiales o, como lo denomina la doctrina italiana, normas correctivas con finalidad antielusiva.

e.1) Normas antielusivas especiales o particulares.

Meza et al (2015), menciona que las normas antielusivas particulares son aquellas que combaten manifestaciones específicas de elusión. El legislador identifica las operaciones elusivas de los contribuyentes y las prohíbe

expresamente o las reconduce mediante otras técnicas jurídicas a un hecho gravado (p. 152).

Por otro lado, Valenzuela citado por Meza, refiriéndose a los mecanismos legislativos para combatir la elusión, manifiesta que la intervención de este poder está dada por la creación de normas, de leyes de carácter particular, en otras palabras se trata que la ley tipifique como hechos gravados los distintos caminos utilizados por el contribuyente para eludir el impuesto, y así lo haga a medida de que vayan apareciendo otros.

Si bien las cláusulas antielusivas específicas, son cláusulas que prevén una consecuencia jurídica de un evento determinado, o califican o condicionan esa consecuencia (normalmente beneficiosa para el contribuyente) a la concurrencia o demostración de determinados hechos, surgen normalmente como respuesta a sucesos concretos, de manera que cierran cualquier ventana de interpretación, y aclaran que la conducta tendrá determinado efecto fiscal.

e.2) Normas antielusivas generales.

Para Ramírez (2014), surgen como oposición a los comportamientos elusivos de los administrados, ante la imposibilidad de prever todas las posibilidades válvulas de escape de la acción recaudadora del fisco. Con ellas, las administraciones buscan contar con una herramienta flexible que les faculte para cuestionar aquellas operaciones que resulte ilícitas por su contenido subyacente.

Del mismo modo García et al (2009), define a las cláusulas antielusivas generales como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la



Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir. (p.29).

Cayón citado por Meza et al (2015), señala que estaremos ante una cláusula general antiabuso cuando el legislador no fija por sí mismo el presupuesto de hecho al que se le aplicará la norma subrogatoria sino que, en términos generales y para todos los casos e impuestos, atribuye una facultad al aplicador del Derecho para detectar un abuso de las formas jurídicas, bien recalificando simplemente las operaciones, bien calificándolas como negocios en fraude de ley, negocios simulados, etc. (p. 155).

Según Zabaleta (2011), define como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para, a continuación, proceder a aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir. (p.156).

2.1.3 la elusión tributaria en el Perú en dimensión de la laguna normativa.

2.1.3.1 ¿Qué es una laguna normativa?

Como hemos visto dentro de nuestra legislación, actualmente se tiene una norma antielusiva general que no tiene una adecuada reglamentación hasta el momento, ahora bien, nos toca analizar si esta situación genera lagunas normativas dentro del Derecho Tributario.



Con respecto a las lagunas normativas, es necesario iniciar con la conceptualización acerca de la implicancia de una laguna en el Derecho que, según Kelsen citado por Chmill (2007), “La laguna del Derecho aparece cuando se afirma que un litigio particular no puede ser resuelto porque el Derecho carece de normas que se refieran a él para darle una calificación deóntica a la conducta que se demande” (p.72).

Para, Alchourrón y Bulygin citado por Ruiz (2007), aparecen como déficits de dos tipos de sistemas de reglas preestablecidas en relación con las exigencias derivadas de los principios de que las justifiquen, pues el sistema de reglas, puede ser deficitario en relación con las exigencias derivadas de los principios, de dos maneras distintas, en primer lugar, carecer, en relación, en relación con un caso, de regla en la que subsumirlo, siendo así que la presencia de tal regla viene exigida por el balance entre los principios relevantes, en segundo lugar, no considerar como relevante una propiedad que, de acuerdo con las exigencias derivadas de tal balance, debería considerarse como relevante.(p.46).

Ahora bien, con relación a la definición citada por Ruiz, se desprende ya una clasificación con respecto a las clases de lagunas que desarrollan los autores mencionados, siendo estas: las lagunas axiológicas y las lagunas normativas, que con relación a esta última se desarrollara el estudio respectivo.

Para Ruiz (2007), un hecho va constituirse como laguna normativa de un cierto sistema jurídico si y solo si ese sistema jurídico no contiene una regla de correlacione en caso con una solución normativa y el balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico exige una regla que correlacione el caso con una solución normativa que califique la conducta de que se trate como obligatoria o prohibida (p.47).



Según Moreso & Vilajosana et al (2004), estamos en presencia de una laguna normativa si y solo si un caso elemental del universo de casos de un sistema normativo no está correlacionado con ninguna solución máxima del universo de soluciones. (p.109)

Ahora bien, al establecer la existencia de lagunas dentro del Derecho, es necesario que los operadores jurídicos establezcan mecanismos para una adecuada solución con relación a las lagunas normativas, en efecto, la doctrina establece que una forma de solucionar estos casos, es a través de la discrecionalidad de los jueces, inicialmente esta forma de solución se basaba en sus criterios personales para realizar una adecuada solución, no obstante, al desarrollo surgido en el Derecho se cambia esta conceptualización con el análisis de los principios rectores de un ordenamiento jurídico establecido.

Incluso, justifican la presencia de lagunas en el Derecho, el accionar de los ciudadanos en base al principio de prohibición (lo que no está prohibido está permitido), teniendo una doble dimensión: en un sentido débil (si no está prohibido por ley está permitido); fuerte (que el acto está permitido legalmente). La aplicación de este principio de prohibición respalda la actuación de los contribuyentes al no haber una norma que prohíba la realización de actos elusivos.

Por otra parte, algunos autores consideran que la solución de las lagunas normativas es a través de la analogía legis y analogía iuris, pero dentro del campo de la aplicación del Derecho Tributaria, siendo prohibida esta solución con un carácter legal.

2.1.3.2 **La elusión fiscal es una laguna normativa dentro del sistema jurídico.**

Una vez analizado los límites de la laguna dentro del Derecho, es necesario realizar una interrogante al respecto y habiendo observado que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario se encuentra suspendida en cuanto a su aplicación y considerada por algunos autores inconstitucional, se tiene ¿la elusión dentro de nuestro sistema jurídico tiene la condición de laguna normativa?, siendo así se desarrollara argumentos para poder responder la interrogante planteada.

Como refirió Ruiz, respecto de las lagunas normativas, consideradas como aquellos casos genéricos que no se cuenta con norma alguna para la solución y que los principios regulados por parte del sistema no infieren en resolver en caso específico. Aplicándolo al caso de la elusión, dentro de nuestro sistema jurídico no se contaba con una norma que determinara la verdadera naturaleza de los actos de los contribuyentes (contenido elusivo) y teniendo como principio rector de la Administración Tributaria a la legalidad (principio que establece los límites en cuanto a funciones y aplicación de sanciones), se encontraba ante un supuesto de laguna normativa que impide a la SUNAT a realizar una adecuada función recaudadora.

Con respecto al supuesto de laguna normativa que, se viene solucionando a través de normas específicas como el sistema SPOT, ITF y ITAN, es claro solo forma parcial y siendo protegido el accionar de los contribuyentes por el principio de prohibición (lo que no está prohibido está permitido), surge la Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario incorporándose en el ordenamiento jurídico para ser utilizado por la SUNAT en los actos elusivos.



Gracias a que es cuestionada la constitucional de esta norma por infringir principios fundamentales de un estado de Derecho, es que actualmente se encuentra suspendida generando incertidumbre jurídica dentro de nuestro sistema jurídico

Con respecto a la interrogante planteada en líneas arriba, del análisis realizado se tiene que la analogía dentro de un ordenamiento jurídico se da cuando un hecho genérica carece de regulación jurídica, en nuestro caso contamos con un dispositivo legal que regula el contenido elusivo quedando descartado la posible laguna normativa aludida, pero es necesario hacer un hincapié con respecto de la solicitud de inconstitucionalidad planteada por distintos grupos económicos, que podría cambiar la situación jurídica actual de nuestro país. En cuanto a la falta de reglamentación de la norma legal en análisis se realizara un análisis posteriormente.

2.1.3.3 La reglamentación y las medidas de control.

Si bien, a través de la reglamentación se puede establecer de mejor forma los alcances de la norma y la determinación los supuestos en los cuales la administración tributaria utilizaría la denominada norma antielusiva general, está a la fecha ya supera más de dos años de suspensión, necesitando con urgencia la emisión de este reglamento y así poder aplicar la norma en la actividad recaudadora de la administración.

Con respecto a la ambigüedad existente por los términos contenidos dentro de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (artificial o impropio), existe basta información doctrinal que establezca los alcances jurídicos de estos términos, por ejemplo, en los actos artificiosos la forma de negocio adquiere importancia sobre el contenido, y el impropio los actos son inadecuados o menos adecuado.



Como medidas de control aplicable a la evaluación de los actos elusivos de los contribuyentes, primero, que para garantizar el principio de seguridad jurídica que muchos doctrinarios manifiestan acerca de una inminente vulneración de los derechos de los contribuyentes al aplicar la norma antielusiva general, se debe implementar un órgano especializado para determinar y evaluar la verdadera naturaleza económica de los actos de los contribuyentes, esto implica implementar un procedimiento especial que garantice un debido proceso hacia los administrados, como también capacitar al personal de la administración tributaria para una correcta aplicación.

La legislación española que es fuente de creación de la norma general antielusión de nuestro ordenamiento jurídico, contempla dos aspectos claros dentro de la Ley General Tributación con respecto al art. 15 y 16, por un lado está establecido los actos contra el fraude a la ley, de la misma forma lo determina con relación a los actos simulados, ambos con tratamiento diferenciado de acuerdo a su naturaleza.

Algunos autores de la doctrina tributaria nacional, establecen como medidas de control incorporar dentro del contenido de la norma algunos supuestos concretos en los cuales los administrados podrían incurrir en actos elusivos y prevenir de los efectos que devendría de la utilización de estos actos ante la administración tributaria.

SUB CAPITULO II

2.2 EL CONCEPTO DE POLÍTICA FISCAL Y RECAUDACIÓN EN EL PERÚ

2.2.1. Política Fiscal

2.2.1.1 Antecedentes.

A comienzos de la década del 80 la “revolución neoliberal de la Política Fiscal”, implicó un cambio en los objetivos principales que guiaron a la Política Tributaria en los años subsiguientes: en detrimento del objetivo redistributivo, el énfasis del diseño tributario estuvo puesto en la eficiencia, la equidad horizontal y la adecuación de los ingresos tributarios. Siguiendo fielmente las recomendaciones en la materia de organismos internacionales como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, los hacedores de Política Tributaria en América Latina promovieron una fuerte reducción en las alícuotas de los impuestos al comercio internacional, con la introducción del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), la reducción en los valores, incremento de la cantidad de alícuotas del Impuesto sobre la Renta de personas naturales, la reducción sustancial del número de tributos vigentes y la ampliación de las bases tributarias para mejorar la equidad horizontal de los sistemas tributarios de la región.

Por otro lado, a pesar de la visión crítica que muchos analistas poseen del Consenso de Washington y sus consecuencias sobre las economías de América Latina, no puede dejar de reconocerse su influencia sobre algunos de los “puntos fuertes” de los sistemas tributarios actuales, así como también sobre muchas de las debilidades que hoy muestran los mismos. De hecho, el énfasis en el



perfeccionamiento de la administración, el fortalecimiento del IVA y la simplificación de las estructuras tributarias encuentran su origen en ese contexto y suelen destacarse entre los logros alcanzados, mientras que los pobres efectos distributivos de los impuestos, la falta de equidad horizontal y la debilitada imposición sobre la renta personal que se observa actualmente en los países de la región se identifican, generalmente, entre sus principales cuestionamientos.

Sin embargo, uno de los fenómenos más significativos de la Política Tributaria Latinoamericana ha sido el considerable aumento en la importancia de los impuestos generales sobre bienes y servicios dentro del total de ingresos tributarios de la región y donde el IVA se ha erigido como el principal instrumento de recaudación de la mayoría de los países. La estructura tributaria promedio para América Latina pasó de un 25,3% en 1990 a un 35,4% de la recaudación total en 2010, lo que representa un incremento del 40% entre esos años. Vale remarcar que casi todo el aumento de la ponderación porcentual de este tipo de impuestos se materializó durante la década de los noventa a raíz de las reformas tributarias que ampliaron la base tributaria y aumentaron la alícuota general del IVA, en especial en los países de menor carga tributaria dentro de la región.

En cambio, los impuestos específicos sobre bienes y servicios fueron perdiendo una parte importante de su peso relativo en la composición de la recaudación, pasando del 26,3% al 15,3% entre 1990 y 2010. Por una parte, el abandono del modelo de sustitución de importaciones en los años 80 motivó la reducción de los niveles y la dispersión de los aranceles de importación así como la supresión de los derechos de exportación vigentes en muchos de los países de la región, los cuales gravaban fundamentalmente a la producción primaria. (Gomez & Moran, 2013, p.94).



2.2.1.2 La Política Fiscal en el Perú

Respecto al crecimiento económico del Perú, dentro de la evolución democrática surge distintos proyectos económicos conocidos por los gobiernos de turno como Políticas Fiscales que se desarrollaron con distintas visiones y factores que influenciaron en su implementación.

