

UNIVERSIDAD NACIONAL HEMILIO VALDIZAN
ESCUELA DE POST GRADO



=====
"RELACION DE LA CULTURA TRIBUTARIA, LOS DERECHOS
LABORALES, CON LA FORMALIZACIÓN DEL COMERCIO Y
FORMALIZACION DE LOS TRABAJADORES, EN LOS CENTROS
COMERCIALES DE LA CALLE PERA, TRINITARIAS, MOLINO UNO Y DOS
DE LA CIUDAD DEL CUSCO 2015"
=====

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO
EN DERECHO**

MENCIÓN: EN DERECHO CIVIL Y COMERCIAL

TESISTA: Miguel Angel BRAVO MIRANDA

HUANUCO – PERU

2017

DEDICATORIA

“A la clase trabajadora, y emprendedores que con su esfuerzo dinamizan el desarrollo de nuestro país.”

RESUMEN

El trabajo consistió en investigar, el porqué de la informalidad del comercio en la ciudad del Cusco, específicamente en los Centros Comerciales: “Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos”, esta informalidad no solo impide la captación de tributos destinados al interés nacional, sino también afecta los derechos fundamentales de los trabajadores, que no gozan de sus beneficios sociales. La economía en un determinado país depende en gran medida de las leyes vigentes y de la capacidad sociabilización, de coerción estatal, en otras palabras cuán presente está el Estado al combatir la informalidad.

El primer capítulo abarca, el planteamiento del problema de investigación donde describimos el problema a investigar, la formulación del problema general y específicos, los objetivos, hipótesis, variables, y la justificación, adquiriendo importancia por ser un problema que se repite en diversos lugares de nuestro país.

En el segundo capítulo se desarrolla el marco teórico, los antecedentes, bases teóricas, definiciones conceptuales y bases epistémicas, los cuales son el fundamento y sostén del trabajo realizado, donde analizamos los diversos trabajos nacionales e internacionales que nos han antecedido.

El tercer capítulo trata del marco metodológico, tipo de investigación, diseño y esquema de la investigación realizada, población muestra, instrumentos de recolección de datos, técnicas de recojo, procesamiento y presentación de datos. La investigación realizada, se basa principalmente en la recolección de datos estrechamente relacionados con las

hipótesis de trabajo, tratando de comprobar estas en la realidad, a través de una muestra.

En el cuarto y quinto capítulo, tenemos los resultados del trabajo de campo con aplicación estadística, contrastación de las hipótesis secundarias, la discusión de los resultados, contrastando los resultados del trabajo de campo con los referentes bibliográficos de las bases teóricas, de igual forma con las hipótesis y el aporte de la investigación.

Finalmente la tesis demuestra, el índice de informalidad que existe en la población muestra, lo que conlleva a proponer alternativas de solución, como la promoción más sostenida y no esporádica para formar una cultura tributaria. Al analizar el costo beneficio, se tiene que este último sería mayor, ya que al tributar estos ciudadanos, el Estado contaría con mayores recursos para poder buscar y lograr el bien común, de igual forma, se evitaría la explotación de la mano de obra por necesidad de falta de trabajo. Del mismo modo se debe progresivamente crear o implementar un sistema tributario simple, ágil y justo, un régimen legal especial y de fácil acceso para registrar a los trabajadores. Es necesario también implementar una estructuración de mecanismos de simplificación y de incentivos tributarios y laborales, evitando en toda forma el trato desigual a fin que todos tributen y registren a sus trabajadores, en igualdad de condiciones.

SUMMARY

The work consisted in investigating the reason for the informality of commerce in the city of Cusco, specifically in Shopping Centers: "Calle Pera, Trinitarias, Mill one and two", this informality not only hamper the tax collection destined to the national interest, But also affects the fundamental rights of workers, who do not have their social benefits. The economy in a certain country depends to a large extent on the laws in force and the ability to socialize, state coercion, in other words how present the state is in combating informality.

The first chapter is about to the research problem where I describe the problem to be investigated, the formulation of the general and specific problem, the objectives, hypotheses, variables, and justification, acquiring importance as a problem that is repeated in several places of our country.

In the second chapter expand on framework, background, theoretical bases, conceptual definitions and epistemic bases are developed, all these are the foundation and support of the work carried out, where I analyze different works from national and international authors that have preceded.

The third chapter deals with the methodological framework, type of research, design and schema of the research carried out, sample population, data collection instruments, processing and presentation techniques. The research carried out, is mainly based on the collection of data closely related to the working hypotheses, trying to verify these in reality, through a sample.

In the fourth and fifth chapters, we have the results of the fieldwork with statistical application, contrasting the secondary hypotheses, the discussion of the results, contrasting the results of the field work with the bibliographical references of the theoretical bases, likewise with the hypotheses and the contribution of the investigation.

Finally, the thesis shows the index of informality that exists in the population shows, which leads to propose alternative solutions, such as more sustained and not sporadic promotion to form a tax culture. When we analyze the cost benefit, it is necessary that the latter be greater, on the condition that citizens taxes in the right way, so the State would have more resources to be able to seek and achieve the common good, in the same way, it would avoid the exploitation of workers by need for work. Therefore a simple, agile and fair tax system must be to an easily accessible legal regime for registering workers. It is also necessary to implement a structuring with mechanisms of simplification of taxes, avoiding the unequal treatment in purpose that all people pay taxes and register their workers, under equal conditions.

INTRODUCCION

El Perú es un país donde se aprecia un alto índice de informalidad, en diversos emprendimientos, generándose un problema social en nuestro país que afecta a la clase trabajadora, que no goza de los beneficios sociales, y también se aprecia una defraudación tributaria en perjuicio del estado.

En el caso de los trabajadores, se puede apreciar una explotación, que atenta contra la salud, aprovechándose de la pobreza y necesidad de trabajo, lo que causa un perjuicio de las diversas familias que dependen económicamente de los trabajadores que laboran informalmente.

Por otro lado, el estado al no recibir la tributación de las empresas informales, deja de realizar diversas obras, que deberían estar destinadas al beneficio de los propios pobladores.

Uno de estos casos, se puede apreciar **EN LOS CENTROS COMERCIALES DE LA CALLE PERA, TRINITARIAS, MOLINO UNO Y DOS DE LA CIUDAD DEL CUSCO**, el cual fue materia de análisis en el presente trabajo de tesis.

El derecho a la empresa es válido, pero lo que no es aceptable es la competencia desleal y las reglas dispares, pues mientras unos cumplen las reglas, otros simplemente las infringen, y otros están exonerados o lo que es peor las evaden, generando grandes brechas tributarias y descontentas populares.

Esperemos que el presente trabajo, y las propuestas de solución que se proponen se materialice mediante proyectos de Ley a fin de solucionar estos problemas álgidos y de mucha importancia para nuestro país, debido a que este

problema es parecido en muchos centros comerciales informales existentes en todas las regiones de nuestro país.

INDICE

Caratula	I
Dedicatoria	II
Resumen	III
Summary	V
Introducción	VII
Indice	IX

CAPITULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACION

a) Descripción del problema	11
b) Formulación del problema	13
Problema general	13
Problemas específicos	13
c) Objetivo general y objetivos específicos	14
d) Hipótesis y/o sistema de hipótesis	14
e) Variables	15
f) Justificación e importancia	16
g) Viabilidad	17
h) Limitaciones	18

CAPITULO II

MARCO TEORICO

a) Antecedentes	19
b) Bases teóricas	21
c) Definiciones conceptuales	25
d) Bases epistémicas	43

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

a) Tipo de investigación	180
b) Diseño y esquema de la investigación	180
c) Población muestra	181

d) Instrumentos de recolección de datos	182
e) Técnicas de recojo, procesamiento y presentación de datos	183

CAPITULO IV
RESULTADOS

a) Resultados del trabajo de campo con aplicación estadística, Mediante distribuciones de frecuencias, gráficos	184
b) Contrastación de las hipótesis secundarias	199
c) Prueba de hipótesis	204

CAPITULO V
DISCUSIÓN DE RESULTADOS

a) Contrastación de los resultados del trabajo de campo con los referentes bibliográficos de las bases teóricas	206
b) Contrastación de la hipótesis general en base a la prueba de la Hipótesis	211
c) Aporte científico de la investigación	212
Conclusiones	213
Sugerencias	215
Bibliografía	216
Anexos	228

CAPITULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACION

a) DESCRIPCION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La formalización del comercio en el país es un caso de gran importancia ya que no solo implica la captación de tributos destinados al interés nacional, sino también que este hecho afecta a los derechos que tienen los trabajadores, y la posibilidad de los empresarios de estar acorde a ley, siendo posible que accedan a ciertos beneficios tras la citada formalización; Por tanto la normatividad tributaria, laboral, peruana debería estar orientada al fácil acceso a la formalidad y no a la excesiva regulación, los altos impuestos y la limitada capacidad de monitoreo estatal que encarecen los costos de la legalidad.

El Banco Central de Reserva del Perú indica que “el sector informal está constituido por el conjunto de empresas, trabajadores y actividades que operan fuera de los marcos legales y normativos que rigen la actividad económica. Por lo tanto, pertenecer al sector informal supone estar al margen de las cargas tributarias y normas legales, pero también implica no contar con la protección y los servicios que el estado puede ofrecer”¹.

El impacto del tamaño del sector informal sobre el desempeño de la economía en un determinado país depende en gran medida de las leyes vigentes y de la capacidad de coerción estatal, en otras palabras cuán presente está el Estado al combatir la informalidad. Lo más preocupante de acuerdo al Panorama Laboral 2013, publicado por la OIT, el Perú lidera la tabla de ocupación informal

¹ LOAYZA, Norman “Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú”. <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Revista-Estudios-Economicos/15/Estudios-Economicos-15-3.pdf>. Fecha de consulta: 25/04/2013.

en América Latina. En efecto, 68.9% de la población trabajadora se encuentra en el sector informal de la economía, es muy cercano al del INEI: 66% en el año 2011.

La facultad de recaudar tributos por parte del estado está supeditada a la base económica y la organización del cobro. La primera se refiere a la masa potencial de ingresos que obtienen los distintos sectores de diferentes fuentes de riqueza, mientras que la segunda que se ocupa del cobro es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

La fuente que también genero nuestro interés por el presente estudio, son los datos que nos proporciona la SUNAT, el Ministerio de Trabajo.

Hoy en día, el Perú es un país en pleno desarrollo y es por esa razón que se debe optimizar todo lo referente al movimiento económico existente en éste; es así que se necesita una cultura tributaria eficiente, para que los comerciantes puedan tener facilidades en el ejercicio de sus actividades tributarias. Por tanto, en la ciudad del Cusco, en los Centros Comerciales: “Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos”, se deben implementar tales beneficios, ya que se observa que los comerciantes realizan su actividad comercial y empresarial de manera informal porque no se encuentran registrados de la manera estipulada en la ley.

Finalmente la formalización de los comerciantes en los Centros Comerciales no solo ayuda a contribuir con tributos destinados al bienestar colectivo, también al bienestar de sus trabajadores, asimismo estos comerciantes y los futuros comerciantes tengan una cultura tributaria, así como laboral, que permita su desarrollo empresarial, motivando cada vez más a que la región siga creciendo como, hasta ahora, pese que el Perú es un país en vías de desarrollo con múltiples problemas sociales y con la extrema pobreza en muchos lugares.

b) FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

PROBLEMA GENERAL

¿De qué manera la cultura tributaria y laboral, se relaciona con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?

PROBLEMAS ESPECÍFICOS

1. ¿De qué manera el costo - beneficio de tributar y cumplir con los beneficios sociales de los trabajadores influye en la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?

2. ¿De qué manera las deficiencias administrativas afectan la formalización del comercio y de los beneficios sociales de los trabajadores, en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?

3. ¿De qué manera las culturas tributarias de los usuarios afectan la evasión tributaria y los beneficios sociales de trabajadores, en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?

c) OBJETIVO GENERAL Y ESPECIFICOS

OBJETIVO GENERAL

Determinar cuál es la relación de la cultura tributaria y laboral, con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Determinar la relación del costo - beneficio de tributar con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.
2. Determinar la relación del costo - beneficio de pagar los beneficios laborales a los trabajadores, con la formalización laboral en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.
3. Determinar la relación de las deficiencias administrativas con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.

d) HIPÓTESIS

HIPÓTESIS GENERAL

El cambio en la cultura tributaria y laboral propiciará el cumplimiento de los beneficios laborales en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

HIPÓTESIS ESPECÍFICAS

1. El costo - beneficio de tributar y cumplir con los beneficios laborales influye en la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.
2. Las barreras burocráticas afectan la formalización del comercio y cumplimiento de los beneficios laborales en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

e) VARIABLES

VARIABLES	INDICADORES
V1: La Cultura tributaria y cumplimiento de los beneficios laborales. - Conjunto de valores, creencias y actitudes compartidas por una sociedad respecto a la tributación, beneficios laborales y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes.	<ul style="list-style-type: none"> • Costo-beneficio de tributar • Costo-beneficio de cumplir con los beneficios laborales.
	Las barreras burocráticas
V2: La formalización del comercio y las beneficios laborales de sus trabajadores.- Conjunto de aspectos societarios y tributarios como son, la constitución de una sociedad o empresa, elegir un régimen tributario y acoplarse a la normatividad pertinente. Así como el cumplimiento de los beneficios laborales.	Ingreso mensual de impuestos
	Los regímenes tributarios: - Régimen Único Simplificado (R.U.S.) - Régimen Especial (R.E.R.) - Régimen General (R.G.) Los beneficios laborales de sus trabajadores: - CTS - Gratificaciones - Contratos

f) JUSTIFICACION E IMPORTANCIA

El problema de investigación se justifica en la búsqueda de la equidad, equilibrio y proporcionalidad en las actuaciones del Estado al momento de realizar la labor legislativa a través del poder legislativo, específicamente en el momento de realizar mecanismos para lograr la formalización del comercio, los mismos que muchas veces no son los adecuados para lograr la formalización del comercio; cabe considerar que el comerciante informal que realiza actividades económicas es un emprendedor con iniciativas de negocio, es un empresario que genera empleo directo, por lo que se debe generar mejores y más sencillos mecanismos para lograr la formalización del comercio y cumplimiento de los beneficios laborales de los trabajadores.

Conforme se aprecia los diversos cambios de nuestra realidad social y jurídica, es necesario determinar en qué medida nuestro ordenamiento legal, cumple con su finalidad u objetivo.

La finalidad de esta investigación es que se pueda específicamente buscar que los comerciantes informales logren la formalización que muchas veces la ley no le brinda o si es que lo hace, lo realiza de manera deficiente. Es así que los beneficios que se pueden obtener con la formalización oscilan desde por ejemplo las mayores probabilidades de acceder a nuevos mercados, el contar con facilidades para el acceso al sistema financiero formal, tener posibilidades de obtener créditos, participar en concursos públicos, licitaciones y adjudicaciones como proveedores de bienes y servicios hasta obtener el reconocimiento y el respaldo de la seriedad de las otras empresas, mayor aceptación y más confianza, a la par que también beneficiarían a un gran sector laboral que

no goza de los beneficios sociales que la Ley prevé pero que no se cumple.

La investigación permite tener datos objetivos sobre el comportamiento de los vendedores, trabajadores y usuarios sobre la tributación y responsabilidad frente a la SUNAT y plantear sugerencias o recomendaciones para estimular el cumplimiento de nuestros derechos y obligaciones frente al Estado.

El tema desarrollado reviste a nuestro juicio, de suma importancia por cuanto la información a recabarse nos proporcionará datos importantes y útiles a los profesionales y entidades del Estado, que tienen relación directa con la población de estudio.

Finalmente, consideramos la importancia, del estudio, por brindar y facilitar una información bibliográfica muy variada y actualizada, especialmente útil para los alumnos y personas interesadas en el tema de la presente investigación y servir de base para estudios posteriores.

g) VIABILIDAD

El estudio, es viable debido a que en la actualidad es un problema latente, y sin solución hasta la fecha o al menos las autoridades que están a cargo de los gobiernos a nivel nacional, regional o local no han hecho lo suficiente para solucionar estos problemas los cuales, el problema de estudio no solo es un problema que se enfoca en la población muestra, pues este esta replicado en casi todas las regiones de nuestro país.

h) LIMITACIONES

Las limitaciones de la investigación, están en relación a que los resultados son válidos solo para Identificar e Inferir de qué manera la cultura tributaria laboral de los usuarios afecta la responsabilidad tributaria de los vendedores de los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015, no pudiendo generalizar a otros Centros Comerciales, ya que sus características de constitución son diferentes.

Cabe preciar que, otra limitación, es que no se tienen investigaciones similares con esta población de estudio en nuestra ciudad, por lo que no podemos contrastar resultados.

En relación al instrumento, una desventaja es la exigencia técnica de las preguntas, las dificultades de su aplicación y la resistencia de algunos vendedores de aceptar participar de la encuesta, frente a esta limitación, se subsana con la determinación del tamaño de la muestra para el control de las respuestas con un nivel de confianza del 95% y un 5% de margen de error para su generalización a toda la población de estudio.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

a) ANTECEDENTES

NACIONALES

Se tiene como antecedentes investigativos a las siguientes tesis:

“La evasión tributaria del comercio informal en la ciudad del Cusco” César Augusto Carazas Figueroa -Tesis de la Universidad Andina del Cusco - Facultad de Derecho - Cusco 1998.

El objetivo del estudio, fue conocer los factores que causan la evasión tributaria del comercio informal en la ciudad del Cusco, se obtuvo las siguientes conclusiones principales: (...) No todos los ciudadanos pagan sus tributos. Unos lo hacen a sabiendas; otros actúan así por Ignorancia (ignorancia de la Ley Tributaria), la conclusión cuarta apunta a “la falta de conciencia tributaria del comerciante informal es producto de una inadecuada formación educativa en lo referente al fenómeno fiscal (...)”.

“Respaldo normativo insuficiente como causa de la elusión y evasión tributaria en los sujetos generadores de rentas de cuarta categoría” - Karina Castelo Andia - Tesis Universidad Andina del Cusco - Facultad de Derecho - Cusco 2004.

El objetivo general de su investigación fue determinar en qué medida el respaldo normativo influye en la recaudación, evasión y elusión tributaria y la primera conclusión es “que el respaldo normativo influye en la recaudación, evasión y elusión tributaria en gran medida debido a que si el derecho positivo no

es suficiente para regular la relación jurídica tributaria y las violaciones de las normas tributarias entonces la tendencia a la evasión es latente”.

“La informalidad en el proceso de desarrollo de las micro y pequeñas empresas textiles y de confecciones de gamarra frente a la normatividad jurídica vigente” - Daniel Demetrio Morán Salazar - Tesis de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos - Facultad de Derecho - Maestría en Derecho con mención en Derecho Civil Comercial - Lima - 2003.

El objetivo general de su investigación fue “realizar el estudio del desarrollo de la Pequeña Empresa Textil en Gamarra en relación de una legislación no adecuada a sus fines”, la conclusión principal obtenida, entre otras, fue que “el Régimen Tributario vigente aplicable a las Pymes de Gamarra, como son el RUS, RG y RER sólo han tenido como propósito incorporarlos a un control de ampliación de la base tributaria, pero no ha tenido un efecto promocional (...)”.

INTERNACIONALES

“Formalización tributaria de los comerciantes informales en la zona central del Cantón Milagro” - Jennifer Ljubitzza Rivera Hernández e Ingrid Tatiana Silvera Ochoa - Tesis de la Universidad Estatal de Milagro - Unidad Académica de Ciencias Administrativas y Comerciales - Ecuador - 2012.

El objetivo general de su investigación fue “reconocer que el proceso de formalización tributaria influye en el desarrollo Socioeconómico de los comerciantes informales, permitiendo que su labor tenga los beneficios fiscales que el Estado les reconoce, empleando para ello un proceso de aprendizaje sobre las normas del Código de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”, la conclusión principal obtenida, entre otras, fue que “ la falta de educación tributaria crea actitudes de incumplimiento en las normas fiscales, debido al poco

interés por prepararse a miras de llevar un proceso de desarrollo y actualización mercantil del control tributario.

LEGALES

Se tiene como antecedentes legislativos, las siguientes:

“Ley N° 28015, Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa”. Promulgada el 3 de Julio del 2003.

“Decreto Legislativo N° 937 Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado”.

Publicado el 14 de noviembre de 2003, vigente a partir del 01 de enero de 2004.

“Decreto Supremo N°. 013-2013 – PRODUCE Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial”. Publicado el 28 de diciembre de 2013.

b) BASES TEÓRICAS

CULTURA TRIBUTARIA Y COMERCIO

DERECHO TRIBUTARIO

Conceptualización del “Derecho Tributario”

Debemos indicar a modo de premisa, que el Derecho Tributario puede ser entendido desde una doble perspectiva, la primera referida a su carácter de Derecho positivo, en virtud de la cual está conformada por el bagaje normativo referido preponderantemente al tributo; pero desde otra perspectiva el Derecho Tributario, puede ser visto desde un punto de vista científico, esto es como una ciencia social encargada del análisis dogmático-práctico del tributo.

De lo señalado anteriormente, señalaremos las definiciones elaboradas por la doctrina, en torno de la institución objeto del presente acápite, para lo cual hemos efectuado la siguiente subdivisión: i) Las definiciones que enmarcan al Derecho Tributario desde un punto de vista exclusivamente normativo; esto es el denominado Derecho Tributario Positivo o Formal; ii) Las definiciones que enmarcan al Derecho Tributario desde un punto de vista sustancial; esto es el denominado Derecho Tributario Sustantivo; y, finalmente, iii) Las definiciones que enmarcan al Derecho Tributario desde un punto de vista científico, esto es como rama del conocimiento jurídico.

Sobre la primera perspectiva, se tiene por ejemplo que el célebre jurista argentino VILLEGAS, conceptualiza al Derecho Tributario en los siguientes términos: *Definimos el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos*².

En la misma línea de desarrollo el igualmente reconocido jurista mexicano DE LA GARZA, manifiesta que *El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación*³.

² Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9ª Ed., Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 151.

³ De La Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México D.F., 1999, p. 22.

Por último, y siguiendo a las definiciones desarrolladas en el derecho comparado, tenemos la definición de los juristas peruano VELÁSQUEZ CALDERÓN y VARGAS CANCINO, quienes sostienen que: *El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los Tributos, se encargan de regularlos en sus distintos aspectos*⁴.

Como puede observarse, preliminarmente, del primer grupo de definiciones, si bien es cierto que la referencia de los dispositivos legales, es reiterativa, también lo es la mención del objeto de regulación; es decir, el tributo, por lo cual desde una perspectiva que se concentra en este aspecto -de orden sustantivo-, tenemos las siguientes definiciones sobre el Derecho Tributario Sustantivo.

Al respecto, el jurista español BLANCO RAMOS, sostiene que: *El Derecho Tributario abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es, de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales*⁵.

En la misma perspectiva el reconocido catedrático peruano RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, quien asevera que: *El Derecho Tributario Sustantivo es el conjunto de reglas que regulan a la obligación tributaria y las obligaciones especiales*⁶.

⁴ Velásquez Calderón, Juan y Vargas Cancino, Wilfredo, Derecho Tributario Moderno-Introducción al Sistema Tributario Peruano, Editorial Grijley, Lima, 1997 p. 9.

⁵ Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española, Editorial Ariel, Barcelona, 1973, p. 15.

⁶ Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos, en Revista Actualidad Empresarial N° 170, Instituto Pacífico, Lima, Primera Quincena, Noviembre 2008, p. I-1.

El Derecho Tributario, puede ser visto como manifestación del conocimiento, esto es como ciencia social -sub-rama del Derecho- encargada del estudio tanto del conjunto de normas tributarias, como del tributo y sus diversas manifestaciones.

En tal sentido, se tiene que los destacados juristas españoles QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, indican que: *El Derecho Tributario es la disciplina que tiene como objeto de estudio el conjunto de normas que regulan el establecimiento y aplicación de los tributos, la columna vertebral de esta materia es el Tributo, que puede definirse como una obligación de contenido económico, establecida por ley en virtud de la cual el Estado u otro ente público se convierte en acreedor de un sujeto pasivo, como consecuencia de la realización por éste de un acto o hecho, que es indicativo de capacidad económica*⁷.

De igual manera, el célebre jurista PEÑA CABRERA, coincide en que: *El Derecho Tributario viene a ser la rama del derecho que tiene como objetivo principal desarrollar el aspecto jurídico de la tributación en sus múltiples manifestaciones, bien como actividad propia del Estado, en relación con los ciudadanos y las relaciones que emergen entre estos*⁸.

Ahora bien, debemos indicar que el Derecho Tributario, como rama jurídica a lo largo de su desarrollo ha sido, en un principio considerado como una rama

⁷ Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo y Poveda Blanco, Francisco, Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Madrid, 1996, p. 29

⁸ Peña Cabrera, Raúl, Tratado de Derecho Penal, Editorial Grijley, Lima, 1996, T. VI (Todo sobre lo Ilícito Tributario), p. 47.

subordinada a otra -así por ejemplo como parte del derecho administrativo o del derecho financiero-, y últimamente, como una rama jurídica autónoma adscrita a la macro-categoría del derecho público, situación que observaremos en los acápites subsiguientes.

El Derecho tributario como rama jurídica subordinada

Debemos indicar que el derecho tributario, surge con la idea moderna de Estado, toda vez que para la subsistencia de éste era y es necesaria la contribución de la colectividad que conforma el sustrato humano de dicha entequeia.

En sus primeros albores, el Derecho Tributario, se encuentra subsumido, dentro del Derecho Administrativo, toda vez que, éste al encargarse de todo lo referido con el Estado, evidentemente, abarca aquella regulación dirigida a obtener recursos para el normal desenvolvimiento del Estado, así por ejemplo el destacado jurista alemán HENSEL, nos indica que: *El derecho tributario es, más que nada, el ámbito especial del Derecho administrativo regulado en la ordenanza tributaria así como el derecho regulador de aquella materia sobre la que es aplicable la ordenanza tributaria*⁹.

De otro lado, y desde una perspectiva un poco más moderna, el Derecho Tributario, era considerado como una sub-rama del Derecho Financiero, dado su finalidad principal, esto es la recabación de recursos para las arcas del Estado.

⁹ Hensel, Albert, Derecho Tributario, Andrés Báez Moreno y María Luisa González-Cuéllar Serrano (Traductores), Marcial Pons, Madrid, d2005, p. 82.

Es así que el autor alemán, precitado nos indica que: *Por otro lado, el derecho tributario puede ser concebido como una parte del derecho financiero (...) El derecho financiero abarca todas las manifestaciones financieras de la vida pública, en la medida que éstas sean susceptibles de consideración jurídica. Si se desea hacer una dimensión siguiendo las grandes categorías de ingresos y gastos, así como la conexión de éstos en los presupuestos públicos, el Derecho Tributario pertenece a la parte de los ingresos; sin embargo, no los agota por sí solos: los ingresos públicos provienen también de préstamos y de la actividad privada de los entes públicos, de tasas por determinados servicios públicos, de contribuciones especiales como compensación por concretas ventajas y de los monopolios (...)*¹⁰.

El Derecho tributario como rama jurídica autónoma

Dado el desarrollo e importancia del Derecho Tributario en el actual Estado de Derecho, se tiene que éste, ya no puede ser considerado como una rama dependiente de otra, toda vez que goza de autonomía legal y científica.

Al respecto debemos recordar que, como bien indica GARCÍA BELSUNCE, *la autonomía científica supone: 1.- La autonomía teleológica o de fines, cuando un derecho tiene fines propios y distintos de los demás; 2.-La autonomía estructural y orgánica, cuando el contenido de las instituciones que integran determinada rama del derecho tiene naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de la de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre si en*

¹⁰ Hensel, Albert, Derecho Tributario, op. cit., p. 83

cuanto responden a una misma naturaleza jurídica; y 3.- La autonomía dogmática o conceptual cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación¹¹.

En esta línea de desarrollo tenemos que, el Derecho Tributario, presenta una clara finalidad -mas no única- que es la de procurar recursos para el correcto desenvolvimiento del Estado; igualmente presenta autonomía estructural y orgánica, a nivel regulatorio, toda vez que si bien es cierto el complejo normativo tributario, se complementa y sustenta sobre otros cuerpos normativos como es la Constitución, La Ley General de Procedimiento Administrativo, el Código Penal, la influencia de estos - salvo en lo referido a la Constitución- es de carácter incidental y supletorio; finalmente el desarrollo de la doctrina y dogmática tributaria se encuentra ampliamente desarrollada a nivel internacional, sobre todo en los ordenamientos del common law, en España, en Argentina, México y en Brasil, igualmente en nuestro medio, aunque de modo más reducido.

Por lo tanto esta rama jurídica indudablemente goza en la actualidad de autonomía frente a otras ramas jurídicas, siendo que por su vinculación con la administración pública pertenece indudablemente a la gran categoría del Derecho Público.

En tal sentido puede decirse que el Derecho Tributario es el conjunto de normas que forman parte del Derecho Público, con autonomía científica, que están destinadas a regular principalmente la relación jurídica que surge entre el

¹¹ García Belsunce, Horacio, Tratado de tributación: Derecho tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, T. I, Vol. 1, p. 33.

acreedor y el deudor tributario, como efecto de la existencia de un Tributo, que el Estado en ejercicio de su *ius imperio*, en virtud de una norma con rango de ley, exige de los ciudadanos con capacidad económica, a efectos de obtener los recursos necesarios y suficientes que le permitan satisfacer el gasto público.

EL TRIBUTO

La conceptualización del tributo en la doctrina

Como hemos indicado anteriormente el desarrollo de la dogmática tributaria está ampliamente desarrollada, siendo que la totalidad de los autores especialistas en la materia se han visto ante la interrogante ¿Qué es el tributo?, toda vez que en torno a esta institución gira la totalidad de la regulación y desarrollo del Derecho Tributario, se debe acotar que igualmente se ha indicado que existe una definición de tributo por cada autor que aborda la materia, no obstante ello, en la totalidad de definiciones existen ciertas notas comunes que serán desarrolladas en el acápite subsiguiente. En el presente apartado nos limitaremos a traer a colación algunas definiciones elaboradas por destacados autores internacionales y nacionales.

Por cuestiones metodológicas, hemos reunido las diversas definiciones a las cuales hemos podido tener acceso, en tres grandes perspectivas: i) Definiciones que sostienen que el tributo es una prestación de dar coactiva; ii) Definiciones que consideran que el tributo es una relación jurídica; iii) Definiciones que subrayan el elemento normativo del tributo.

El primer gran grupo de autores considera que el tributo es una prestación de dar coactiva, es así que por ejemplo tenemos que el célebre jurista español SAINZ DE BUJANDA: sostiene que: *Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria- establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que el Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados*¹².

El igualmente destacado jurista español PEREZ DE AYALA Y PELAYO sostiene que: *los tributos (...) son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con la finalidad de tener medios con los que cubrir el gasto público*¹³.

En la misma línea de desarrollo el renombrado jurista argentino JARACH, sostiene que el tributo: “es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra Entidad Pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir con la prestación pecuniaria”¹⁴.

De modo similar el notable jurista argentino GIULIANI FONROUGE indica que el tributo es (...) *una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida*

¹² Sainz de Bujanda, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1985, T. I, Vol. II, p. 22

¹³ Pérez de Ayala y Pelayo, Concha, Temas de derecho financiero, 2ª Ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990, p. 269

¹⁴ Jarach, Dino, El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 11-12.

*por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público*¹⁵.

En similares términos los juristas españoles GARCIA DE LA MORA y MARTINEZ LAGO, consideran que el tributo puede ser definido como la “obligación pecuniaria de Derecho Público, establecida a favor de un ente público imperativamente por Ley, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de un hecho típico indicativo de capacidad económica para ello”¹⁶.

Por su parte el reconocido catedrático peruano BRAVO CUCCI considera que el tributo “*consiste en la prestación de dar al Fisco cierta suma dineraria con carácter definitivo*”¹⁷.

En la misma línea de desarrollo, se tiene que BALDEÓN GÜERE manifiesta que: “*la obligación tributaria, que es establecida por ley, tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria (pago de tributo) y, en caso de no hacerse efectiva, es exigible coercitivamente*”¹⁸.

Una segunda forma de definir el tributo, es considerarlo como una relación jurídica entre el acreedor - esto es el ente facultado por ley expresa - y el deudor - esto es, el contribuyente, sin que esta relación implique en modo alguno una relación sinalagmática similar a la derivada de las relaciones entre particulares,

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho financiero, 7ª Ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 315.

¹⁶ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, Derecho financiero y tributario, Editorial Bosch, Barcelona, 1999, p. 120.

¹⁷ Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, 4ª Ed., Jurista Editores, Lima, 2010, p. 307.

¹⁸ Baldeón Güere, Norma Alejandra, Determinación de la Obligación Tributaria sobre Base Presunta, en Revista Actualidad Empresarial N° 157, Instituto Pacífico, Lima, Segunda Quincena, Abril 2008, p. I-1

en tal sentido, los juristas nacionales ROBLES MORENO y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, sostienen que: *la obligación Tributaria es una relación jurídica que se establece por la ley entre dos sujetos, un acreedor (el Estado) y el deudor (sujeto pasivo en calidad de contribuyente o en calidad de responsable), que tiene por objeto el pago de la deuda tributaria*¹⁹.

Finalmente una tercera perspectiva doctrinal es aquella que considera al tributo como manifestación normativa, esto es como norma legal o hipótesis de hecho abstracta, en tal sentido, el reconocido jurista argentino ATALIBA nos indica que el tributo *es una obligación jurídica pecuniaria ex - lege, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad del a ley*²⁰.

El notable jurista alemán HENSEL considera que *El nacimiento del crédito impositivo mediante presupuestos de hecho establecidos legalmente y la recaudación del impuesto a través de un procedimiento ordinario jurídicamente disciplinado y provisto de garantías, son las notas que distinguen al Derecho Tributario*²¹.

Por último se tiene que esta perspectiva está sumamente difundida en Brasil siendo que el jurista brasileño FERREIRA JARDIM, considera que *el tributo*

¹⁹ Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco J., Medios de Extinción de la Obligación Tributaria distintos al pago (Parte I), en Revista Actualidad Empresarial N° 202, Instituto Pacífico, Lima, Primera Quincena - Marzo 2010, p. 1-1

²⁰ ATALIBA, Gerardo, La Hipótesis de incidencia tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1985, p. 37.

²¹ Hensel, Albert, op. cit., p. 83

*comporta también la idea de norma jurídica tributaria (...) pues crear un tributo no es otra cosa que estatuir un precepto normativo*²².

El catedrático brasileiro DE BARROS CARVALHO, sostiene que el tributo es la endonorma que presenta como hipótesis de un conjunto de criterios para la identificación de hechos de la realidad física, que no son acuerdos de voluntad considerados, en sí mismos, y, como consecuencia, un conjunto de criterios que nos permiten identificar una relación jurídica que se instaura entre el Estado, en la cualidad de sujeto activo y una persona física o jurídica, en la condición de sujeto pasivo, mediante la cual tendrá el primero un derecho subjetivo público de exigir al segundo²³.

Debemos indicar que, si bien es cierto, todas la teorías enunciadas tienen notas de verdad y corrección en torno a su elaboración, no logran efectuar una definición completa del fenómeno objeto de análisis, siendo que si bien es innegable que la obligación tributaria nace en virtud de una Ley, nos es menos cierto que sin la existencia de un hecho o un evento fáctico, no podría darse la materialización del tributo -llamémoslo material o sustantivo- o, como es denominado en doctrina, el hecho imponible, siendo que su conexión con una persona ya sea jurídica o natural -aspecto personal-, su localización en determinado lugar -aspecto espacial- y su consumación en un momento real y fáctico determinado -aspecto temporal-, determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta -supuesto de hecho concreto-.

²² Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, Manual de direito financeiro e tributário, Imprensa Saraiva, Sao Paulo, 2011, p. 87.

²³ De Barros Carvalho, Paulo, Teoria da norma tributária, Imprensa Max Limonad, Sao Paulo, 1998, p. 98.

Asimismo, debemos agregar que la existencia del Tributo concreto -hecho imponible-, determina el vínculo jurídico entre el sujeto acreedor y deudor tributario, simultáneamente a la existencia de la obligación principal, de contenido económico o pecuniario, que para el sujeto pasivo –deudor- constituye una obligación de dar determinada cantidad de dinero, bienes o servicios, pero además, no pocas veces determina el nacimiento de obligaciones y deberes de contenido formal, a cargo no solo del deudor sino que también pueden recaer en el acreedor, e incluso en sujetos responsables, sustitutos y a los terceros, ajenos a la relación jurídica que origina el tributo, por lo cual ésta no se puede reducir únicamente al carácter de prestación.

La conceptualización del tributo en la ley

Antes de proceder a efectuar el análisis de la legislación peruana, queremos traer a acotación dos importantes esfuerzos de Derecho Uniforme en materia tributaria para Latinoamérica. Estamos hablando tanto del “Modelo de Código Tributario para América Latina”, elaborado por la Organización de los Estados Americanos, en adelante OEA, como del “Modelo de Código Tributario” elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, en adelante CIAT.

Es así que se presenta la siguiente definición de tributo en el Código Modelo de la OEA:

Artículo 13°.- Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Como puede apreciarse en esta primera definición se resalta lo siguiente: el tributo es una prestación de dar, la cual se deriva del *ius imperio* del Estado, y finalmente se indica que la finalidad exclusiva del tributo es la recaudación dineraria para efectos del gasto estatal.

De modo similar, aunque un poco más completo, el Código Modelo del CIAT, conceptualiza al tributo de la siguiente manera:

Artículo 9°.- Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Como puede apreciarse, se encuentran presentes, en esta definición las mismas características del modelo OEA, sin embargo, en la definición del CIAT se agregan como nota peculiar la referencia a la capacidad contributiva y se amplía las finalidades del tributo, siendo que se reconoce que esta categoría no puede tener otras finalidades diversas de la recaudación, esto es las denominadas finalidades extra o parafiscales.

Ambos documentos sirvieron de inspiración al momento de la elaboración y promulgación del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF²⁴, el cual en su artículo 1° define la

²⁴ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 19 de agosto de 1999.

obligación tributaria en los siguientes términos: *La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.*

En relación a esta definición, debemos tener presente que la “obligación” es un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

En tal sentido, la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Es un vínculo de naturaleza jurídica, y la “prestación” es el contenido de la obligación, esto es, la conducta del deudor tributario. La conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

Finalmente, debe distinguirse el concepto de “obligación tributaria” del concepto “deuda tributaria”, en tanto la obligación se centra únicamente en el pago de un tributo sin intereses moratorios o recargos de cualquier tipo, mientras

que la deuda tributaria es la suma adeudada al acreedor tributario no sólo por tributos, sino también por multas, interés moratorio, interés del fraccionamiento y recargo por reclamación inoficiosa.

La conceptualización del tributo en la jurisprudencia nacional

Es menester indicar que el concepto de tributo y sus caracteres principales no sólo ha sido desarrollado por la doctrina y por los textos legales, sino que también han sido analizados por la jurisprudencia jurisdiccional y por la jurisprudencia administrativa, por lo cual procedemos a hacer referencia a los pronunciamientos más relevantes emitidos en ambas sedes.

En sede judicial, indudablemente los pronunciamientos más relevantes en relación a la categoría materia de desarrollo ha sido expedido por el Tribunal Constitucional, el cual en la Sentencia N° 3303-2003-AA/TC, desarrollo el concepto (apoyados en la doctrina) del tributo y sus características, es así que, el máximo intérprete de la Constitución sostuvo que: *se sustentan en la propia definición de lo que técnicamente se entiende por tributo, que aun cuando de modo expreso no haya sido recogida en nuestra legislación, no obsta para tener un acercamiento a ella, en base a lo desarrollado por la doctrina. Así el tributo es definido como: obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. A partir de esta noción, podemos establecer los elementos esenciales de un tributo, los cuales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero*

*distinto a la sanción por acto ilícito*²⁵.

Otro pronunciamiento sumamente relevante, es el referido al caso FONAVI, en el cual el tribunal tenía que establecer si el mismo era un tributo, o por el contrario constituía un aporte de naturaleza diversa -privada-, es así que el Tribunal Constitucional concluyó que, no se estaba ante un tributo, en la sub-categoría de impuesto toda vez que *no se cumplía con los principios constitucionales tributarios, en especial con el de reserva de ley, pues en tal razón, si se hubiera tratado de un tributo, tenía que haberse definido expresamente como tal, ya que el artículo 74° de la Constitución reserva al legislador la facultad para crear tributos y esa facultad no puede ser materia de interpretación, antes bien, debe manifestarse explícitamente. Tampoco puede considerarse como una contribución, pues como se observa el FONAVI es administrado por una persona jurídica (el Banco de Vivienda) diferente del Estado y no está destinado a la realización de obras públicas o de actividades estatales, más bien se trataba de un fondo para viviendas de los trabajadores, actividades y obras de carácter privado*²⁶.

En sede administrativa, específicamente a nivel de Tribunal Fiscal, existen igualmente pronunciamientos de suma relevancia, siendo que específicamente en la RTF N° 05434-5-2002, en la cual se analizó si las prestaciones efectuadas por los particulares a favor de una Municipalidad por el alquiler de un espacio dentro de un mercado de su propiedad (bien de dominio privado) para que estos particulares desarrollen actividades comerciales o de servicios, tienen, o no,

²⁵ Fundamento Jurídico N° 04, Sentencia N° 3303-2003-AA/TC, expedido el día 28 de junio del 2004.

²⁶ Fundamento Jurídico N° 3, Sentencia N° 3283-2007-PA/TC, expedido el día 03 de setiembre del 2007.

naturaleza tributaria, concluyéndose que no se estaba frente a un tributo (tasa) ya que el nacimiento de la obligación no se daba en atención a una relación de *ius imperio* sino a una relación contractual, esto es de paridad, en la cual el Estado (Municipalidad) actuaba como particular: *Como se sabe, el Código mencionado no contiene una definición de lo que es un tributo, limitándose a mencionar y definir sus clases (impuesto, contribución y tasa), por lo que resulta conveniente acudir a la definición doctrinaria elaborada para tal efecto (...). Esto es, el Estado, en el caso de los tributos, sobre la base de su poder de imperio establece, a cargo de los particulares, una obligación de ineludible cumplimiento, de allí que la tasa, dentro de la cual se ubican los derechos, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente y su origen no puede ser contractual; de esta forma queda claro que cuando entabla un negocio jurídico en virtud del cual el particular está obligado a entregarle una suma de dinero, no existe una tasa. De otro lado, por su naturaleza también, la tasa sólo puede existir en función a la particular actividad que el Estado desarrolla, en ese sentido, la justificación del cobro de los derechos sólo puede radicar en el aprovechamiento especial o utilización privativa de un bien de dominio público, específicamente de uso público y por tanto de uso de toda la comunidad a quien representa, concedido a un particular. De tratarse de un bien de dominio privado del Estado (dentro del cual se incluye a las municipalidades), la cesión del uso a un particular se estaría haciendo bajo una relación horizontal cuyo origen es contractual, tan igual como lo haría un particular²⁷.*

Características del Tributo

²⁷ Resolución N° 05434-5-2002, expedida por el Tribunal Fiscal, expedida el 18 de setiembre de 2002.

Si bien existen diversas definiciones de tributo, la mayoría de autores coincide en que existen ciertos aspectos o características comunes a éste, así por ejemplo, tenemos que los juristas españoles GARCÍA DE LA MORA y MARTÍNEZ LAGO, aseveran que *de su carácter de obligación de Derecho Público o, lo que es lo mismo, de su titularidad de la función pública tributaria, derivan algunos caracteres esenciales de la misma: 1) El derecho subjetivo (de crédito), en cuanto protección jurídica de un interés, es igual al de un acreedor cualquiera, y se caracteriza por la pretensión de obtener la prestación del deudor. Los auténticos caracteres distintivos derivan de la simultánea titularidad de la Administración de la función pública tributaria; 2) El crédito tributario (...) viene determinado totalmente por la Ley y es inderogable o indisponible también para la Administración, salvo por autorización expresa de la Ley (...), diferencia esencial con la obligación civil (...); 3) Exclusión de toda discrecionalidad administrativa respecto de los elementos esenciales de la relación jurídica, que deben quedar totalmente explicitados por la Ley; y, 4) El sujeto activo (titular de la obligación) es siempre un ente público, que puede ser distinto del que establece el tributo y con la posibilidad de que la titularidad no lleve aparejada la pertenencia definitiva de las prestaciones*²⁸.

Una caracterización mucho más clara y elaborada es presentada por el jurista argentino SCHINDEL, quien subraya que de la definición de tributo *podemos extraer algunos elementos esenciales: a) Prestación pecuniaria.- Es una prestación patrimonial normalmente exigible en dinero, aunque también puede serlo en especie (...); b) Coerción.- La segunda condición que surge de la*

²⁸García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, op. cit., p. 122.

definición expuesta es que la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se aviene a la decisión dispuesta por ley (...); c) Unilateralidad.- Si bien se trata de una obligación dineraria, en esta obligación no hay prestaciones bilaterales directas, como en la mayoría de los negocios jurídicos privados, sino que se trata de una suerte de prestación unilateral, del sujeto pasivo del tributo hacia el Estado, aunque en algunas especies de éstos, como en las tasas y en las contribuciones, se requiere la existencia de una particular actividad del Estado, no necesariamente como contraprestación equivalente (...); d) Origen en la ley.- La prestación debe ser establecida por la ley, pues el poder tributario del Estado se ejerce, en un Estado de Derecho, conforme las normas básicas o constitucionales respectivas (...); e Finalidad.- (...) Explícitamente hemos excluido en la definición primaria de tributo esta referencia a su aplicación para sufragar los gastos públicos, sin desconocer que éste es su fin primordia²⁹.

Por nuestra parte, consideramos que el tributo presenta las siguientes características: i) Es una actuación de Derecho Público.- Al actuar el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, tiene un status diferente, que como si actuara como particular. El Estado, no está actuando como particular. Actúa en ejercicio del *Ius Imperium*; ii) Determina el nacimiento de una relación jurídica.- El tributo se materializa en un relación jurídica entre dos sujetos, uno de los cuales tiene derecho a recibir, y el que tiene la obligación de pagar; iii) Obligatoriedad establecida por Ley.- Nace por mandato de la Ley, no interviene la voluntad de los sujetos, que en el intervienen. Al ser un acto de imperio de cada Estado,

²⁹ Schindel, Ángel, Concepto y especies de tributos, en Tratado de Tributación. Derecho Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, T. I, Vol. I, p. 565-567.

implica que ningún convenio entre particulares, referida a la carga tributaria, será oponible al fisco. Tendrá validez entre las partes contratantes, pero no frente al Estado, ello no implica que estos acuerdos sean nulos, sino que son ineficaces ante el acreedor tributario. Debe indicarse que esta es una de las principales diferencias con las obligaciones de orden privado, ya que, como bien indica BASTERRECHEA CORTÉS, *se trata de relacionar en primer lugar la deuda tributaria como deuda nacida de la ley, en contraposición a la deuda contractual, la cual se configura a través de la voluntad de las partes, si también es la ley, la que le otorga eficacia jurídica. La primera es una obligación de derecho público, mientras que la segunda se encuadra en el derecho privado, es decir, relación entre el Estado con sus administrados - deuda tributaria -, o relación de los particulares entre sí -deuda contractual-³⁰; y finalmente, iv) Es exigible coactivamente. Es la facultad que tiene el acreedor, para ejercer las medidas de coerción necesarias, sin tener que recurrir a la autoridad judicial, y es que como bien asevera GIULIANI FONROUGE, *elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquel con prescindencia de la voluntad individual, situación que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial*³¹.*

En tal perspectiva, hemos elaborado el siguiente cuadro, para poder observar con claridad las particularidades de la obligación tributaria frente las obligaciones de orden privado:

³⁰ Basterrechea Cortés, Josu, Concepto de deuda tributaria, en Revista Derecho y Opinión N° 5, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, p. 12.

³¹ Giuliani Fonrouge, Carlos, op. cit., pp. 316-317

OBLIGACION TRIBUTARIA	OBLIGACION CIVIL
FUENTE: Ley. Establece Hipótesis de incidencia tributaria	FUENTE: Voluntad individual de las partes o por infracción de la Ley penal.
SUJETO ACTIVO: Siempre el Estado o entidades parafiscales	SUJETO ACTIVO: cualquier persona
TIPO DE VINCULO: Vínculo de derecho y de poder	TIPO DE VINCULO: Vínculo sólo de derecho.
CONTENIDO: Siempre patrimonial	CONTENIDO: No necesariamente patrimonial.
EXIGIBILIDAD: Administrativa (caso peruano). Cobranza coactiva.	EXIGIBILIDAD: Jurisdiccional o arbitral

La clasificación del tributo

Otro aspecto importante es el referido a la clasificación del tributo, siendo que si bien existen diversas tipologías, la mayoría de la doctrina y las legislaciones adoptado por la teoría tripartita -impuesto, tasa y contribución-, siendo que existen sectores minoritarios que adoptan una teoría dualista - consideran únicamente que hay impuestos y por otro lado reducen a una sola categoría las tasas y las contribuciones- y sectores aún más reducidos que consideran una teoría monista o unitaria -consideran que sólo existe impuesto, con lo cual le niegan autonomía tanto a las tasas como a las contribuciones-.

Sobre el particular indica, los jurista nacionales ROBLES MORENO, CARMEN DEL PILAR y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, de manera clara y sencilla nos indican que *el término genérico “tributo” comprende: i) Impuesto: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado; ii) Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales; iii) Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el estado de un servicio individualizado en el contribuyente*³².

Esta división tripartita es adoptaba por el Código modelo del CIAT, el cual efectúa una definición de cada una de las subcategorías. Es así que, en relación al impuesto, este cuerpo normativo en el artículo 10°, señala que *Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.*

Sobre la tasa, el texto uniforme en cuestión, en su artículo 11°, señala que *la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente.*

Finalmente, en relación a la contribución -a la que le agrega el adjetivo de especial-, en su artículo 12° manifiesta que *la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de*

³² Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, op. cit, p. 1-2.

la realización de obras públicas, prestaciones sociales y demás actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Nuestro Código Tributario adopta esta tripartición, sobre la base de este modelo y en atención a la doctrina mayoritaria, siendo que en su artículo II del Título Preliminar desarrolla de manera orientadora esta triple tipología:

NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones

específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Toda vez que ya conocemos, las diversas subcategorías que integran al tributo, es menester pasar a definir las brevemente.

Debemos comenzar con el impuesto, toda vez que es el tributo por excelencia (al punto que la teoría unitaria considera que todo se reconduce al impuesto y específicamente a la característica de la capacidad contributiva).

Sobre ésta, el desatacado jurista GIULIANI FONROUGE, sostiene que *son impuestos las prestaciones en dinero, o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por ley como hechos imponibles*³³.

Por su parte, el reconocido jurista peruano BRAVO CUCCI considera que el Impuesto es *la norma de incidencia tributaria, cuyo aspecto material no guarda vinculación con una actividad estatal, pero es revelador de capacidad contributiva. El principio rector de los impuestos es el principio de capacidad contributiva*³⁴.

³³ Giuliani Fonrouge, Carlos, op. cit., p. 323.

³⁴ Bravo Cucci Jorge, op. cit., p. 75.

En la misma línea de desarrollo los catedráticos peruanos ROBLES MORENO y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, aseveran que *se entiende como la causa del Impuesto al principio de capacidad contributiva, es decir la riqueza económica. Esto se puede apreciar en algunas evidencias: renta, patrimonio y consumo*³⁵.

Por otro lado, el laureado jurista argentino VILLEGAS sostiene que: *en el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución especial tenemos también una actividad estatal, con la particularidad de que ella es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir*³⁶.

Este autor, a la vez efectúa, de manera bastante acertada, una reseña de las principales características (aunque él los llama elementos) de esta institución jurídica, es así que sostiene que *los elementos propios del impuesto son: a) su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto; b) Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar; c) Dichas condiciones, no pueden*

³⁵ Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El Tributo, El Código Tributario y el Tribunal Constitucional (Parte Final), en Revista Actualidad Empresarial, N° 188, Editorial Instituto Pacífico, Lima, 2009, p. I-2.

³⁶ Villegas, Héctor, op. cit., p. 155.

*consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva; y, d) El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor actitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general*³⁷.

De lo expuesto anteriormente, se observa que en el caso del tributo, estamos frente a una relación jurídica exclusivamente unilateral y de naturaleza abstracta, en la cual el supuesto de hecho normativo no se sustenta en otra cosa más que la capacidad contributiva (esto es la posibilidad económica de aportar) por un lado y en el principio de contribución (manifestación concreta del principio de solidaridad aplicada a la cultura tributaria), toda vez que en principio el deudor no recibe un beneficio directo o visible, sino que su aportación sirve de manera directa al manteniendo mismo del aparato estatal y lo cual repercute de manera indirecta en la sociedad a la que él pertenece.

El segundo tributo en orden de importancia, la “tasa” la cual viene a ser entendida de manera general como la prestación dineraria en la que debe incurrir un particular para poder lo un determinado servicio público.

Es así que los juristas españoles GARCÍA DE LA MORA y MARTÍNEZ LAGO, sostienen que las tasas son *tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privada o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho*

³⁷ Villegas, Héctor, op. cit., p. 158.

Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando tales servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados (porque venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante), o que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente³⁸.

De manera bastante acertada, el catedrático peruano BRAVO CUCCI sostiene que la tasa es *una norma de incidencia tributaria, cuyo aspecto material guarda vinculación directa con una actividad estatal consistente en la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado con el contribuyente, graduada por el principio de capacidad contributiva. El principio rector de las tasas es el principio de provocación del costo del servicio³⁹.*

Igualmente, ROBLES MORENO y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN sostienen que *el servicio público que brinda el Estado -y que se financia con la tasa- debe ser propio de la función pública. Es decir que el servicio debe ser inherente al Estado. Por ejemplo la administración de justicia. La inherencia estatal del servicio público que se presta es un elemento fundamental en la estructuración de la hipótesis de incidencia relativa a la tasa⁴⁰.*

³⁸ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, op. cit., p. 124.

³⁹ Bravo Cucci Jorge, loc. cit., p. 75

⁴⁰ Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El Tributo, El Código Tributario y el Tribunal Constitucional (Parte Final), op. cit, p. 1-3

Como puede observarse, la tasa es un típico tributo causal en contraposición a la abstracción del impuesto-, siendo que es el propio administrado el que se presenta e identifica como deudor del mismo, desde el momento en que solicita al Estado la prestación de un determinado servicio de índole público.

Finalmente, debemos indicar en relación de la “contribución” que la misma es igualmente un tributo de carácter causal, sin embargo a diferencia del tributo, su nacimiento concreto -hipótesis de incidencia- no nace por voluntad del administrado, siendo que la prestación dineraria se da en virtud de haberse determinado un incremento o mejorar dentro de la esfera jurídica-patrimonial del sujeto como consecuencia directa de una actuación estatal.

Como bien indican ROBLES MORENO y RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, el fundamento o *causa de la contribución es el beneficio económico. La contribución tiene por finalidad financiar la obra o el servicio público prestado por el Estado. La Hipótesis de incidencia en la contribución es una determinada actividad del Estado que se traduce en obras públicas o servicios públicos; que proporcionan un beneficio o ventaja al contribuyente*⁴¹.

En la misma línea de desarrollo, BRAVO CUCCI sostiene que la *contribución es la norma de incidencia tributaria, cuyo aspecto material guarda vinculación indirecta con una actividad estatal en mérito de la cual se obtienen beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades*

⁴¹ Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El Tributo, El Código Tributario y el Tribunal Constitucional (Parte Final), op. cit, p. 1-3

estatales. Si bien el principio rector de las contribuciones es el principio de beneficio, participamos de la tesis de que las contribuciones (al igual que las tasas) se encuentran graduadas por el principio de capacidad contributiva⁴².

El tributo y su finalidad

Otro aspecto igualmente relevante es el referido al carácter finalísimo del tributo siendo que, de manera preliminar se puede decir que la finalidad esencial o principal de los tributos, que justifica y da sentido a su institución, es la cobertura del gasto público con base en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, y no la estabilidad económica ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones, por lo que habría que agregar el campo de juego del tributo dentro de la política económica, pues se corre el peligro de que tan cruciales y fundamentales cuestiones se dejen al puro juego o “decisionismo” político, como si no existiesen límites jurídicos.

De tolerarse una indiscriminada infiltración de esta mala tendencia, podría correrse el riesgo de convertir a los tributos con fines de ordenamiento en el “caballo de Troya” mediante el cual todo el andamiaje tributario de legalidad y seguridad jurídica podría derrumbarse.

Sin embargo, no es menos cierto que es incorrecto considerar el tributo tiene por *finalidad exclusiva la de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas, como sostenía*

⁴² Bravo Cucci Jorge, op. cit., p. 76

*la vieja doctrina. Desde luego que el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros (...)*⁴³.

El tributo y su relación con la Constitución Política

No cabe duda que la Constitución es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero es una suma equilibrada que permite promover en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. Pero a efectos del ámbito tributario podemos afirmar que es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado.

La misión fundamental del Derecho constitucional es encausar el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas. Y ello adquiere su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo.

Han sido las doctrinas alemana, española y muy especialmente la mexicana las que han trasladado al primer plano del derecho constitucional tributario el tema de las garantías de los derechos individuales y sociales. La aportación de la doctrina alemana en este punto ha sido decisiva, al considerar que las constituciones modernas no se limitan a asegurar una posición defensiva frente

⁴³ Giuliani Fonrouge, Carlos, op. cit., p. 318.

al Estado, sino a facilitar protección y favorecer las reivindicaciones surgidas dentro del clima del moderno estado social de derecho, que ya no puede reducirse a garantizar libertades y evitar abusos, sino que a partir de una concepción positiva de la acción del Estado desde el principio de igualdad y tomando como punto de referencia el desarrollo alcanzado por algunos derechos constitucionales, ha cargado sobre sí la posibilidad de allanar obstáculos y dispensar protección. De este modo, la Constitución viene a situarse no sólo en el ápice de la jerarquía normativa, sino también como marco, directamente aplicable unas veces e inspirador en otras, de los criterios que han de presidir el reparto de la carga tributaria.⁴⁴

De esta manera ha surgido todo un espectro de principios comunes de derecho constitucional tributario. Por lo que, junto a los principios específicamente tributarios (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad) existen también en las constituciones determinados principios generales del derecho público (igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, etc), que por ser tales, son también aplicables al derecho tributario.

Esos principios suelen girar en torno a la atribución de competencias tributarias a los entes dotados de soberanía o supremacía financiera; o, lo que suscita mayor interés en nuestros días, pretenden garantizar los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, no tanto limitando poderes, cuanto de fomentar un ejercicio de los mismos dirigido a favorecer el desarrollo de aquellos derechos y deberes. Y aunque la Constitución no es tan prolija en cobijar todas

⁴⁴ En dicho sentido González García Eusebio, Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, México D.F., 1992, p.6.

las garantías que pudieran dispensarse en materia tributaria, como cierta parte de la doctrina demande, en realidad no hace falta una extensa Constitución para resguardar todo un orden jurídico, sino una pequeña que ha previsto los derechos básicos de los individuos en la sociedad compleja de hoy en día, se basta para dar seguridad jurídica en el campo de la imposición.

La Potestad tributaria y sus límites

La potestad tributaria o poder tributario como lo llaman algunos, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que les otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.

Esta potestad tributaria no es irrestricta, no es ilimitada -como lo fue en la antigüedad-, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga la Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad sea legítimo. En efecto como bien sostenía el jurista alemán HENSEL: *el Derecho tributario crea y regula las relaciones jurídicas entre el Estado y los destinatarios de la norma. El Estado, a través de la imposición tributaria, se procura medios -una parte- que necesita para sufragar los gastos derivados de sus funciones. La obtención de estos medios mediante la exacción arbitraria de bienes de personas elegidas al azar no es Derecho Tributario. La*

característica de una imposición acorde con un Estado de Derecho radica en la regulación del conjunto de la obligación tributaria a través de normas jurídicas”⁴⁵

En la constitución se señalan algunos límites pero no todos se indican de forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos, por lo que no es necesario que la Constitución los señale, éstos son directrices también como los indicados expresamente, los cuales pasamos a analizar.

Los Principios Tributarios

Los principios son ideas sintéticas, síntesis geniales que sirven a manera de matrices generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento. En Derecho son conceptos fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son “conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas”.

En el Derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

⁴⁵ Hensel, Albert, op. cit, p. 83

Por eso los principios tributarios son el límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

Sobre el particular el jurista español ACOSTA ESPAÑA nos dice que *dentro del ordenamiento constitucional encontramos tres clases de principios, los tradicionales formulados normalmente como derechos del ciudadano, los que resultan del esquema de ordenación entre poderes que la Constitución establece y aquellos que se derivan de la finalidad que la comunidad política asume como misión*⁴⁶.

Cabe señalar que, no hay duda que los principios jurídicos, particularmente cuando son consagrados por un texto constitucional, no son compartimentos estancos, sino que más bien integran, confundándose en un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial, lo que atañe a materia impositiva, cuando actúa respecto a los particulares.

Cada uno de esos principios se ensambla en relaciones de implicancia con los demás y todos juntos se armonizan entre sí y con otros principios, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución.

⁴⁶ Acosta España Rafael, "Los principios constitucionales del derecho tributario español", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XVI, núm. 65-66, sep-dic. De 1966, p.1257.

La constitucionalidad de la materia tributaria se traduce técnicamente en el establecimiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, por consiguiente, al ejercicio del poder que la elabora. Cuando se habla de límites materiales del poder tributario ordinario quiere aludirse a los criterios impuestos por la Constitución a los que ha de amoldarse la legislación ordinaria. La mayoría de ellos son principios de justicia, en cuanto que con los mismos se trata de asegurar un justo reparto de la carga tributaria.