Siendo así que, en la década de los ochenta la Política Fiscal se caracterizó por tener múltiples objetivos, por ejemplo el gasto fiscal se caracterizó por ser pro-cíclico: aumentando transitoriamente en los ingresos fiscales que motivaban el aumento en los gastos, usualmente permanentes y rígidos. Por otro lado, la capacidad del Estado para afrontar condiciones extremas desfavorables o para llevar a cabo ajustes fiscales importantes era limitada, además de la multiplicidad de los objetivos de la Política Fiscal, el acceso al financiamiento extremo era restringido y la intervención del Estado en el funcionamiento de la economía era importante (tarifas públicas, tipo de cambio, limitaciones al comercio, etc.).

Incluso a finales de este periodo analizado, se tuvo como objetivos de la Política Fiscal ciertas medidas contradictorias que estaban vinculados a: reducir la inflación, aumentar el ritmo de crecimiento económico, incrementar el poder adquisitivo de los trabajadores del sector público y mejorar la distribución del ingreso.

Luego del período de crisis a finales de los ochenta, la Política Tributaria se caracteriza por el proceso de reformas orientadas a incrementar la presión tributaria y lograr institucionalizar el cumplimiento de la disciplina fiscal. Estas reformas generaron beneficios tangibles en el entorno económico, como la reducción de la inflación, la reducción paulatina del déficit fiscal y la mejora en la capacidad del Gobierno para afrontar condiciones externas adversas.



Después de culminado este proceso, la Política Fiscal tuvo como principal objetivo mantener y consolidar la sostenibilidad de las finanzas públicas; a través de la reducción progresiva del déficit fiscal, con mejoras importantes así como la re inserción del Perú al mercado internacional de capitales o las mejoras en el nivel, la composición y el perfil de pagos de la deuda pública externa (Santa Maria, Saavedra, & Burga, 2009, p.132), después de un proceso de fortalecimiento y estabilidad económica, se genera métodos a través de las distintas Políticas de Gobierno para intensificar el crecimiento del PBI de nuestro país.

2.2.1.3 Concepto.

Para entender de mejor el tema de Políticas Fiscales es necesario hacer una definición, al respecto para Ghosh (2007), son el conjunto de estrategias gubernamentales para la recaudación de ingresos y el gasto, y cumplen un papel clave para determinar el nivel y el modelo de la actividad económica. Éstas repercuten de manera importante en las perspectivas de crecimiento así como en la distribución de ingresos. Los medios utilizados para movilizar los recursos públicos y el nivel al que estos son incrementados inciden en los ingresos de diferentes sectores de la sociedad y en la capacidad de gasto del Gobierno. (p.9)

Según Barco (2009), la Política Fiscal desde el punto de vista tributario, se debe entender a todo lo relativo con los aspectos recaudatorios que ejerce el Estado, así como los bienes de este, que puede ser endógena o exógena, es endógena cuando las variables fiscales están determinadas por la evolución o involución que presentan las demás variables; exógena cuando las autoridades fiscales ostentan el poder de determinar la dinámica de algunas variables.



Para Diez (2004), la Política Fiscal es parte de la Política Económica que tiene como funciones: determinar el monto que por vía fiscal se pretende recaudar del sistema económico; establecer sobre qué sectores y de qué manera se repartirá la carga, y que tipo de tributos es conveniente aplicar, concluido este proceso se tendrá una estructura tributaria, a aplicar como Política Fiscal.

2.2.1.4 Legislación comparada.

Colombia.

La Política Tributaria colombiana viene de una tradición centralista y de una inconveniente unidad de la Iglesia y Estado que se ha fracturado. El centralismo implicaba una tributación sin representación que era férreamente resistida por los ciudadanos con subterfugios de elusión y evasión. El Estado no ha ganado históricamente el monopolio de la fiscalidad, ilustrado, entre otros, por organizaciones diversas que imponen contribuciones forzosas. La segunda característica implica la ausencia de libertad de conciencia, y por lo tanto, de expresión, y por último, fuera de que los impuestos eran pocos y resistidos, recaían en buena parte sobre las importaciones o sea sobre los productos extranjeros y sobre los consumidores domésticos de sus bienes.

El modelo democrático básico idealizado podría ser el siguiente: una comunidad que alcanza a generar excedentes y en vez de apropiarlos todos privadamente decide imponerse tributos proporcionales a la riqueza de cada cual y con ellos organiza su seguridad, su salud, su educación, se dota de servicios públicos y construye las obras que lubrican el crecimiento de su riqueza. La comunidad local no tenía nada que decir sobre su propia organización, ni de su tributación, ni de su gasto, ni de sus servicios públicos, el poder central aleja al ciudadano de la función pública, al impedirle elegir a sus mandatarios e intervenir en las



decisiones de cuando tributar y de cómo gastar el recaudo. Los tributos se imponían en las aduanas y los prediales eran escasos, los consejos municipales eran cuerpos atrofiados, dominados por los propietarios de tierras quienes rehusaron siempre a tributar. (Kalmanovitz, 1999).

El gasto de Gobierno se encuentra hoy en día en el nivel mas alto del siglo, con una tendencia creciente desde inicios de los noventa, que se explica principalmente por las trasferencias y los intereses de la deuda. Los desbalances fiscales durante el siglo fueron seguidos de ajustes por el lado de los ingresos y de los gastos, que hicieron posible el cumplimiento de la restricción intertemporal del Gobierno (Kalmanovitz, op cit 1999).

Chile.

Con respecto al país del sur, en la década de los noventa se inauguró una nueva etapa en la historia chilena política y económicamente. Tras 17 años de dictadura militar se recuperó la democracia en el país. El manejo ultra neoliberal de los “Chicago boy”, que coincidió con los años de mayor represión militar, dio paso a una política económica, no sujeta a la ortodoxia más radical del Consenso de Washington, e implementada con una gran rigurosidad y profesionalidad bajo los gobiernos de la Concertación. Así, el inicio de la década de los noventa conllevó dos cambios radicales:

En el campo de la política económica y social, se pasó de una gestión macroeconómica insostenible a medio y largo plazo e inexistencia de políticas sociales al manejo de políticas macroeconómicas sostenibles que buscaban dar cabida a un creciente desarrollo de políticas sociales (Palma & Sánchez Díez).



La Política Fiscal de Chile se basa en el concepto de balance estructural, que tiene como foco de mirada de mediano plazo, cuyo contenido del balance es estimar los ingresos del gobierno central ajustándolos por el ciclo económico y, consecuentemente, autoriza un gasto público consistente en dichos ingresos. Lo que se busca es eliminar el comportamiento tradicional pro-cíclico de la Política Fiscal (Larraín & Costa, 2011).

Con cuanto a las políticas que luchan contra la elusión fiscal en este sistema jurídico, la legislación no sistematiza los mecanismos existentes para combatir las distintas formas de elusión fiscal, por ende están diseminados a lo largo de la regulación de cada tributo. También utilizan otros mecanismos destinados a poner fin a la elusión y otras formas de fraude fiscal, las que se encuentran dadas por el uso de presunciones, pues se trata en general de situaciones de difícil control por otras vías, como por ejemplo la administración observa los actos de los contribuyente cuando lleven poca información de sus negocios o bien si se trata de personas o rentas de difícil investigación. (Valenzuela Baraona, s.f.).

Argentina.

La historia fiscal Argentina, con relación al último cuarto siglo tiene como principal elemento de estudio a la inequidad social que ha sido estimulada desde el campo fiscal por dos vías. En primer lugar, la evolución de largo plazo del sistema tributario lo ha tornado fuertemente regresivo; tanto como consecuencia de las reformas normativas como por el crecimiento de la elusión y la evasión impositivas. Esto resulta particularmente notable cuando se recuerda que Argentina era, hacia la mitad del siglo pasado, un país de desarrollo intermedio que mostraba una estructura tributaria bastante madura y progresiva, más parecida a la



de las naciones desarrolladas que a la de los países de su propio pelotón (Brasil, Chile y muchos otros). Por otra parte, el gasto público ha resultado cada vez más ineficaz en su función redistributiva, como consecuencia de tres desarrollos paralelos e intervencionales:

- i. Las sucesivas crisis económicas han resultado en una muy baja tasa de crecimiento de largo plazo del PBI, lo que ha limitado –a su vez- el nivel de las erogaciones públicas;
- ii. El servicio de un creciente nivel de endeudamiento público “externo” ha restado cada vez más recursos a las obligaciones “internas” del Estado y;
- iii. La propia (y creciente) ineficacia en la gestión del gasto público primario y la regresividad de su estructura, resultante tanto de los señalados desarrollos cuanto de la creciente influencia de los núcleos del poder económico y el deterioro de la representación y el control democráticos.

Las reformas económicas en los 90 involucraron, además de la adopción del régimen de convertibilidad, la privatización masiva de empresas de propiedad estatal, la concesión de casi todos los servicios públicos, una más profunda apertura financiera y comercial, la igualdad de trato e incluso la concesión de preferencias al capital extranjero, y una amplia desregulación de los mercados internos.

Teniendo en los primeros años, el calor de los negocios abiertos al sector privado y con el retorno de los capitales financieros internacionales a muy bajas tasas a los “mercados emergentes”, se logró una drástica caída de la inflación y la rápida expansión del PBI. Este modelo pareció indicar, para muchos, que la combinación de políticas y reformas adoptadas en el consenso de Washington era la necesaria.



Con el derrumbe del 2001 se adquirió entonces, necesariamente, un patetismo sin igual en la historia argentina contemporánea y también en la mundial, al menos si se lo compara con sucesos registrados en economías de tiempos de paz. En una secuencia casi simultánea se terminó produciendo: la quiebra del Estado y el default inevitable de la deuda pública; una profunda depresión con ruptura de la cadena de pagos y desocupación rampante; una fuga masiva de depósitos y capitales, que huían de la moneda nacional provocando su acelerada desaparición y la pérdida de toda confianza en las instituciones bancarias incluida la banca multinacional; la indisponibilidad de los depósitos en el sistema financiero; el control de capitales; y una obligada devaluación, que en una primera instancia decidió “el mercado”. Una vez caído el Gobierno electo en 1999 se sucedieron: la declaración oficial de default; la devaluación formal y posterior “flotación” del tipo de cambio; y un contradictorio en su primera fase, al menos intento de “reespecificar” la economía Argentina, en las peores circunstancias que puedan imaginarse (emitiendo deuda pública adicional, buena parte de ella en moneda extranjera, en una magnitud todavía difícil de precisar y facilitando la “licuación” de grandes deudas empresarias a costa de las exhaustas arcas públicas (Gaggero, 2004, p.22).

2.2.2. Recaudación fiscal.

2.2.2.1 Recaudación

Para Tarsitano (2007), la recaudación de impuestos conlleva el ejercicio de una potestad-función que se expresa en una serie de procedimientos y actos (tareas de inspección, captura de información, deberes formales, mecanismos de percepción, etc.) que genera una tensión permanente entre los intereses del Estado y el contribuyente. Se contrasta en este terreno la eficacia de la gestión



administrativa con la seguridad jurídica, las garantías individuales con las prerrogativas de la administración, y el interés particular con el interés público.

Según Corral Guerrero (1994), es una subdivisión de la potestad tributaria, perteneciente a su vez a la noción de potestad administrativa, se puede decir, partiendo del conocimiento que se tiene sobre esta institución jurídica, que se halla alojada en el ámbito de la distribución de facultades entre dos poderes públicos o centros de poder: el Legislativo y el Ejecutivo. Por tanto, dicha potestad consiste en un mandato imperativo de carácter representativo, en virtud de la cual el Poder Legislativo atribuye a la Administración Tributaria la potestad de recaudar los tributos. Se trata entonces, de una relación jurídica recaudatoria entre el ente operante y la Administración Tributaria.

De la misma forma para los profesores Tamares y Gallego citado por Huamani (2009), la facultad y función de recaudación es percibir por la hacienda pública las cantidades debidas por los contribuyentes por el pago de sus impuestos o tasas.

Según la legislación española se denomina gestión recaudadora que defiere de recaudación líquida, teniendo por un lado la autoliquidación donde el contribuyente realiza el pago de su deuda, salvo exista error en su declaración no opera la gestión recaudadora, sino operaría cuando los obligados no proceden al pago, teniendo una doble vertiente: voluntaria en cuanto se puede gestionar el pago de las deudas por el obligado (por diversos procedimientos de aplazamientos, compensación, ingreso fuera de plazo, entre otras); y ejecutiva, procedimiento de la administración a realizar actuaciones de apremio y embargo frente al patrimonio de los deudores (Perez Boga, 2014).

Corral (1994), refiere que la recaudación constituye una de las grandes partes que integra el Derecho Tributario, que está compuesto por normas y sus



consiguientes relaciones jurídicas teniendo estas una doble caracterización: ser tributarias, porque se refieren a los tributos; y ser recaudadora, porque conciernen a la denominada gestión recaudatoria, la cual es definida como aquella actividad que consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios, que son por una parte: el de las normas y las relaciones no dinerarias; y por otra, el grupo de las normas y las relaciones dinerarias.