De acuerdo con el catedrático peruano BRAVO CUCCI⁴⁷ los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados.

Los principios jurídicos contienen mandatos prescriptivos que se constituyen en límites objetivos y que, en determinados casos, pueden ser portadores de una carga axiológica o valorativa. Pueden encontrarse positivizados, usualmente en el texto constitucional, como también en textos legales, e inclusive tener una presencia suprapositiva, como es el caso del principio de seguridad jurídica, o en el caso peruano, el principio de capacidad contributiva.

⁴⁷ Bravo Cucci Jorge, op. cit., p.111.

Según la doctrina existen los siguientes principios tributarios: Legalidad, Justicia, Uniformidad, Respeto de los Derechos Fundamentales, Publicidad, Obligatoriedad, Certeza, Economía en la recaudación, Igualdad, No confiscatoriedad, Capacidad contributiva, Redistribución o Proporcionalidad, Estabilidad económica, entre otros.

• **Principio de Legalidad.**- En latín este principio es expresado bajo la siguiente frase: “Nullum tributum sine lege”; que significa “no hay tributo sin ley”. Este principio se explica como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario, que en el derecho moderno no puede ser la voluntad del gobernante, sino la voluntad de aquello que representa el gobernante, es decir de la misma sociedad representada. Recordemos que es esta representación lo que le da legitimidad al ejercicio del poder del Estado, y por lo mismo a la potestad tributaria del Estado.

Así el principio de Legalidad, o de Reserva de la Ley, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos. No cualquier órgano puede imponer tributos, sino sólo aquellos que pueden o tienen la potestad para ello, y sólo la tienen si están autorizados por ley, que resulta decir, “están autorizados por la sociedad”, puesto que la ley es la voluntad y/o autorización de la sociedad. Eso es lo que cautela este principio.

En un Estado moderno la ley no es la boca del soberano, sino la boca de la sociedad. Este principio es, pues, un medio de garantizar cierta estabilidad y

respeto por los derechos de toda la sociedad, fundados en el pacto social, y esta se expresa a través de la ley.⁴⁸

Toda ley, entonces, tiene en la forma, en su forma de creación, un sistema de seguridad. Es decir, no se acaba en ser representación o boca de la sociedad, sino en constituirse en un medio de seguridad, un principio de certeza y predictibilidad de todo fenómeno jurídico. Así que al lado de la delimitación de los órganos que tienen la facultad para crear, modificar o extinguir tributos, está el contenido interno que en sí lleva la ley. Y ¿cuál es ese contenido interno? Que todo esté conforme a cierta razonabilidad, a cierto método que suponga un determinado orden social, que responda a una concepción jurídica, a un ordenamiento jurídico determinado temporal y espacialmente. La legalidad es pues la representación del sentimiento cósmico, interno, de un tipo de visión social, de cierto paradigma social de vida. La legalidad responde, pues, a un orden político social e histórico. Lo jurídico en el principio de legalidad, es aquello que enlaza diversas dimensiones: política, sociedad, historia y juridicidad. Pero las enlaza a través del derecho positivo. De algo que puede crear certeza, seguridad, y capacidad de verificación, prueba, revisión, etc.

Por eso este principio se propone como método de discriminación a priori de actos incorrectos de creación de tributos. Es un acto previo. Es un conveniente sistema y mecanismo de protección contra el poder tributario del Estado. Es un acto que convierte los hechos en objetos de derecho.

⁴⁸ EN dicho sentido, Zambrano Torres Alex, Los Principios del Derechos Tributario en <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>. Fecha de consulta: 15/08/2013.

En un concepto técnico el célebre jurista nacional RUBIO CORREA sostiene que, *la reserva de la ley, que quiere decir que sólo las normas con rango de ley pueden crear, modificar, suprimir o exonerar tributos. Nadie puede arrogarse esa función*⁴⁹.

¿Y por qué sólo las normas con rango de ley?

Pues porque son estas normas con rango de ley una atribución o facultad legislativa. Sólo pueden ser normas con rango de ley aquellas que derivan de órganos que tienen potestad legislativa, es decir, de potestad para crear normas.

Y ¿quiénes tienen potestad legislativa?

Pues sólo la sociedad representada. Así, crean leyes aquellas instituciones que representan a la sociedad como, por ejemplo, el Gobierno Central, el Gobierno Regional, y el Gobierno Local, que tienen por tal motivo potestad tributaria, y puesto que se constituyen como entes que representan a la sociedad. La potestad tributaria por eso la tienen quienes tienen facultad legislativa. No depende del órgano que las crea, sino de la facultad que tiene este órgano, facultad legislativa para crear tributos.

Es así que el principio de legalidad actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción a dicho principio supone que el poder tributario

⁴⁹ Rubio Correa, Marcial, Para conocer la Constitución de 1993, Editorial DESCO, Lima, 1994, p. 98.

sea ejercido por quien la posee, y no por cualquiera. Es la forma la que determina la jurisdicción, y/o competencia para crear tributos, y es esta creada por ley.

Es este principio un método de razonabilidad, de tal manera que si mediante ley se da poder de crear tributos, etc., pues también mediante ley se tiene que ponerle límites a este poder, o facultad o potestad. De tal forma que se le opone a esta facultad tributaria una fuerza igual y superior que es la propia ley.

Además por este principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte. Sobre el particular nuestro Tribunal Constitucional, en una controversia que versa sobre la supuesta violación a los principios de legalidad y reserva de ley en que habría incurrido la Administración Tributaria en materia de tributos aduaneros, al haber creado vía interpretación una obligación tributaria, al exigir el pago de los derechos arancelarios aplicables a la importación de bienes, al tendido del cable submarino interoceánico que una empresa local colocó dentro de las 200 millas marítimas, se pronuncia de la siguiente manera: *A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. En tal sentido, cabe afirmar que “mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el*

Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora. En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley. A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir⁵⁰.

En semejante sentido el máximo intérprete de la Constitución, distinguiendo ambos principios, pues mientras el principio de legalidad se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación por ley a ciertas materia, es así que sostiene que: *En el ámbito constitucional tributario,*

⁵⁰ Fundamentos Jurídicos N°s 18 y 19, Sentencia N° 2689-2004-AA/TC, expedido el día 20 de enero del 2006.

el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene[. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley. A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservado para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Ahora bien, conforme hemos señalado supra, los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos⁵¹.

En doctrina se sostiene, sin embargo, que el principio de legalidad se suele utilizar como sinónimo del principio de reserva de ley.

Finalmente es menester recordar, que el principio de legalidad no es exclusivo del Derecho Tributario, pues es una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a, numeral 24 del artículo 2° de la Constitución

⁵¹ Fundamento Jurídico N° 10, Sentencia N° 00042-2004-AI/TC, expedido el día 13 de abril del 2005.

Política del Perú, en mérito del cual se prescribe que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”.

• **El principio de reserva de ley.**- El principio de reserva de ley en materia tributaria atiende a los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), sólo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado. Se trata por lo tanto de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales, de ser el caso).

Cabe mencionar que la Reserva de Ley en materia tributaria no es absoluta sino relativa, salvo en el caso del último párrafo del artículo 79º de la Constitución. Ello quiere decir que si bien la norma tributaria sólo puede ser creada, modificada o derogada por ley, decreto legislativo y decreto supremo en el caso de tasas y aranceles, puede derivarse a una norma reglamentaria la regulación de alguno de los elementos esenciales del tributo, siempre que ello conste expresamente

en la Ley, y se señalen los parámetros sobre los cuales tal labor debe ser efectuada.⁵²

La materialización normativa de dicho principio halla su soporte en el artículo 74º del texto constitucional: *Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los casos de aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo.*

En diversas oportunidades el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en torno al principio en cuestión. A modo referencial pueden citarse las Resoluciones N° 132-2-99 (al aplicar una sanción contenida en un decreto supremo se vulnera el principio de legalidad), 1032-3-98 (sólo por Ley se puede designar al deudor tributario), 960-3-98 (no puede desconocerse el pago realizado por el contribuyente, si no existía ningún dispositivo legal que precise la forma y condiciones en que debía presentarse el formulario para efectuarlo), 104-4-99 (no se puede exigir el pago de un tributo cuando la tasa del tributo ha sido establecida por un decreto supremo), entre otras.

• **Principio de Igualdad.**- La igualdad es un valor jurídico que no alude a la igualdad de los sujetos, no dice que los seres humanos son iguales, sino que deben ser tratados sin discriminación a priori por su desigualdad racial, sexual, social, etc. El concepto de igualdad se afianzó en la modernidad, con la Revolución Francesa y alocución a la Libertad, Igualdad y Fraternidad. Consistía,

⁵² En tal sentido Bravo Cucci Jorge, op.cit., p.117.

pues, en una estrategia contra la discriminación del régimen anterior, de la Monarquía; y contra los privilegios, que según Friedrich Hayek, tenían los conservadores del régimen anterior a la independencia. La igualdad, para Hayek habría significado, entonces, sin privilegios a priori por la condición racial, social, sexual, etc.

Dentro del Derecho Tributario, existen tres aspectos fundamentales en este principio: a) Imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria, es decir 'la inexistencia de privilegios. Nadie puede pagar menos tributos por cuestiones raciales, sociales, sexuales, sino en relación directa con su condición económica. Aquí la igualdad está en determinar la condición económica, y eludir o negar cualquier diferencia política. b) Generalidad y/o universalidad de los tributos. Por tal la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación. Otra vez la razón de la imputación tributaria es en la generación de la riqueza, en las rentas o en actos que tienen que ver con un factor económico. c) Uniformidad. La uniformidad supone que la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas, lo que a su vez admite la posibilidad de aplicar el gravamen dividiendo a los contribuyentes en grupos o categorías según las distintas capacidades contributivas que posean y que se vean alcanzadas por el tributo. La relación establecida debe ser entre capacidad contributiva y tributo.

Para Marcial Rubio Correa este principio de la Igualdad se define como *la aplicación de los impuestos sin privilegios, a todos aquellos que deben pagarlos, según se establezca en la ley.*⁵³

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas. El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales se les debe tratar de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

En nuestro país no necesariamente esto se cumple, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones no son reales, sino que se presumen. Es por ello, que dos sujetos que ganan lo mismo, pero que tienen

⁵³ Rubio Correa Marcial, op.cit., p. 98.

capacidad contributiva real distinta (uno puede ser soltero y vivir en casa de sus padres, y el otro puede ser casado, tener 4 hijos y una esposa que no trabaja ni percibe ingresos), van a tener la misma deducción, (hace algunos años en la ley del Impuesto a la Renta, si se permitían que las deducciones sean reales (principio de causalidad), pero el abuso de los contribuyentes, llevo (aparentemente) a utilizar el criterio actual. Además hay que tener en cuenta que para efectos de la fiscalización, es mucho más sencillo trabaja con deducciones presuntas.

Es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

A decir de BRAVO CUCCI, el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el inciso 2 del artículo 2º del texto constitucional que contiene el derecho a la igualdad de las personas ante la Ley. La igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva.⁵⁴

Por su parte, Danós Ordoñez señala que “el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier

⁵⁴ Bravo Cucci Jorge, op. cit., p. 126.

elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable”⁵⁵.

• **Principio de No Confiscatoriedad.**- Por este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Hay lo que nosotros llamamos el mundo de lo tributable (y nos podemos imaginar una línea horizontal), y aquello que podría convertirse en confiscatorio, bajo esta misma línea horizontal. Lo que tenemos que aprender a diferenciar es cuanto lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

El principio de No Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes y se constituye en el límite al ejercicio desproporcionado del sujeto que detenta la competencia tributaria.

A decir de, VELÁSQUEZ CALDERÓN y VARGAS CANCINO, *este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las*

⁵⁵ Danós Ordoñez Jorge, El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio preliminar, en Revista Ius et Veritas N° 10, Fondo editorial de la PUCP, Lima, p. 138.

*obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad*⁵⁶.

Según IGLESIAS FERRER, *la confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad*⁵⁷.

Como hemos señalado anteriormente, la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad), este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

⁵⁶ Velásquez Calderón Juan y Vargas Cancino Wilfredo, op. cit., p. 101.

⁵⁷ Iglesias Ferrer César, "Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación. Gaceta Jurídica, Lima, 2000, p. 251.

El límite a la imposición equivale a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se opone a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales.

Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa, y suele hablarse de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente en forma tal que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables. Por ello, si el Estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias debe tener presente los siguientes límites a la imposición: i) Límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria; ii) Límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria; iii) Límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente. Este último lo encontramos en la Constitución y en la Jurisprudencia.

Sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes, “se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable”. Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

La confiscación puede evaluarse desde un punto de vista cualitativo y otro cuantitativo: 1) Cualitativo: es cualitativo cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios (legalidad por ejemplo) sin que interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente; y, 2) Cuantitativo: es cuantitativo 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.

El tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita. Partiendo de tal axioma, nuestro Tribunal Constitucional, pronunciándose sobre la aplicación del denominado “impuesto mínimo a la renta” cuya base imponible eran los activos netos de las empresas, señaló que en materia del impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado una explotación racional de la fuente productora de la renta, o si afecta la fuente productora de la renta en cualquier *quantum*. Es así que se asevera que: *“(…)según se desprende del artículo 109° y 110° del Decreto Legislativo N° 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad*

económica, conforme se prevé en el artículo 1º, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos. Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del estado, conforme lo enuncia el artículo 74º de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que: a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum. b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado⁵⁸.

Y la pregunta que surge es cuándo un tributo absorbe una parte sustancial de la renta. Si no existe renta cualquier cobranza por dicho concepto será confiscatoria, al igual que un tributo que grava la totalidad de la renta generada u obtenida por el contribuyente. Pero ¿y si el tributo grava un porcentaje de la renta?

Creemos que el examen de la confiscatoriedad se deberá realizar teniendo en consideración las circunstancias que rodean a cada caso en concreto, el cual debe efectuarse en sede jurisdiccional.

⁵⁸ Fundamento Jurídico S/N, Sentencia del Tribunal Constitucional N° 646-96-AA-TC, expedida el 28 de octubre de 1996.

Así la Corte Suprema de Justicia de Argentina acuñó como límite concreto, que en el caso de los impuestos inmobiliarios la tasa superior al 33% implicaba una aplicación confiscatoria del referido tributo. Es interesante también la sentencia del Tribunal Constitucional alemán del 27 de julio de 1995, que consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente.

Debe tenerse en cuenta que el principio de no confiscatoriedad presupone que una norma tributaria no puede tener efectos confiscatorios. Señala NAVEIRA DE CASANOVA, que *habrá alcances confiscatorios cuando la detracción patrimonial producida sea de considerable entidad, en términos relativos a la renta o patrimonio considerado. El sujeto pasivo quedará así en similares a las que se encontraría de haberle sido confiscada esa misma renta o ese patrimonio. Si bien podría pensarse que no resulta posible sostener la existencia de un efecto confiscatorio en el caso de anticipos impositivos, dado que se trata de adelantos del impuesto cuya cuantía aún no se conoce y que todavía no se debe efectivamente, en casos en que sea manifiestamente evidente que el monto de los anticipos superará la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual el anticipo es exigido, se advierte un evidente efecto confiscatorio. La doctrina especializada en materia tributaria concuerda con tal parecer, señalando que un anticipo impositivo puede eventualmente tener efectos confiscatorios*⁵⁹.

⁵⁹ Naveira de Casanova Gustavo, El Principio de no confiscatoriedad, en El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI, César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez (Coord.), Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, Tomo I, p. 448

En el caso Nación Argentina contra Arenera-El Libertador S.R.L, de fecha 29 de junio de 1989, sentencia contenida en Fallos: 312:1098, la Corte Suprema de Justicia de Argentina estimó que, si existían vías alternativas para el uso de dicho canal, y si el uso de este canal le generaba al reclamante beneficio superiores al gravamen ocasionado por el empleo del canal, se debería excluir como conclusión un irrazonable detrimento patrimonial (confiscación), puesto que en definitiva había un beneficio y la existencia de una vía alternativa.⁶⁰

• **El Respeto a los Derechos Fundamentales.**- El respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria.

Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú.

En ese sentido, sólo por citar algunos ejemplos, una norma tributaria no podría imponer un tributo por el desplazamiento de personas de una ciudad a otra. Tampoco podría disponer, dentro del marco de la labor de fiscalización tributaria, que los contribuyentes cumplan con la presentación de cartas o

⁶⁰ Salmon Alvear Carlos, “El principio de no confiscatoriedad en el Ámbito tributario: su contenido a través de La jurisprudencia nacional e internacional”, en: <http://aulaweb.upes.edu.sv/claroline/backends/download.php?url=L1BSSU5DSVBJT19ERV9O>. Fecha de consulta: 20/08/2013.

documentos que se encuentren dentro de la esfera del derecho a la intimidad de las personas.⁶¹

Ésta es una de las innovaciones más importantes en materia tributaria. Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el solo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista (en nuestro entender “abierta”) de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. En otras palabras, no era necesario dicha declaración, técnicamente hablando. Al margen de ello, creemos que es justificable su incorporación porque ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los derechos fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación.

De otro lado, es importante comentar que la Comisión de Estudios de Bases de Reforma de la Constitución, en la separata especial publicada en el Diario Oficial “El Peruano”, el 26 de julio de 2001 en lo relacionado con los principios indica lo siguiente: *Límites al ejercicio de la potestad tributaria. La potestad tributaria, para ser legítima, tiene que ser ejercida respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de los principios de observancia obligatoria. Se sugiere que los siguientes principios deban ser i) Legalidad, ii) Igualdad, iii) Generalidad, iv) No Confiscatoriedad.*

⁶¹En dicho sentido, Bravo Cucci Jorge, op. cit, p.130.

Como podemos apreciar, no se señala el respeto de los derechos fundamentales como un principio más, sino como el requisito indispensable para que la potestad tributaria sea legítima.

Los derechos fundamentales de la persona tienen un reconocimiento internacional, y se disponen como dogmas, o derechos universales que deben ser tutelados siempre por el Derecho. Hablar, pues, de Derechos Fundamentales es hablar de fundamentos, es decir de “fuerzas irresistibles y últimas” que actúan como dogmas. Por eso, los derechos fundamentales son dogmas. Así, la igualdad, la libertad, son derechos fundamentales porque su validez no está en debate. Lo que puede estar en duda es el margen de estos derechos, pero no los derechos. Este principio alude, pues, a la protección o tutela de los Derechos Fundamentales, frente a los tributos, o a la potestad tributaria del Estado, que por tal motivo, no puede agredir estos derechos fundamentales de la persona.

• **Principio de Irretroactividad en materia tributaria.**- El principio de irretroactividad de la ley se origina durante la Revolución Francesa en la que se produjeron lamentables experiencias de leyes retroactivas. En el campo tributario el principio de irretroactividad tuvo una similar justificación cuando las normas tributarias materiales eran discutidas como normas de carácter servil y opresivo o normas sancionadoras, por ello ATALIBA⁶² aclaraba que el tributo es una obligación distinta a la sanción por acto ilícito e inclusive otros autores las consideraban como restrictivas de derechos.

⁶² ATALIBA Gerardo, op. cit., p.37.

Pero nos preguntamos ¿Cabe actualmente afirmar la aplicación plena y absoluta del Principio de Irretroactividad respecto a leyes tributarias materiales que se sustentan en el Deber de Contribuir y que respetan plenamente los Principios Tributarios? Si las normas tributarias no tienen carácter sancionador dado que el tributo no equivale al pago de una multa; ni son restrictivos de derechos individuales, pues las normas tributarias materializan el deber del ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como lo reconoce nuestro Tribunal Constitucional⁶³, el principio de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 103° de la Constitución Política peruana sólo se justifica si la ley tributaria afecta desfavorablemente los principios tributarios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad del contribuyente.

En ese sentido Menéndez Moreno expresa *En épocas pretéritas se suscitó cierta polémica sobre si las normas jurídico - tributarias tenían carácter sancionador. Hoy esta polémica está superada y se entiende que el deber de contribuir es un deber ciudadano y no una sanción. Mayor solidez tiene actualmente justificar la irretroactividad de las normas tributarias en los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica. Por lo que, podemos afirmar que la irretroactividad de la ley no es oponible a una norma del Derecho Tributario*

⁶³ El Tribunal Constitucional ha sostenido de manera bastante clara que “como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente 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, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social” (Fundamento Jurídico N°9, Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC -procesos acumulados-, expedida el 21 de setiembre de 2004).

*justificada en el deber de contribuir que teniendo efecto retroactivo respeta y se sujeta a los principios tributarios constitucionales*⁶⁴.

En consecuencia, creemos que el artículo 103 de la Constitución Política de 1993 si bien recoge el principio de irretroactividad de la ley admite “implícitamente” como excepción la retroactividad de aquella ley tributaria que respeta los principios tributarios y por ende no agrava ni empeora los derechos y obligaciones del contribuyente.

Principios no recogidos expresamente en el Ordenamiento Jurídico Nacional

• **Principio de seguridad jurídica.**- Nuestra Constitución reconoce explícitamente el derecho de toda persona a la seguridad personal y también a la seguridad. No se refiere expresamente a la seguridad jurídica aunque es claro que los dos reconocimientos antedichos son otras tantas especies de la seguridad jurídica.

Se trata de un principio general del Derecho y que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de derecho, que es identificada como el saber a qué atenerse.

⁶⁴ Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Lex Nova. Valladolid, 2008, p. 74.

Según lo expresa CALVO ORTEGA la importancia de este principio obedece a las siguientes razones: i) Al ser la obligación tributaria una de tipo legal, la producción y regulación de sus efectos es normalmente ajena a la voluntad de los sujetos pasivos, a diferencia de una obligación de tipo contractual; ii) La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, consecuencia obligada de la variación de las situaciones económicas y de las políticas de esta naturaleza a las que el fenómeno tributario debe ajustarse; y, iii) La actividad administrativa es por definición uniforme y tiende a serlo cada vez más como consecuencia de la masificación de las relaciones tributarias, lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes⁶⁵.

Respecto de la materia tributaria, la seguridad se manifiesta en la interpretación de las normas tributarias así como en la manera como se cumple la seguridad en las instituciones o en la irretroactividad de la norma. Pero así también existen dos realidades que conspiran contra este principio como la frondosidad de la legislación tributaria existente y los cambios frecuentes en la misma que introducen una sensación de inseguridad.

• **Principio de capacidad contributiva.**- Este principio no encuentra un fundamento expreso en la carta fundamental, sin embargo se le encuentra en el ordenamiento jurídico.

⁶⁵ Calvo Ortega, Rafael, Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario: Parte General, Civitas, Madrid, 2000, p. 108.

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste como dice el profesor Francisco Ruiz de Castilla “en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias”⁶⁶, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Existen 2 tipos de capacidad contributiva: **i) Absoluta.**- aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria; y, **ii) Relativa.**- Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva, por ejemplo.

Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales, debidamente comprobados de la

⁶⁶ Ruíz de Castilla Francisco, “Sistema tributario y Equidad”, en Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque, año 2002, p.55.

totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributario, también utiliza la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios y hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.

De otro lado, el principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria. De tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria. Esto es justamente a nuestro modo de ver la razón por la cual existen deducciones en algunos impuestos, como es el caso del Impuesto a la Renta, debemos entender que las deducciones -así sean presuntas- deben satisfacer las condiciones mínimas de subsistencia del contribuyente o de este y de su familia.

En rigor el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria. Esta capacidad se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, los cuales desde una óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Como lo indica Menéndez Moreno, de las referidas manifestaciones de riqueza, la doctrina considera

mayoritariamente que el índice más significativo es la renta, y en menor medida el patrimonio y el consumo.⁶⁷

Así en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

• **Principio del beneficio y costo del servicio.**- Los principios del beneficio y costo del servicio inspiran a las especies tributarias “contribución y tasa” respectivamente.

Por el primero, el aspecto material de la hipótesis de incidencia de una contribución debe ser diseñada teniendo en cuenta el vínculo entre determinada actividad estatal y un beneficio potencial o efectivo que se genere en el patrimonio del contribuyente.

Si del producto de dicha actividad estatal, una obra pública, no se genera un beneficio sino un perjuicio en la esfera patrimonial del individuo, la contribución sería ilegal. Así por ejemplo el Tribunal Fiscal, en su oportunidad, sostuvo que: *La contribución de mejoras era un tributo aplicable a los propietarios de predios que se encontraban ubicados dentro de la zona de influencia (...) respecto de los cuales se hubiere efectuado una obra pública que hubiere producido un mayor valor económico individualizable (...). Que sin embargo, para exigir a los sujetos*

⁶⁷ Menéndez Moreno Alejandro, op.cit, p. 81.

*pasivos, el sujeto activo efectuara un estudio en el que se estimara que las obras públicas redundarían en un mayor beneficio económico*⁶⁸.

Por su parte, en el caso del principio del costo del servicio, la base imponible de una tasa debe encontrarse relacionada con el costo del servicio individualizado en el contribuyente, servicio que en el caso peruano debe ser efectivo y no meramente potencial.⁶⁹

• **Principio de Justicia.-** Este principio parece basarse en un razonamiento de orden social, colectivo. Si la sociedad es el Estado, entonces, esta sociedad tiene que realizar ciertos hechos que lleven a la realización de la protección y preservación del Estado y por lo tanto de la misma colectividad. Por eso se dice que todas las personas e integrantes de la colectividad de todo Estado, tienen el deber y la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, mediante la tributación, asumiendo la obligación de contribuir por medio del tributo, en virtud a sus capacidades respectivas, y en proporción a los ingresos que obtienen, esta carga tributaria debe ser en forma equitativa.

Este principio asegura la vida del Estado, pero no asegura la vida del individuo. Pagar tributos, a costa de nuestra propia vida no es algo que está dentro de lo conveniente para la sociedad. Resulta que si tenemos la obligación de dar tributos, el Estado tiene la obligación de distribuir en forma correcta los tributos aportados por nosotros. Eso debería suponer que en cuanto el Estado

⁶⁸ Resolución N° 173-2-98, expedida por el Tribunal Fiscal con fecha 11 de febrero de 1998

⁶⁹ Bravo Cucci Jorge, op. cit., p. 144.

deja de hacer eso -uso adecuado y correcto de los tributos, para los fines que fueron generados- entonces el ciudadano se vería liberado de la tributación.

La justicia ha sido un fundamento un poco oscuro, difícil de aprehender, de manejar, por eso primero habría que determinar qué es lo que constituye algo justo, y justo en referencia a qué.

En el Derecho lo justo, desde Ulpiano, es la “voluntad constante y permanente de darle a cada cual lo suyo.” Pero ¿qué es de cada quién? ¿Cómo se puede establecer esto? La constante ha sido determinar lo justo en referencia al derecho positivo.

En Derecho Tributario se trata de ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad tributaria, para tributar, de cada persona. La justicia en Derecho Tributario es visto desde la óptica de la distribución o justicia distributiva. Todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a ciertas condiciones, a sus condiciones contributivas, y de acuerdo a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio, etc. Esto establece una relación entre el Estado y las personas; esta relación es un deber, es decir, un acto imprescindible, que tiene carácter sistémico (Del incumplimiento de este deber se sucederían consecuencias sociales de real peligro para el ordenamiento social). Es decir es una imputación de carácter social, definido individualmente. Así, si todos conforman el Estado, si todos somos el Estado, todos tenemos el deber de procurar su sostenimiento, el sostenimiento del orden social que provoca como función el Estado.

Por último, hablar del principio de justicia implica, pues, que “la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa”. Para ello se han creado divisiones de los tributos, que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido. La clasificación es, como sabemos, impuestos, contribuciones y tasas; tributos que en sí ya están determinando, de alguna forma, la capacidad contributiva de la persona.

• **Principio de Uniformidad.**- El principio de uniformidad pretende darle un mismo tipo de solución a tipos semejantes de problemas. Por lo mismo puede poner en evidencia otro fenómeno, el de la igualdad. La igualdad jurídica implica desigualdad contributiva, en materia tributaria, por eso se escribe que la Ley establece que en materia tributaria en lo atinente al pago de los impuestos, todos somos y tenemos las mismas obligaciones. La igualdad jurídica implica la desigualdad contributiva, a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor. Este planteamiento es sumamente trascendente, porque explica y distingue lo que es realmente la igualdad. Y lo explica como concepto, y no como dogma. Es decir, que deja sustentado que no puede haber uniformidad si se olvidan los principios primeros de toda relación jurídica, que es establecer cierto método de organización social, de resolución y administración de los fenómenos sociales con carácter de exigibles.

La igualdad jurídica significa que todos somos iguales, solo por ficción, sólo como método para poder armar un esquema de organización social. No significa que todos somos iguales, sino que todos necesitamos, por igual, ciertas cosas. Necesitamos, por ejemplo, ciertos servicios, derechos, etc. Y, aún siendo realmente desiguales, hay algunas iguales necesidades. Por lo tanto, más que

igualdad de personas hay igualdad en las “necesidades prioritarias” de estas personas, por lo que se llaman “necesidades colectivas”.

Lo que el principio de uniformidad pretende -en el Derecho Tributario- es determinar por intermedio de la igualdad jurídica cierta uniformidad en el pago, en el tributo, eso significaría “desigualdad contributiva” justa, es decir: a mayor capacidad contributiva la aportación tributaria es mayor. En términos sencillos: si yo gano más debo pagar mayores impuestos, o porcentajes mayores de un mismo impuesto general; por ejemplo, el impuesto a las rentas; si se pasa de un estándar determinado de rentas, entonces se tendrá que pagar al Estado en proporción directa a esa renta. Eso significa uniformidad de los actos tributarios.

• **Principio de Publicidad.-** En Derecho la publicidad nos recuerda a Pomponio, en la Roma de antaño, cuando se grababa en piedra las leyes de la comunidad. Las leyes eran puestas en el centro de la plaza para que puedan ser leídas y cumplidas. El efecto deseado no era el de responder a un principio de concordancia con la voluntad de la sociedad y de respetar el derecho de esta sociedad -como en el Derecho Moderno-, sino el de obediencia al soberano. La publicidad de las leyes era un medio de subordinación y no un medio de control del poder de los soberanos, como hoy.

La publicidad es actualmente un medio de control de la potestad tributaria del Estado, por medio del cual la sociedad entera tiene la posibilidad de saber, de antemano, a qué atenerse y cómo actuar en determinados casos. Pero en el Derecho tributario la publicidad, ese deber del Estado de anunciar, hacer de

público conocimiento las normas emitidas, no es tan clara, por la infinidad de normatividad existente, y por las muy variadas modificaciones que se hacen.

En el Derecho Tributario las normas parecen cambiar con reiterada frecuencia y la publicidad se muestra, por ello, como un principio urgente, pero a la vez muy difícil de apuntalar. Porque la publicidad de las normas no significa sólo que estas normas salgan publicadas en el Diario Oficial “El Peruano”, por ejemplo, sino que puedan ser usadas como “medios de defensa y de actividad jurídica”. Si las normas varían con demasiada frecuencia y en períodos muy cortos, es imposible que pueda haber cierta seguridad de usarlas como medios de defensa, e incluso como medios de trabajo. La multiplicidad de normas emitidas complica el asunto.