En ese entender para Sevillano, (2014), implica establecer las políticas y programas necesarios para que los tributos lleguen a las arcas fiscales. Es decir, el órgano recaudador no puede ser pasivo y esperara que los deudores cumplan con sus obligaciones; sino, por el contrario, debe desarrollar diversas acciones conducentes a garantizar el cobro de los tributos. (p.242).

Normas y relaciones no dinerarias.

Son aquellas que pueden denominarse orgánicas de apoderamiento, referentes a las relaciones entre entes públicos y órganos administrativos, en las que no están presente los obligados al pago del tributo de un modo directo, son aquellas relaciones porque no pertenecen al pago de una obligación principal, ni al pago de las demás obligaciones dinerarias dependientes del principal.

Un fin directo de este tipo de relaciones es la formación de la estructura y distribución de las funciones, así como el establecimiento de los derechos y obligaciones entre esas entidades respecto de la realización de la función recaudatoria.

Normas y relaciones dinerarias.

Este grupo de normas regulan las relaciones de la Administración Tributaria y los obligados al pago, que incluyen los correlativos derechos y obligaciones existentes entre esas partes. Se puede llamar entonces normas y relaciones de cumplimiento, teniendo por un lado; las de cumplimiento voluntario, cumplimiento forzosos.

Es así que la facultad de recaudación tiene dos instituciones para su ejecución por una lado se tiene a las municipalidades encargada de recaudar los tributos que mediante ley le fueron establecidos o aquellos que crean dentro de su jurisdicción, y por otro lado está la SUNAT que tiene a cargo la recaudación de impuestos internos y externos de los cuales se desarrollara más adelante.

2.2.2.2 Impuestos internos.

Impuesto a la Renta

Teoría renta-producto

Esta teoría ha sido consagrada en el Art. 2 de la ley de Impuesto a la Renta, según la cual, se considera renta gravable al ingreso periódico, siempre que provenga de la explotación del capital, trabajo o la aplicación conjunta de capital y trabajo, en la medida que para la Política Fiscal la teoría renta producto está diseñada para gravar los Impuestos a la Renta, entre otros casos, a los ingresos corrientes de las personas naturales por lo que van a estar comprendidas en los alcances del artículo 1 del cuerpo normativo referido.



Ramírez-Gaston (2008), para que exista renta en necesario periodicidad del beneficio y mantenimiento de la fuente productora, por lo que solo calificarían como renta según esta teoría los ingresos, ganancias o beneficios que cumplan con los siguientes requisitos: que sean un producto; que provengan de una fuente durable; que surjan de manera periódica; y que la fuente haya sido puesta en explotación.

Bravo (2004), establece una aceptación restringida del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, que comprende bienes tangibles o intangibles, o actividades humanas, que explotadas lícitamente generen un rendimiento legítimo y que puede diferenciarse de la fuente que la produce.

Teoría flujo riqueza

Se considera renta gravable a todo beneficio que fluya hacia un sujeto, que puede ser persona natural o jurídica o cualquier otra entidad económica (sucesión indivisa, etc...).

Ramírez-Gaston op cit (2008), considera renta a todo ingreso, ganancia y beneficio derivado de operaciones con terceros y no solo aquellos incluidos en la teoría de la fuente o renta producto, a través de esta teoría se amplía el concepto de renta a todo beneficio proveniente de terceros sin importar su origen, por lo que este concepto de renta incluye al que otorga la teoría de la fuente o renta producto.

Bravo (2004), es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga el contribuyente en un ejercicio determinado, como



producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el estado actuando como empresario o en virtud de su poder de imperio) y que incremento en su patrimonio, vale decir es renta como la propia designación de esta teoría lo denota.

Teoría del consumo más incremento patrimonial

Se entiende que la renta gravable es todo flujo de patrimonio. En la doctrina, el titular del patrimonio puede ser una persona natural, persona jurídica (Ruiz, 2009).

Ramírez-Gaston op cit (2008), está dado por el valor de los consumos que realice el individuo en un periodo, más el incremento en el valor del patrimonio que se registre en ese mismo periodo, no teniendo relevancia que la renta provenga de una fuente o de una operación con terceros, sino basta que exista un incremento patrimonial o consumo para que exista una renta.

Bravo op cit. (2004), considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumidores de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable.

Impuesto General a las Ventas

Para Luque (2003), el IGV es un impuesto indirecto al consumo que adopta la técnica al valor agregado y que se estructura bajo el método de la sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto; en tal sentido, el IGV sólo debería incidir sobre el valor agregado en cada



una de las etapas de producción y distribución de bienes y servicios, con el fin de impedir la acumulación de impuesto y la premiación de los precios de los bienes y servicios gravados.

El IGV es un impuesto plurifásico estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el período, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho período, el cual se obtendría de optarse por el método de deducción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas).

En cuanto a la amplitud de las deducciones o crédito fiscal, nuestro IGV se encuentra estructurado como uno de deducciones amplias o financieras, en virtud de lo cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por la utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no domiciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien, o que se consuman en el proceso, o que sean gasto de la actividad. En general son deducibles las adquisiciones gravadas de bienes de uso, servicios y gastos generales (Rodríguez, 1999).

Impuesto Selectivo al Consumo

Es un impuesto que se encuentra estructurado como monofásico producto final (nivel fabricante o importador así como en los casos de ventas efectuadas por empresas vinculadas económicamente con el



productor o el importador, con tasas diferenciales, y aplicable a determinadas operaciones que implican transferencias de propiedad de bienes suntuarios, no esenciales, y combustibles.

Cabe señalar que este impuesto se aplica previamente al IGV, formando parte de su base imponible, generándose un efecto acumulativo al producirse una reiterada carga impositiva, produciéndose un incremento en el nivel de precios, motivo por el cual, a los efectos de no distorsionar la estructura del impuesto.

El principal objetivo de este impuesto es el de afectar la composición de la demanda final, a fin de adecuarla al uso óptimo de los recursos con que cuenta la economía del país. En efecto, la imposición selectiva al consumo tiende a disminuir la demanda interna de bienes y servicios no esenciales, produciendo con ello una mejor capacidad para importar, liberación de factores productivos escasos para ser destinados a producciones de bienes esenciales, reducción del consumo de sectores de altos ingresos, entre otros. No obstante ello, a través de estudios especializados, expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), ha concluido que uno de los principales fundamentos de establecer impuestos selectivos al consumo en países en vías de desarrollo, es el relacionado a la recaudación tributaria (Rodríguez, op cit 1999).

2.2.2.3 Impuestos externos.

Impuesto a la importación.

Según Sandoval (2006), los impuestos a la importación son una medida que aplican los países con la finalidad de establecer un nivel de



protección a su producción nacional y/o con fines de incrementar los ingresos fiscales. En el caso del Perú indican que los impuestos a la importación considerados los derechos arancelarios e impuestos internos que se cobran al momento de la importación representan cerca de la tercera parte del total de ingresos tributarios del Gobierno central. Dentro de las modalidades de impuestos a la importación es necesario distinguir que el arancel puede ser cobrado en las siguientes formas:

- i. Arancel Ad Valorem.- un arancel que se impone en términos de porcentaje sobre el valor de la mercancía, cuyo porcentaje de aplicación difiere de cuatro niveles: 0%, 4%, 6% o 11%, según subpartida nacional.
 - i. Este impuesto a nivel internacional es el más utilizado, y en esta modalidad los impuestos aplicables a la importación son el resultado de multiplicar la base imponible o el valor en aduana sobre la alícuota o tasa arancelaria correspondiente fijada en el arancel.
 - ii. Arancel específico.- arancel que se impone en términos de cargas o cobros monetarios específicos por unidad o cantidad de mercancía importada.
 - iii. Arancel mixto.- una arancel que combina aranceles Ad Valorem y específicos

2.2.2.4 Órganos colaboradores con la recaudación

- a) **SUNAT**



La institución que posee la titularidad de la recaudación en materia tributaria, viene buscando desde 1992 la eficacia en recaudar los tributos que administra, para lo cual ha suscrito convenios con algunas entidades del Sistema Financiero para que estas reciban el pago de tributos, así como reciban y procesen los formularios correspondientes, centralicen y consoliden la información y lo recaudado, y transfieran tal información a los fondos.

La SUNAT tiene competencias tributarias para acometer las finalidades indicadas en su ley general respecto de casi todos los tributos del Sistema Financiero Nacional (con excepción de los tributos municipales y diversas tasas), que abarca todo el territorio nacional, los ejercen los respectivos órganos de línea. Salvo el caso de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, en general, la determinación de la competencia territorial de los distintos órganos de línea se da por la circunscripción en la que están autorizados a ejercer sus funciones, teniendo en cuenta además el directorio de contribuyentes que administran (Huamani, op cit 2009).

b) Entidades del sistema financiero

De los convenios suscrito por la SUNAT para mejorar la recaudación tributaria con las entidades del Sistema Financiero, hay que tener presente que las entidades señaladas no se les delega, transmite o atribuye la calidad de órganos de recaudación, ni las facultades de administración; son simplemente órganos colaboradores; por esta razón no tienen las atribuciones de evaluar las declaraciones, observar pagos indebidos, en exceso o parciales, poner condiciones la pago o a la presentación del formulario o medios magnéticos, ni negarse a recibir estos medios, salvo que se trate de cuestiones técnicas vinculadas al control para la recepción (Huamani, 2009).



En cuanto a la colaboración del Sistema Financiero con la SUNAT referido a este aspecto, existen varias normas que mejoran o dinamizan las relaciones entre las instituciones para así realizar un mejor control de los actos declarados se tiene al Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que desde su publicación ha venido siendo objeto de diversas críticas con respecto de su naturaleza jurídica, pero para la presente investigación seguiremos los lineamientos establecidos por el máximo ente de interpretación de la Constitución que determino la constitucionalidad de la Norma.

El ITF está dado por el Congreso de la Republica (2004), a través de la ley para la lucha contra la evasión y para la formalización dela economía, en cuyo capitulo III Impuesto a las Transacciones Financieras:

Artículo 9.- De la creación del impuesto

Créase con carácter temporal el “Impuesto a las Transacciones Financieras”.

El Impuesto a las Transacciones Financieras grava las operaciones en moneda nacional o extranjera, que se detallan a continuación:

- a. La acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero, excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del Sistema Financiero o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del Sistema Financiero.



- b. Los pagos a una empresa del Sistema Financiero, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso anterior, cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo incluso a través de movimiento de efectivo y su instrumentación jurídica.
 - c. La adquisición de cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, creados o por crearse, en los que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a).
 - d. La entrega al mandante o comitente del dinero recaudado o cobrado en su nombre, así como las operaciones de pago o entrega de dinero a favor de terceros realizadas con cargo a dichos montos, efectuadas por una empresa del Sistema Financiero sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a), cualquiera sea la denominación que se les otorgue, los mecanismos utilizados para llevarlas a cabo incluso a través de movimiento de efectivo y su instrumentación jurídica.
- II. Se encuentran comprendidas en este inciso las operaciones realizadas por las empresas del Sistema Financiero mediante el transporte de caudales.
- a. Los giros o envíos de dinero efectuados a través de:
 - i. Una empresa del Sistema Financiero, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a).
 - ii. Una empresa de Transferencia de Fondos u otra persona o entidad generadora de renta de tercera categoría. También está gravada la entrega al beneficiario del dinero girado o enviado.



- b. La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una empresa del Sistema Financiero, aun cuando se empleen cuentas abiertas en empresas bancarias o financieras no domiciliadas. En este supuesto se presume, sin admitir prueba en contrario, que por cada entrega o recepción de fondos existe una acreditación y un débito, debiendo el organizador del sistema de pagos abonar el impuesto correspondiente a cada una de las citadas operaciones.

- c. Los pagos, en un ejercicio gravable, de más del quince por ciento (15%) de las obligaciones de la persona o entidad generadora de rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o Medios de Pago. En estos casos se aplicará el doble de la alícuota prevista en el artículo 10° sobre los montos cancelados que excedan el porcentaje anteriormente señalado. No están comprendidas las compensaciones de primas y siniestros que las empresas de seguros hacen con las empresas coaseguradoras y reaseguradoras ni a los pagos de siniestros en bienes para reposición de activos.

- d. Las siguientes operaciones efectuadas por las empresas del Sistema Financiero, por cuenta propia, en las que no se utilice las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo:
 - i. Los pagos por adquisición de activos, excepto los efectuados para la adquisición de activos para ser entregados en arrendamiento financiero y los pagos para la adquisición de instrumentos financieros.
 - ii. Las donaciones y cualquier pago que constituya gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, excepto los gastos financieros.



- e. Los pagos que las empresas del Sistema Financiero efectúen a establecimientos afiliados a tarjetas de crédito, débito o de minoristas, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.

- f. La entrega de fondos al cliente o al deudor de la empresa del Sistema Financiero, o al tercero que aquéllos designen, con cargo a colocaciones otorgadas por dicha empresa, incluyendo la efectuada con cargo a una tarjeta de crédito, sin utilizar las cuentas a que se refiere el inciso a) del presente artículo.