Cuando un texto normativo a pesar de haber sido publicado, no surte efectos en el uso y función que cumple, entonces estamos frente a un problema de publicidad normativa. Ya dijimos que la publicidad no significa que esté publicada, sino más bien se define por sus efectos; es decir, por las garantías que logra esta publicación. Por ejemplo, cuando se publica edictos de los remates en el periódico de mayor circulación, el objetivo es cautelar los derechos de cualquier tercero que pudiera tener derecho sobre los bienes materia del remate. No es sólo que se dé a conocer, sino que este conocimiento de la “posibilidad de ejercitar un derecho”.

En el derecho tributario el principio de publicidad tiene real importancia por la modalidad en que se organizan y norman las relaciones tributarias, puesto que este tipo de normatividad -en el Perú- generalmente no son propiamente normas

jurídicas, pero cumplen la misma función. Así (...) *en el Estado contemporáneo la Administración Pública (dentro de la cual se halla la Tributaria), funciona con determinados criterios de uniformización, que normalmente están contenidos en circulares y órdenes internas que no constituyen normas jurídicas formales pero que actúan como tales.*⁷⁰

Y estas circulares y órdenes internas regulan fenómenos de orden general para todos los que realicen una determinada hipótesis de incidencia. Estas circulares u órdenes internas de la administración de materia tributaria, tratan de la determinación del contribuyente, de la afectación a la riqueza de los contribuyentes, por eso la publicidad como requisito de la tributación en su conjunto, exige que no haya secretos frente al contribuyente, y que toda disposición que afecte a esta materia (tenga o no la formalidad de norma jurídica), sea públicamente conocida. Y no puede haber secretos por que se afectaría a un derecho fundamental de la persona, el derecho a la propiedad privada, de donde se desprenden los demás derechos. La publicidad cumple la función de ser un mecanismo de garantía de los derechos; y sólo mediante él se hace legítima una norma. Una norma de no ser pública, no puede ser aún norma jurídica, y menos legítima, es decir no tiene validez.

• **Principio de Certeza y Simplicidad.**- Consiste en que la norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables

⁷⁰ Rubio Correa, Marcial y Bernales, Enrique, Constitución y Sociedad Política, Mesa Redonda Editores S.A., Lima, 1983, p.549.

y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.

En este sentido, las normas tributarias deben ser claras y entendibles, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, que sean simples de entender

Así lo señala el profesor Ruiz de Castilla, un sistema tributario debe respetar. El principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas que ser las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria.

En este mismo sentido, advierte el profesor Ruiz de Castilla que *a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad (...)*⁷¹.

⁷¹ Ruíz de Castilla Ponce de León, Francisco, Sistema Tributario y Equidad, en Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque, Lambayeque, 2002, p. 58.

Lamentablemente en nuestro país el principio de simplicidad es casi un imposible, ya que las normas tributarias que regulan los tributos más sencillos como los Municipales por ejemplo, no son lo suficientemente sencillas para que un contribuyente pueda conocerla, entenderla y cumplirla, sin necesidad de buscar a un especialista en la materia. Más aún, hay algunas normas de naturaleza tributaria como por ejemplo la Declaración de Predios, que en lugar de facilitar su cumplimiento, lo complican por la falta de simplicidad en el sistema.

Los principios implícitos nombrados no son todos los acogidos por la doctrina, efectivamente algunos autores mencionan principios como el obligatoriedad por ejemplo, sin embargo los mencionados en la presente investigación son los que consideramos acogidos mayoritariamente y por eso nos hemos limitado a sólo tratar aquéllos.

La Hipótesis de Incidencia y hecho imponible

Ya hemos desarrollado en extenso el concepto abstracto del tributo - supuesto normativo, también conocido como hipótesis de incidencia- así como los límites a los cuales se encuentra sujeto el Estado al momento de crearlos, regularlos o modificarlos, pero ahora es menester hacer referencia a la obligación materializada o también denominada hecho imponible.

Y es que para que una obligación tributaria pueda ser exigible por la administración tributaria, es necesario que previamente se haya efectuado la

determinación de esta obligación; esto es, se haya verificado la realización del hecho imponible -que viene a ser la subsunción de un hecho de la realidad o un hecho jurídico con una norma-, se haya identificado al sujeto deudor de la obligación y se haya cuantificado el monto de la deuda tributaria.

En efecto, sin determinación -es decir, no verificación no identificación y no cuantificación- es imposible que exista un crédito a favor del fisco. *Esta es la razón por la cual en nuestro país los denominados 'informales' no pagan los tributos que deben como consecuencia de la ocurrencia de hechos imponibles, porque no se ha efectuado en su caso la determinación de la obligación tributaria*⁷².

La hipótesis de Incidencia es la descripción hipotética de carácter normativo de una situación real, con contenido económico, en la cual una persona natural o jurídica o entidad sin personería jurídica pero sujeto de derecho, se vincula a un tributo. Para la doctrina existen diversas formas de llamar a la hipótesis de incidencia: hecho generador, hecho imponible, supuesto de hecho tributario.

Sin embargo nosotros consideramos que para que un hecho o acontecimiento determinado, sea considerado como hecho imponible, debe corresponder íntegramente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley, esto es a la hipótesis de incidencia tributaria. En este sentido, entendemos que un hecho económico acontecido debe coincidir exactamente con el supuesto hipotético, si calza perfectamente se realiza lo que

⁷² Robles Moreno, Carmen del Pilar y Mercado Magnani, Frenci, La Obligación Tributaria en el Código Tributario, en Revista Actualidad Empresarial N° 39, Instituto Pacífico, Lima, 2013, p. I-1

llamamos el hecho imponible, por ende la hipótesis de incidencia es la descripción abstracta que al materializarse se convierte en hecho imponible. Y es que según indica nuestro código tributario, la obligación tributaria se origina como consecuencia de la realización del hecho imponible, esto significa que el único mecanismo para el nacimiento de la obligación tributaria es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma tributaria ha asociado su existencia. Esto significa que siempre surge con independencia de la voluntad de las partes⁷³.

Por otro lado, hay que tener presente que la hipótesis de incidencia tributaria se configura en razón de cuatro aspectos, como bien indica RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, *Una hipótesis de incidencia comprende cuatro aspectos. El aspecto objetivo consiste en el hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto subjetivo trata sobre el autor del hecho gravado. El aspecto espacial apunta a la dimensión territorial del hecho generador de la obligación tributaria. El aspecto temporal se refiere a la fecha en que se entiende, ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria*⁷⁴.

En este sentido ofrecemos el siguiente desarrollo de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia

a. Aspecto personal.- Se trata de un criterio implícito o explícito de ubicación del sujeto pasivo y activo en el supuesto de hecho o hipótesis de incidencia. La regulación del aspecto personal se dirige a precisar quiénes son

⁷³En dicho sentido Robles Moreno, Carmen del Pilar y Mercado Magnani, Frenci, op. cit., p. I-1

⁷⁴ Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El sujeto en la Ley Tributaria, en Revista Actualidad Empresarial N° 167, Instituto Pacífico, Lima, 2008, p. I-1

contribuyentes o responsables, además de precisar el sujeto activo o acreedor tributario.

Dentro del esquema de la obligación tributaria existen un acreedor y un deudor los cuales constituyen el sujeto activo y el sujeto pasivo, respectivamente.

Desde una perspectiva jurídica son sujetos pasivos aquellos que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que en función a ella o como consecuencia de su vinculación a la misma se ven constreñidos a realizar la prestación tributaria como contribuyentes o responsables. Desde un punto de vista económico son sujetos pasivos quienes soporten la carga tributaria con sus patrimonios o rentas, sean estas personas naturales o jurídicas o entidades sin personería jurídica pero sujetos de derechos.

Es así que el artículo 7° del Código Tributario, establece que: *Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.*

La determinación del o de los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta sirve de pauta respecto de cuál es la respuesta, implícita en el sistema, a varios problemas básicos y angulares en la organización del impuesto.

Como consecuencia de la orientación hacia la capacidad contributiva, en materia de sujetos pasivos la solución deberá encaminarse hacia la captación de aquélla en el único nivel donde -mayoritariamente- se estima que es posible encontrarla, esto es, en las personas físicas. Para ser consecuente, ese sistema

debe dar una alta relevancia a la personalización del impuesto, con lo que las circunstancias concretas respecto de la dimensión y estructura de la unidad familiar se volverán más importantes.

La existencia de personas jurídicas, en ese enfoque, será vista como un entorpecimiento introducido por el derecho en el tránsito de la riqueza hacia las personas físicas y las soluciones que se arbitren estarán dirigidas a integrar lo más posible las utilidades de esas entidades en cabeza de personas naturales. En cambio si el sistema persigue objetivos que no son exclusivamente de globalidad en la captación de capacidad contributiva, sino que influyen propósitos de inducción económica, las soluciones irán reconociendo existencia tributaria sustantiva a las sociedades o a las empresas; se manejarán criterios de renta producto y posiblemente se llegará a una estructura cedular, donde la relevancia la tiene la fuente y no la persona perceptora, y las tasas, normalmente, son de carácter proporcional. Del tratamiento de la persona física o de las personas jurídicas como unidad contribuyente, se deriva cierta problemática.

Asimismo existe problemática respecto del contribuyente del exterior. El hecho de que el sujeto pasivo sea nacional o extranjero, residente en el país o en el exterior normalmente no tiene trascendencia a efectos de determinar el nacimiento o no del gravamen, principio jurisdiccional aplicado es el de fuente. En principio, puede decirse que lo gravado es toda renta de fuente nacional y que para configurar el hecho generador de la obligación la nacional o la residencia del perceptor de la renta es irrelevante. Sin embargo, esa afirmación no implica que la condición subjetiva del perceptor, y especialmente su residencia, no tenga alta importancia en otros aspectos del gravamen. Así, por ejemplo, el tratamiento

especial para la familia, y especialmente los mínimos no imponibles y deducciones por carga de familia, sólo son reconocidos a contribuyentes residentes en el país -y, frecuentemente, se exige que los dependientes, para dar derecho a deducción, deban también residir ahí-.

Normalmente también, el hecho de abonar rentas a contribuyentes del exterior origina para el pagador la obligación de retener, en forma definitiva, un cierto porcentaje de la remesa a título de impuesto generado por esa renta. Esta es la solución más general tratándose de los denominados "ingresos por inversión", consistentes en la colocación de capitales tangibles o intangible, ninguna otra actividad directa del inversionista.

Cuando la actividad que genera la renta en el país consiste en servicios personales, la solución es parecida, obligándose a retener un cierto porcentaje y muchas veces condicionando la autorización de salida del país a la comprobación de haber abonado el gravamen; esta solución es frecuente tratándose de artistas, deportistas profesionales, etc. Mayores dificultades pueden presentarse cuando la actividad que se desarrolla en el país es de tipo industrial, comercial, o en general, empresarial, o sea que supone aplicación conjunta de capital y trabajo para finalidades lucrativas por parte del contribuyente del extranjero.

Se entiende pues que un contribuyente del extranjero puede realizar actividad empresarial en el país bajo alguna de estas tres modalidades: 1) mediante establecimiento permanente o sucursal; 2) por medio de una filial o subsidiaria; 3) por otros medios.

Por otro lado, desde la perspectiva del acreedor se tiene que el artículo 4º del Código Tributario, establece que: *Acreeedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.*

Se tiene que el típico acreedor tributario es el Estado, no obstante ello existen supuestos excepcionales, en los cuales otras sujetos pueden ser beneficiarios, en tal sentido de habla de entidades parafiscales. En efecto, cuando la ley crea el tributo establece que el titular de la obligación, sujeto activo, va a ser una persona distinta al Estado, estamos hablando de PARAFISCALIDAD.

Estas Entidades son designadas por propia Ley como acreedores tributarios del tributo que van a recaudar a fin de poder cumplir con sus propios fines.

b. Aspecto temporal.- Este aspecto tiene como tarea indicar el momento exacto de consumación de la hipótesis de incidencia, sea de forma expresa o implícita. Para determinar la consumación de la hipótesis se puede mencionar una fecha o una circunstancia determinable en el tiempo.

El aspecto temporal es importante y trascendente en orden a la debida aplicación de la ley tributaria, situación que incide en el problema de la retroactividad tributaria, el plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, el plazo a partir del cual la obligación devenga intereses moratorios, etc.

c. **Aspecto espacial.**- Es aquel aspecto de la hipótesis de incidencia que indica las circunstancias del lugar relevantes para la incidencia tributaria. Este aspecto se fija tomando en consideración los criterios de atribución de potestad tributaria, los mismos que se definen de acuerdo a tres tipos de pertenencia o criterios de vinculación:

- Pertenencia política: que utiliza el principio de nacionalidad.
- Pertenencia social: que utiliza el principio del domicilio.
- Pertenencia económica: se basa en el principio de la fuente.

Cuando falta el aspecto espacial no se constituye el supuesto de hecho y por lo tanto no existe incidencia y menos hecho generador.

d. **Aspecto material.**- Es la descripción abstracta del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Siempre se encuentra vinculado a un verbo, ya que el contenido del aspecto material implica un: dar, transferir, entregar, recibir, obtener, adquirir, etc.

La ausencia de cualquiera de estos cuatro aspectos impediría: i) La configuración del supuesto o hipótesis de incidencia de la norma tributaria; ii) La certeza que el hecho imponible ha ocurrido; y, iii) El surgimiento de la consecuencia o mandato que se traduce, en sentido estricto, en la obligación tributaria.

Sobre este último aspecto, debemos indicar que cuando se detecta un hecho imponible surge una prestación o conducta a favor del estado, la cual puede ser de dos tipos:

Sustancial o Principal: Deber del contribuyente o responsable de pagar los tributos. La obligación tributaria sustancial, denominada también principal, consiste en pagar los tributos, es la típica “**Obligación de Dar**”, que por lo general será efectuada en dinero o en algunos casos en especie.

Entre las obligaciones sustanciales están las de:

- Pagar oportunamente los tributos como el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, entre otros.
- Pagar oportunamente las retenciones de impuestos efectuadas.
- Pagar oportunamente las percepciones efectuadas.
- Depositar los montos de detracciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.
- Obligaciones de pagar tributos retenidos o percibidos.
- Obligaciones de depositar montos detraídos (SPOT).

Formal: Cumplir con los mecanismos, medios, plazos, formas y condiciones de control implementados por el Estado a fin de garantizar la obligación sustancial.

La obligación tributaria formal, denominada también accesoria, contiene

diversos tipos de prestaciones de hacer -inscribirse en los registros, llevar contabilidad, registrar las operaciones, proporcionar información- de no hacer -no llevar contabilidad en idioma o en moneda extranjera, no excederse de los plazos establecidos para el registro de las operaciones- y de consentir o tolerar -permitir el control fiscal directo por parte de la administración tributaria en las oficinas del deudor tributario-.

Entre las obligaciones formales se encuentran las de:

- Inscribirse en el RUC u otros registros.
- Fijar su domicilio fiscal.
- Determinar y declarar cada tributo dentro de ciertas fechas o plazos fijados legalmente.
- Emitir comprobantes de pago por sus operaciones económicas.
- Sustentar el traslado de bienes con guías de remisión.
- Registrar sus operaciones en libros contables.
- Retener y pagar tributos.
- Depositar los montos de detracciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.

CULTURA TRIBUTARIA

Como ya hemos señalado, dos de las características del tributo, son su coercibilidad simplificada -en el sentido que la propia administración puede, mediante procedimientos de ejecución coactiva- y su obligatoriedad -por lo cual

es indiferente la voluntad del contribuyente el nacimiento y exigibilidad del tributo. Por lo cual se tiene mecanismos sancionadores y de ejecución que en principio generan incentivos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo cual supuestamente no sería importante la percepción y voluntariedad de la ciudadanía en relación a las mismas.

Es así que en las últimas décadas, las administraciones públicas se han preocupado en que la percepción de los administrados no se centre en el aspecto obligatorio y coercitivo del tributo, sino en su otro aspecto, esto es una contribución cuidada derivada del principio de solidaridad.

Justamente en este nivel de análisis se habla de cultura, moral o conciencia tributaria (términos que emplearemos de manera indistinta), la cual es una idea relativamente reciente, en tal sentido el jurista español GÓMEZ ÁLVAREZ sostiene de manera acertada que: *La idea de pago de impuesto como contribución ciudadana, que permite el funcionamiento regular de los servicios públicos, se puede aventurar a decir que es una idea, no solamente moderna sino relativamente reciente. Se implantó tardíamente en el espíritu del contribuyente. Tan tardíamente que, incluso se puede afirmar que todavía no es actualidad*⁷⁵.

Dada su reciente desarrollo, se tiene que ésta ha sido estudiada de manera poco completa, siendo que en su análisis no solo se mesclan criterios de índole legal, sino de orden económico y político, por lo que su carácter multidisciplinario

⁷⁵ Gómez Álvarez, Ubaldo, Revisión histórica de la presión fiscal castellana, Servicio de Publicaciones Universidad de Oviedo, 1996, p. 178.

lo vuelven de difícil conceptualización, es así que PONT MESTRES nos indica que al abordar esta categoría: *Hay que anticipar que se trata de un concepto muy poco elaborado doctrinalmente. En el lenguaje corriente viene a identificarse con el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, por tanto, quien las incumple, se dice, no tiene conciencia fiscal. Este es, a mi juicio, un craso error, ya que lo relevante no es tanto pagar o no pagar, como poseer responsable sensibilización tributaria. La resistencia de al cumplimiento de las obligaciones fiscales tras meditada y responsable reflexión, puede denotar una sensibilización interior tan fuerte como el puntual pago de los tributos. De ahí que conciencia tributaria no pueda significar sólo propensión o espontaneidad en el pago, sino sentido de responsabilidad ante los impuestos que pueden manifestarse igualmente en conductas reacias al pago, cuando así lo imponga las circunstancias*⁷⁶.

Sobre el particular, desde el punto de vista de economía estatal, se ha indicado que: *la moral fiscal representa la actitud de un grupo o de la totalidad de los contribuyentes frente al cumplimiento de sus deberes fiscales. Dicha moral está así arraigada en la mentalidad de la población para con la Hacienda y en su conciencia social, en su solo reconocimiento del deber de contribuir y en la aceptación de la soberanía fiscal del Estado*⁷⁷.

Por otro lado, hemos indicado que para definir el concepto de conciencia fiscal se requiere, ante todo, *deslindar la estrecha relación que tiene este concepto con los de ética fiscal y moral fiscal. Aunque diferentes, estas nociones*

⁷⁶ Pont Mestres, Magin, En torno al delito fiscal, en La fiscalidad a debate, Marcombo S.A., Barcelona, 1973, p. 546.

⁷⁷ Álvarez, Fernando; Corona Ramón, Juan Francisco y Díaz Álvarez, Amelia, Economía pública, Editorial Ariel, 2007, Barcelona, p. 27.

se han utilizado de forma indistinta a lo largo de la literatura científica. Nuestras investigaciones nos han permitido llegar a un posicionamiento diferenciado. Según nuestra elaboración científica, la ética fiscal se refiere a los principios abstractos inmanentes al ser humano y estables a lo largo de las civilizaciones; la moral fiscal a la vivencia de dichos principios por una determinada colectividad y en un momento concreto y, por último, la conciencia fiscal sería la vivencia de tales principios por cada individuo. La conciencia fiscal se caracteriza como aquella que está formada por el conocimiento y las vivencias que cada individuo realiza del conjunto de valores o de principios – capacidad contributiva, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad- vigentes en una sociedad concreta y en un momento concreto. Dichos valores estarán determinados intrínsecamente por el conocimiento, adquirido mediante la formación del individuo, y por la experiencia de cada persona en relación con el fenómeno tributario⁷⁸.

Este nivel de aceptación e integración de los valores de colectividad y solidaridad, dentro de cada uno de los ciudadanos, es el eje central de la cultura tributaria ya que *la aceptación del principio del impuesto, la sumisión voluntaria a la obligación fiscal, presuponen un sentimiento de pertenencia a la comunidad, al mismo tiempo que la robustecen. Existe una clara correlación entre el grado de cohesión y estabilidad de una sociedad y la fuerza de adhesión que sus miembros manifiestan con respecto a los principios políticos que constituyen su base, y el nivel de espontaneidad y sinceridad en la ejecución de las obligaciones fiscales por otro⁷⁹.*

⁷⁸ <http://www.observatoriodfiscal.com/es/investigacion/conciencia-fiscal.html>. Fecha de consulta: 21/08/2013.

⁷⁹ Mehl, Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Editorial Bosh, Barcelona, 1964, pp. 311-312.

Por otro lado, de manera bastante concienzuda, el célebre catedrático peruano ALVA MATTEUCCI, efectúa la siguiente reseña de las características de la cultura o conciencia tributaria, entendida como la: *interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados. Esta definición incluye varios elementos: i) El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Este elemento alude necesariamente a que los contribuyentes poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria; ii) El segundo, consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley. Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desea hacerlas. La coacción no debe intervenir aquí. Esto es aún extraño en nuestra sociedad; y, iii) Tercero, es que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad⁸⁰.*

Cabe indicar que, este concepto no sólo es relevante desde un punto de vista de política social -carácter abstracto-, sino que tiene una importancia de índole práctica, toda vez que los estudiosos de la materia esta convencidos que junto con el nivel y grado de las sanciones que tutelan al tributo, el mayor o menor

⁸⁰ Alva Matteucci, Mario, La definición de conciencia tributaria y los mecanismos para crearla, en Revista Análisis Tributario N° 90, Grupo AELE, Lima, 1995, p. 37.

nivel de cultura tributaria es uno de los aspectos que determinan el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Tal es así que, los economistas, por ejemplo al momento de definir la evasión fiscal, toman como una de las variables para su cálculo, al nivel de cultura tributaria, así por ejemplo OTÁLORA URQUIZU, sostiene que: *La evasión tributaria es una acción ilegal realizada por el contribuyente para reducir de manera total o parcialmente el pago de sus obligaciones tributarias. La evasión tributaria (Et) constituye una función inversa de los mecanismos de fiscalización (MF) de la carga tributaria (Ct) y del grado de conciencia tributaria (GCT) (...) El grado de conciencia tributaria está relacionado con la cultura tributaria, con la educación, educar a las personas sobre el deber que tiene sobre el cumplimiento en el pago de sus impuestos es un tema que debe comenzar con los niños en las escuelas y por sus características es una labor que puede durar más de dos generaciones, requiere crear conciencia tributaria, toda una cultura sobre el tema tributario*⁸¹.

En tal sentido, mientras menor sea el nivel de conciencia mayor incumplimiento y comisión de delitos tributarios se manifestara en la sociedad, por ello de modo correcto se indica que *uno de los instrumentos eficaces en la lucha contra el fraude fiscal, tal vez el que más, es la cimentación de una correcta conciencia fiscal de los ciudadanos. Junto a lo anterior, y como consecuencia de que el pago de los tributos constituye una detracción del patrimonio privado a favor del sector público con la finalidad financiar los gastos públicos, los*

⁸¹ Otálora Urquizu, Carlos, *Económica fiscal*, Plural Editores, La Paz, 2009, p. 122.

contribuyentes demandan del Estado que grave equitativamente -tanto desde un punto de vista del diseño de la norma como en el de su aplicación- a los ciudadanos, pero también se le exige que gaste con eficacia lo recaudado. De la relación entre esos dos supuestos, equidad en la contribución y eficacia en el gasto, surge la confianza del contribuyente, elemento que influye de forma notable en el grado de conciencia fiscal de los contribuyentes⁸².

Es decir, se ha sostenido de manera reiterativa que a un mayor nivel de cultura tributaria se tendrá un nivel de percepción mucho más relevante y amplio con lo cual es Estado podrá contar con los recursos necesarios para poder realizar de manera óptima su actividad pública. Si bien es cierto, ello parece ser una idea aceptable, nos parece más elaborada y acertada aquella postura que considera lo siguiente: *Pero en cualquier caso, cuanto mayor conciencia fiscal, mejor cumplimiento de la misión de una administración tributaria, esto es evidente. Pero probablemente, en cambio, se trataría de lo contrario: no sólo cuanto mayor conciencia fiscal mejor cumplimiento de la misión de la Agencia Tributaria, sino que probablemente cuanto mejor cumplimiento de la misión por parte de la Agencia Tributaria, mayor conciencia fiscal⁸³.*

En efecto, no hay que olvidarse que en el plano de la cultura tributaria, de nada sirve la coerción, sino que, se está en el campo de la convicción y de la propia interiorización voluntaria de dicho deber de colaborar, para lo cual, es menester que el dinero recepcionado sea empleado de manera adecuada, o que

⁸² Alarcón García, Gloria y De Pablos Escobar, Laura, La conciencia fiscal, y el fraude fiscal. Factores que influyen en la tolerancia ante el fraude, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2007, p. 4.

⁸³ Lesmes, Julio José, Una administración pública generadora de comunicación corporativa, en La comunicación corporativa en el ámbito local, Rafael López Lita (coord.), Universitat Jaume I, Castellón de la Plana, 2006, p. 61

se dé una más equitativa distribución de la renta y una mayor participación política⁸⁴.

EL COMERCIO

El comercio, es una actividad sumamente antigua, siendo uno de los primeros factores que permite la interacción -de carácter no violento- de diversas culturas lo cual determinará la evolución desde un arcaica etapa social de intercambio basado en el trueque hasta la actual y moderna globalización.

En tal sentido, desde un punto de visto sociólogo-histórico, se tiene que *Desde el punto de vista substantivo, el comercio es un método relativamente pacífico de adquirir bienes de los que no se disponen de manera inmediata (...)* *Lo que distingue al comercio de las expediciones de caza, de saqueos, de pillaje (...), es la bilateralidad del movimiento que también asegura su carácter bastante regular y abiertamente pacífico. Desde un punto de vista cataláctico, el comercio es un movimiento de bienes que pasa por el mercado. Todas las mercancías -bienes producidos para la venta- son objetos potenciales de comercio; una mercancía se desplaza a una dirección, otra en la contraria; el movimiento está controlado por los precios: comercio y mercado con coextendidos. Todo comercio es comercio de mercado*⁸⁵.

⁸⁴ Pont Mestres, Magin, op. cit., p. 545.

⁸⁵ Polanyi, Kan, El sistema económico como proceso institucionalizado, en Lecturas de antropología social y cultural, Honorio Velasco (compilador), Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2010, p. 292

Por otro lado, se tiene que el concepto tradicional de comercio implica un *intercambio de productos o servicios por una determinada cantidad de dinero, que requiere el contacto físico entre comprador y vendedor*⁸⁶.

Este intercambio o circulación de bienes, permite la generación y desplazamiento de riquezas, situación que en el actual Estado es de relevancia, como aspecto susceptible de tributación, mientras que en los sujetos que la practican su relevancia es más evidente toda vez que el mismo es su mecanismo o medio de sustento.

EL TRUEQUE

La institución que ahora se analizará es sumamente atractiva y de un notable valor histórico social, toda vez que el mismo permitiría con posterioridad, el desarrollo del comercio institucionalizado y con ello la evolución de la sociedad humana.

Es así que, desde un punto de vista histórico se puede indicar que *las primeras formas de comercio entre los hombres, consistieron justamente, en el intercambio de productos mano a mano: los que uno tenía y no necesitaba, se cambiaba por el que otro no tenía y no necesitaba. Esa forma de intercambio se denomina trueque*⁸⁷.

Desde un punto de vista sociológico se tiene que *El trueque se basaba en los intercambios bilaterales (yo te doy tu queso a cambio de que tú me des trigo) y simultáneos en el tiempo. Esto provocaba que el trueque estuviera muy limitado*

⁸⁶ Seoane Balado, Eloy, La nueva era del comercio: El comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial, Ideaspropias Editorial, Vigo (España), 2005, p. 1

⁸⁷ San Martín Martínez, Alberto, Ecos de fantasía, realidad e ingenio, Trafford publishing, Victoria (Canadá), 2008, p. 118

*en cuanto a variedad de materiales o servicios a intercambiar. No era fácil encontrar una persona que ofreciera al otro lo que éste necesitaba y a la vez aceptara lo que el otro ofrecía a cambio*⁸⁸.

Debe indicarse que los sociólogos han sabido ver que, en el trueque dicha bilateralidad es ajena al carácter sinalagmático que hoy se le atribuye a los negocio o contratos, en efecto toda vez que en el trueque no existe un valor de referencia (como por ejemplo lo es el dinero) el valor se dará en concreto y en atención al consenso de las partes sobre el denominado “precio justo”. Sobre el particular, desde la perspectiva sociológica se indica que: *generalmente uno de los principales criterios que se mantiene en la literatura especializada para distinguir el trueque de otras formas de intercambio es la ausencia de criterios visibles que establezcan la equivalencia del valor de los artículos intercambiados, sino que las dos partes acuerdan cada vez sobre lo que es el precio justo*⁸⁹.

En la misma línea de desarrollo, se sostiene que *el truque es muy simple. Si usted está en una situación desesperada, en un desierto, y encuentra alguien que tiene agua, entonces hará un trueque, usted pedirá agua y dejara todo lo que posee por esta agua. Entonces el trueque responde a la misma necesidad. Pero no existe ninguna una referencia para establecer una igualdad entre las cosas que se intercambian. Puede ser un vaso de agua contra una montaña de dinero porque si necesita, lo comprara a cualquier precio. Cuando se habla de intercambio interviene la normalización entre las cosas puestas en el mercado en referencia a una medida común. Esta medida común es la cantidad de fuerza de*

⁸⁸ Romaguera, Alex y Garcia Jané, Jordi, ¿Cómo crear una red de intercambio?, en ¡Participación! Una caja de herramientas para la economía solidaria, Icaria Editorial, Barcelona, 2007, p. 61.

⁸⁹ Ferraro, Emilia, Reciprocidad, don y deuda, Ediciones Abya-Yala, Quito, 2004, p. 91

trabajo que se ha necesitado para producirlas. Entonces en cambio se refiere a un intermediario que es el valor de intercambio el cual es definido por esta cantidad de fuerza de trabajo. Entonces ya no se puede hacer trueque entre un vaso de agua y una montaña de oro. Se hace un intercambio entre la cantidad de fuerza de trabajo que se necesita para producir un vaso de agua y una montaña de oro. Es la distinción que se puede establecer entre el trueque primitivo y el intercambio monetizado. Pero es cierto que el trueque está al origen del intercambio⁹⁰.