En cuanto al art.16.- De los agentes de retención o percepción

1. Son responsables del impuesto, en calidad de agentes retenedores o perceptores, según sea el caso:

a. Las empresas del Sistema Financiero, por las operaciones señaladas en los incisos a), b), c), d), numeral 1 del inciso e), e incisos i) y j) del artículo 9°.

b. Las Empresas de Transferencias de Fondos o las personas o entidades generadoras de rentas de tercera categoría distintas a las empresas del Sistema Financiero, por las operaciones señaladas en el numeral 2 del inciso e) del artículo 9°.

La responsabilidad solidaria por la deuda tributaria surgirá cuando se debiten pagos de una cuenta en la que no existen o no existían fondos suficientes para cubrir el impuesto correspondiente a dichas operaciones o cuando el agente de retención o percepción hubiere omitido la retención o percepción a que estaba obligado.



2. Las empresas mencionadas en el numeral anterior deberán:
 - a. Entregar al contribuyente el documento donde conste el monto del Impuesto retenido o percibido.
 - b. Efectuar la devolución de las retenciones y/o percepciones realizadas en forma indebida o en exceso.
 - c. Lo establecido en el presente numeral se efectuará de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

3. El agente de retención o percepción deberá devolver al contribuyente las retenciones y/o percepciones efectuadas en forma indebida o en exceso. Para tal efecto, compensará la devolución efectuada con el monto de las retenciones y/o percepciones que por el mismo Impuesto y en el mismo mes haya practicado a otros contribuyentes. De quedar un remanente por compensar, lo deberá aplicar a los pagos que le corresponda efectuar, en el mismo mes, en calidad de contribuyente.

El saldo no compensado se aplicará a los meses siguientes, de acuerdo al procedimiento señalado en el párrafo anterior, hasta agotarlo.

Tratándose de operaciones realizadas en moneda extranjera, las devoluciones se realizarán en la misma moneda en que se efectuó la retención o percepción, según corresponda. Las compensaciones que deba efectuar el agente de retención o percepción se realizarán al tipo de cambio vigente a la fecha en que se efectuó el cobro indebido o en exceso.



4. Cuando el agente de retención o percepción hubiera efectuado pagos indebidos o en exceso a la Administración Tributaria, compensará dichos pagos con el monto que, por el mismo Impuesto y en el mismo mes tenga que realizar ante la Administración Tributaria, sea que correspondan a sus operaciones propias o a retenciones o percepciones realizadas. De quedar un remanente por compensar, lo deberá aplicar a los pagos de los meses siguientes.

Tratándose de operaciones realizadas en moneda extranjera, las compensaciones que deba efectuar el agente de retención o percepción se realizarán al tipo de cambio vigente a la fecha en que se realizó el pago indebido o en exceso.

Reafirmando el contenido en cuanto a bancarización, se dio a través de la sentencia N° 0004-2004, en donde el objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del Sistema Financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, siendo implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de Solidaridad que se encuentra consagrado en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado (SUNAT, 2004).

Otra norma en virtud de la cual se observa la actividad realizada por los sujetos obligados al pago de los tributos, es el Impuesto a los Activos Netos (ITAN), que a través de sentencia N° 03797-2006-PA/TC, se deja



sentada la constitucionalidad del ITAN, concluyendo "... se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir por un lado a la detección de aquellas personas que no cumplen con la obligación social de tributar...".

Teniendo la naturaleza antielusiva y evasiva incluida dentro del Artículo 8.- Crédito contra el Impuesto a la Renta, siendo operado este tributo para observar los activos netos con los que cuenta un contribuyente de tercera categoría, observando el contenido del mencionado artículo el siguiente:

El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del impuesto podrá utilizarse como crédito:

- a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta.
- b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda.

Sólo se podrá utilizar como crédito, de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior, el Impuesto pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago.

En caso de que se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente. Para solicitar la devolución el contribuyente deberá sustentar la pérdida tributaria o el



menor Impuesto obtenido sobre la base de las normas del régimen general. La devolución deberá efectuarse en un plazo no mayor de sesenta (60) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo el solicitante podrá considerar aprobada su solicitud. En este caso la SUNAT bajo responsabilidad deberá emitir las Notas de Crédito Negociables, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario y sus normas complementarias.

Los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana podrán optar por utilizar contra el Impuesto, hasta el límite del mismo, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente al período del mes de marzo y siguientes de cada ejercicio. Esta opción sólo es aplicable en el caso del pago en forma fraccionada del Impuesto. Estos contribuyentes no podrán utilizar el crédito indicado en el primer párrafo del presente artículo. Los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta acreditados contra el Impuesto constituirán crédito sin derecho a devolución contra el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable (SPIF, 2004,p.1-5).

Por otro lado, la recaudación del país durante el año 2014, en cuanto a recaudación de los tributos internos ascendió a s/. 81,104 millones lo que significó un crecimiento de 2.5% respecto del año anterior, en tanto que la de los tributos aduaneros alcanzo un total de S/. 24,993 millones con un crecimiento de 11.0% respecto del 2013. (SUNAT, 2014, p.34)

Para finalizar, los abusos fiscales de las grandes empresas cuestan cada año 100.000 millones de dólares a los países en desarrollo. La recaudación que podría generarse al gravar los rendimientos de los capitales que los ricos latinoamericanos esconden en paraísos fiscales sería más que suficiente para 32 millones de latinoamericanos salieran de



la pobreza, es decir, todas las personas que viven en pobreza en Bolivia, Colombia, el Salvador y Perú juntos.



CAPITULO III

3. RESULTADO Y ANÁLISIS DE LOS HALLASGOS

3.1 La evasión y la elusión fiscal en el Perú

La evasión y la elusión dentro de nuestro sistema jurídico son considerados como formas de incumplimiento tributario, pero realizando un análisis de su naturaleza jurídica de cada situación tributaria se observa que, la evasión definida en el capítulo anterior comprende el no pago de la obligación tributaria (obligación sustancial) y del mismo modo no contar con los respectivos documentos que respalden la obligación tributaria declarada, como: libros contables, emisión de los respectivos comprobantes de pago, entre otros (obligación formal), existiendo una diferencia considerable respecto de su naturaleza con relación a la elusión fiscal, siendo esta, la utilización de instrumentos dedicados a la no configuración de hecho imponible, como por ejemplo simulación, abuso de derecho, fraude a la ley .

3.2 Importancia de la tributación para el desarrollo en el Perú

A lo largo de la evolución de la humanidad y esencialmente tras el surgimiento del Estado, existe una necesidad imperiosa de los ciudadanos a contribuir el sostenimiento y desarrollo del país, y siendo considerado en la

actualidad por los distintos Estados como un derecho consagrado constitucionalmente y estando regulado en nuestro sistema jurídico en el art. 74 de la Constitución Política, corresponde un deber de cada ciudadano, de contribuir al sostenimiento, desarrollo y crecimiento, de ahí que, radica su importancia de la tributación dentro de cada Estado, por ser la principal fuente de ingresos para poder desarrollar políticas públicas, en favor de toda la sociedad conjunta.

Al hablar de tributación lo que todos pensamos es en recaudación. Es decir, que la razón de ser de la tributación es generar recaudación. Sin embargo, la tributación debe ser un instrumento para lograr desarrollo, un compromiso con el bien común. La recaudación es solo un componente de la tributación y no todo. En ese sentido, dentro del diseño de una política tributaria debe haber una estrategia de cómo generar desarrollo y no simplemente una de cómo maximizar la cantidad de recursos recaudados. Además, el principio de la tributación debe ser la justicia y no la eficiencia. Por ello, el requisito básico para que haya tributación es que exista riqueza. Si no es así, no se puede exigir a una persona que pague o se estaría generando un obstáculo a esa generación de riqueza y, en consecuencia, al desarrollo.

3.3 La elusión y las normas que intentan contrarrestarla en el Perú

Como refiere Viale (s/f), entre las distintas medidas que ha realizado la SUNAT sobre el tema de incumplimiento tributario es promover la aprobación del Decreto Legislativo n° 1121, del 18 de julio del 2012. Este decreto modifica dos normas generales del código tributario actual para incorporar textos sobre elusión. Específicamente, la norma XVI dice lo siguiente: «En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja



tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente».

Eso significa que en los casos en que la SUNAT no se encuentre suficientemente informada sobre una transacción que parece tratarse de elusión tributaria y el contribuyente no pueda resolver esta duda con mayor información, la SUNAT puede definir que esta transacción es un artificio para eludir el pago de tributos y exigir el pago de la deuda tributaria.

El objetivo central de la ley es identificar transacciones que se están haciendo a través de paraísos fiscales y que por lo tanto no están siendo gravadas con impuestos. En consecuencia, se entiende que la SUNAT está identificando este tipo de transacciones como una fuente importante de elusión y que su identificación es una prioridad de la SUNAT en la lucha contra la misma. A la fecha todavía no se ha aplicado esta norma antielusión. Sin embargo la norma comentada aun no se puede aplicar debido a la falta de una reglamentación clara y precisa.

3.3.1 Norma XVI del Código Tributario.

3.3.1.1 Contenido de la norma.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración



Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

En cuanto al primer párrafo donde la calificación de los hechos deben guardar perfecta armonía con los presupuestos normativos. La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. (Zuzunaga, 2013, p.25).

De la Norma XVI Título Preliminar del Código Tributario cabe precisar dos cosas: la primera que se ha reforzado las facultades de la SUNAT para poder luchar contra las conductas elusivas que regula las



características de las operaciones fraudulentas (carácter artificioso o impropio y que de su uso resulta efectos jurídicos distintos); la segunda cuestión está referida a la relación entre la prohibición de analogía en materia tributaria, como se veía en la Norma VIII Título Preliminar del Código Tributario, de la misma forma se ha interpretado que, en los casos de elusión y especialmente en fraude a la ley, al desconocer las formas artificiosas de los actos realizados por el contribuyente y aplicar las consecuencias jurídicas de las normas eludidas, se produce una aplicación de la norma que corresponde a la naturaleza de los hechos sin que haya que respetar la forma, justamente, artificiosa en la que el contribuyente puede haberlos presentado. (Sevillano, 2014, p.138).

Asimismo, Zuzunaga citado por Chura et al (2013), agrega que la incorporación de la Norma XVI Título Preliminar del Código Tributario, como clausula antielusiva general, mantiene los alcances del régimen anterior y permite enfrentar supuestos de ley, simulación en la causa, negocio indirecto o negocio propio, que autoriza expresamente a la SUNAT a cobrar mayores tributos sobre conductas elusivas perseguibles. (p. 90).

Sin duda, el contenido que regulaba la norma analizada anteriormente, fue cuestionada por los grupos económicos como (la Cámara de Comercio de Lima y La CONFIEP) mediante procesos de inconstitucionalidad del dispositivo legal en mención, alegando que vulnera derechos fundamentales como la libertad de empresa, la inversión privada entre otros, y que afecta a la seguridad jurídica calificando de peligrosa la facultad discrecionalidad que se le otorgó a la administración para combatir los actos elusivos que, podría convertirse en arbitrario y desproporcional su actuación, por lo tanto, se logra así que mediante Ley N° 30230 se suspenda la aplicación de la Norma XVI Título Preliminar del Código Tributario hasta su reglamentación a cargo de la SUNAT.



Asimismo, parte del cuestionamiento con respecto a la inconstitucionalidad de la norma citada, es que los actos de los contribuyentes que sean artificios e impropios será analizado por parte de la administración tributaria, ahora bien, la doctrina tributaria peruana cuestiona la ambigüedad de los términos al no tener claro los alcances jurídicos, aduciendo así una afectación a la seguridad jurídica, estableciendo que se determine su contenido jurídico antes de realizar su aplicación.

Es necesario por tanto, determinar la conceptualización que se tuvo del contenido elusivo al momento de la creación de la norma, ya que puede afectar derechos de los contribuyentes cuando se haga una interpretación errónea del dispositivo legal contraria a la que se tuvo al momento de su creación, en ese entender, la administración tributaria en la reglamentación deberá determinar la verdadera naturaleza de la elusión que será aplicable al momento de evaluar los actos de los contribuyentes.