Se debe finalmente, acotar que la subsistencia global de este sistema - teniendo en cuenta que existen ciertas sociedades en las cuales aún existen economías en base exclusivamente a trueques e incluso sistemas mixtos- se vio dificultada por diversas situaciones que, la existencia de la moneda -como unidad referencial- y el comercio sí pudieron superar, en efecto la realización del sistema en base a trueque *implica una serie de desventajas como las siguientes: a) Doble coincidencia de necesidades.- El trueque requiere que yo pueda encontrar a alguien que posea una máquina de escribir y que, a la vez, la desee cambiar por una enciclopedia. Esta doble coincidencia de necesidades entorpece significativamente el intercambio; b) Indivisibilidad.- Retomando el ejemplo anterior, si ambos valoramos la máquina de escribir por el doble de la enciclopedia, existiría el problema adicional de que no puedo darle la mitad de la máquina de escribir a mi contraparte; c) Heterogeneidad.- La coincidencia tiene que darse también en cuanto a la calidad del producto que ofrezco y el que me ofrecen. En un mundo con bienes totalmente homogéneos el intercambio se*

⁹⁰ Temple, Dominique, Las estructuras elementales de reciprocidad, Plural Ediciones, La paz (Bolivia), 2003, pp. 44-45.

facilitaría; d) Coincidencia temporal.- La necesidad debería también coincidir en el tiempo. Uno podría estar dispuesto a realizar el trueque hoy, pero no mañana. Si mañana sale una enciclopedia electrónica, posiblemente la prefiera en lugar de la de papel y tinta⁹¹.

LA MONEDA

La moneda permite superar dichas falencias del trueque, ya que permite poder “objetivizar” el valor de los bienes susceptibles de intercambio, asimismo permite el desarrollo de las rutas y viajes comerciales, primero con su identificación con metales preciosos, y luego como billetes, o títulos representativos hasta su más moderna forma que es la moneda virtual o bitcom.

Sobre el particular, se ha indicado de manera bastante acertada que el uso del dinero como patrón consiste en la equiparación de cantidades de bienes de distintas clases para propósitos concretos (...). El uso del dinero como patrón es esencial para la elasticidad de un sistema redistributivo. La equiparación de objetos con productos básicos ya sea cebada, madera o aceite, en que tiene que pagarse los impuestos o la renta, o alternativamente reclamarse raciones o salarios, es vital, puesto que asegura la posibilidad de elegir entre productos básicos distintos tanto para el que paga como para el que reclama el pago. Al mismo tiempo se crean condiciones para finanzas en especie a gran escala, lo que presupone la noción de fondos, balance y saldos, en otros palabras, da el carácter de intercambiables a los productos⁹².

NUEVAS TECNOLOGÍAS Y COMERCIO INTERNACIONAL

⁹¹Tacsan Chen, Rodolfo, Elementos de Macroeconomía, Editorial Universidad Estatal a Distancia San José, 2ª Ed., San José (Costa Rica), 2001, pp. 149-150

⁹² Polanyi, Kan, El sistema económico como proceso institucionalizado, op. cit., p. 300.

Como ya se ha indicado al hablar del comercio, una característica tradicional de ésta es que importa la necesidad de la concurrencia física entre los sujetos vendedor y comprador, sin embargo con la aparición de la tecnología de las comunicaciones, esto es el telégrafo, el teléfono hasta su más reciente versión, esto es la comunicación electrónica, redes sociales, dicha necesidad ha desaparecido.

En relación la evolución del comercio electrónico es menester efectuar la siguiente reseña⁹³:

i) Primera generación.- Cuando la web empieza a salir de los centros de investigación, allá por el año 1993, las primeras grandes empresas perciben la importancia y empiezan a crear páginas web sólo hablando de la organización. Posteriormente, aparecen los primeros catálogos en la red. Las páginas son estáticas y, el modo de comunicación con el comprador se reduce a los formularios o correo electrónico. Todavía no se puede comprar a través de la red.

ii) Segunda generación.- Inmediatamente, las empresas ven la posibilidad de emplear sus páginas para hacer negocio directamente en la red. En esta etapa ya se puede comprar a través de la página. Aparecen los centros comerciales virtuales en los que una empresa que disponía de la tecnología e infraestructura necesaria para crear tiendas virtuales, alquilaba espacio a otras empresas interesadas en su propia tienda. En cuanto a los medios de pago, en esta etapa se suele emplear el pago contra reembolso, cheques, transferencias y, en

⁹³ Seoane Balado, Eloy, La nueva era del comercio: El comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial, Ideaspropias Editorial, Vigo (España), pp. 10-11.

algunos casos, pago mediante tarjeta electrónica. Empiezan los negocios de internet puros, empresas que nacen exclusivamente para vender productos o servicios a través de la red.

iii) Tercera generación.- Pretende automatizar el proceso de selección y envío de datos acerca de los productos comprados. La solución es implementar sistemas de bases de datos, junto con aplicaciones web, basadas en guiones CGI (common Gateway interface). aparecen los primeros contenidos dinámicos y se generalizan el marketing en la red. En cuanto a los medios de pago, se generaliza el empleo de las tarjetas como medio de pago. Aparecen los primeros protocolos para pago seguro.

iv) Cuarta generación.- El contenido es dinámico, generado mediante un aplicación web a partir de datos suministrados por un sistema de bases de datos. Se cuida el diseño del sitio, empleándose diseñadores gráficos especializados para su creación e informáticos para el soporte y diseño de la lógica del negocio. Se mejora la seguridad de los sitios y se implantan diversos mecanismos de pago seguro.

Debemos indicar que el comercio no sólo permite el comercio entre sujetos no presentes, sino también permite un mayor dinamización de las relaciones y una reducción de costos, siendo permite además un trato directo entre los sujetos participantes del comercio, es así que se indica que *uno de los cambios fundamentales que introduce el comercio electrónico, se produce en la cadena de distribución, al permitir la eliminación de los intermediarios. Por regla general, antes de la introducción del comercio electrónico, la cadena de distribución tiene*

los siguientes eslabones: fabricante, mayorista, minorista (detallista) y consumidor final. La introducción del comercio electrónico posibilita la flexibilización de esa cadena, que pasa a ser un poco más libre, ya que permite que cualquiera de los eslabones tenga la posibilidad de contactar con el consumidor final, expandiendo con ello, el mercado en cada nivel⁹⁴.

Pero la tecnología no solo ha permitido un avance o desarrollo en la economía en el comercio sino que además ha planteado nuevas problemáticas y herramientas a la Autoridad Tributaria.

Y es que los ambientes computarizados han adquirido y adquieren cada día una mayor importancia dentro del marco de las transacciones económicas que se realizan a diario, a nivel nacional o internacional. En efecto, modifican la forma de procesamiento y obtención de información. Esto se debe a que la generación de la información por este medio, es más confiable (en la medida que no existan desvíos provocados) y mucho más rápida y precisa.

Las administraciones tributarias no son ajenas a este desarrollo y deben adaptarse a los tiempos actuales de la era informática, acentuando la preparación de inspectores especializados, no obstante el alto costo que ello supone, los cuales deberán integrar -como se señalara- los equipos multidisciplinarios de fiscalización.

⁹⁴ En dicho sentido, Seoane Balado, Eloy, op. cit, p. 3.

La era digital significa que tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria nos movemos en un nuevo entorno. Su desarrollo se ha producido porque nos hace la vida más fácil. Dado que la materia prima con la que trabajan las administraciones tributarias es la información y que el elemento primordial de la era digital es la conversión de la información a formatos digitales que permiten su almacenamiento y tratamiento de forma más rápida, barata y efectiva, creemos que la era digital ofrece muchas oportunidades de mejora a las administraciones tributarias.

Se tiene que la tecnología basada en la digitalización evoluciona constantemente, por lo que, las administraciones tributarias deben mantener una atención constante a las nuevas posibilidades que se nos ofrecen, tanto para utilizarlas cuando nos convengan como para estar prevenidos de su utilización torticera por quienes no quieren pagar sus impuestos. La tecnología se convierte en una condición necesaria, aunque no suficiente, para el éxito en la gestión de una Administración Tributaria moderna y por tanto, las Administraciones Tributarias se ven obligadas a emprender cambios profundos y radicales respecto a la forma en que se administran los impuestos, considerando a la tecnología como un factor constante en todas sus decisiones estratégicas y operacionales.

En efecto, no cabe duda que la irrupción de la revolución digital tiene profundos efectos en el marco impositivo y en particular en la Administración tributaria, la que no obstante la complejidad, costos y marco jurídico en que se desenvuelve, deberá adoptar las medidas necesarias para auditar con eficiencia a las empresas que tienen informatizadas su contabilidad, mediante la adopción de diversas técnicas aplicables según las distintas modalidades de Auditoría

Informática (Auditoría de la Documentación Informática Base de la Contabilidad Oficial; Auditoría de Entrada de Datos en el Sistema; Auditoría de los Procesos de Datos Contables y Auditoría de la Salida de Datos).

“El reemplazo del papel por los bits y bytes”

Como señalamos en esta frase, el efecto esencial de la era digital en las auditorías tributarias se encuentra relacionado con la idea de utilizar las herramientas de esta nueva era en la administración tributaria. Ello implica dos consecuencias: Que la información en papel se convierta en información digitalizada, y que las comunicaciones con el contribuyente se realicen de forma digitalizada.

En la actualidad, es posible almacenar gran cantidad de información contable u operacional de una entidad, juntamente con el software necesario para su tratamiento. Esta gran fuente de almacenamiento puede considerarse como los nuevos "activos informáticos". En uno de estos nuevos activos, se pueden almacenar lo que antes ocupaban depósitos llenos de papeles.

En efecto, las auditorías tributarias siguen teniendo el mismo objetivo de siempre: “descubrir y corregir la conducta de los contribuyentes que no declaran o declaran mal y desde luego que no pagan sus impuestos de acuerdo con lo establecido en la ley”⁹⁵, solo que se podría impulsar este control con el uso de las herramientas digitales.

⁹⁵ “Auditorías Tributarias En La Era Digital” en “Prevención y control de la evasión tributaria” de Agencia Estatal De Administración Tributaria de España, del 9 al 12 de setiembre De 2013 en Nairobi, Kenia.

Tradicionalmente, las auditorías tributarias han concentrado sus esfuerzos en el desarrollo de procesos de auditoría y control partiendo de los datos proporcionados por los contribuyentes (datos propios del contribuyente auditado y también de contribuyentes externos) tanto en las declaraciones como en los registros contables; no obstante, considerando la existencia de otros registros extracontables de información y que son de interés fiscal y tributario, surge la necesidad de una auditoría que brinde una evaluación de la confiabilidad de esos registros y del flujo de la información hacia la contabilidad. (Integridad y Oportunidad de información).

Pero para asistir en este proceso, como bien indica PARUK, el Estado debe:

"i) Adaptar el diseño de las declaraciones del impuesto a la renta y a las sociedades para incorporar una solicitud de que la empresa consigne su dirección de sitio Web y de correo electrónico. En el futuro, esto podría traer las ventajas de una comunicación más veloz y permitirle al SARS apuntar a información u orientación relacionada con distintos sectores; ii) Analizar cómo pueden utilizarse los desarrollos tecnológicos para reducir; los costos de cumplimiento para las empresas durante la auditoría de información electrónica, libros y registros, dentro de parámetros de riesgo aceptables; iii) Fomentar el uso de la presentación electrónica de declaraciones por parte de los contribuyentes; iv) Considerar, en particular, qué orientación necesitan las pequeñas y medianas empresas que están comenzando a operar comercialmente por Internet y, tal vez, internacionalmente por primera vez, para ayudarlas a cumplir con sus obligaciones; y, v) Utilizar las oportunidades que ofrece la tecnología para asistir

a los contribuyentes en el cumplimiento de la ley y para contribuir a que los costos de cumplimiento permanezcan bajos para las empresas⁹⁶.

INFORMALIDAD DEL COMERCIO EN CUSCO

ANTECEDENTES DE LA INFORMALIDAD

La informalidad es un problema que debe ser examinado desde una perspectiva multidisciplinaria, toda vez que ésta se relaciona tanto con la economía, como con los programas políticos nacionales y con la ciudadanía, la cual -informalidad- convive o forma parte de ésta.

Es así que, según la perspectiva de los economistas, el Estado debe preocuparse por esta problemática básicamente por aspectos o consecuencias que repercuten en él y en la comunidad: *1) Las actividades informales reducen la base impositiva, con lo cual impiden un financiamiento sostenible de bienes públicos y de protección social; 2) Un sector informal próspero puede distorsionar las estadísticas oficiales, razón por la cual las decisiones de política basadas en estos indicadores pueden ser poco efectivas o contrarias al objetivo deseado; Asimismo, 3) una economía paralela en auge puede atraer trabajadores y fomentar la competencia desigual con empresas formales; Por último, 4) El sector informal puede, contrariamente a lo establecido en el punto 3), generar spillovers positivos sobre la economía porque siembra un espíritu empresarial y dinámico, aumenta la competencia y, por lo tanto, el nivel de eficiencia. Esta última razón, si bien controvertida, tiene evidencia tanto a favor como en contra. Lo cierto es*

⁹⁶ Paruk, Ighsaan, El uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008, pp. 138-139.

*que pareciera existir cierto consenso respecto de la idea de que una elevada dimensión del sector informal suele afectar, de manera negativa la evolución de la actividad económica*⁹⁷.

Ahora bien coincidimos con los destacados estudiosos ARELLANO, GASSE, y VERNA cuando sostiene que *la noción de informalidad es una noción relativamente variante según el medio cultural y legal y sería imprudente desear precisarlo sin evocar un cuadro cultural particular*⁹⁸.

Por lo cual es menester tener una noción de la importancia y la difusión de la informalidad en nuestro medio sobre el particular, se debe indicar que hasta la fecha, se han elaborado cuatro grandes⁹⁹ estudios con esta finalidad, las cuales pasamos a reseñar.

El primero estuvo a cargo del Instituto Libertad y Democracia-ILD en 1989, en la que se estimó que un 55% del PBI oficial del período correspondía al sector informal, el segundo estudio es realizado por Schneider y En el 2000 se determina una tasa del 44% del PBI para los años 1989 y 1990. Por su parte Norman Loayza en el año 1999 obtiene una tasa de 57,4% del PBI para el período 1990-1993. Finalmente, Schneider en el 2002 determinó que Perú tenía un sector informal correspondiente al 59,4% del PBI oficial entre 2000 y 2001.

⁹⁷ Hernández, Manuel y De la Roca, Jorge, Evasión tributaria e informalidad en el Perú, en Revista Economía y Sociedad N° 62, Consorcio de investigación Económica y Social, Lima, 2006, p. 65

⁹⁸ Arellano, Rolando, Gasse, Yvon y Verna, Gérard, El mundo de la empresa informal: economía subterránea o paralela, en Revista Futuribles N 163, Asociación Interamericana Futuribles, Paris, 1992, p. 42.

⁹⁹Hernández, Manuel y De la Roca, Jorge, Evasión tributaria e informalidad en el Perú, en Revista Economía y Sociedad N° 62, Consorcio de investigación Económica y Social, Lima, 2006, p. 67.

Como puede apreciarse en el Perú existe un sistema fuera de la legalidad sumamente relevante, según DE SOTO¹⁰⁰, esta situación se da en buena cuenta por el proceso migratorio suscitado entre el período 1940-1981, en la cual la población rural decidió trasladarse y buscar oportunidades en la capital, sin embargo fueron recibidos de manera hostil por los “Limeños” debido a los prejuicios y pensamientos racistas bastante difundidos en dicha época, por la gran mayoría de migrantes se vio excluido de la sociedad capitalidad y del comercio del mismo, se vieron obligados a recurrir a invasiones a fin de ostentar un hogar, y al darse cuenta que eran un gran número, procedieron a generar un mercado o sistema económico paralelo, con lo cual los migrantes se transformaron en informales.

Asimismo el autor en cuestión señala, en relación al comercio informal¹⁰¹ que en el Perú se realizaba de la siguiente manera: i) Como comercio ambulatorio, el cual a su vez comprendía a los siguientes supuestos: Itinerantes, esto es el comerciante se desplaza por la ciudad ofreciendo sus productos, siendo el caso más notorio la venta golosinaría; En un lugar fijo, el cual se puede dar por invasión de la berma pública; y, ii) A través de mercados informales, los cual subcomprende por un lado a los mercados y por otro lado a los campos feriales.

Ahora bien, para efectos de intereses, la informalidad vista desde la perspectiva tributaria nos lleva al concepto de “la informalidad impositiva puede afectar el crecimiento económico de varias maneras. El impacto de la

¹⁰⁰ De Soto, Hernando, El otro sendero, Editorial Electrocomp, México, 1987, p. 7-13

¹⁰¹ De Soto, Hernando, op. cit., pp 66-81.

informalidad medido por el “no cumplimiento con los tributos” tiene un efecto indirecto sobre la recaudación y sobre la posibilidad del Estado de financiar la provisión de bienes públicos de la manera menos distorsiva posible, lo que tiene incidencia directa sobre el crecimiento económico y la productividad. También, la informalidad genera distorsiones en el equilibrio de mercado de las firmas, es decir, es posible que firmas improductivas sobrevivan y compitan con las productivas amparadas por la informalidad. Por otra parte, las firmas informales pueden ser más improductivas por la falta de servicios públicos asociados con la formalidad o por las distorsiones en que deben incurrir para evitar ser detectadas (por ejemplo, invirtiendo menos y reemplazando capital por trabajo). En términos más generales, la informalidad puede desplazar a la empresa informal hacia “adentro” de la frontera de posibilidades de producción generando una brecha de productividad con las firmas más formales que se mantienen en la frontera. Por su competencia en el mercado donde la empresa informal atiende cierto segmento, a veces con menores costos y menor calidad, se restringe el crecimiento potencial de la empresa formal y su capacidad de aprovechar mayores economías de escala. Además, se debe agregar como costo de eficiencia los recursos que las empresas informales dedican para poder evadir y los que se gastan para “protegerlas” del gobierno¹⁰².

Todo esto, también fue analizado y concluido por De Soto en su oportunidad, siendo que sostenía que *Al momento de la recaudación, la tributación se centraba en el pequeño grupo de gente que conservaba su formalidad; El Estado desperdicia una considerable cantidad de recursos en*

¹⁰² Artana, Daniel y Auguste, Sebastián, Informalidad, productividad y crecimiento. Propuesta metodológica basada en censos industriales, Banco Interamericano de Desarrollo, 2011, p. 4

detectar la evasión y ocurren distorsiones innecesarias en toda la economía. Así la empresas relativamente grandes y por tanto obligadas a operar formalmente pagan más impuestos de lo que sería necesario si no existiese informalidad (...) En segundo lugar, la elusión y evasión tributarias son tan masivas que el Estado se ve en la necesidad de invertir en gran cantidad de estrategias costosas para tratar de detectar a los infractores¹⁰³.

Ello determina, aparentemente, una situación de injusticia -en el sentido a que se ha ido gravando más y más la posición del empresario o negociante formal, en vez de efectuar de manera más efectiva una ampliación de la base de sujetos tributarios, mediante la atracción del sujeto informal al campo de la formalidad- que no ha mejorado con los años, tal es así que el reconocido abogado PICON GONZALES sostiene que *El objetivo meramente recaudatorio (con la bandera que el fin justifica los medios) planteado por el gobierno y ejecutado por la Sunat está profundizando la línea que existe entre formalidad y informalidad, pues el claro mensaje es: el formal que tiene éxito y es visible será controlado y revisado, muchas veces de manera nada técnica y con una visión meramente recaudatoria; y, por su lado, el informal evasor parece tener una menor percepción de riesgo por parte de la administración tributaria. No hay duda que estamos en un mundo que está funcionando al revés. En esa lógica, la desesperación por cumplir las metas de recaudación -que resulta obvio que no van a llegar a ser cumplidas- se han dado medidas tanto normativas (detracciones, percepciones, retenciones, grandes compradores, entre otros) como operativas (fiscalizaciones con poco criterio técnico, embargos preventivos,*

¹⁰³De Soto, Hernando, op. cit., p. 222.

*coactivas, otros) que cada vez más nos muestran un sistema tributario inequitativo y con muy poca seguridad jurídica*¹⁰⁴.

COMENTARIOS GENERALES SOBRE LAS INFRACCIONES Y LOS DELITOS TRIBUTARIOS

En lo que respecta a la naturaleza jurídica del ilícito tributario¹⁰⁵, cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito tributario, ya que no existe distinción alguna desde el punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado¹⁰⁶.

Por otro lado, algunos autores¹⁰⁷ afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para estos¹⁰⁸.

¹⁰⁴ Picón Gonzáles, Jorge, Recaudación e informalidad: ¿hacia dónde va la Sunat?, Entrevista de fecha 27 de mayo del 2013, Véase dicha entrevista en el siguiente link: <http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/05/27/recaudacion-informalidad-sunat/>. Fecha de consulta: 25/08/2013.

¹⁰⁵ Ríos Granados, Gabriela, Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado N° 114, p. 1168.

¹⁰⁶ En tal sentido: Pérez Royo, Fernando, La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias", en Crónica Tributaria N° 65, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, p. 65; Pérez Royo, Fernando, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 263; Zornoza Pérez, Juan José, El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Civitas, Madrid, 1992, p. 42.

¹⁰⁷ En tal1 sentido: Gonzales Macías, María Dolores, Infracciones y sanciones fiscales, Indetec, México, 1997, p. 40

¹⁰⁸ Garcés Moreano, Rodrigo, "Las infracciones tributarias y sus sanciones", en X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, 1981, pág. 174.

Cuando se menciona el término “Delito Tributario” no encontramos dentro del campo de lo que se denomina ilícito penal tributario. Para poder realizar una distinción entre lo que se entiende por infracción y lo que es delito tributario, tomaremos en cuenta los siguientes componentes:

- Gravedad del hecho ilícito.
- Culpabilidad.
- Interés protegido.
- Naturaleza de la sanción.
- Entidad que sanciona.
- Base legal que lo sustenta.

En el caso del delito se aprecia que esta figura jurídica sólo se utiliza en caso de comisión de hechos ilícitos que sean calificados como graves y que estén perfectamente definidos en una ley penal por lo cual el delito tributario puede entenderse como la *vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley*¹⁰⁹.

En efecto, la referencia a las normas tributarias, y a las obligaciones tributarias es ineludible al hablar de delitos tributarios, toda vez que vinculación de dos conceptos -hecho tributario y obligación tributaria *resulta tan perfecta que si alguno de estos dos conceptos no se configurasen, no existiría delito fiscal*-.¹¹⁰

¹⁰⁹ Ríos Granados, Gabriela, “El ilícito tributario”, en Manual de Derecho Tributario, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), Editorial Porrúa, México, 2005, p. 293

¹¹⁰ Folco, Carlos María, El fenómeno de la evasión fiscal, Ilícitos Fiscales (AAVV.), Asociación ilícita en materia tributaria, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004, p. 15

Por lo cual, *el círculo de agentes o sujetos activos debe consiguientemente limitarse al deudor tributario. Precisando, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación como Contribuyente o como responsable (...). El delito Tributario es un delito especial, en el sentido que solamente puede perpetrarlo restrictivamente el Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria*¹¹¹.

De otro lado, debemos tener en cuenta que, en un primer momento, los delitos tributarios fueron regulados en el ordenamiento jurídico nacional como una de las secciones del Código Tributario de 1966. Posteriormente, los delitos tributarios se tipificaron en los artículos 268° y 269° de la Sección II, Título XI, Libro Segundo, Parte Especial-Delitos del Código Penal de 1991. Siendo que finalmente se estableció más conveniente la promulgación de leyes penales especiales, las cuales derogaron los capítulos pertinentes en el Código Penal y que serán analizadas en el momento de desarrollar los delitos tributarios particulares.

Por el contrario, en el caso de la infracción tributaria, se aprecia que esta solo debe verificar la comisión de actuaciones que tratan de hechos ilícitos leves, es decir que no sean calificados como graves.

De acuerdo con lo señalado por el texto del artículo 164° del Código Tributario es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación

¹¹¹ Peña Cabrera, Raúl, op. cit, p. 284.

de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el referido Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. Por otro lado el artículo 166° del citado cuerpo normativo establece la facultad sancionadora de la Administración Tributaria en los siguientes términos: *La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.*

La doctrina sostiene que la infracción tributaria vendría a ser, *todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe*¹¹².

Un aspecto importante para el correcto entendimiento de los delitos tributarios, es el tema de la culpabilidad, la cual permite que a un sujeto se le pueda calificar como imputable y responsable por los hechos que haya realizado.

Según MACHICADO *La culpabilidad tiene dos formas: el dolo y la culpa. La primera es intención, la segunda, negligencia. Ambas tienen por fundamento la voluntad del sujeto activo. Sin intención o sin negligencia no hay culpabilidad, y sin ésta, no hay delito, por ser la culpabilidad elemento del delito*¹¹³.

¹¹² Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 335

¹¹³ Machicado, Jorge, La culpabilidad. Apuntes jurídicos. Véase el siguiente link: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/03/la-culpabilidad.html>. Fecha de consulta: 01/09/2013.

Para poder comprender esta figura veamos algunos ejemplos: a) Se mata a una persona con un cuchillo para robarle dinero que acaba de retirar del banco. Aquí el agresor actúa con conocimiento y voluntad por lo que actúa con dolo, lo cual equivale a tener intención de realizar una conducta contraria a ley; b) Una persona que maneja un automóvil al dar una curva cerrada trata de adelantar a un bus por lo que invade un carril contrario y atropella a un peatón que terminaba de cruzar la pista. En este caso se aprecia que la persona ha actuado con imprudencia cuando estaba conduciendo el vehículo, por lo que la conducta es culposa; y, c) En una pelea en competencia oficial de olimpiadas de karate una patada termina por matar al contrincante. Aquí se aprecia que *la causa escapa al control del autor, la conducta se debe a un caso fortuito*¹¹⁴.

De lo expuesto en los párrafos precedentes apreciamos que la culpabilidad califica como una situación. Si bien observamos que existe una muerte en los tres casos descritos anteriormente las conductas no son idénticas en los casos. Dependerá entonces la existencia del dolo para tomar en cuenta si se configura o no el delito.

En el caso de la infracción, debemos precisar que no se toma en cuenta la culpabilidad para que se configure la misma, por lo que aun existiendo el error o el dolo, en ambas situaciones se configura la infracción.

Otro aspecto relevante, es el relativo al bien jurídico protegido, siendo que bajo la óptica del delito, se debe tomar en cuenta lo que el Estado busca proteger,

¹¹⁴ Machicado, Jorge, loc. Cit.

de allí que resulte necesaria la figura del BIEN JURÍDICAMENTE TUTELADO, el cual sería el *proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria*¹¹⁵.

Ello implica que lo que se pretende proteger es al propio Estado dentro de su actuación en las Finanzas Públicas.

En cambio, para la infracción tributaria, el interés que se busca proteger es el de la Administración Tributaria.

De igual manera deben analizarse la naturaleza jurídica de la sanción, siendo que en el caso del delito la sanción consiste en una privación de la libertad, lo cual se refleja en la pena de cárcel.

En cambio, la sanción aplicable a las infracciones tributarias pueden ser de dos tipos: las pecuniarias que están representadas por las multas y las no pecuniarias que se manifiestan como el cierre de locales, el comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos y la suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones y autorizaciones.

Sobre la entidad competente para analizar el caso y aplicar la sanción respectiva se tiene que en el caso del delito la entidad que aplicaría la sanción sería el Poder Judicial en la sentencia condenatoria.

¹¹⁵ Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, Editorial Cultural Cuzco, Lima, 2007, p. 45.

Por el contrario, en el caso de las infracciones tributarias, la entidad que debe aplicar la sanción será la propia Administración Tributaria.

Finalmente y en relación a la norma que los regula, en el caso de los delitos, su reglamentación se encuentra en el texto del Código Penal y las leyes especiales que regulan los ilícitos tributarios.

En cambio, en el caso de las infracciones tributarias, tanto la infracción como la sanción se encuentran tipificadas en el texto del Código Tributario.

Ahora bien habiendo desarrollado estas notas comunes sobre los delitos e infracciones tributarias, procederemos a analizar de manera particular tres figuras ilícitas vinculadas al no cumplimiento de las obligaciones tributarias en el desarrollo de la actividad comercial.

CONTRABANDO

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término contrabando, puede tener las siguientes acepciones: *1. m. Comercio o producción de géneros prohibidos por las leyes a los particulares; 2. m. Introducción o exportación de géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente; 3. m. Mercaderías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente; 4. m. Aquello que eso tiene apariencia de ilícito,*

*aunque no lo sea. Venir de contrabando. Llevar algún contrabando; 5. m. Cosa que se hace contra el uso ordinario*¹¹⁶.

Sobre el particular, la doctrina especializada sostiene que *Contrabando proviene del español bando que significa edicto o ley, actuar en contra de estas disposiciones constituiría “contra bando”. El significado de la palabra se vinculó a la violación de carácter fiscal; posteriormente se vincula al tránsito de objetos cuya importación o exportación ha sido prohibida. La noción de “contrabando” como concepto esencialmente aduanero fue afirmándose en el tiempo a medida que la noción fiscal iba entrando a figurar en las prohibiciones penales. En la actualidad el término contrabando significa introducción o exportación de géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente. En términos amplios contrabando consiste en introducir o sacar mercancías de un país infringiendo las leyes y los reglamentos o medidas de prohibición y restricción o para eludir o tratar de eludir las ventas y tasas aplicables sin llenar la declaración aduanera o para evitar los controles*¹¹⁷.

Este tránsito, desde el derecho fiscal -recaudatorio- hasta el aduanero es también observado por SANABRIA ORTIZ, cuando indica que *el significado de la palabra se vinculó a la violación de leyes de carácter fiscal; es recién en esta etapa que el contrabando como término se vincula al tránsito de objetos cuya importación o exportación ha sido prohibida. La noción del contrabando como*

¹¹⁶ Voz “Contrabando”, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 22ª Ed., Madrid, 2011.

¹¹⁷ Órgano académico del Sistema Andino de Integración, Lucha contra el fraude, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, 2007, p. 19.

*concepto esencialmente aduanero fue afirmándose en el tiempo a medida que la noción fiscal iba entrando a figurar en las prohibiciones penales*¹¹⁸.

En la misma línea de desarrollo, el destacado penalista BRAMONT ARIAS, sostiene que por contrabando se entiende: *todo acto tendiente a sustraer las mercaderías a la verificación de la aduana; esto es la conducción de mercaderías a lugares desde los cuales pueden emprenderse su traslado subrepticio al exterior o al interior, cuando las circunstancias de dicha conducción son suficientemente demostrativas que se ha tenido en vista sustraer las mercaderías al control de la aduana*¹¹⁹.

Como ya se ha podido colegir el delito de contrabando es de índole tributario-aduanero, siendo que se encuentra regulado por el artículo 1° de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008, modificada por el Decreto Legislativo N° 1111, de fecha 28 de junio del 2012, cuyo tenor es el que sigue: *Artículo 1°. Contrabando.- El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa. La ocultación o sustracción de mercaderías a la acción de verificación o reconocimiento físico de*

¹¹⁸ Sanabria Ortiz, Rubén, Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios, 3ª Ed., Editorial San Marcos, Lima, 1997, p. 678.

¹¹⁹ Bramont Arias, Luis, Temas de Derecho Penal, Editorial San Marcos, Lima, 1990, T. IV, p. 83.

la aduana dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.

El supuesto típico está conformado por las siguientes acciones: sustraer, eludir, burlar el control aduanero ya sea al entrar o salir de país, igualmente se extiende las consecuencia de esta delito a los supuestos en los cuales se oculta o evita que el normal procedimiento de registro, asimismo el objeto vinculado al delito es mercadería o exigencias comerciales, siendo que el valor de la misma no debe ser menor a 4 UIT o S/. 14,800.00.

Este delito, que tiene directa relación con la comercialización hacia dentro o fuera del país (procesos de exportación e importación ilegales), como bien indica el catedrático peruano ALVA MATTEUCCI, origina las siguientes consecuencias negativas para el Estado:

- 1. Menores recursos para el Estado.*
- 2. Competencia desleal de productos extranjeros.*
- 3. Desincentivo para la industria y el comercio nacional, lo que afecta el desarrollo.*
- 4. El Estado debe orientar recursos para controlar el contrabando.*
- 5. Efecto imitación del resto de la comunidad de la zona.*
- 6. Clima de violencia.*
- 7. Zonas geográficas al margen del control aduanero y policial¹²⁰.*

¹²⁰ Alva Matteucci, Mario, ¿Cuándo se configuran los delitos de contrabando y la defraudación de rentas de aduana?, Véase el siguiente link: <http://blog.pucp.edu.pe/item/65932/cuando-se-configuran-los-delitos-de-contrabando-y-la-defraudacion-de-rentas-de-aduana>. Fecha de consulta: 10/09/2013.

PIRATERÍA

Otro delito vinculado con el comercio es, el relativo a la piratería, la cual entendida de manera simple, viene a ser la acción de reproducir un material cultural (libros, videos audios) sin la autorización del autor y proceder a la distribución de éste.

Este tipo de ilícito es de índole tributaria y salvaguarda el derecho de autor, es así que se encuentra regulada por el artículo 1° de la Ley de Lucha contra la Piratería¹²¹, Ley N° 28289, modificado por el artículo 1° de la Ley N° 29263¹²², y cuyo tenor es el que sigue:

Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de seis años y con treinta a noventa días-multa, el que con respecto a una obra, una interpretación o ejecución artística, un fonograma o una emisión o transmisión de radiodifusión, o una grabación audiovisual o una imagen fotográfica expresada en cualquier forma, realiza alguno de los siguientes actos sin la autorización previa y escrita del autor o titular de los derechos:

- a. La modifique total o parcialmente.*
- b. La distribuya mediante venta, alquiler o préstamo público.*
- c. La comunique o difunda públicamente, transmita o retransmita por cualquiera de los medios o procedimientos reservados al titular del respectivo derecho.*

¹²¹ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de julio de 2004.

¹²² Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 02 octubre 2008.

d. La reproduzca, distribuya o comunique en mayor número que el autorizado por escrito.

La pena será no menor de cuatro años ni mayor de ocho y con sesenta a ciento veinte días multa, cuando el agente la reproduzca total o parcialmente, por cualquier medio o procedimiento y si la distribución se realiza mediante venta, alquiler o préstamo al público u otra forma de transferencia de la posesión del soporte que contiene la obra o producción que supere las dos (2) Unidades Impositivas Tributarias, en forma fraccionada, en un solo acto o en diferentes actos de inferior importe cada uno.

Los actos típicos que configuran este delito son: modificar, distribuir (vender, alquilar y prestar), comunicar, transmitir, retransmitir así como reproducir y distribuir de manera masiva, la nota común adicional a cualquiera de estos actos, es que no se cuente con el permiso o autorización del autor o titular del derecho de autor para ejecutarlo, siendo el bien conexo una obra cultural -en sentido amplio-.

No es desconocido por nadie que nuestro país, presenta extendido desarrollo en relación a la piratería, siendo que *Unos US\$ 600 millones son lo que la industria cultural deja de facturar por culpa de la piratería, estimó ayer Martín Moscoso, titular de la dirección de derecho de autor del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual*

(Indecopi). De este total, el 30% son ingresos que el Estado deja de recibir, resultando ser un margen relevante¹²³.

EVASIÓN TRIBUTARIA

Comúnmente, cuando se habla de evasión tributaria, se otorga a ese concepto un sentido genérico que alcanza a diferentes modalidades de evitar el pago de los impuestos y que, en doctrina, se suele desagregar en tres principales categorías: el fraude tributario, la evasión tributaria propiamente dicha, y la elusión tributaria. En tal sentido se tiene que el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 813, de fecha 19 de abril de 1996, nos ofrece la siguiente definición global:

Artículo 1°.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Con base en los puntos de vista predominantes, se podría decir que si bien todas aquellas modalidades tienen en común la finalidad de obtener un enriquecimiento a expensas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, varían los elementos que las caracterizan.

Es así que, en el artículo 2°, de la ley señalada anteriormente se establece con claridad que; *Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:*

¹²³ Diario La República, Noticia de fecha 27 de abril de 2013. Véase el siguiente link: <http://www.larepublica.pe/27-04-2013/la-pirateria-en-el-peru-genera-perdidas-por-us-600-millones-anuales>

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

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

• **Fraude tributario.**- El fraude tributario requiere que el autor actúe con un determinado tipo de dolo, en el sentido que mediante simulación, ocultación o cualquiera otra forma de engaño, busque inducir a error a la administración tributaria, es decir, mediante maniobras que podrán tener distintas características pero que todas responden a una intención manifiesta de engañar al damnificado.

El fenómeno del fraude fiscal no había sido formalmente incluido en la modelación teórica hasta el precursor trabajo de Allingham y Sandmo (1972). En su modelo original, se representó a un contribuyente enfrentando la decisión de evadir o no evadir el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como una decisión de portafolio de riesgo. En la probabilidad de ser detectado, el contribuyente debe restituir el impuesto evadido y pagar una multa. En la probabilidad de no ser detectado, el contribuyente se libera enteramente del gravamen. Así, la decisión de evadir el impuesto depende del ingreso del contribuyente, de la tasa impositiva, de la multa y de la probabilidad de que la Administración Tributaria lo sorprenda evadiendo. Una serie de otros trabajos han impulsado el desarrollo de la teoría de evasión del IRPF, ya que a los factores de riesgo han de sumarse otras variables como la percepción de las autoridades

fiscales, la aceptación social del sistema impositivo, la conciencia fiscal de los contribuyentes, etc¹²⁴.

• **Evasión tributaria.**- La evasión tributaria propiamente dicha, comprende aquellas conductas que, como la omisión de la presentación de la declaración de rentas o la falta de pago de los impuestos determinados, por ejemplo, también determinan una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, pero que a diferencia del fraude no comporta una maniobra que intenta inducir a error al ente recaudador.

Sobre el particular FOLCO 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 denominada carga tributaria*¹²⁵.

En la misma línea de desarrollo, se ha manifestado que la *Acción de evadir el pago de los impuestos, lo cual constituye el delito de defraudación a la Hacienda Pública. Consiste en la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, etc., con la finalidad de evitar el pago de las contribuciones que por ley le correspondan a un causante*¹²⁶.

Finalmente, según la doctrina especializada se tiene que algunas de las causas que propician la práctica de la evasión fiscal son las siguientes¹²⁷:

¹²⁴ Ricardo Escobar, Las estrategias integrales de control y prevención, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008, p. 10.

¹²⁵ Folco, Carlos María, "El fenómeno de la evasión fiscal", en Carlos María Folco, Sandro F. Abralde y Javier.p. 17 <http://www.definicion.org/evasion-fiscal>. Fecha de consulta: 20/09/2013.

¹²⁷ Ponce Gutierrez, Jorge, La diferencia entre elusión y evasión fiscal, en <http://elconta.com/2010/06/07/diferencia-entre-evasion-y-elusion-fiscal/>. Fecha de consulta: 20/09/2013.

- La no existencia de conciencia tributaria.
- Contribuciones exageradamente altas.
- La compleja estructura del sistema tributario.
- La falta de expedición administrativa de las disposiciones fiscales.
- Bajo riesgo de ser detectado.
- La resistencia al pago de impuestos.
- Falta de liquidez en las empresas.
- Falta de transparencia en el sistema tributario
- Poca flexibilidad de la administración tributaria

• **Elusión tributaria.**- La tercera de las modalidades, la elusión tributaria a diferencia de las otras dos ya comentadas, se refiere a una actuación por parte del contribuyente anterior a la ocurrencia del hecho imponible, mediante la que trata de estructurar sus negocios minimizando la incidencia de los impuestos. Esto último significa la identificación y adopción de esquemas que son el producto de lo que generalmente se conoce como “planeamiento tributario”.

Según AMOROS se entiende por elusión a *la obtención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo*¹²⁸.

En la misma línea de desarrollo, se sostiene que con la elusión se *evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho, de lo contrario,*

¹²⁸ Amorós, Narciso, La elusión y la evasión, En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid. España, septiembre de 1965, p. 54.

se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión¹²⁹.

Igualmente se asevera que la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito¹³⁰.

Teniendo estas definiciones podemos presentar las siguientes características de la elusión tributaria: a). Es una acción u omisión anterior al nacimiento del hecho gravado. De otra forma, nos encontraríamos ante una obligación tributaria, pues el hecho gravado se ha verificado, si dicha obligación no fuere cumplida estaríamos ante un supuesto de evasión tributaria; b) Es un acto ilícito, si se utilizan medios rebuscados en las formas jurídicas, abuso de la persona jurídica, abuso del derecho, fraude a la ley, contradiciendo abiertamente la buena fe a efectos de disminuir su carga fiscal; c) La elusión tributaria tiene sustrato económico, pero los mecanismos para materializarla son siempre jurídicos; d) La elusión emplea el sistema legal, apoyándose en los principios de autonomía de la voluntad y el derecho constitucional de libertad contractual, siendo que el acto es al parecer lícito, pero por su finalidad o intención es notoriamente ilegal.

¹²⁹ WILHELM KRUSE, H., El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el "tratado de Derecho Tributario", Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia, 2001, p. 105.

¹³⁰ Rivas, Norberto, Planificación Tributaria. Editorial Magrill limitada, Santiago, 2000, p. 21.

En efecto, se ha verificado muchas veces que el mecanismo empleado, se encuadra en el legítimo derecho y autonomía de la voluntad del contribuyente para propender a una mayor rentabilidad, sin embargo es necesario tener en cuenta que no siempre los límites entre lo que cabe considerar legal o no son precisos, pudiendo traspasarse esos límites e incurrir en esquemas que pueden interpretarse como verdaderos ilícitos.

Esto ocurriría, por ejemplo, cuando el contribuyente aún ateniéndose literalmente a las disposiciones legales, las utilice abusivamente para darle una forma a sus negocios que, aun no siendo la adecuada a la naturaleza de los mismos, le signifique disminuir o evitar la carga tributaria.

Por otro lado debemos acotar que evasión y elusión tienen un mismo propósito o finalidad, esto es la reducción o el evitar la carga tributaria. Sin embargo no son figuras que puedan identificarse o asimilarse en su totalidad ya que elusión no se realiza el hecho imponible (por lo tanto, en principio, no hay obligación tributaria) o mejor dicho se escapa inteligentemente del mismo; por el contrario, en la evasión sí se realiza dicho hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero tal realización o su verdadera dimensión económica, se oculta a la administración.

Finalmente se ha indicado que la administración tributaria, para poder combatir este delito, debe necesariamente contar con: *i) Medios para inducir al cumplimiento y prevenir el incumplimiento; ii) Capacidad para detectar el incumplimiento; iii) Capacidad para obligar a cumplir; iv) Facultades para lograr que el cumplimiento forzoso resulte más oneroso que si se hubiera efectuado en*

*forma voluntaria y oportuna; v) Capacidad y facultades para actuar rápida y efectivamente*¹³¹.

FORMALIZACIÓN DEL COMERCIO

Como ya adelantamos, en nuestro país, el nivel de informalidad es sumamente amplio, situación propia de las realidades de los países de Latinoamérica y el Caribe (los denominados países en vía de desarrollo), en los cuales además no existe mayoritariamente una económica de valor agregado, sino por el contrario experiencias de económicas basadas en la producción de materia primas y en las actividades extractivas de los recurso naturales. No obstante ello, la importancia de esta, generalmente expresada en las PYMES (pequeñas y medianas empresas) en la economía nacional, como también, ya indicamos es consustancial, es así que, en base a análisis estadístico, se ha sostenido que: *(...) las micro, pequeñas y medianas empresas constituyen más del 95% del total de negocios y absorben más del 85% del empleo total en el sector privado en la mayoría de los países de la región. Además de su importante participación en las estructuras económicas, las Pyme también poseen ciertas ventajas para operar en el actual contexto de negocios, debido principalmente a la flexibilidad para reaccionar y adaptarse a los cambios que les proporciona su escala productiva. A pesar de la importancia económica y las ventajas de flexibilidad asociadas a la Pyme, estas empresas afrontan dificultades que limitan sus posibilidades de competir y crecer en el mercado. Estos obstáculos pueden agruparse en tres categorías: 1) entorno empresarial por debajo del nivel óptimo;*

¹³¹ Costa, Marcelo Pablo, Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008, p. 54.

2) *acceso limitado a la financiación*; 3) *mercado de servicios de desarrollo empresarial infradesarrollado*¹³².

Como bien indican los expertos del BID, en la región latinoamericana y el Caribe, las PYMES, si bien son parte trascendental del desarrollo de los países, se encuentran entrampadas, por típicas barreras a su desarrollo, las cuales no solo se agotan o limitan al ámbito económico-crediticio, sino abarca por ejemplo la clásica problemática de las económicas subdesarrolladas, esto es la informalidad, la cual a su vez se deriva bien de una inadecuada política legislativa de formalización por parte del Estado -razón por la cual la tendencia internacional es la gestión y estructuración de mecanismos de simplificación y de incentivos de corte tributario y laboral que conllevan a la formalidad- o bien debido a una ausencia difusión o política de cultura en relación a los beneficios de la formalidad, pero además también comprende la inexistencia de soportes técnicos-logísticos que permitan una optimización del desarrollo de las competencias y una maximización de la producción de las PYPES.

En tal sentido, consideramos que básicamente los problemas del crecimiento y desarrollo de las MYPES asociados a la informalidad son los siguientes: i) El acceso al crédito y, iii) El acceso al mercado.

Sobre el primer aspecto, se debe indicar que, un primer aspecto problemático para las MYPES, es el acceso al crédito formal, toda vez que el típico acceso al financiamiento se da por intermedio del préstamo bancario, el

¹³² Grupo Asesor para la Pequeña y Mediana Empresa, Apoyo a La Pequeña Y Mediana Empresa: Una década de actividades del Grupo Banco Interamericano de Desarrollo (1990-2000), Banco Interamericano de Desarrollo, Washington, 2000, p. 2.

cual se encuentra sujeto a requerimientos por parte del prestamista, de garantías reales y/o personales, de análisis del historial crediticio y del nivel de riesgo de impago. Aspectos que los titulares o gestores de las MYPES (sobre todo si el requerimiento de financiamiento se da justamente para constituir el negocio) muchas veces no pueden cumplir, principalmente porque su actuación se da en el ámbito de la informalidad, o porque no tiene un respaldo ni historial crediticio.

La reducción o eliminación de esta problemática ha sido uno de los principales puntos de agenda de los gobiernos y de las instituciones internacionales interesadas en el desarrollo de la económica global, siendo que se ha construido mecanismos estatales y extra gubernamentales directos e indirectos de financiamiento para estos rubros económicos.

Debe recalcar que la misma dinámica del mercado ha generado mecanismos de integración económica de las MYPES, tomando un papel significativo en el mismo las denominadas "Instituciones de Micro Finanzas", que son entidades de índole netamente privado o público-privados que tiene por finalidad desarrollar sistemas crediticios a escalas menores y que tiene por público objetivo justamente las MYPES.

Sobre la segunda problemática se produce gentamente un paralelismo o confrontación con las grandes empresas formales ya sea nacionales o transnacionales, en la cual la MYPE informal tiene todas las de perder.

Es tarea de los Estados, el fomentar políticas económicas y adecuaciones legislativas que permitan reducir y a la larga, eliminar las taras, ya mencionadas

en este apartado, siendo que la solución a tomar debe ser inserta dentro de un marco de política económica global, ya que: *Todo programa de pequeñas y medianas empresas no debe figurarse cómo un apartado aislado y diferenciado de la política económica e industrial del país, sino que debe concebirse integralmente dentro de la política económica general, procurando por vía estatal o por vía de la iniciativa privada, la eliminación de aquellos elementos que dificulten el desarrollo de las empresas medianas y pequeñas y apoyando en aquellos otros elementos que permitan asegurar una competencia dinámica y no el mandamiento a ultranza de posiciones o estructuras ineficaces. El proceso de adaptación constante a las transformaciones técnicas, económicas y sociales debe ser el objeto básico de toda política de clases medias empresariales*¹³³.

Igualmente, se ha destacado como receta genérica a cargo del Estado que: *se desarrollan mejor en entornos que facilitan su acceso a los mercados (insumos y productos), donde no tienen barreras demasiado estrictas de entrada y de crecimiento y no se sobrecargan sus operaciones con regulaciones e impuestos. Los gobiernos cuyas actuaciones ponen énfasis en la estabilidad y la consistencia, un estado de derecho creíble, una gestión macroeconómica sana y la prestación eficiente de los servicios esenciales (infraestructura, salud, educación, etc.) son los que tienen mayores posibilidades de crear un entorno con las características descritas*¹³⁴.

¹³³ Carrazas Pérez, Miguel Delfín, Reorganización empresarial: Apuntes y reflexiones acerca de las teorías organizativas de las pequeñas y medianas empresas, Tesis para optar al título de Licenciado en Administración, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1991, p. 21.

¹³⁴ Gibson, Alan, Principios de buenas prácticas en los servicios de desarrollo empresarial (SDE), en La micro y pequeña empresa en Latinoamérica. La experiencia de los servicios de desarrollo empresarial, Intermediate Technology Development Group Perú-Banco Interamericano de Desarrollo, Lima, 2001, p. 14-15.

Todas aquellas dificultades o trabas podrían ser evitados recurriendo a la formalidad, sin embargo es sumamente cierto que (...) *ser formal en el Perú puede ser complicado, pues los procedimientos son largos y costosos, lo que es una barrera para que uno se convierta en formal. Ahí es donde se requiere la intervención del Estado para simplificar, abaratar y hacer más rápidos los procedimientos para ser formal, pues al Estado le debe importar que todos se formalicen ya que con eso vamos a lograr una economía más sólida y vamos a ser como país más competitivos*¹³⁵.

Sin embargo, *a pesar de esas dificultades, ser formal le da varias ventajas al pequeño empresario pues tendrá claramente definidos los derechos de propiedad sobre su tienda, productos, equipos y sobre sus marcas. Teniendo claramente definida la propiedad de su negocio, equipos y demás, los va a poder utilizar como medio de apalancamiento para obtener financiamiento y con ello podrá tener acceso a otros mercados para un mayor desarrollo de su negocio. Siendo formal incluso podría tener nuevos contactos, podría llegar a un gran establecimiento al que antes no podía llegar y utilizarlo como un canal de distribución de sus productos. Ser formal permite además competir con otros y, eventualmente en un mundo globalizado como éste, podría apuntar también a tener una participación de otro orden en el ámbito global, ya sea actuando solo o asociándose con otros*¹³⁶.

IMPORTANCIA DE LA FORMALIZACIÓN EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL DE LA INFORMALIDAD

¹³⁵ Entrevista a Hugo Morote Nuñez (Socio Principal del Estudio Rosello), en MYPEqueña empresa crece. Guía para el desarrollo de la micro y pequeña empresa, PROINVERSION-ESAN, Lima, 2007, pp. 18-19.

¹³⁶ Entrevista a Hugo Morote Nuñez (Socio Principal del Estudio Rosello), loc. Cit.

En efecto, como bien indica MOROTE NUÑEZ el ser formal le permite al comerciante o pequeño y micro empresario potenciar su industria y poder acceder al crédito y al mercado formal.

Ahora bien, es conocido que existen básicamente dos costos asociados a la formalidad: i) Costo de acceso a la formalidad; y, ii) Costos de mantención en el ámbito formal.

En el primer caso, nos referimos a los recursos -tiempo y dinero- en los que se tiene que incurrir para constituir una forma societaria así como la creación de los documentos contables-laborales exigidos por ley; en el segundo caso, nos referimos a los pagos exigibles a favor del Estado -tributos- o en beneficio de los trabajadores -benéficos laborales propios de un trabajador que está en planilla-.

Si bien es cierto, en nuestro país, la excesiva burocracia, la concentración estatal y otros, implican un costo alto para lograr la formalidad, y además el aparente ahorro que hacen los informales en los costos de mantención de la formalidad, harían creer a los comerciantes que es más beneficioso pertenecer al mundo de la informalidad.

Sin embargo, dicha visión, como ya dijimos, es aparente, toda vez que la mayoría no se percata que la informalidad, también tiene costos¹³⁷, los cuales incluso pueden superar los mismos costos de la formalidad.

¹³⁷ En tal sentido véase De Soto, Hernando, p. 196-220.

Así por ejemplo, al igual que existen costos para mantenerse en la formalidad, también existen costos para mantenerse en la informalidad, y es que es ampliamente conocido que los informales -sobre todo la agrupación u asociaciones de estos- pagan ingentes sumas a favor de autoridades corruptas, para que no se produzcan fiscalizaciones, para que se frustren incautaciones y multas, etc.

Igualmente, existe el costo de la asunción de las pérdidas netas de la inversión, debemos indicar que en el sector formal, los gastos e inversiones, pueden ser empelados como valor, toda vez que los mismos constituyen crédito fiscal, por el contrario, el informal una vez ha realizado la inversión no puede reutilizar dicho gasto.

El costo de no poder acceder a los servicios públicos, toda vez que para ello es menester proceder a identificarse, lo cual lo pone en desventaja con el comerciante o empresario formal, quien se beneficia con ello -es decir se vale, indirectamente, de las recaudaciones de la colectividad-.

El costo de pérdida de bienes y mercancía, el informal está siempre en una situación de inseguridad en relación a la propiedad de las existencias que pone en venta, toda vez que estas pueden ser objeto de incautación y comiso por parte de la autoridad administrativa, pero ello no queda ahí, toda vez que el informal está más desvalido que el formal, ante la sustracción de bienes por actos delincuenciales, por cuanto el formal puede recurrir a la autoridad policial y judicial de ser el caso, así como a la contratación con empresas de seguros.

El acceder a la formalidad no sólo permite deshacerse de estos costos, sino que principalmente, la formalidad puede ser un válido mecanismo de apalancamiento, lo que puede determinar el crecimiento de la empresa e incluso su incursión en mercados extranjeros.

IMPORTANCIA DE LA FORMALIZACIÓN COMERCIAL EN LAS RELACIONES CONTRACTUALES Y RELACIONES LABORALES, FRENTE A LA INFORMALIDAD

Existe un costo de la informalidad que nos reservamos mencionar, a fin de desarrollarlos en este acápite, esto es el costo de no poder emplear eficientemente el sistema contractual.

Y es que la informalidad genera un incremento de los denominados costos de transacción, los cuales como bien señala la Escuela del Análisis Económico del Derecho, son todos aquellos gastos -ya sean de dinero o tiempo- en los que los particulares incurren para poder llegar a celebrar un contrato, es así que si los costos de transacción, en un determinado mercado, son muy elevados el número de contratos celebrados se reducirán drásticamente¹³⁸.

Estos costos de transacción son tres, costos de negociación, costos de celebración y costos de ejecución. En el caso de la informalidad se producen mayores costos en los costos de negociación y en los de ejecución.

¹³⁸ Al respecto, véase Posner, Richard, El análisis económico del Derecho, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1998, p 90 y ss.

En efecto, los costos de negociación son todos aquellos en los que se incurran para poder llegar a encontrar un contraparte con la cual celebrar un contrato, en el caso de los informales si la otra parte es un agente formal este último tendrá serios recelos en pretender relacionares contractualmente con el primero, siendo que le solicitara mayores garantías o simplemente no realizará transacción alguna (que por ejemplo es el caso de las instituciones financieras).

Pero aún en el supuesto en que el informal lograr celebrar un contrato existe un costo que debe asumir a nivel de ejecución del contrato y este no es otro que el riesgo de incumplimiento de la contraparte, así por ejemplo si la relación contractual se da entre agentes formales cualquiera de estos no durará en acudir a solicitar tutela ante el órgano jurisdiccional, sin embargo si el incumplimiento se da en una relación contractual entre informales o entre un informal y un formal, el informal pensará dos veces o más, el solicitar judicialmente la tutela, ya que ello sería ponerse en evidencia y ser susceptible de inspección y detección tributaria, por lo cual en no pocos casos el informal decide no ejercer sus derechos y asumir el costo total de dicho incumplimiento, lo cual genera ineficiencia social.

REQUISITOS PARA LA FORMALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD COMERCIAL EN EL PERÚ

En el Perú, se han dado diversos esfuerzos para atraer al sector informal al mercado formal, siendo que una de las mayores trabas es la dificultad, costo y demora de los procesos o trámites tendientes a la obtención de la formalización, la cual generalmente se identifica con la creación de una empresa.

Según la Ley General de Sociedades, existen dos formas de constituir una empresa: i) Constitución simultánea y; ii) Constitución por oferta de terceros.

Toda vez que la última generalmente está reservada para grandes empresas, haremos una referencia únicamente de la primera, siendo que según el artículo 53° de la Ley General de Sociedades, para ésta es necesaria una escritura pública que contenga un pacto social y un estatuto.

A su vez, según el artículo 54°, el contenido del pacto social debe ser el siguiente: “El pacto social contiene obligatoriamente: 1. Los datos de identificación de los fundadores. Si es persona natural, su nombre, domicilio, estado civil y el nombre del cónyuge en caso de ser casado; si es persona jurídica, su denominación o razón social, el lugar de su constitución, su domicilio, el nombre de quien la representa y el comprobante que acredita la representación; 2. La manifestación expresa de la voluntad de los accionistas de constituir una sociedad anónima; 3. El monto del capital y las acciones en que se divide; 4. La forma como se paga el capital suscrito y el aporte de cada accionista en dinero o en otros bienes o derechos, con el informe de valorización correspondiente en estos casos; 5. El nombramiento y los datos de identificación de los primeros administradores; y, 6. El estatuto que regirá el funcionamiento de la sociedad.

Por otro lado, según el artículo 55° de la misma ley, el contenido del estatuto debe ser el siguiente: *El estatuto contiene obligatoriamente: 1. La denominación de la sociedad; 2. La descripción del objeto social; 3. El domicilio de la sociedad; 4. El plazo de duración de la sociedad, con indicación de la fecha de inicio de sus*

actividades; 5. El monto del capital, el número de acciones en que está dividido, el valor nominal de cada una de ellas y el monto pagado por cada acción suscrita; 6. Cuando corresponda, las clases de acciones en que está dividido el capital, el número de acciones de cada clase, las características, derechos especiales o preferencias que se establezcan a su favor y el régimen de prestaciones accesorias o de obligaciones adicionales; 7. El régimen de los órganos de la sociedad; 8. Los requisitos para acordar el aumento o disminución del capital y para cualquier otra modificación del pacto social o del estatuto; 9. La forma y oportunidad en que debe someterse a la aprobación de los accionistas la gestión social y el resultado de cada ejercicio; 10. Las normas para la distribución de las utilidades; y, 11. El régimen para la disolución y liquidación de la sociedad (...).

Ahora bien independiente de lo que indique la ley, en la práctica es necesario contar con los siguientes documentos y realizar los siguientes pasos:

- Antes que nada, se debe elaborar la Minuta de Constitución.
- Luego ésta debe ser llevada ante Notario Público para que la eleve a Escritura Pública.
- Luego de ello se debe proceder a la Inscripción de la Sociedad en los Registros Públicos.
- A la par hay que tramitar el Registro Único Del Contribuyentes (RUC) ante la autoridad tributaria, para lo cual la SUNAT nos solicitara

básicamente: La Minuta de Constitución debidamente sellada o con el kardex de la notaria; Recibo de agua o luz del domicilio fiscal; Formato de inscripción de RUC de la SUNAT; y, documento de identidad en original del representante legal.

- Inscribir a los trabajadores en ESSALUD.
- Solicitar permisos especiales en caso requiera su actividad económica.
- Obtener la autorización del Libro de Planillas del Ministerio de Trabajo.
- Tramitar la Licencia Municipal de funcionamiento.
- Legalizar los libros contables ante Notario Público.

2.1.1. LIMITACIONES Y RIESGOS DE LA INFORMALIDAD

El ámbito informal está conformado por el conjunto de empresas, trabajadores y actividades que realizan sus actividades fuera del marco normativo, que rige la actividad económica.

Cabe señalar que, en el caso materia de investigación, la mayoría de Los Centros Comerciales están dentro del marco legal peruano, pero a pesar de ello, no actúan dentro de este marco.

Asimismo, debemos tener en cuenta que, ser parte del sector informal implica dejar de lado las cargas tributarias y normas, pero también supone no contar con la protección y los servicios que el Estado puede ofrecer. Esta definición, introducida por DE SOTO (1989) en su clásico estudio sobre la informalidad, ha alcanzado gran popularidad ya que su concepto permite concentrar el análisis en las causas de la informalidad antes que meramente en los síntomas de ésta¹³⁹.

En tal sentido, podemos entender a la informalidad como *la forma distorsionada con la que una economía excesivamente reglamentada responde tanto a los choques que enfrenta como a su potencial de crecimiento*¹⁴⁰.

A decir del autor mencionado en el párrafo precedente, esta afirmación es una respuesta distorsionada en tanto la informalidad supone una asignación de recursos deficiente que conlleva la pérdida, por lo menos parcial, de las ventajas que ofrece la legalidad: la protección policial y judicial, el acceso al crédito formal, y la capacidad de participar en los mercados internacionales.

De la investigación realizada para la elaboración de la presente tesis, colegimos que la mayoría de las empresas informales así como los comerciantes informales -parte de la muestra tomada en la presente investigación-, por intentar evadir el control del Estado, estos usan medios irregulares para poder adquirir

¹³⁹ De Soto, Hernando (1989), *The Other Path: The Invisible Revolution in the Third World*, HarperCollins, p.25.

¹⁴⁰ Loayza, Norman. Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú, en <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Revista-Estudios-Economicos/15/Estudios-Economicos-15-3.pdf>. Fecha de consulta: 29 de enero de 2014.

bienes o servicios, así como también tienen que utilizar recursos constantemente para encubrir sus actividades o sobornar a funcionarios públicos, entre otros mecanismos.

En tal sentido, todas las actividades informales -sin importar su rubro- hacen uso y congestionan la infraestructura pública sin contribuir con los ingresos tributarios necesarios para abastecerla. Es decir, al existir un sector informal de gran tamaño la consecuencia es un menor crecimiento de la productividad, y por tanto un menor crecimiento del Estado.