3.4 Sectores preponderantes de la sociedad peruana donde prevalece la elusión y la evasión

En los últimos años, según Viale (2013), “el sector minero llegó a presentar un gran porcentaje de nuestra economía siendo la principal actividad que generaba ingresos al Estado, pero en estos últimos años el impuesto del sector minero llegó a hacer relativamente menor generando que se desarrollen políticas para poder contrarrestar el déficit fiscal existente, objetivos que se viene logrando con la recaudación de otros sectores económicos” (p. 208). Por lo que es necesario determinar cuáles son los sectores económicos en donde se encuentra mayor índice de elusión y evasión fiscal. En cuanto a evasión fiscal Viale considera que, los sectores donde existe mayor evasión son: sector minero, construcción y manufacturas. En cuanto al tema de elusión fiscal, no se puede

determinar cuáles son los sectores donde se desarrolla esta actividad, al tener una norma antielusiva que hasta el momento carece de reglamentación en cuanto a su aplicación, pero se cuenta con informes acerca de la actividad económica peruana donde se calcula que las transacciones comerciales con riesgo de manipulación elusiva alcanza al 26% del PBI, y tan solo se ha logrado inspeccionar un 4,5% de los casos con lo que se ha recuperado 105 millones de dólares en impuesto sobre la actividad empresarial. Si lograra auditar la totalidad de las operaciones, podríamos recuperar aproximadamente 3.360 millones de dólares adicionales, el equivalente al 84% del presupuesto nacional en educación. (OXFAM, 2015, p.10)

3.5 Carencia de políticas fiscales para combatir la elusión fiscal en el Perú

En el tema de combatir la elusión fiscal dentro de sistema jurídico, no se tuvo ninguna política de Estado sino hasta el Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015, donde se empieza a incluir como declaración y Compromiso de Política Fiscal teniendo como contenido esencial incrementar los ingresos fiscales permanentes implementando medidas orientadas a aumentar la presión tributaria, ampliando la base tributaria a través de: i) Ataque frontal contra la alta evasión fiscal (mayor a 35% en el IGV y cerca de 50% en el Impuesto a la Renta), lo que incluirá la tipificación penal de conductas organizadas para la evasión fiscal; ii) Reducción del contrabando (3% de las importaciones); iii) Énfasis en transacciones electrónicas que no sólo facilitan el cumplimiento tributario y aduanero sino generan mejor y mayor oportunidad en la información; iv) Recuperación de la deuda tributaria en cobranza; v) Sistemas de fiscalización y control basados en análisis de riesgo; y vi) Mayor formalización y fiscalización (especialmente trabajadores independientes). La ampliación permanente de los ingresos fiscales permitirá financiar la expansión focalizada y articulada del gasto social, que permita generar igualdad de oportunidades y mayores niveles de bienestar, en especial, de los grupos excluidos y vulnerables.



Así mismo, en cuanto a los lineamientos de Política Fiscal, se tiene la implementación de medidas orientadas a ampliar la base tributaria y de medidas de carácter administrativo que permitan a la Administración Tributaria aplicar nuevos mecanismos de control y fiscalización, intensificando la lucha contra evasión y elusión tributarias, emitiendo normas para el fortalecimiento de la SUNAT y las medidas administrativas que mejorará la eficiencia en la gestión de la Administración Tributaria, tanto en los aspectos de control, cobranza, resolución de procedimientos contenciosos, sanción de prácticas de evasión y elusión tributarias, así como acciones destinadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y del comercio exterior (Ministerio de Economía y Finanzas, 2012).

De las Políticas Macroeconómicas se observa que, como compromiso fiscal se tenía una serie de acciones a tomar en cuanto a la evasión, contrabando, cumplimiento tributario y aduanero entre otros puntos, no teniendo acciones en cuanto a la elusión, sino dentro de los lineamientos de la Política Tributaria se implementan medidas orientadas a intensificar la lucha contra la elusión, creando nuevos mecanismos de control que, de alguna forma se dieron con la promulgación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, cuyo contenido ya se observó.

Sin embargo, en el Marco Macroeconómico Multianual desarrollado para los años de 2016-2018, tanto en el compromiso fiscal y los lineamientos de la Política Tributaria para los respectivos periodos, no se desarrolla ningún concepto referente a la lucha contra la elusión fiscal, reflejando un claro desinterés por parte del Gobierno, sin embargo se tiene lineamientos con respecto "... al ataque frontal contra la evasión fiscal (cerca de 33% del IGV y mayor a 50% del Impuesto a la Renta..."(Ministerio de Economía y Finanzas, 2015, p.63), que en el Marco Macroeconómico anterior analizado estos conceptos venían ligados al tema de la elusión.



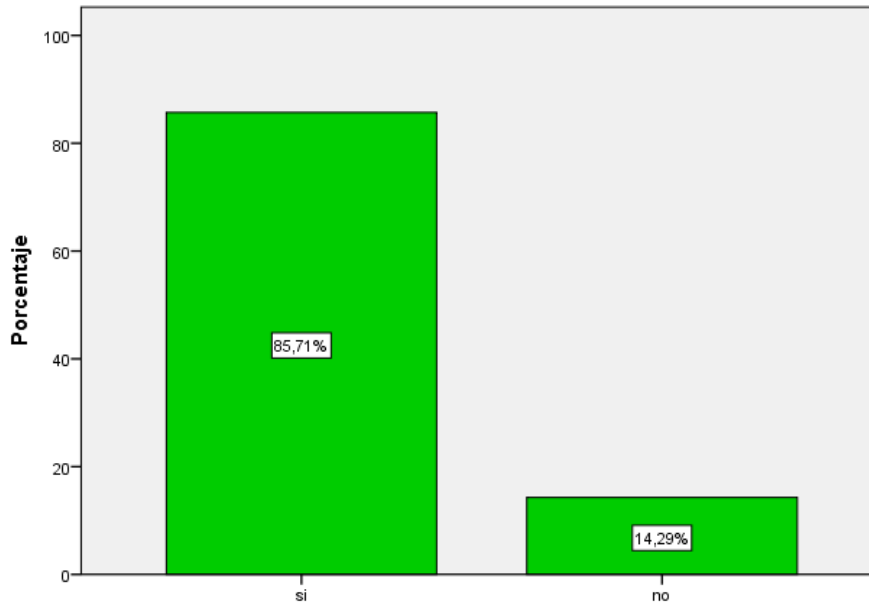
Con relación al periodo analizado líneas arriba, se observa que las Políticas Tributarias no están direccionadas a combatir la elusión tributaria, existiendo solo normas antielusivas específicas que si bien es cierto estas regulan casos específicos, tenemos en la actualidad una norma general que requiere de una adecuada reglamentación para su aplicación, y poder observar los actos de los contribuyentes que tengan una naturaleza elusiva.

3.6 Percepción de profesionales ligados al tema tributario en torno a la elusión fiscal

En el desarrollo de nuestro estudio hemos querido recurrir al punto de vista de algunos profesionales que están ligados al campo del derecho tributario. Entre dichos profesionales están abogados, contadores y economistas. La muestra ha sido determinada mediante el muestreo no probabilístico por conveniencia, y consta de siete profesionales a quienes aplicamos una encuesta cuyos resultados presentamos a continuación:

Pregunta 1: ¿En su opinión la elusión de impuestos afecta la recaudación fiscal en el país?

Grafico 1



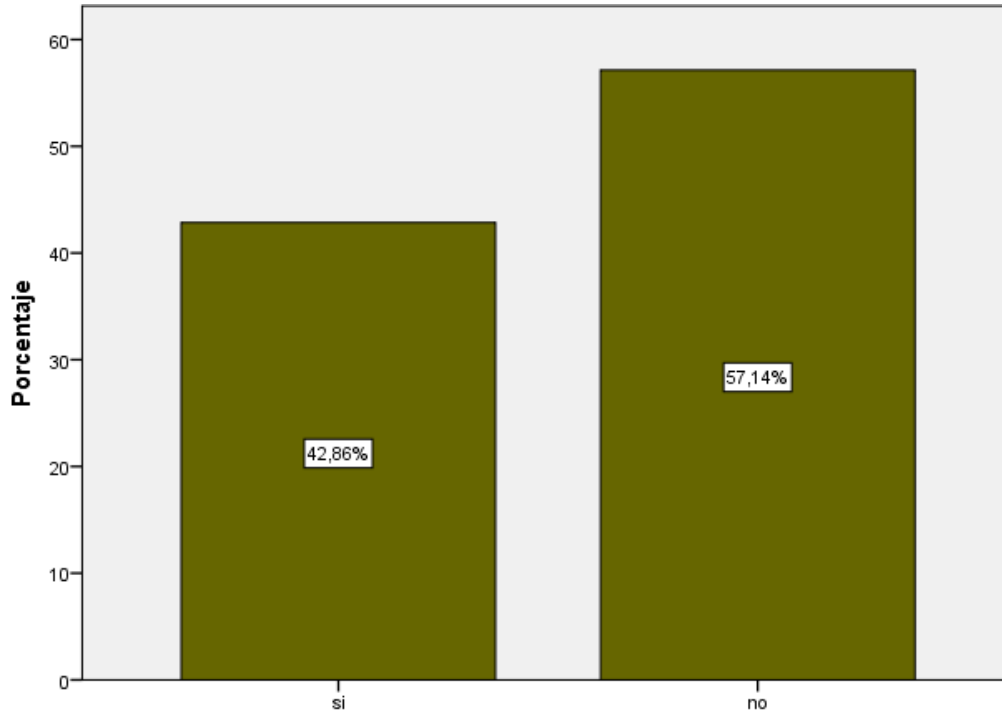
Interpretación:

Se analiza que de un total de 7 personas que fueron encuestadas que representan el 100%, un 85.71 % escogieron la alternativa acerca de que la elusión de impuestos afecta a la recaudación fiscal del país, teniendo como fundamento principal, la utilización de los negocios anómalos (simulación, abuso de Derecho, negocios indirectos y fraude a la ley), así también una errada interpretación, con respecto a los verdaderos alcances de la norma tributaria y uso abusivo de las deficiencias de nuestro sistema tributario.

Por otro lado, existe un 14.29 % de los encuestados que escogieron la alternativa de que la elusión no afecta a la recaudación del país, ya que consideran que, el monto que eluden los contribuyentes es ínfimo y por lo tanto,



no genera un déficit en la economía peruana y se debe priorizar por tanto las prácticas de evasión fiscal.

Pregunta N° 2: ¿Cree usted que la elusión tributaria es una forma de evasión?**Grafico 2****Interpretación:**

Se aprecia una clara controversia en cuanto a la diferenciación planteada en la encuesta, teniendo un 42.86 % que consideran a la elusión como una forma de evasión de los tributos, que se desarrolla a través de conductas por parte de los contribuyentes con actos legales, aprovechando de las lagunas legales y como de los paraísos fiscales para evadir el pago de los impuestos.

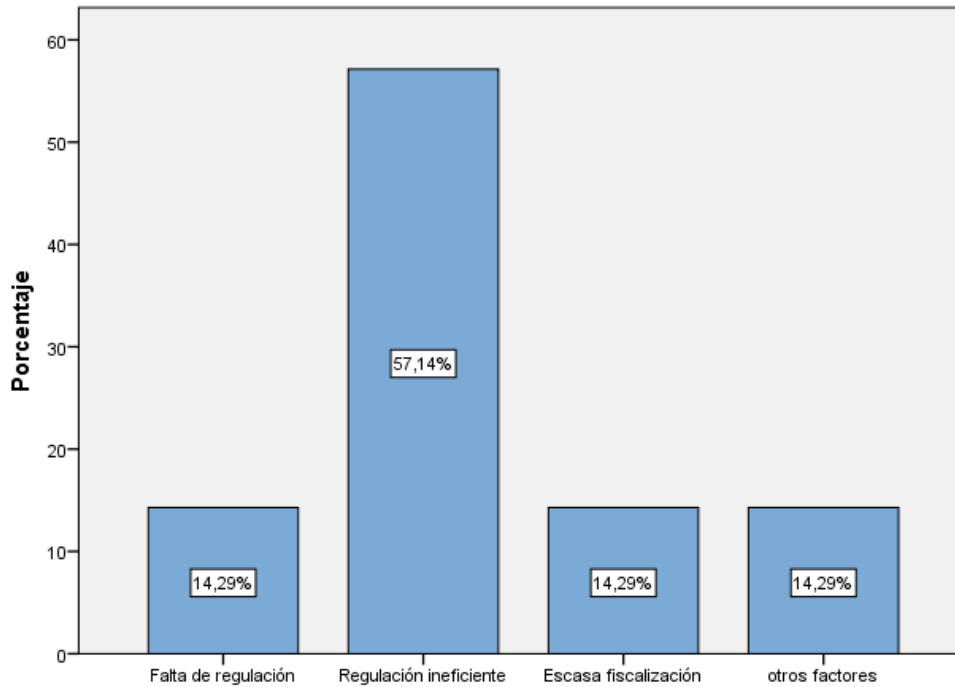
Si bien la controversia en la pregunta planteada es si ambas figuras tienen iguales o diferente naturaleza jurídica, como se parecía de las respuestas obtenidas, es que existe una confusión acerca de los caracteres de estas figuras tributarias estudiadas.



En cambio, el 57.14% considera que la elusión no es una forma de evasión fiscal por lo que tienen características distintas que la diferencian una de la otra, siendo la primera la utilización de actos para disminuir la capacidad contributiva y que no es sancionada administrativamente, en cambio la segunda, su naturaleza es ilícita por cuanto su aplicación amerita una sanción por parte de la administración tributaria y del mismo modo la aplicación de una sanción penal.

Pregunta N°3: ¿Cuáles cree usted que son las causas para que se dé la elusión tributaria?