Durante la presente investigación, hemos podido observar que en Los Centros Comerciales las limitaciones y riesgos que se producen son, principalmente:

- La falta de garantía en los productos que los consumidores adquieren, esta falta de garantía es evidente, ya que los comerciantes al no entregar comprobantes de pago, dejan en un estado de desprotección al consumidor, en tanto estos al encontrar un desperfecto en su producto, no pueden obtener el cambio del producto o la devolución de su dinero ya que no tienen la posibilidad de probar su compra.

- La única forma de pago es el efectivo, hoy en día en nuestro país, se ha vuelto muy común el uso de tarjetas de crédito para comprar bienes o adquirir servicios, y de hecho, se ha convertido en una manera muy sencilla de poder comprar en el momento en el que las personas no disponen de efectivo. Esta limitación la observamos en Los Centros Comerciales.

- Al no entregarse comprobantes de pago en Los Centros Comerciales, el estado, no recibe los ingresos por impuestos, lo cual es una limitación para toda la sociedad en general, y no solo para los vendedores y compradores partícipes de esa actividad comercial fuera del marco normativo.

IMPORTANCIA E INCIDENCIA DE LA CULTURA TRIBUTARIA PARA GENERAR LA FORMALIZACIÓN DEL COMERCIO Y RIESGOS DE LA INFORMALIDAD

Hemos verificado que acceder a la formalización empresarial presenta muchas barreras burocráticas para los comerciantes de Los Centros Comerciales.

Es así, que debemos entender que la cultura tributaria es un pilar fundamental para la formalización del comercio, en tal sentido la cultura tributaria se basa en el conocimiento que poseen los individuos de una sociedad sobre el sistema tributario y sus funciones. En el caso concreto, nuestra “sociedad” son Los Centros Comerciales, al ser estos nuestra población en la presente Tesis. Es decir, podemos decir que la cultura tributaria es la actitud y el comportamiento de los comerciantes -como ciudadanos- respecto del cumplimiento de sus obligaciones y derechos ciudadanos en materia tributaria.

Si logramos que los comerciantes de Los Centros Comerciales tengan conciencia de lo que realmente es cultura tributaria lograremos que los comerciantes -en su calidad de contribuyentes-, asuman de manera responsable y voluntaria su participación al momento de tributar, para que de esta manera el

Estado, en su calidad de administrador de los tributos, cuente con los recursos necesarios para elaborar programas de inversión, contribuyendo al desarrollo de la ciudad y beneficiando a la sociedad y en consecuencia se benefician ellos mismos.

Es importante promover la cultura tributaria en tanto *la obligación del cumplimiento tributario puede ser suficiente para lograr los objetivos de la recaudación fiscal, dependiendo de la percepción de riesgo de los contribuyentes y de la capacidad de fiscalización y sanción de la Administración Tributaria*¹⁴¹.

A decir de Carolina Roca *hay contextos sociales en los que se percibe una ruptura o disfunción entre la ley, la moral y la cultura, estos tres sistemas regulan el comportamiento humano. La cultura ciudadana, es un conjunto de programas y proyectos orientado a mejorar las condiciones de la convivencia ciudadana mediante un cambio conductual consciente, partiendo de la premisa de que la modificación voluntaria de los hábitos y creencias de la colectividad puede llegar a ser un componente crucial de la gestión pública, del gobierno y la sociedad civil*¹⁴².

En este sentido, no pueden llevarse a cabo políticas tributarias eficaces sin contar con los ciudadanos, para ello, debe tomarse en cuenta el factor humano y social.

Cabe señalar que, *todas las normas y planificaciones tributarias corren el riesgo de ser estériles si no se presta la debida atención a las creencias, actitudes, percepciones y formas de conducta de los ciudadanos, a su moral*

¹⁴¹ Roca, Carolina. Estrategias para la formación de la cultura tributaria – Asamblea General del CIAT N° 42, Guatemala, 2008- Serie Temática Tributaria N°15 Setiembre 2011 Asistencia al Contribuyente p. 69.

¹⁴² *Ibid.*

*personal y colectiva, e incluso a sus ideas sobre el modo de organizar la convivencia*¹⁴³.

Por tanto, es importante agudizar la cultura tributaria en aquellas sociedades aquejadas por una conciencia tributaria débil, en el caso materia de investigación Los Centros Comerciales, y un Estado poco funcional, los cuales generalmente se ven acompañados y agudizados por situaciones de crisis de valores sociales lo que genera la separación de cultura, moral y ley.

*Bajo tales circunstancias, la cultura o educación tributaria no puede reducirse a la enseñanza de prácticas que solamente capaciten para atender los requerimientos del régimen impositivo, tampoco puede limitarse al ámbito de la formalidad fiscal, el orden legal y las razones de su cumplimiento, sino debe ser, necesariamente, una educación orientada hacia el cambio cultural y la revaloración de lo ético dentro del conjunto social*¹⁴⁴.

Por tanto, si los ciudadanos tienen una correcta y adecuada cultura tributaria se generará la formalización del comercio.

DERECHO AL TRABAJO

Respecto al derecho al trabajo, el Tribunal Constitucional del Perú, define y fundamenta de la siguiente manera:

¹⁴³ Solórzano Tapia, Dulio Leónidas, La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú, en https://s3.amazonaws.com/iata/publicaciones/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf. Fecha de consulta: 09 de febrero de 2014. p 10.

¹⁴⁴ *Ibid.*

El trabajo es el uso de la fuerza humana para la transformación de la naturaleza y la producción de algo útil. A través del trabajo el hombre se realiza como tal, imprimiendo su huella en lo que hace y obteniendo una manera de sustentarse.¹⁴⁵

PRINCIPIOS DEL DERECHO LABORAL

El Tribunal Constitucional del Perú en el fundamento 20 del Exp. 0008-2005-AI/TC. Menciona que son reglas rectoras para la elaboración de las normas de carácter laboral, amén de servir de fuente de inspiración directa o indirecta en la solución de conflictos, sea mediante la interpretación, aplicación o integración normativas.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES LABORALES

Los principios constitucionales laborales son aquellos parámetros que inspiran la elaboración, interpretación y aplicación de las normas de índole laboral.¹⁴⁶

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE OPORTUNIDADES SIN DISCRIMINACIÓN.

El principio de igualdad en la Constitución Política del Perú de 1993 se encuentra regulado en los siguientes artículos:

El Artículo 2, inciso 2 de la Constitución que establece “Toda persona tiene derecho: (...) 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de

¹⁴⁵ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú. Pag. 20.21.

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁴⁶ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

cualquiera otra índole.” A esto denominamos discriminación por acción directa por cuanto los supuestos están previstos directamente en la Constitución.

El Artículo 26, inciso 1 de la Constitución establece que “En la relación laboral se respetan los siguientes principios: 1. Igualdad de oportunidades sin discriminación.” En este supuesto incluiríamos a la acción indirecta de discriminación, por cuanto se deja abierta la posibilidad de actos que aparenten ser constitucionales pero que en sus efectos son discriminatorios

EL PRINCIPIO DE LA IRRENUNCIABILIDAD DE DERECHOS RECONOCIDOS POR LA CONSTITUCIÓN Y LA LEY.

Los derechos reconocidos por la Constitución y la Ley son de carácter irrenunciables; los mismos que garantizan un mínimo estándar de protección a los ciudadanos. La regla de no revocabilidad e irrenunciabilidad de los derechos reconocidos al trabajador por la Constitución y la ley. Al respecto, es preciso considerar que también tienen la condición de irrenunciables los derechos reconocidos por los tratados de Derechos Humanos, toda vez que estos constituyen el estándar mínimo de derechos que los Estados se obligan a garantizar a sus ciudadanos [Remotti Carbonell, José Carlos: La Corte Interamericana de Derechos Humanos, Estructura, funcionamiento y jurisprudencia, Barcelona, Instituto Europeo de Derecho, 2003, p. 18].¹⁴⁷

EL PRINCIPIO INDUBIO PRO OPERARIO.

¹⁴⁷ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.
http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

En los casos en los que se tenga una duda sobre la interpretación de una norma, de la que pudiera desprenderse distintos sentidos, se preferirá la que es más favorable para el trabajador.

El Tribunal Constitucional en sus sentencias ha establecido que nuestra Constitución exige la interpretación favorable al trabajador en caso de duda insalvable sobre el sentido de una norma, vale decir que se acredite que a pesar de los aportes de las fuentes de interpretación, la norma deviene indubitablemente en un contenido incierto e indeterminado.

La noción de duda insalvable debe ser entendida como aquella que no puede ser resuelta por medio de la técnica hermenéutica.

El principio indubio pro operario será aplicable cuando exista un problema de asignación de significado de los alcances y contenido de una norma. Ergo, nace de un conflicto de interpretación, mas no de integración normativa. La noción de «norma» abarca a la misma Constitución, los tratados, leyes, los reglamentos, los convenios colectivos de trabajo, los contratos de trabajo, etc.» (EXP. 0008-2005-AI/TC, Fundamento 21).¹⁴⁸

EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD, PROPORCIONALIDAD Y LEGALIDAD.

Para su validez y justificación, las decisiones tomadas al amparo de una facultad discrecional deben de estar conforme a los criterios de razonabilidad proporcionalidad.

¹⁴⁸ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.
http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

El Tribunal Constitucional en las sentencias que ha expedido indica que el control de constitucionalidad de los actos dictados al amparo de una facultad discrecional no debe ni puede limitarse a constatar que el acto administrativo tenga una motivación más o menos explícita, pues constituye, además, una exigencia constitucional evaluar si la decisión finalmente adoptada observa los principios de razonabilidad y proporcionalidad con relación a la motivación de hechos, ya que una incoherencia sustancial entre lo considerado relevante para que se adopte la medida y la decisión tomada, convierte a esta última también en una manifestación de arbitrariedad (EXP. 0090-2004-AA/TC, Fundamento 36).¹⁴⁹

EL PRINCIPIO LEGALIDAD.

Por el principio de legalidad, las faltas y prohibiciones deberán estar debidamente tipificadas, prohibiéndose de este modo la aplicación por analogía de conductas reprochables.

El Tribunal Constitucional respecto al principio de legalidad exige no sólo que por ley se establezcan los delitos, sino también que las conductas prohibidas estén claramente delimitadas por la ley, prohibiéndose tanto la aplicación por analogía, como también el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las prohibiciones.» (EXP. 4810-2004-AA/TC, Fundamento 6).¹⁵⁰

EL PRINCIPIO DE LA PRIMACIA DE LA REALIDAD.

¹⁴⁹ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁵⁰ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

Este principio nos informa que en caso de discordia entre lo que se desprende de los documentos (por ejemplo un contrato) y lo que ocurre realmente, prevalecerá lo que sucede en el terreno de los hechos.

El Tribunal Constitucional respecto al principio de primacía de la realidad, indica que significa que en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que fluye de los documentos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos. En tal sentido, del contenido de los contratos referidos se advierte que existía una relación laboral entre el demandante y la demandada de las características señaladas en el fundamento precedente; por tanto, las labores que realizaba eran de naturaleza permanente y no eventual, como lo manifiesta la demandada.» (Exp.N°1944-2002-AA/TC, Fundamento 3).¹⁵¹

EL PRINCIPIO DE CONTINUIDAD.

Si el trabajador continúa laborando por un plazo mayor al periodo máximo de contratación laboral que establece la Ley (cinco años), este alcanza la protección contra el despido laboral y no puede ser despedido sino por causas establecidas por Ley.¹⁵²

EL PRINCIPIO DE INMEDIATEZ.

Por este principio se busca que la determinación de responsabilidad y su grado de incidencia, sean dilucidados conforme a Ley y en el menor tiempo posible, siempre conforme al debido proceso.¹⁵³

¹⁵¹ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.
http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁵² Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.
http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁵³ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

EL PRINCIPIO DE BUENA FE.

El trabajador incurre en quebrantamiento de la buena fe laboral cuando incumple sus obligaciones que emanan de su relación contractual que tiene con su empleador.¹⁵⁴

c) DEFINICIONES CONCEPTUALES

•CENTROS COMERCIALES

Son establecimientos comerciales comprendidos por vías peatonales entre galerías de stands de venta de productos, en su mayoría ropa, de procedencia del comercio (a veces del contrabando) de la zona de los Centros Comerciales de la calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco.

CÓDIGO TRIBUTARIO

Es el conjunto de normas que establecen el ordenamiento jurídico-tributario de un país o estado.

•COSTO - BENEFICIO

El costo-beneficio es una lógica o razonamiento basado en el principio de obtener los mayores y mejores resultados, tanto por eficiencia técnica como por motivación, es un planteamiento formal para tomar decisiones que cotidianamente se nos presentan.¹⁵⁵

•COSTO - BENEFICIO DE TRIBUTAR

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁵⁴ Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

¹⁵⁵ ¿Qué significa el costo y beneficio? Finanzas prácticas <http://finanzaspracticas.com.mx/1777-que-significa-el-costo-y-beneficio.note.aspx> (25-04-2013)

Un proceso por el cual se analizan las decisiones de negocio. Los beneficios de una determinada situación o negocios relacionados con la acción se resumen a continuación, los costos asociados con la toma de esa acción se restan. Algunos consultores o analistas también construyen el modelo con elementos intangibles, como los beneficios y costos asociados a la vida en una ciudad determinada.

CONTRIBUYENTE DE TERCERA CATEGORÍA

Grupo tributario conformado por personas y empresas que perciben ingresos por empresas unipersonales o jurídicas

• CULTURA TRIBUTARIA:

La Cultura Tributaria entendida ésta como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartidas por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales. Tal como menciona Tacchi *la cultura tributaria consiste en el nivel de conocimientos tributarios indispensables que permitan generar nuevos comportamientos en los individuos de una sociedad acerca del sistema tributario y sus funciones*¹⁵⁶.

• EMPRESA

Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos. Unidad económica generadora de rentas de tercera categoría conforme a la Ley del Impuesto a la Renta, con una finalidad lucrativa.¹⁵⁷

• EVASIÓN

¹⁵⁶ TACCHI, Carlos. Evaiión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia. Boletín DGI 483-1994. Argentina. 1994

¹⁵⁷ Diccionario de la R.A.E. Empresa.

Es la negación al pago de impuestos en forma parcial o total, este acto reviste dos aspectos de evasión; ABSOLUTA en la que el contribuyente escapa al pago de impuestos, con lo cual merma los ingresos del estado; y RELATIVA cuando la carga tributaria es trasladada a otra tercera persona, con lo cual se incurre en delito o fraude.

• EVASIÓN FISCAL

Acto ilegal para evitar el pago de impuestos mediante la omisión de ingresos o el abultamiento de las deducciones.

• FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

Es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad que el contribuyente lo solicite, verificando de esta forma, el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.¹⁵⁸

La fiscalización, como proceso que desarrolla la Administración Tributaria sobre los contribuyentes, *constituye una fase del proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria, es decir, del proceso en el cual la Administración Tributaria cuantifica el importe del tributo al que está obligado el contribuyente*¹⁵⁹.

• FORMALIZACIÓN

Proceso por el cual una empresa se reviste de requisitos y disposiciones legales para así poder lograr su articulación a cadenas productivas, la inserción en nuevos mercados y el desarrollo de capacidades de asociatividad.

¹⁵⁸ Fiscalización. D.R. Leyes.

[http://www.drleyes.com/page/diccionario_juridico/significado/F/1340/FISCALIZACION\(25-04-2013\)](http://www.drleyes.com/page/diccionario_juridico/significado/F/1340/FISCALIZACION(25-04-2013))

¹⁵⁹ FERRERO R., Raúl, Derecho y Economía, Editorial Obras Completas, Lima 1989, Pág. 360.

La formalización representa el uso de normas en una organización. La codificación de los cargos es una medida de la cantidad de normas que definen las funciones de los ocupantes de los cargos, en tanto que la observancia de las normas es una medida de su empleo.

La formalización aparece naturalmente cuando las organizaciones crecen, sea por el estilo de gestión o por condiciones de su entorno, algunas instituciones desarrollan características extremas, perdiendo flexibilidad. Las sucesivas generaciones de dirigentes que la organización pone al frente crean condiciones de distorsión de la formalización¹⁶⁰.

En resumen la formalización es una técnica organizacional de prescribir como, cuando y quien debe realizar las tareas.

• INCENTIVO TRIBUTARIO:

Los mecanismos de incentivo tributario para la actividad económica son una pequeña parte del dilema global de la ciencia. Los impuestos, con su omnipresencia, resultan herramientas muy atractivas para procurar incidir y modificar las decisiones primarias de los factores¹⁶¹.

• MYPES

La Micro y Pequeña Empresa es la unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, que tiene como objeto desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios.¹⁶²

• MICROEMPRESA

¹⁶⁰ FORMALIZACIÓN ORGANIZACIONAL, disponible en: [http://www.elergonomista.com/relacioneslaborales/rl67.html\(25-04-2013\)](http://www.elergonomista.com/relacioneslaborales/rl67.html(25-04-2013))
¹⁶¹ DIAZ, Vicente O., Tratado de Tributación Tomo II, Editorial Astrea, Buenos Aires 2004. Pág. 208.
¹⁶² Definición De La Micro Y Pequeña Empresa. SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/orientacion/mypes/define-microPequenaEmpresa.html> (25-04-2013)

Se considera de uno (1) hasta diez (10) trabajadores inclusive y ventas anuales hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).¹⁶³

Ventas anuales hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).¹⁶⁴

• OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por Ley y de derecho público. Tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria y es exigible coactivamente.¹⁶⁵

*La definición genérica es la de tributos. Comprende todos los pagos que deben efectuar las personas naturales o jurídicas a favor del Estado o de las municipalidades y entidades estatales. Se pueden clasificar en: Impuestos, Tasas y Tributos especiales*¹⁶⁶.

• PEQUEÑA EMPRESA

Pequeña empresa: ventas anuales superiores a 150 UIT y hasta el monto máximo de 1700 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).¹⁶⁷

• PERSONALIDAD JURÍDICA

¹⁶³GLOSARIO DE TÉRMINOS MIPYMES ANDINAS. [http://www.obapyme.org/Default.aspx?idmenu=2\(25-04-2013\)](http://www.obapyme.org/Default.aspx?idmenu=2(25-04-2013))

¹⁶⁴ "Decreto Supremo N°. 013-2013 – PRODUCE Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial". Publicado el 28 de diciembre de 2013.

¹⁶⁵CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA – CÓDIGO TRIBUTARIOSUNAT
[http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm\(25-04-2013\)](http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm(25-04-2013))

¹⁶⁶ IDEM, Pág. 364.

¹⁶⁷ "Decreto Supremo N°. 013-2013 – PRODUCE Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial". Publicado el 28 de diciembre de 2013.

La situación de la persona resultante del reconocimiento legal de su capacidad para obrar en nombre propio o ajeno; se dice, que carece de personería quien no se encuentra investido de las características propias para estar en juicio, tanto sobre por su propio derecho o en representación de terceros, en ejercicio de un mandato. Aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones. Capacidad para comparecer en juicio. Representación legal para litigar.

• PRESIÓN TRIBUTARIA

Es un indicador cuantitativo definido como la relación entre los ingresos tributarios y el Producto Bruto Interno de un país. Este indicador permite medir la intensidad con que un determinado país grava a sus contribuyentes a través de la imposición de tributos. Es el Estado quien mediante la aplicación de políticas tributarias, distribuye entre los contribuyentes el peso estadístico de la contribución, en función a reglas predeterminadas.

La presión tributaria indica cuánto de la riqueza que se genera en el país le corresponde al Estado vía tributos, es decir, qué porcentaje de la riqueza generada en un ejercicio se destina a financiar la acción gubernamental. *Técnicamente, la presión tributaria se calcula como el porcentaje del Producto Bruto Interno de un país, que se encuentra comprendido por los ingresos tributarios*¹⁶⁸.

• RÉGIMEN TRIBUTARIO

¹⁶⁸ GONZALES TORRE, Walter, La Presión Tributaria en el Perú, 2012. [http://www.slideshare.net/walterbotteri/la-presin-tributaria-en-el-per-19802010\(25-04-2013\)](http://www.slideshare.net/walterbotteri/la-presin-tributaria-en-el-per-19802010(25-04-2013))

Es aquel al cual se sujetan personas fiscales o jurídicas (empresas), a fin de declarar impuestos y situación fiscal. Puede ser completo o simplificado para pequeñas y microempresas.

•REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES

Registro de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) que incluye información sobre toda persona natural o jurídica, sucesión indivisa, sociedades de hecho u otro ente colectivo sea peruano o extranjero, domiciliado o no en el país, que conforme a las leyes vigentes sea contribuyente y/o responsable de aquellos tributos que administra la SUNAT.¹⁶⁹

•RENTA

Todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación. Utilidad o rédito anual.

•SUNAT

La SUNAT es una institución pública descentralizada del Sector Economía y Finanzas, creada por Ley No. 24829, y conforme a su Ley General aprobada por Decreto Legislativo N°.501. Está dotada de personería jurídica de Derecho Público, patrimonio propio y autonomía administrativa, funcional, técnica y financiera.

¹⁶⁹Glosario de Tributos Internos. Ministerio de Economía y Finanzas
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_glossary&task=list&glossid=16&letter=R&Itemid=101040&lang=es (25-04-2013)

La SUNAT tiene por finalidad administrar y aplicar los procesos de recaudación y fiscalización de los tributos internos, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias.

- **VENTAS**

Ingresos producto de las transferencias de bienes y de la prestación de servicios.¹⁷⁰

d) BASES EPISTEMICAS.

El sustento del presente trabajo está en el EL PENSAMIENTO KELSENIANO Y LA EPISTEMOLOGÍA JURÍDICA que con su obra, Kelsen busca purificar la Ciencia del Derecho, titubeante hasta entonces y entrelazada con diversas otras ciencias, como la psicología y la sociología. De allí son las palabras del eminente Prof. Miguel Reale¹⁷ expuestas a continuación: “cuando Hans Kelsen, en la segunda década de este siglo, enarboló la bandera de la Teoría Pura del Derecho, la Ciencia Jurídica era una especie de ciudadela cercada por doquier, por psicólogos, economistas, políticos y sociólogos. Cada uno buscaba transponer los muros de la Jurisprudencia, para hacerla suya, incluirla en sus dominios”. De hecho, el propio Hans Kelsen menciona esa promiscuidad de objetos que cercaba la Jurisprudencia, de la siguiente forma¹⁸: “De un modo enteramente acrítico, la jurisprudencia se ha confundido con la psicología y la sociología, con la ética y la teoría política. Esta confusión puede explicarse por el hecho de que estas ciencias se refieran a objetos que indudablemente tienen una estrecha conexión con el Derecho. Cuando la Teoría Pura emprende delimitar el conocimiento del Derecho en frente de estas disciplinas, lo hace no

¹⁷⁰REGLAMENTO DE LA LEY MYPE
[http://www.mintra.gob.pe/archivos/file/normasLegales/DS_008_2008_TR.pdf\(25-04-2013\)](http://www.mintra.gob.pe/archivos/file/normasLegales/DS_008_2008_TR.pdf(25-04-2013))

por ignorar o, mucho menos, por negar esa conexión, sino porque intenta evitar un sincretismo metodológico 16 Conferir Tércio Sampaio, *Opus citatum*, p. XVII.

17 En “Filosofia do Direito”, p. 455. 18 *Teoria Pura do Direito*, pp. 1-2. que obscurezca la esencia de la ciencia jurídica y diluya los límites que le son impuestos por la naturaleza de su objeto”. Así, él separa aquello que sería efectivamente un objeto jurídico de aquello que es metajurídico, fuera del ámbito jurídico (es decir, las discusiones acerca de la Justicia, aquello que es metafísico, histórico, sociológico, antropológico cultural, religioso). Dirá él¹⁹: “La tesis de que el Derecho es, según su propia esencia, moral, es decir, de que solamente un orden social moral es Derecho, es rechazada por la Teoría Pura del Derecho, no solamente porque presupone una Moral absoluta, sino también porque ella en su efectiva aplicación por la jurisprudencia dominante en una determinada comunidad jurídica, conduce a una legitimación acrítica del orden coercitivo estadual que constituye tal comunidad. En efecto, se presupone como evidente que el mismo orden coercitivo estadual es Derecho. El problemático criterio de medida de la Moral absoluta solamente es utilizado para apreciar los órdenes coercitivos de otros Estados. Solamente estos son descalificados como inmorales y, por lo tanto, como no Derecho, cuando no satisfagan determinadas exigencias a las que nuestro propio orden otorga satisfacción, v.g., cuando reconozcan o no reconozcan la propiedad privada, tengan carácter democrático o no democrático, etc. Como, sin embargo, nuestro propio orden coercitivo es Derecho, éste tiene que ser, de acuerdo con dicha tesis, también Moral. Una determinada legitimación del Derecho positivo puede, a pesar de su insuficiencia lógica, prestar políticamente buenos servicios. Desde el punto de vista de la ciencia jurídica ella es insostenible. En efecto, la ciencia jurídica no tiene que legitimar el Derecho, no tiene que justificar de forma alguna —bien a través de

una Moral absoluta, bien a través de una Moral relativa— el orden normativo que le compete —tan solamente— conocer y describir”. Es preciso comprender que esta obra de Kelsen (la Teoría Pura del Derecho) versa esencialmente acerca de la epistemología jurídica, es decir, acerca del conocimiento jurídico. Cuál es el tipo de conocimiento pertinente a la Ciencia del Derecho, cuáles son sus medios y métodos, sus objetos y dónde se fundan esos objetos, cuál es la fuente y el fundamento de ellos. O, como él mismo acentuó²⁰, “Así como Kant pregunta: cómo es posible una interpretación, ajena a toda metafísica, de los hechos dados a nuestros sentidos en las leyes naturales formuladas por la ciencia de la naturaleza, la Teoría Pura del Derecho pregunta: ¿cómo es posible una interpretación, no reconducible a las 19 Teoria Pura do Direito, p. 78. 20 Teoría Pura do Direito, p. 225. autoridades metajurídicas, como Dios o la naturaleza, del sentido subjetivo de ciertos hechos como un sistema de normas jurídicas objetivamente válidas descriptibles en proposiciones jurídicas? La respuesta epistemológica (teorético-gnoseológica) de la Teoría Pura del Derecho es: bajo la condición de presuponer la norma fundamental: debemos conducirnos como la Constitución prescribe, quiere decir, en armonía con el sentido subjetivo del acto de voluntad constituyente, en armonía con las prescripciones del autor de la Constitución”. Sin esa comprensión, podemos caer en críticas apresuradas e imprecisas de la obra kelseniana, motivada incluso por pre-conceptos, como las críticas acerca de la Justicia. De allí la necesidad de asimilar el pensamiento kelseniano dentro de la Teoría del Conocimiento²¹, pues esto permite una comprensión mejor de los importantes legados del jurisfilósofo austríaco. Él mismo deja ello en claro en el prefacio de su obra “Teoría Pura del Derecho” 22: “Hace más de dos décadas que decidí desarrollar una teoría jurídica pura, es decir, purificada de toda ideología política y de todos los elementos de ciencia

natural, una teoría jurídica consciente de su especificidad porque es consciente de la legalidad específica de su objeto. Por tanto, desde el comienzo fue mi intento por elevar la Jurisprudencia, que -abierta o veladamente- se agotaba cuasi por completo en raciocinios de política jurídica, a la altura de una genuina ciencia, de una ciencia del espíritu. Importaba explicar, no sus tendencias enderezadas a la formación del Derecho, sino sus tendencias exclusivamente dirigidas al conocimiento del Derecho, y aproximar tanto como fuese posible sus resultados al ideal de toda la ciencia: objetividad y exactitud". No es que Kelsen abogara o defendiese la injusticia de las normas o no cuidara o ignorara las discusiones acerca de la Justicia, sino que solamente no la consideraba insertada en la epistemología jurídica. Como él mismo dejó consignado²³ "El problema de la Justicia, en cuanto problema valorativo, se sitúa fuera de una teoría del Derecho que se limita al análisis del Derecho positivo consistente en la realidad jurídica". Kelsen manifestó, inclusive, como es normal en cualquier pensador, sus preocupaciones acerca de lo Justo, habiendo escrito también diversas obras al respecto²⁴. 21 Al respecto de la Teoría del Conocimiento, es muy interesante conferir la clásica obra a este respecto de Johannes Hessen. 22 Vide página XI. 23 Op. cit, p. XVIII. 24 Como, por ejemplo, "La Ilusión de la Justicia", "El Problema de la Justicia", "¿Qué es Justicia?". Pero retiraba esas discusiones del ámbito del jurista. Incluso por las dificultades e incluso en razón del relativismo de esas discusiones (Kelsen tendía para un cierto relativismo axiológico), purificando el objeto de conocimiento del Derecho. El jurista debería abstenerse de discutir procesos extraños a su objeto, como el momento de la producción de las normas. Debería tan solamente cuidar de la norma jurídica en sí, ya integrante del ordenamiento jurídico. Su doctrina no niega ni excluye la importancia que los valores tienen en el momento de nomogénesis jurídica,

mucho menos ignora el problema del Poder con la norma jurídica, como afirman algunos críticos, pero entiende que esto cabe a otras ciencias, y no al Derecho. Buscó la purificación epistemológica, es decir, el conocimiento científico neutro, para que el Derecho pudiera ser, efectivamente, llamado “Ciencia”. Si el jurista se dirigiese por caminos metajurídicos, esto podría comprometer la científicidad de su producción, de sus conceptos. Así, como explicó Kelsen, la Jurisprudencia tenía su objeto y metodología propia, así como sus propias indagaciones. Dice él 25 “Como teoría, que única y exclusivamente conociera su propio objeto. Busca responder esta cuestión: ¿qué es y cómo es el Derecho? Pero ya no le importa la cuestión de saber cómo debe ser el Derecho, o cómo debe ser hecho él. Es ciencia jurídica y no política jurídica”. Para él, la norma jurídica sería el principio y el fin de todo el sistema jurídico, debiendo el jurista abstenerse de investigar acerca de los valores que influenciaron y antecedieron la elaboración de la norma, así como aquello que se podría concebir después de su elaboración. La norma jurídica sería el objeto del Derecho, y no un hecho social o un valor trascendente. O, como él mismo acentúa²⁶ “En la afirmación evidente de que el objeto de la ciencia jurídica es el Derecho, está contenida la afirmación —menos evidente— de que son las normas jurídicas el objeto de la ciencia jurídica, y la conducta humana sólo lo es en la medida en que es determinada en las normas jurídicas como presupuesto o consecuencia, o —en otras palabras— en la medida en que constituye contenido de normas jurídicas”. Armonizando, así, con lo que él ya había dicho anteriormente en la misma obra, que las normas serían esquemas de interpretación o esquemas donantes de sentidos a los hechos y comportamientos humanos (decía él²⁷ , La norma jurídica funciona como un esquema de 25 Op. cit., p. 1. 26 Op. cit., p. 79. 27 Teoria Pura do Direito, pp. 4 y 6. interpretación. En otras palabras: el juicio en el

que se enuncia que un acto de conducta humana constituye un acto jurídico (o antijurídico) es el resultado de una interpretación específica, a saber, de una interpretación normativa"... "La norma que presta al acto significado de un acto jurídico (o antijurídico) es ella misma producida por un acto jurídico, que, por su parte, recibe su significación jurídica de otra norma" (...) "'Norma' es el sentido de un acto a través del cual una conducta es prescrita, permitida o, especialmente, facultada, en el sentido de adjudicada a la competencia de alguien"). Como nos enseña el Prof. Fábio Ulhôa²⁸ "La pureza de la ciencia del derecho, por lo tanto, deriva de la estricta definición de su objeto (corte epistemológico) y de su neutralidad (corte axiológico)". Kelsen buscó concebir una Ciencia Jurídica que valiese independientemente del país, del lugar y que no se mezclara con otras ciencias, procurando encontrar, por lo tanto, su objeto propio, que sería el Derecho Positivo. Kelsen buscó, también, una pureza metodológica basada en la ausencia de juicios de valor. Era un defensor de la neutralidad científica, el Derecho debería abstenerse de hacer juicios morales o evaluaciones políticas; no debería emitir juicios de valor. La Ciencia Jurídica, para tener su carácter científico, debería ser neutra, avalorativa. Neutralidad significa exactamente esa visión, esa concepción avalorativa del Derecho. Vale recordar el ejemplo dado por Norberto Bobbio²⁹ "delante de un cielo rojizo de la puesta de sol, si yo digo: 'el cielo está rojizo', formulo un juicio de hecho; si digo 'este cielo rojizo es bello', formulo un juicio de valor. La ciencia excluye del propio ámbito los juicios de valor, porque ella desea ser un conocimiento puramente objetivo de la realidad, mientras que los juicios en cuestión son siempre subjetivos (o personales) y consecuentemente contrarios a la exigencia de la objetividad". Su obra está orientada para la creación de un método científico propio para el conocimiento jurídico. Él buscaba transformar el Derecho en una