Grafico 3



Interpretación:

Del estudio realizado se desprende opciones a considerar con respecto a las causas que generan la elusión tributaria dentro de nuestro ordenamiento jurídico, las que son planteadas en el instrumento de estudio, teniendo así como alternativa con mayor porcentaje a la regulación ineficiente (57.14 %), siendo clara la necesidad existente dentro de nuestro sistema jurídico de contar con una norma que permita a la autoridad administrativa de combatir aquellos actos de los contribuyentes que tengan un contenido o naturaleza elusiva. Si bien, contamos con cláusulas antielusivas específicas que ayudan a disminuir los actos

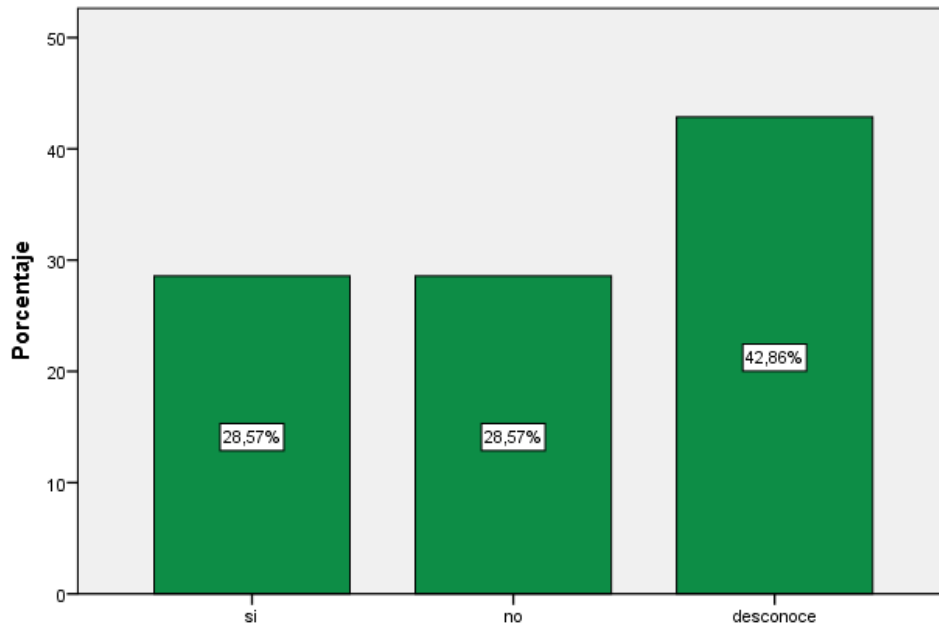


elusivos, los contribuyentes crean otras formas que no se encuentran dentro de los alcances de estas normas para disminuir sus contribuciones al fisco.

Con respecto a la falta de regulación y escasa fiscalización, son alternativas cada una con un porcentaje de 14.29, siendo parte del análisis realizado, por lo que la primera, genera una laguna normativa dentro de nuestro ordenamiento jurídico, al carecer de una norma general para la solución de caso específico, en cuanto a la segunda, está relacionada con las facultades que se le brinde a la administración para realizar una adecuada fiscalización, teniendo como límite el principio de legalidad para la actuación de la administración tributaria.

Pregunta N° 4: ¿Conoce usted que políticas fiscales en estos dos últimos años el Estado ha promovido a efecto de disminuir o eliminar la elusión fiscal?

Grafico 4

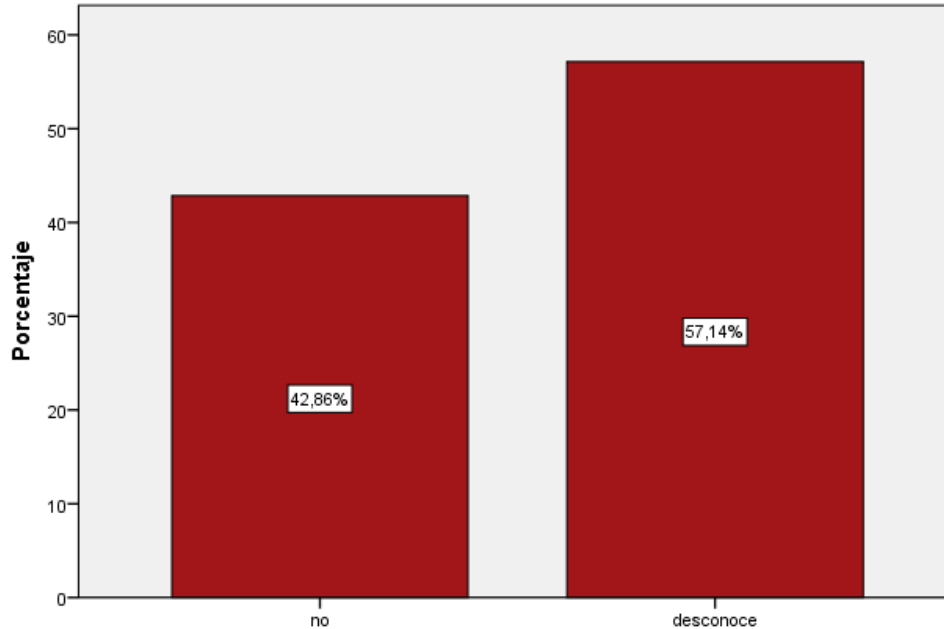


Interpretación:

Se puede observar de las personas encuestadas, con respecto así conocen de Políticas Fiscales que disminuyan en alguna medida la elusión es de 28.57 %, siendo menor está con relación a las otras alternativas (no, desconoce) que, cuentan con un 81.43 %, reflejando así una dejadez por parte del Estado en estos dos últimos años, al no desarrollar ninguna política fiscal con relación a combatir los actos elusivos de los contribuyentes.

Pregunta N° 5: ¿Conoce usted si se han detectado con facilidad en estos dos últimos años casos sobre elusión fiscal?

Grafico 5

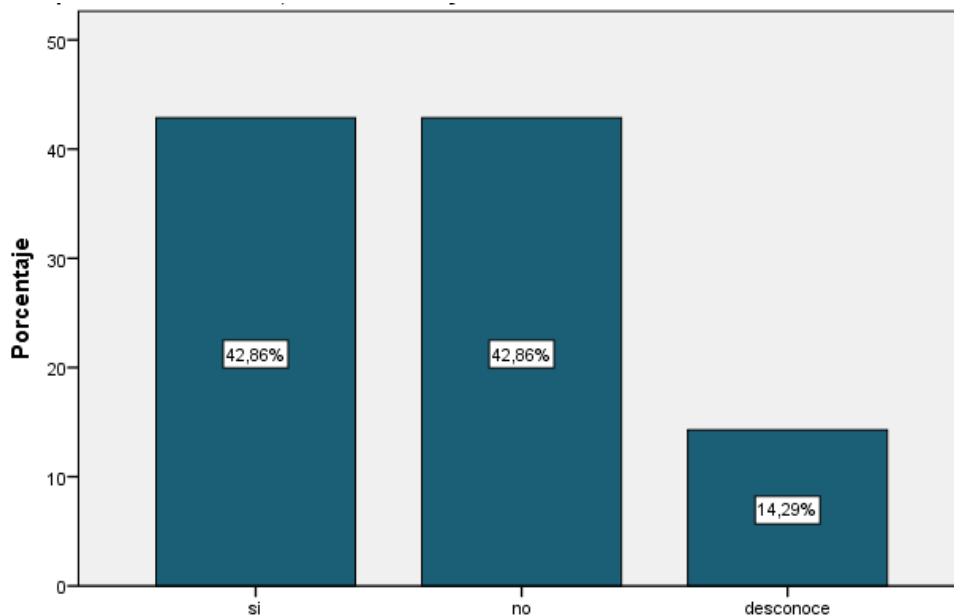


Interpretación:

Se observa que las alternativas con mayor porcentaje están (no, desconocen), dejando claro la complejidad al momento de determinar y detectar actos declarados por los contribuyentes de naturaleza elusiva, además la regulación respecto al tema no es clara, realizándosele cuestionamientos a los términos empleados dentro de la norma antielusiva (Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario), siendo considerados por especialistas en materia tributaria de nuestro territorio nacional como amplios y ambiguos necesitando que se reglamente el verdadero contenido de estos términos (artificiosos o impropios).

Pregunta N° 6: ¿Conoce usted si en las normas antielusivas de nuestra legislación tributaria permiten el control, disminución y erradicación de la elusión tributaria?

Grafico 6

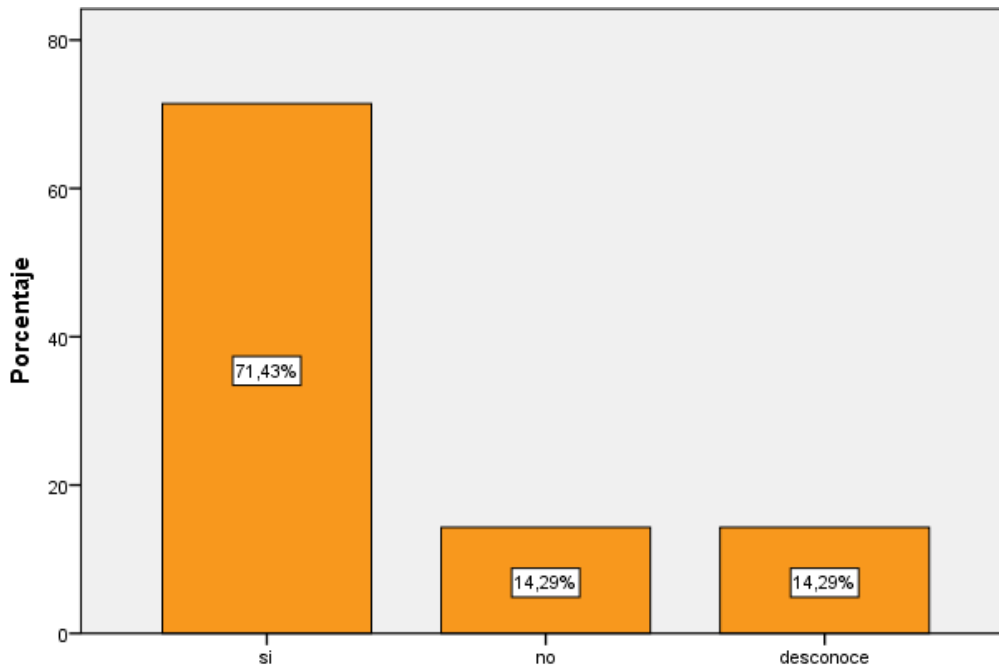


Interpretación:

De los datos obtenidos de la encuesta se observa que, existe una igualdad porcentual con relación a: la posibilidad que permite las normas antielusivas de nuestro ordenamiento jurídico para disminuir y controlar los actos elusivos, como el sistema de SPOT, percepciones, retenciones, el ITAN y sobre todo el ITF, siendo creadas estas últimas para brindar información a la SUNAT de algunos supuestos de elusión y más que todo evasión fiscal; con relación a que no posibilitan nuestras normas un adecuado control, disminución y erradicación, se debe a que, las normas específicas no cumplen la función de prevención sobre posibles actos elusivos sino va sancionar los actos ya realizados.

Pregunta N° 7: ¿Considera usted si las normas antielusivas son insuficientes para su respectivo control?

Grafico 7

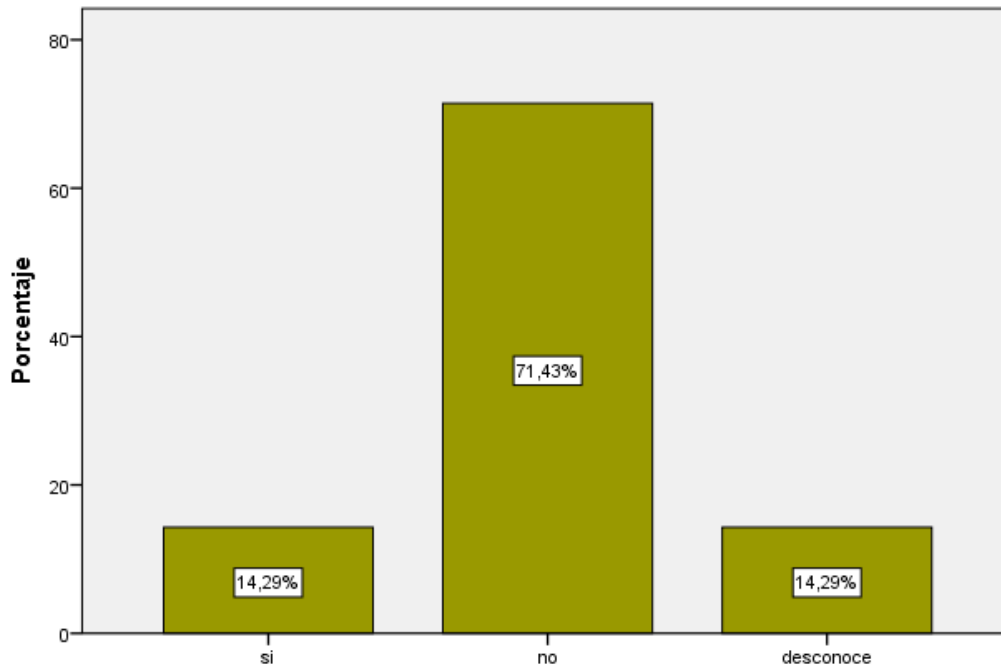


Interpretación:

El 71.43 % de los encuestados optaron por la alternativa de que efectivamente las normas antielusivas son insuficientes para contrarrestar los actos con contenido elusivos, si bien estas normas específicas limitan la realización de algún acto elusivo, no se debe pretender regular todos los actos de los contribuyentes, sino legislar una norma genérica que permita realizar una interpretación del Derecho y aplicarlo a los posibles casos de elusión fiscal realizados por los contribuyentes.

Pregunta N° 8: ¿En su opinión la Política Fiscal del Estado es suficiente para mejorar la recaudación?

Grafico 8

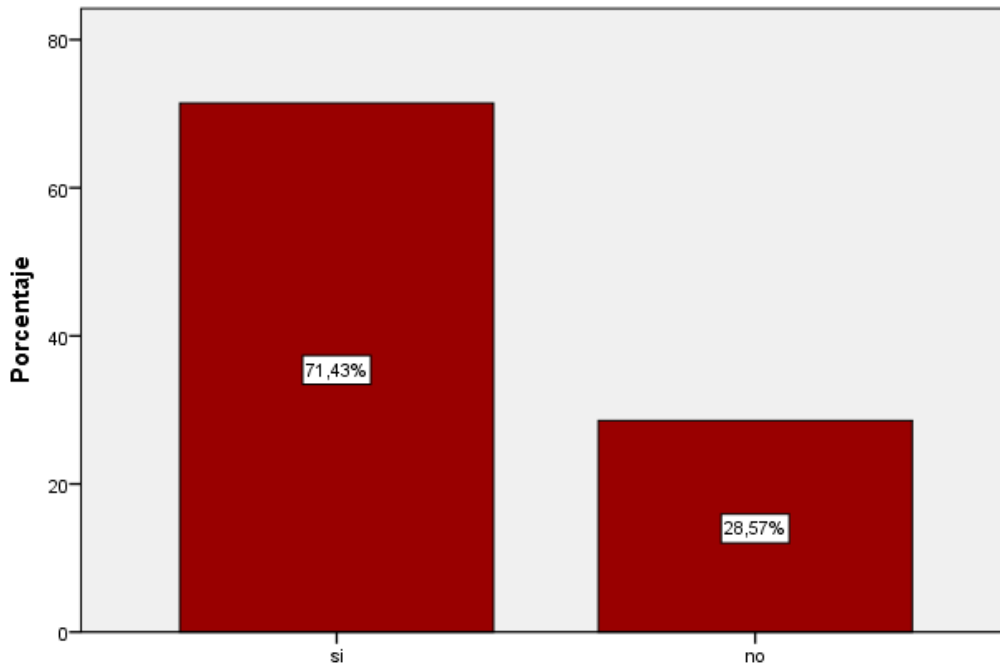


Interpretación:

Se observa que un 71,43% considera que no existe una Política de Gobierno dirigida a combatir la elusión tributaria, y mucho menos para mejorar el nivel de recaudación de los tributos (internos y externos) que, son los que financian la realización de las políticas públicas del Estado.

Pregunta N° 9: ¿Cree usted que el incremento de la recaudación fiscal deriva de una buena Política Fiscal?

Grafico 9

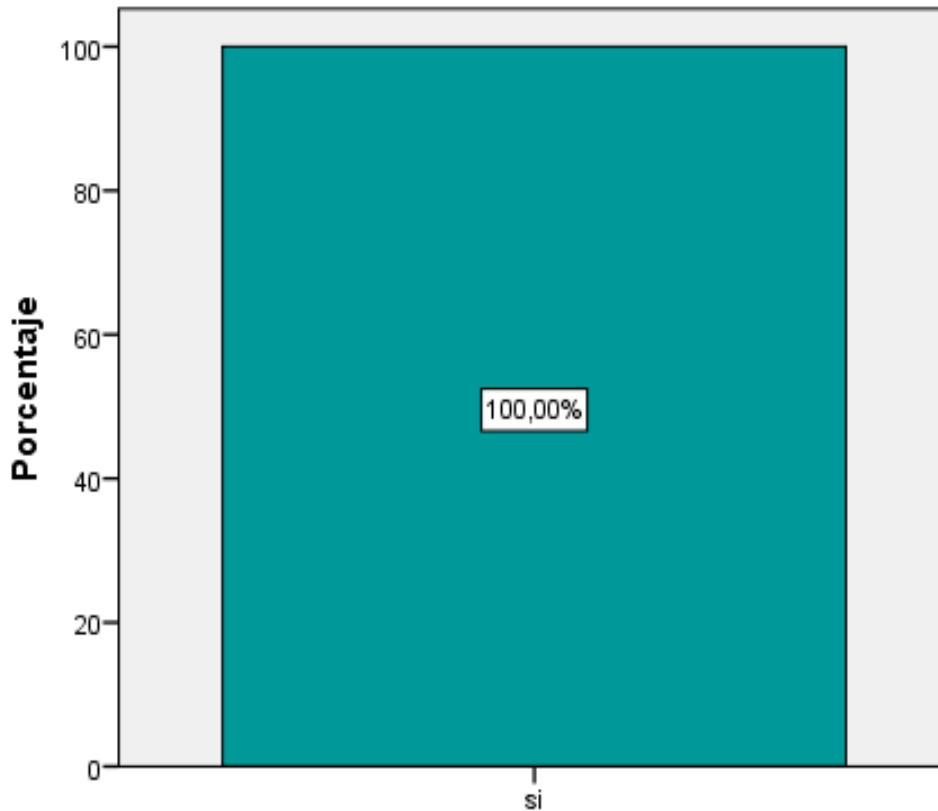


Interpretación:

Por un lado, un 71,43% resaltan que, a través de una buena Política Fiscal que facilite el cumplimiento tributario, fortalezca la cultura tributaria de los contribuyentes, generara una mejora en la recaudación fiscal de nuestro Estado, por otro lado, el 28,57% considera que no mejorara la recaudación fiscal con nuevas políticas fiscales sino se debe fortalecer las técnicas de recaudación en los distintos tributos que cuenta nuestro país y no solo depender de una sola actividad comercial.

Pregunta N° 10: ¿Considera usted que las Políticas Fiscales actuales deberían modificarse a efecto de conseguir una mejor recaudación fiscal?

Grafico 10



Interpretación:

En cuanto a la pregunta realizada, se tiene una respuesta unánime que considera que nuestro país debe tener políticas que mejoren los niveles de recaudación fiscal, pero sobre todo que faciliten el acceso al sistema tributario, siendo considerada en la actualidad el sistema más complejo para realizar el pago de los distintos tributos.



3.7 Discusión de los resultados

De la investigación realizada en el tema se observó 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.

Acerca de la elusión, se observó que tiene como antecedente una regulación por más de 100 años en los distintos estados de Europa y parte de América, donde existen diferencias claras de evasión con elusión fiscal, siendo esta última actos utilizados por los contribuyentes para disminuir o desgravar los actos económicos a través de la utilización de los negocios anómalos (fraude a la ley, simulación, abuso de derecho y los negocios indirectos), regulando a través de las normas antielusivas de carácter general y también las cláusulas antielusivas de carácter específico.

En cuanto a 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 bien, en la actualidad la Norma XVI del mismo cuerpo normativo tiene carácter de norma antielusiva general que es cuestionada por infringir el principio de seguridad jurídica, al utilizar terminología (artificiosos o impropios) que genera confusión e inseguridad con respecto a los alcances conceptuales que tendrían al momento de ser utilizadas por parte de la administración tributaria, pidiendo que se reglamente 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 esta, si bien se tiene normas de



carácter específico que solución algunos casos específicos, no tienen la eficacia para poder combatir todos los supuesto elusivos utilizados por los contribuyentes, siendo estos legislados cuando la administración tributaria los investigó, pero al momento de entrar en vigencia los contribuyentes utilizan otras formas de elusión fiscal.

En cuanto a las medidas de control sugeridas para combatir la elusión, estas teniendo como base la norma antielusiva general, se llega a determinar que la incorporación de un órgano especializado aconseje al administración tributaria los posibles actos elusivos, a través de un procedimiento que brinde todas las garantías necesarias a los contribuyentes de ejercer una adecuada defensa de sus derechos, todo esto a través de una adecuada reglamentación, y el posible caso de que se declare la inconstitucionalidad se estaría regresando aún supuesto de laguna normativa.

Con respecto a las políticas fiscales desarrolladas por los distintos Gobiernos direccionadas a combatir la elusión fiscal, y habiendo observado antecedentes de los distintos estados, en cuanto a regulación acerca de normas antielusivas de naturaleza general, nuestro Estado, carece de políticas adecuadas para dar solución a los actos elusivos que, no solo afecta a un departamento, sino a un país al variar considerablemente el nivel de recaudación, que tiene como destino el desarrollo de las políticas públicas de cada Gobierno.



CONCLUSIONES

PRIMERA

En nuestra investigación se ha logrado establecer que la elusión como mecanismo aplicado por los contribuyentes para impedir la realización del hecho imponible o disminuir la cuantía del tributo, se da utilizando los negocios anómalos (simulación relativa, fraude a la ley, abuso de Derecho, negocios indirectos), existiendo dispositivo legal referente a la simulación, en cambio las demás figuras de los actos anómalos están comprendidas en los párrafos suspendidos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Por lo mencionado queda claro que estamos ante una incertidumbre jurídica, respecto al tiempo tomado por la SUNAT para realizar una correcta reglamentación de la norma jurídica mencionada líneas arriba.

SEGUNDA

Así mismo del estudio se desprende que si bien el Estado no tiene una política general para poder combatir la elusión dentro de nuestro territorio, cuentan con algunos mecanismos que en la doctrina se les conoce como normas antielusivas de carácter específico, como es el caso del SPOT, las percepciones, retenciones y también las normas implementadas para promover una adecuada recaudación fiscal que son el ITF y el ITAN.



TERCERA

Por otra parte se concluye que la eficacia de la administración tributaria, respecto a detectar los actos elusivos realizados por los contribuyentes va depender de los instrumentos que cuente para su determinación, en cuanto no se proporcione las herramientas legales, la actuación de la administración no se realizará en óptimas condiciones, estando sujeto a las normas de carácter especial para determinados los casos establecidos con anterioridad, por lo que no se puede evaluar una eficacia entendiendo que no tenemos una SUNAT proveída legalmente contra estos actos.

CUARTA

Otra conclusión de la investigación, sostiene que la principal causa que genera la elusión dentro de nuestro departamento de Cusco y consecuentemente en nuestro país, es la regulación ineficiente existente en nuestro sistema jurídico, sin restar importancia a las otras causas que forman parte de este fenómeno tributario.

QUINTA

Finalmente, a partir del desarrollo del estudio realizado se logró establecer que si se desarrollan políticas fiscales para contrarrestar los actos elusivos de los contribuyentes favoreceríamos el incremento en la recaudación fiscal en el Perú. Con lo cual verificamos nuestra hipótesis de trabajo.



RECOMENDACIONES

PRIMERA

En nuestro ordenamiento jurídico contamos con normas que buscan contrarrestar los actos elusivos de los contribuyentes de forma específica, como por ejemplo la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la cual sin embargo se halla suspendida por falta de una reglamentación, por lo que, se recomienda realizar una reglamentación observando la jurisprudencia comparada teniendo como doctrina base los países en los cuales se viene aplicando las cláusulas antielusivas generales como es el caso de España y Argentina.

SEGUNDA

En cuanto a las políticas fiscales del gobierno desarrolladas para los siguientes años, debería estar dirigida a fortalecer los mecanismos de recaudación de los distintos impuestos de nuestro sistema tributario, así como también hacer más accesible el sistema de pago de los impuestos que los contribuyentes utilizan para cumplir sus obligaciones tributarias, ya que el sistema actual es considerado muy complejo por parte de los trabajadores de la SUNAT.



TERCERA

No se puede negar que los actos elusivos no solo afectan a nuestro país, sino a los distintos estados a nivel mundial, y sobre todo que afecta directamente en los países en desarrollo, disminuyendo considerablemente los índices de recaudación, por lo que sugerimos que respecto a la elusión se deba legislar coordinadamente con los distintos estados, e implementar políticas fiscales dirigidas a disminuir el nivel de elusión fiscal existente.

**BIBLIOGRAFIA**

- Aranzamendi, L. (2015). *Investigación jurídica. De la ciencia y el conocimiento jurídico. Proyecto de investigación y redacción de tesis* (2ª ed), Lima: GRIJLEY.
- Barco, O. I. (2009). *Teoría general de lo tributario*. Lima: GRIJLEY.
- Barra, R. E. (2004). El sistema tributario en general. En V. O. Diaz, *Tratado de tributación* (págs. 57-95). Buenos Aires: Astrea.
- Bravo Cucci, J. (octubre de 2004). *Actos ilícitos y el concepto de renta*. Obtenido de Jornadas nacionales de derecho tributario:
http://www.ipdt.org/editor/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf
- (2005). La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo parrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 143 -153.
- (2006). *Fundamentos del derecho tributario*. Lima: Palestra.
- (2013). *Derecho tributario reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
- Cahn-speyeR W., P. (octubre de 2005). *La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza economica*. Obtenido de
http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf
- Carvalho, P. d. (2013). *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*. (J. C. Panez Solórzano, Trad.) Lima: GRIJLEY.
- Chura Checasaca, M. L. (2013). *La elusión tributaria y el cumplimiento de las normas tributarias en el mercado central de Lima Metropolitana 2012*. Lima: Facultad de Ciencias Contables, Economicas y Financieras- Universidad de San Martin de Porras.
- Corral Guerrero, L. (1994). *Potestad tributaria de recaudación*. Obtenido de Revistas Universidad Complutence Madrid:
<https://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewFile/CESE9494110057A/10902>



- Del Valle Santander, E. (2010). Factores de la Evasión fiscal. *Revista científica de ciencias economicas*, 146-157.
- Diez, G. E. (2004). Tasas y contribuciones especiales. En V. O. Diaz, *Tratado de tributación* (Vol. 2, págs. 1-39). Buenos Aires: Astrea.
- Durán Rojo, L. A. (2014). *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional*. Lima: Facultad de Derecho- Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Echaiz Moreno, D. S. (2014). La elusión tributaria: Analisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedades*, 151-167.
- Finanzas, M. d. (31 de mayo de 2012). *Marco macroeconómico multianual 2013- 2015*. Obtenido de El Peruano:
<http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Mayo/31/Marco%20Economico%20Multianual%202013-2015.pdf>
- Gaggero, J. (abril de 2004). *La cuestión fiscal, huellla de la historia política y económica*. Obtenido de
<http://www.econ.uba.ar/planfenix/aportes/8/LA%20ECON%20ARG%20Y%20SU%20CRISIS.%20VOL%20II%20CAP%20I.%20LA%20FISCALIDAD.12.pdf>
- Gamba Valega, C. (2011). Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el caso peruano. En M. Zabaleta Alvares, *Derecho tributario peruano y español: Un analisis comparado de los problemas comunes* (págs. 283-322). Lima: Universidad de San Martin de Porras.
- (2003). Notas para el estudio de la reserva de ley en materia tributaria. En R. G. Altamirano, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 199-254). Lima: Palestra Editores.
- Garcia Escobar, J. (2005). *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. Obtenido de
<https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES>



- García Novoa, C. (2009). La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, 1-42.
- Ghosh, J. (2007). *Macroeconomías y políticas de crecimiento*. Obtenido de ONU DESA: http://esa.un.org/techcoop/documents/MacroBackground_Spanish.pdf
- Gómez Sabañi, J. C., & Moran, D. (junio de 2013). *Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas*. Obtenido de CEPAL: <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2013/12391.pdf>
- Huamani Cueva, R. (2009). *Código tributario comentado*. Lima: Jurista Editores.
- (2013). *Código tributario comentado*. Lima: Jurista Editores EIRL.
- Iannacone Silva, F. (2011). Derecho tributario y fuentes: perspectiva peruana. En M. Zabaleta Álvarez, *Derecho tributario peruano y español* (págs. 45-96). Lima: Universidad de San Martín de Porres.
- Isla, M. (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. Obtenido de XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TEM A-1.pdf
- Junguito, R., & Rincón, H. (agosto de 2004). *La política fiscal en el siglo XX en Colombia*. Obtenido de <http://core.ac.uk/download/files/153/7077619.pdf>
- Kalmanovitz, S. (enero de 1999). *La política fiscal colombiana en su contexto histórico*. Obtenido de <http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra112.pdf>
- Lalanne, G. A. (2005). Economía de acción y el fraude de ley en el derecho tributario. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 103-141.
- Landa Arroyo, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. *THEMIS Revista de Derecho*, 175-180.
- Larraín, F., & Costa, R. (octubre de 2011). *Una política fiscal de balance estructural de segunda generación para Chile*. Obtenido de Estudio de Finanzas Públicas: http://www.dipres.gob.cl/572/articles-81713_doc_pdf.pdf



- Lay Lozano, J. A. (2014). *Derecho aduanero tributación y regímenes*. Lima: Grijley EIRL.
- Liu Arévalo, R. C. (2012). Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y simulación. *IUS ET VERITAS*, 396-419.
- Luque Bustamante, J. (febrero de 2003). *El impuesto general a las ventas tratamiento del credito fiscal*. Obtenido de Jornadas Nacionales de Derecho tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev41_JLB.pdf
- Mcnaughton, C. W. (2015). *Jerarquia y sistema tributario*. (J. C. Panez Solórzano, Trad.) Lima: Legales Ediciones.
- Meza Rojas, R. E. (enero de 2015). *Elusión y normas antielusicas a la luz de la Constitucion Política de la República*. Obtenido de Repositorio Universidad de Chile: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/130055/Elusi%C3%B3n-y-normas-antielusivas-a-la-luz-de-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-de-la-Rep%C3%ABlica.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. (28 de abril de 2015). *Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018*. Obtenido de Banco Central de Reserva del Perú: <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Programa-Economico/mmm-2015-2017-agosto.pdf>
- Mogollón Díaz, V. (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*. Chiclayo: Escuela de Contabilidad-Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.
- Montero Traibel, J. P. (s.f.). *Sistemas Tributarios- Principios Generales Del Derecho Tributario*. 19-29.
- Moreso, J. J. (2004). *Introducción a la teoría del Derecho*. Barcelona: Marcial Pons.
- Ocho León, M. (enero- junio de 2014). *Elusión o evasión fiscal*. Obtenido de Revista iberoamericana para la investigación y el desarrollo educativo: <http://www.ride.org.mx/index.php/RIDE>



- Ortega Maldonado, J. M. (s.f.). *Los derechos fundamentales en materia tributaria que consagran las constituciones locales*. Obtenido de Investigaciones Jurídicas UNAM: www.juridicas.unam.mx
- Ortega Salavarría, R. (2013). Algunos aspectos controvertidos en torno a la elusión tributaria. *Informativo Caballero Bustamante*, a1-a4.
- OXFAM, I. (marzo de 2015). *La ilusión tributaria: demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas*. Obtenido de www.oxfamintermón.org
- Palma, A., & Sánchez Díez, Á. (s.f.). *La política fiscal en Chile: el cálculo del balance estructural del gobierno central*. Obtenido de <http://altea.daea.ua.es/ochorem/comunicaciones/MESA6COM/SanchezPalma.pdf>
- Perez Boga, J. R. (mayo de 2014). *Reforma fiscal española y agujeros negros del fraude. Propuestas y recomendaciones*. Obtenido de Inspectores de Hacienda del Estado: <http://www.cebs-es.org/res/Default/libropropuestasdelainspeccinversinfinal.pdf>
- Ramirez Pardo, H. G. (julio de 2014). *La aplicación de la cláusula general antiabuso en materia tribuaria*. Obtenido de Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario: <http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/10113/1010163950-2015.pdf?sequence=1>
- Ramirez-Gaston Horny, R., & Ramirez-Gaston Seminario, A. (Diciembre de 2008). *Implicancias tributarias en el impuesto a la renta de la cesión de un credito a favor de un sujeto no domiciliado*. Obtenido de Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/13_XJorIPDT_RRGH-ARGS.pdf
- Ramos Angeles, J. (2014). La elusión tributaria y la economía de opción. A proposito de la suspencion de la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Titulo Preliminar del Código Tributario. *Informativo Caballero Bustamante*, A2.
- Rezzoagli, B. A. (s.f.). Illicitos tributarios: diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal. *Universidad UNAM*, 1-7.



- Rodríguez Dueñas, C. (noviembre de 1999). *Impuesto al Consumo. La imposición al consumo en el Perú: Analisis y perspectivas.*
- Ruiz de Castilla Ponce, F. J. (2009). *Impuesto a la renta : Aspectos subjetivos. Actualidad Empresarial*, 1-5.
- (2008) *Medio ambiente y sistema tributario peruano.* Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/wp-content/uploads/sites/775/2009/04/20090414-MEDIO-AMBIENTE-Y-SISTEMA-TRIBUTARIO.pdf>
- Ruiz Manero, J. (2007). Algunas concepciones del dercho y sus lagunas. En J. S. Ruiz Manero, *El juez y las lagunas del Derecho* (págs. 1-55). Mexico: Marcial Pons.
- Sanchez Galiana, J. A. (2012). *el fraude a la ley tributaria. las defraudaciones contra la hacienda pública.* Madrid: Universidad de Granada.
- Sandoval Aguilar, L. A. (2006). *Derecho tributario aduanero.* Trujillo: Normas Legales SAC.
- Santa Maria, H., Saavedra, J. C., & Burga, L. (agosto de 2009). *Historia de la Política Fiscal en el Perú.* Obtenido de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/274_08_ct29_hsm-jcs-lb.pdf
- Schmill, U. (2007). Supuestos d e algunas teorías de las lagunas. En j. S. Ruiz Mareno, *El juez y las lagunas de Derecho* (págs. 57- 20). Mexico: Marcial Pons.
- Sevillano Chavez, S. (2014). *Lecciones de derechos tributario: principios generales y código tributario.* Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- SPIF. (noviembre de 2004). *Impuesto Temporal a los Activos Netos.* Obtenido de [http://spij.minjus.gob.pe/clp/contenidos.dll/decleyes/coleccion00000.htm/a%C3%B1o27088.htm/mes27543.htm/dia27583.htm/sumilla27585.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_L28424_5_f](http://spij.minjus.gob.pe/clp/contenidos.dll/decleyes/coleccion00000.htm/a%C3%B1o27088.htm/mes27543.htm/dia27583.htm/sumilla27585.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_L28424_5_f)
- SUNAT. (marzo de 2004). *Impuesto a las Transacciones Financieras.* Obtenido de Legislación Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/itf/128194.htm>



- Tarsitano, A. (marzo-abril de 2007). *"El arte de desplumar al ganso" Discreción y discrecionalidad en la recaudación de impuestos*. Obtenido de <http://www.albertotarsitano.com.ar/penal/8laclausulaantiabuso.pdf>
- Valenzuela Baraona, J. C. (s.f.). *Elusión tributaria, normas antielusivas y facultades de fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en la relación al impuesto a la renta*. Obtenido de Repositorio Universidad de Chile: http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/107272/de-valenzuela_j.pdf?sequence=3
- Viale, Claudia (s/f). *"Evasion y elusion tributaria en el Peru"*. Recuperado de: <http://www.desco.org.pe/sites/default/files/publicaciones/files, pdf>.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (setima edición ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Wanhn Pleitez, W. R. (s. f.). *Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto*. Obtenido de Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile: http://www.cetuchile.cl/images/docs/elusion_tributaria_y_normas_antielu.pdf
- Zabaleta Alvarez, M. (2011). Normas antielusión en materia tributaria. En *Derecho tributario peruano y español: Un analisis comparado de problemas comunes* (págs. 127-235). Lima: Universidad de San Martin de Porres.
- Zuzunaga del Pino, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana? *THEMIS*, 23-65.



ANEXOS



Encuesta

Instrucciones:

La presente Encuesta, está orientada a buscar información de interés sobre el tema "LA ELUSIÓN DENTRO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA RECAUDACIÓN COMO POLÍTICA FISCAL EN LA CIUDAD DEL CUSCO 2015", al respecto, se solicita que en las preguntas que a continuación se detallan, elegir la alternativa que considere, marcando para tal fin con un aspa (X) al lado derecho, su aporte será de gran importancia e interés para el desarrollo del trabajo de investigación. Agradezco su participación.

Función o cargo que desempeña en la institución.

1.- ¿En su opinión la elusión de impuestos afecta la recaudación fiscal en el país?

- a) Si ()
b) No ()
c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

2.- ¿Cree usted que la elusión tributaria es una forma de evasión?

- a) Si ()
b) No ()
c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

3.- ¿Cuáles cree usted que son las causas para que se dé la elusión tributaria?

- a) Falta de regulación ()
b) Regulación ineficiente ()
c) Escasa fiscalización ()
d) otros factores ()

Justifique su respuesta:

4.- ¿Conoce usted que políticas fiscales en estos dos últimos años el Estado ha promovido a efecto de disminuir o eliminar la elusión fiscal?

- a) Si ()
b) No ()
c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

5.- ¿Conoce usted si se han detectado con facilidad en estos dos últimos años casos sobre elusión fiscal?

- a) Si ()
b) No ()
c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:



.....
.....

6- ¿Conoce usted si en las normas antielusivas de nuestra legislación tributaria permiten el control, disminución y erradicación de la elusión tributaria?

- a) Si ()
- b) No ()
- c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

.....
.....

7.- ¿Considera usted si las normas antielusivas son insuficientes para su respectivo control?

- a) Si ()
- b) No ()
- c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

.....
.....

8.- ¿En su opinión la Política Fiscal del Estado es suficiente para mejorar la recaudación?

- a) Si ()
- b) No ()
- c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

.....
.....

9.- ¿Cree usted que el incremento de la recaudación fiscal deriva de una buena Política Fiscal?

- a) Si ()
- b) No ()
- c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

.....
.....

10.- ¿Considera usted que las Políticas Fiscales actuales deberían modificarse a efecto de conseguir una mejor recaudación fiscal?

- a) Si ()
- b) No ()
- c) Desconoce ()

Justifique su respuesta:

.....
.....