Ciencia Pura, especialmente de las discusiones axiológicas. No es que Kelsen ignorase los problemas valorativos, como acusan algunos, sólo los excluía del objeto de la Ciencia del Derecho. Como enseña el Prof. Tércio Sampaio³⁰ “Su intención, sin embargo, no fue jamás la denegación de los aspectos multifaciales de un fenómeno complejo como es el derecho, sino de escoger, de entre 28 “Para Entender Kelsen”, p. 3. 29 Op. cit., p. 135. 30 Op. cit., p. XVI. ellos, uno que cupiera autónomamente al jurista. Su idea era la de que una ciencia que se ocupara de todo corría el riesgo de perderse en debates estériles y, peor, de no imponerse conforme a los criterios de rigor inherentes a cualquier pensamiento que se pretendiera científico”. Así, la Ciencia del Derecho poseería tanto un objeto propio (el Derecho Positivo) como un método propio (sería esencialmente deductivo, integrativo, en un estudio de validez dentro del propio ordenamiento jurídico). El enfoque normativo debería ser premisa tanto del objeto como del método de la Ciencia del Derecho. Como consignó Kelsen³¹: “Cuando a sí misma se designa como ‘pura’ teoría del Derecho, esto significa que ella se propone a garantizar un conocimiento solamente dirigido al Derecho y excluye de este conocimiento todo cuanto no pertenezca a su objeto, todo cuanto no se pueda, rigurosamente, determinar cómo Derecho. Esto quiere decir que ella pretende liberar a la ciencia jurídica de todos los elementos que le son extraños. Éste es su principio metodológico fundamental”. De esta manera, el problema precípua del jurista sería la discusión de la validez de la norma jurídica. Un análisis de su existencia, de su ingreso en el mundo jurídico (en un análisis de la forma, del modo, del rito observado para su ingreso, la cuestión de la estructura y de la jerarquía). Las normas jurídicas no serían verdaderas o falsas, no estarían sujetas a este tipo de juicio, sino serían válidas o inválidas. Él mantiene la comprensión positivista de que nosotros, juristas, no podríamos rechazar la

validez de una norma en razón de su contenido, sino tan solo formalmente, dentro del objeto de estudio del jurista, dentro del sistema orgánico del ordenamiento jurídico. En este sentido, Kelsen trabaja con la idea de una norma fundamental, de donde sería deducido todo lo restante del ordenamiento jurídico. Pero esta Norma Fundamental, resáltese, no se confunde con una constitución, sino sería un presupuesto lógico de todo el sistema jurídico, sin poseer una existencia física o histórica, sino de naturaleza lógica. Esta norma hipotética fundamental, que sería el fundamento de validez de todo el restante del ordenamiento jurídico, no sería puesta, positiva, sino sería supuesta o presupuesta. Ella es reconocida en la obediencia y en el poder que es conferido y percibido por todos a los formuladores de la primera constitución histórica. Ellos compondrían el ápice de la 31 Op. cit., 1. pirámide de los Derechos de Kelsen. En sus propias palabras “Esta no es una norma puesta a través de un acto jurídico positivo, sino –como lo revela un análisis de nuestros juicios jurídicos– una norma presupuesta, presupuesta siempre que el acto creador de la Constitución, y los actos puestos con fundamento en esta Constitución como actos jurídicos. Constatar esta presuposición es una función esencial de la ciencia jurídica”. Kelsen excluye del estudio jurídico la relación entre ser y deber ser. Como dice el Prof. Eduardo Bittar³² “El deber-ser jurídico no se enraíza en ningún hecho social, histórico; no está condicionado por nada que pueda pervertir su naturaleza de puro deber-ser; Kelsen desenraiza el Derecho de cualquier origen fenoménico, a título de comprenderlo autónomamente en su mecánica”. Básicamente, para él, habría dos juicios de valor: los valores de derecho (lícito o ilícito), que poseería un carácter objetivo; y los valores de justicia (justo o injusto), que tendrían un carácter evidentemente subjetivo, variable, no deducible, no científico. Kelsen distingue, también, dos formas de interpretación:

la auténtica (que sería aquella realizada por el órgano aplicador del Derecho, puesto que crearía el Derecho, sería, pues, una norma jurídica) y la interpretación científica, doctrinaria (es decir, aquella realizada no por el órgano aplicador del Derecho, y que podría sólo establecer las posibles significaciones de una norma jurídica, sería la llamada proposición jurídica). Las proposiciones jurídicas no serían prescriptivas (con la fuerza de la sanción) como las normas jurídicas (que prescribirían una determinada conducta o abstención necesaria, por ejemplo), sino serían meramente descriptivas³³. Esta distinción es realizada por Kelsen como un medio para distinguir, de enfatizar las diferencias entre las actividades ejercidas por el aplicador del Derecho, de aquellas ejercidas por los doctrinadores, los científicos del derecho. De esta forma, se puede discordar de Kelsen, pero no se puede dejar de reconocer su relevancia para la Ciencia del Derecho. Como dice el Prof. Fábio Ulhôa Coelho³⁴ “En el segundo Kelsen, se encuentran afirmaciones difíciles de sostenerse, pero absolutamente compatibles con los fundamentos de su teoría pura, como por ejemplo la inexistencia de 32 Curso de Filosofía do Direito, p. 337. 33 Como se desprende de las palabras kelsenianas (apud Fábio Ulhôa, Opus citum, p. 7) “The legal norms enacted by the law creating authorities are prescriptive; the rules of law formulated by science of law are descriptive. It is of important that the term legal rule or rule of law be employed here in a descriptive sense”. 34 Para Entender Kelsen, p. IX. leyes inconstitucionales...”. Kelsen forma parte de la escuela alemana y todos sus rigores lógico-formales. Fue un pensador excepcional. Para finalizar, en las palabras del sabio Prof. Tércio Sampaio³⁵ “Su sistema cerrado no está exento de objeciones. Éstas, sin embargo, si son puestas seriamente, nos muestran como su pensamiento es capaz de empujarnos hacia adelante, evitando el parasitismo de las concepciones realizadas. Al contrario de lo que se

supone, su espíritu polémico nunca se reveló un obstinado, tanto que, en diversas ocasiones e incluso en el fin de la vida, no tuvo miedo de enfrentar sus propias convicciones, cambiándolas cuando las percibía insostenibles racionalmente. Su compromiso con la verdad científica, el único que no desmereció ni quebró, lo llevó siempre que fue necesario a revisar sus posiciones. Esto no significaba una conciencia voluble”.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLOGICO

a) TIPO DE INVESTIGACION

La investigación que se realiza a través de la presente tesis, se basa principalmente en la recolección de datos estrechamente relacionados con las hipótesis de trabajo, tratando de comprobar estas en la realidad, a través de una muestra de los individuos inmersos en los Centros Comerciales “De la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” de la ciudad y región del Cusco.

Como hemos señalado anteriormente, nos basamos para la contrastación de las hipótesis, en referencias documentales y principalmente en técnicas estadísticas, en las cuales realizamos lo siguiente:

- Se determinó la muestra necesaria.
- Presentamos y procesamos la información.
- Medimos las variables y aplicamos las pruebas correspondientes, teniendo en cuenta que en esta investigación algunas de las variables son cualitativas, razón por la cual nuestra escala de medición es nominal.

La técnica de recolección de datos será mediante el análisis documental de fuentes secundarias -cuestionario.

b) DISEÑO Y ESQUEMA DE INVESTIGACION

El nivel de investigación es descriptiva no experimental, porque investigamos sin manipular deliberadamente objetos o variables, en el caso siguiente se buscará verificar si la cultura tributaria y cumplimiento de los beneficios sociales de los trabajadores, lo que se relaciona en la formalización

del comercio en los Centros Comerciales “De la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” de la ciudad y región del Cusco.

El tipo de investigación según el periodo temporal de estudio, es el transversal, ya que el objeto de estudio se realiza en un punto determinado del tiempo (corte en el tiempo).

Según el análisis y alcance de los resultados es el descriptivo explicativo, porque se busca y recoge información tal como se presenta para la toma de decisiones y se identifica las razones causales de la presencia de ciertos acontecimientos, producto de los resultados.

El diseño que le corresponde, es la descriptiva simple y la misma se grafica a continuación:

Mo:

Donde M es la muestra de estudio, y, “o” son los datos o las observaciones obtenidas.

c.) POBLACIÓN Y MUESTRA

POBLACION

Es el conjunto de todos los elementos que forman parte del espacio territorial al que pertenece el problema de investigación y tienen características comunes.

En el presente estudio la población lo constituyen los vendedores de los stands y locales de venta de los Centros Comerciales “De la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” de la ciudad y región del Cusco. Centros Comerciales de la “Calle Pera” con 500 establecimientos de venta, “Trinitarias” con 300 establecimientos de venta, “Molino uno” con 900 Establecimientos de venta y “Molino dos” con 600 Establecimientos de venta haciendo un aproximado

de 2300 puestos de venta. Este conjunto de elementos forman parte del espacio territorial al que pertenecen el problema de investigación y tienen características comunes que están afectos a tributos de la tercera categoría (capital más trabajo = negocio), dentro de cual están insertos en el Nuevo régimen Único Simplificado.

MUESTRA

En sentido genérico es una parte representativa de un conjunto de población, cuyas características cabe reproducir en pequeño lo más exactamente posible. Son las unidades representativas de la población.

Tamaño de la Muestra

El tamaño de la muestra se ha determinado con un nivel de confianza del 95% y un margen de error del 5%. Siendo $n= 250$

La selección de la muestra se realizará mediante la técnica probabilística de azar simple en concordancia a la probabilidad de apertura de los stands en los días sábado y domingo, días de la semana elegida para sus actividades de venta.

d). INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS.

Los procedimientos para seleccionar la muestra es probabilística. La misma.

Le otorgan a cada miembro de la población de ser seleccionados como muestra, igual de oportunidades. Dentro de ellas tenemos al azar simple seleccionado las unidades, tomando el número que sea necesario.

La técnica para el presente estudio es la encuesta, que es un procedimiento específico que, en el desarrollo del método científico, se han de aplicar en la investigación.

El instrumento para el cotejo de datos es el Cuestionario. Efectivamente, para Juan Abraham Ramos Suño, el cuestionario es “un instrumento útil y

necesario en la investigación científico-jurídica”¹⁷¹. Tanto es así que, se encuentra orientado a recoger datos e informaciones para dar respuesta a los objetivos de la presente investigación -que adjuntamos en el Anexo 01- la cual fue sometida a juicios de expertos, conformado por un docente universitario de las materias en derecho tributario y un especialista en metodología de la investigación científica, para su validación.

En lo que respecta a las preguntas son cerradas: afirmativas (SI) y denegatorias (NO), y se decidió incorporar preguntas abiertas a las formuladas para las reflexiones, que nos permitió enriquecer a la interrogante planteada.

En relación a la encuesta , nos permite un acceso más generalizado a los miembros de una población, se puede preguntar de una manera indirecta, poco personalizada, les da una mayor libertad para responder y asegura cierta objetividad a los datos , ya que la información es proporcionada por personas distintas al investigador.

e). TECNICAS DE RECOJO, PROCESAMIENTO Y PRESENTACION DE DATOS.

Las técnicas para el análisis de resultados, fueron la cuantitativa mediante la estadística descriptiva. Frecuencia, porcentajes y la técnica cualitativa teniendo como referencia las bases teóricas y los antecedentes de estudio.

CAPITULO IV

¹⁷¹ RAMOS SUYO, Juan Abraham. Gradúese de Magister y Doctor en Ciencias Jurídicas. Editorial San Marcos. Lima 2011. Página 258.

RESULTADOS

a) RESULTADOS DEL TRABAJO DE CAMPO CON APLICACIÓN ESTADÍSTICA MEDIANTE DISTRIBUCIONES DE FRECUENCIAS, GRAFICOS

Luego de recabar la información a través del cuestionario, procesamos los datos para el análisis cuantitativo y el análisis de las características en su expresión cualitativa a ser plasmados a continuación.

Tabla N° 01

Frecuencia Total y Porcentual por Ítems en 250 encuestados.

Ítems	Si	%	No	%	N°	%
1. ¿Cuenta con comprobante de pago?	236	94.4	14	5.6	250	100 %
2. ¿Cuenta con trabajadores?	200	80	50	20	250	100%
1. ¿En todas las ventas que realiza (mayores de S/. 5,00), entrega comprobantes de pago?	129	51.5	121	48.5	250	100%
3. ¿Sus trabajadores cuentan con los Beneficios sociales de acuerdo a Ley?	4	1.6	246	98.4	250	100%
3. ¿Considera que el trámite para la obtención de comprobantes de pago es sencillo?	157	62.7	93	37.3	250	100%
4. ¿Considera que el trámite para registrar a sus trabajadores es sencillo?	30	12	220	88	250	100%
5. ¿Conoce las funciones de la SUNAT?	208	83.3	42	16.7	250	100%
4. ¿Conoce las funciones de la Dirección Regional de Trabajo de Cusco?	200	80	50	20	250	100%
5. ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la SUNAT? (solo contestar si respondió "si" a la pregunta anterior)	87*	41.8	121*	58.2	208*	100%
6. ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la Dirección Regional de Trabajo? (solo contestar si respondió "si" a la pregunta anterior)	85	42.5	115	57,5	200	100%
7. ¿Considera beneficioso pagar sus impuestos?	172	68.7	78	31.3	250	100%

6. ¿Considera beneficioso pagar los beneficios sociales a sus trabajadores?	190	76	60	24	250	100%
7. ¿Considera “formal” la actividad comercial que realiza?	214	85.8	36	14.2	250	100%

Tabla No 2

Frecuencia Total por Respuesta en la muestra de estudio

Respuesta	Si	%	No	%	Total	%
TOTAL	1912	60.5	1246	39.5	3158	100%

Tal como se observa en los cuadros 1 y 2, la mayor frecuencia de respuestas por ítems y por tipo de respuesta se concentra en la alternativa “SI” con excepción del ítem 5 donde se concentra un mayor porcentaje en la alternativa “NO” y también con similitud de frecuencia y porcentaje en el ítem 2 con referencia de la entrega de boleta de venta. Tomando como referencia el total de respuestas por alternativa, el 60.5 por ciento se inclinan por “SI” y el 39.5 por el “NO”, estos datos nos sirven de base para el análisis diferencial por preguntas en lo cuantitativo y el cualitativo.

Tabla No 3

Primera Pregunta ¿Cuenta con comprobantes de pago?

Respuesta	Si	%	No	%	N°	%
¿Cuenta con comprobante de pago?	236	94.4	14	5.6	250	100 %
¿Cuenta con trabajadores?	200	80	50	20	250	100%

El 94.4% de los encuestados sostiene que cuentan con comprobantes de pago lo que implica que solo el 5.6 % no los tiene, esto datos nos hacen pensar

que la gran mayoría de los vendedores cumplen con obtener su RUC que lo identifican como contribuyente y de uso exclusivo y obligatorio para su titular, en cualquier documento que presente o actuación que realice ante la SUNAT y otras entidades.

También podemos apreciar, que el 80% ha respondido indicando que no cuentan con trabajadores, lo que se entiende que son ellos mismos los conductores de sus stands o locales comerciales. Sin embargo un 20% indica que si cuenta con trabajadores.

Tabla No 4

Segunda Pregunta ¿En todas las ventas que realiza (mayores de S/. 5.00) entrega comprobantes de pago? ¿Sus trabajadores cuentan con los Beneficios sociales de acuerdo a Ley?

Respuesta	Si	%	No	%	Total	%
¿En todas las ventas que realiza (mayores de S/. 5,00), entrega comprobantes de pago?	129	51.5	121	48.5	250	100%
¿Sus trabajadores cuentan con los Beneficios sociales de acuerdo a Ley?	4	1.6	246	98.4	250	100%

Del análisis, se deduce que los vendedores buscan justificar en la falta de responsabilidad o conocimiento de la obligación que tienen los usuarios de exigir la boleta de venta o el pretexto de la falta de tiempo producto de las aglomeraciones.

De las respuestas consignadas en la encuesta, entregan la boleta de venta de 5 soles a mayor monto 129 (51.1%) vendedores, lo incumplen 121 (48.5%), la diferencia es mínima, esos datos nos hacen inducir que existe una motivación, ¿Por qué? Que está explicado en el cuadro 4.1.

Respecto a la pregunta si sus trabajadores cuentan con los beneficios laborales, solo el 1.6% de ellos respondieron que si cuentan con dichos beneficios, en cambio el 98.4% no cuentan con los beneficios laborales, lo que demuestra el alto índice de informalidad con el que se desarrollan estas actividades comerciales.

Tabla No 4.1

De responder “NO” por favor especifique por qué

Motivos	N°	100%
No quieren recibir	66	55
Apurados clientes	29	24
Cuando hay aglomeración	11	09
Cuando piden rebaja	05	04
Si las ventas o montos son muy grandes	05	04
Otros: pérdida de boleta, recién trabajo.	05	04
TOTAL	121	100

La mayor proporción se les atribuye a los clientes el no querer recibir (55%) o el apuro de los mismos (24%) haciendo un total de 85 (79%) , y las otras justificaciones en orden de proporción , se sustentan a la falta de tiempo por la aglomeración (9%) , y en proporciones iguales cada una del 4% por, la rebaja de los precios, o solo en montos muy mayores o por perdida de la boleta.

Del análisis, se deduce que los vendedores buscan justifican en la falta de responsabilidad o conocimiento de la obligación que tienen los usuarios de exigir

la boleta de venta o el pretexto de la falta de tiempo producto de las aglomeraciones.

Tabla No 4.2

De responder “NO” en la segunda pregunta (trabajadores) por favor especifique por qué

Motivos	N°	100%
No son fáciles los tramites	92	37.4
No existe buena orientación.	80	32.5
Los beneficios sociales son excesivos	11	4.5
Ya no es rentable si se paga beneficios por la competencia	63	25.6
TOTAL	246	100%

De las respuestas consignadas en la encuesta, 92 ósea el (37.4%) de los comerciantes, incumplen el pago de beneficio sociales debido indican a lo engorroso de los tramites y un 80 (32.5%), indican que no existe una buena orientación respecto a los derechos de los trabajadores, se entiende por los organismos encargados de la difusión (Dirección Regional de Trabajo), solo el 4.5% atribuye a los costos excesivos de los beneficios sociales, finalmente el 25.6% atribuye que ya no es rentable si se paga beneficios sociales a los trabajadores.

Esos datos nos hacen inducir, que no existe una adecuada sensibilización de los derechos fundamentales de los trabajadores por parte de las autoridades, ante los comerciantes, que están obligados a cumplir con estos beneficios

laborales, los cuales simplemente los evaden con diversas justificaciones ya señaladas.

Tabla No 5

Ítem No 3 ¿Considera que el trámite para la obtención de comprobantes (boleta de venta) de pago es sencillo? ¿Considera que el trámite para registrar a sus trabajadores es sencillo?

Respuestas	Si	%	No	%	Total	%
¿Considera que el trámite para la obtención de comprobantes de pago es sencillo?	157	62.7	93	37.3	250	100%
¿Considera que el trámite para registrar a sus trabajadores es sencillo?	30	12	220	88	250	100%

Respecto a la pregunta formulada, hemos obtenido que la mayoría de los encuestados 157 (62.7%) el trámite para la obtención de la boleta de pago o venta, es sencilla y solamente 93 (37.3%) manifiestan lo contrario.

Con referencia a la segunda pregunta se tiene que un 12% piensa que es sencillo el registro de sus trabajadores, sin embargo un 88% piensa que no es sencillo el registro de sus trabajadores y esa es una de las razones por que están en informalidad.

Tabla No 5.1

Pregunta Tres De responder “NO” por favor especifique qué obstáculos encontró

Causas	f	%
Mucho papeleo lento trámite	54	59

Falta de información sobre requisitos	19	20
Lenta atención en ventanilla	18	19
No hay facilidades	02	02
Total	93	100

En el cuadro No 5.1, el 59% aducen exigencia de muchos documentos y el trámite es lento para su expedición, el 20% falta de información sobre los requisitos, el 19% mucha demora en la atención en las ventanillas, y el 2% la falta de facilidades.

De los documentos de información de la SUNAT, se observa que los documentos para la expedición del RUC, se solicita el DNI, recibo de algún servicio (Electricidad, agua o telefonía fija), la última declaración jurada del impuesto predial o autoavalúo), acta probatoria levantada por el fedatario fiscalizador de la SUNAT, en el caso del centro comercial o galería : carta firmada por el presidente de la asociación inscrita en el RUC indicando el domicilio fiscal que se declara a la SUNAT y la ficha registral de inscripción en los Registros Públicos, escritura pública de la propiedad inscrita en los Registros Públicos, constancia de numeración emitido por la Municipalidad Distrital, luego se autoriza la impresión del comprobante o boleta de venta. Podemos inferir que la cantidad relativamente numerosa puede ser considerada como “mucho papeleo” y “trámite lento” la misma que se refleja en el 59 % de los encuestados.

De los respondientes y por observación en cierta manera la atención en ventanilla para autorizar el paso a otras ventanillas para el trámite, es lenta (19%), ya que solamente se asigna pocas personas (SUNAT), lo que implica la

aglomeración de usuarios, haciéndose tediosa la atención y generando quejas de los usuarios.

Esta percepción a nivel nacional, sobre la complejidad del Sistema Tributario Peruano, de alguna manera no es algo que atañe al Cusco, ya que de acuerdo a la Encuesta Nacional realizado por DATUM Internacional (Diario Perú 21- del 9-03-14), opinan que el Sistema tributario es complicado en un 64%, es sencillo 24%, y Ns/nc 12%, datos preocupantes, que deben llamar a la reflexión a las autoridades competentes.

Tabla No 5.2

Pregunta Tres De responder “NO” por favor especifique qué obstáculos encontró

Causas	f	%
Falta de información sobre requisitos	82	37.3
Lenta atención y engorrosa	85	38.6
No hay facilidades	53	24
Total	220	100%

En el cuadro No 5.2, se tiene que un 37,3% atribuyen la no formalización de sus trabajadores a la falta de información de los requisitos por las autoridades competentes (Dirección Regional de Trabajo), del mismo modo indican en un 38.6% que la atención en dicha institución es lenta y engorrosa, para finalmente indicar en un 24% que no existen facilidades para los comerciantes.

Tabla No 6

Pregunta Cuatro No 4 ¿Conoce las funciones de la SUNAT? ¿Conoce las funciones de la Dirección Regional de Trabajo de Cusco?

Respuestas	Si	%	No	%	Total	%
-------------------	-----------	----------	-----------	----------	--------------	----------

¿Conoce las funciones de la SUNAT?	208*	83.3	42	16.7	250	100%
¿Conoce las funciones de la Dirección Regional de Trabajo de Cusco?	200	80	50	20	250	100%

El 83% conocen las funciones de la SUNAT 208 y 42 (16.7%) manifiestan lo contrario. De esta versión se tiene que un alto porcentaje de comerciantes tienen una referencia sobre las funciones y atribuciones de la SUNAT por ello no pueden evadir sus obligaciones.

Del mismo modo un 80% conocen las funciones que realiza la Dirección Regional de Trabajo de Cusco, sin embargo es evidente que las evaden, y solo un 20% no conoce las funciones de dicha institución.

Tabla No 7

Pregunta Cinco ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la SUNAT? ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la Dirección Regional de Trabajo?

Solo contestar si respondió "SI" a la pregunta anterior

Respuestas	Si	%	No	%	Total	%
Frecuencia	87	41.8	121	58.2	*208	100
Frecuencia	70	35	130	65	*200	100

La seguridad es la confianza que se asume frente a una institución y no solamente el conocer sus funciones, esto implica la percepción del cumplimiento de las mismas y el sentirse confiado debe guiar el actuar de las personas. En el

cuadro No 6 , de los 250 vendedores o muestra de estudio 208 conocen las funciones de la SUNAT, sin embargo de acuerdo a los resultados 121 (58.2%) no se sienten seguros de la labor que realizan en comparación del 41.8% que si lo manifiestan.

En cuanto a la Dirección Regional de Trabajo, los encuestados indican en un 35% que tienen confianza lo que implica que se sienten confiados ante esta institución. En cambio un 65% indica que no se sienten seguros con el actuar de dicha institución, lo que les da mucha desconfianza.

Para el análisis de la diversidad de respuestas de la falta de seguridad frente a la labor de la SUNAT, recurrimos al cuadro No 7.1, que se muestra a continuación:

Tabla No 7.1

De Responder “NO”, por favor indique por qué

Causas	N°	%
Solo cobran a los pequeños comerciantes	67	55
Dinero va a corruptos y políticos	29	24
Comerciantes mayoristas no pagan	13	11
Extranjeros no pagan	03	03

Otros: nadie está contento, se aprovechan de uno, no cumplen sus funciones.	09	07
TOTAL	121	100

Del resultado se desprende, que el 55% se sienten afectados por objeto de cobro de los impuestos por su condición de pequeños comerciantes, el 24% tienen una percepción que lo recaudado va a los bolsillos de los corruptos y políticos, y que un 11% no confían en la labor de la SUNAT por que no exigen a los mayoristas el pago y solo se centran en los minoristas.

Tabla No 7.2 ante la pregunta ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la Dirección Regional de Trabajo?

De Responder “NO”, por favor indique por qué

Causas	N°	%
Solo fiscalizan y sancionan a los pequeños comerciantes	65	50
Demasiada protección a los trabajadores hasta sin razón	20	15.4
Generalmente cometen abusos	20	15.4
Pérdida de tiempo y dinero.	25	19.2
TOTAL	130	100

Se desprende, que el 50% se sienten afectados por cuanto indican que se fiscaliza y sanciona solo a los pequeños comerciantes, también indican que hay demasiada protección a los trabajadores en un 15.5% y en ese mismo porcentaje indican que generalmente se cometen abusos, cabe destacar que un 19.2% establece que comparecer a la Dirección Regional de Trabajo es sinónimo de pérdida de tiempo y dinero.

Tabla No 8

Pregunta Seis ¿Considera beneficioso pagar sus impuestos?

Respuestas	Si	%	No	%	Total	%
¿Considera beneficioso pagar sus impuestos?	172	68.7	78	31.3	250	100%
¿Considera beneficioso pagar los beneficios sociales a sus trabajadores?	190	76	60	24	250	100%

Estos datos concuerdan con la encuesta de DATUM, aunque con porcentajes más elevados, tenemos que el 87%, si los considera importante pagar impuestos, el 10% no lo considera importante y solo el 3% Ns/Nc, datos que reflejan una percepción positiva.

En similar forma el 76% de los comerciantes encuestados consideran que es beneficioso pagar los beneficios sociales de sus trabajadores, ante un 24% que no está de acuerdo.

Tabla No 8.1

Frecuencia, Por favor Indique por qué es Beneficioso

Respuesta	No saben	%	Si opinan	%	TOTAL	%
-----------	----------	---	-----------	---	-------	---

Frecuencia	156	90.7	16	09.3	*172	100
------------	-----	------	----	------	------	-----

De los resultados, 172 (68.7%) considera beneficioso pagar sus impuestos frente al 31.3% que manifiestan su discrepancia, lo cual es buen síntoma que perciban positivamente dichos vendedores, sin embargo, cuando se pide el sustento ¿por qué es beneficioso?, 156 que representa el 90.7% no sabe (alto porcentaje), no responde, en síntesis no tienen argumentos y la respuesta no es consistente posiblemente de falta de información de parte de la SUNAT, o simplemente la falta de interés de los encuestados, solo 16 de los 172 vendedores sustentan el beneficio del pago de los impuestos, que se detallan en el cuadro siguiente:

Tabla No 8.2

Sustento de opinión, Por qué es Beneficioso

Frecuencia	N°	%
Invierten el País, Cusco	08	50
Seguridad de trabajo y es obligación	05	31
Si pero cobran alto-elevado.	03	19
TOTAL	16	100

Con respecto, al por qué, es beneficioso, de los 16 encuestados solo 8 sustentan que se invierten en el país y en el Cusco, a 5 les da seguridad laboral y es una obligación, y 3 lo consideran que es beneficioso, sin embargo estos últimos, consideran que el cobro de los tributos, es alto o elevado..

Tabla No 8.3

Sustento de opinión, Por favor Indique por qué No es Beneficioso

Respuestas	N°	%
No vemos mejoras en el país, Cusco ,donde va el dinero no recibo nada a cambio	48	61.5
Solo pagan los minoristas, los pobres y las grandes empresas no	22	28.2
Otras: Creo que me roban, extranjeros no pagan y otros.	08	10.3
Total	78	100

De la diversidad de respuestas, por qué no es beneficioso, se hace el siguiente análisis, 48 vendedores que es el 65.5% no observan mejoras a nivel Perú ni en la ciudad del Cusco, no tienen una explicación sobre el destino de lo recaudado y tampoco se sienten beneficiados, y el 28.2% opina que solo es una carga para los minoristas y se sienten discriminados, y opinan que no son afectados las grandes empresas, y 8 (10.3%) vendedores se sienten defraudados o discriminados ya que sostienen que los extranjeros no tributan.

Resumiendo, los datos consignados en los cuadros antecedentes, los podemos completar con los obtenidos por DATUM, ante la interrogante ¿El gobierno gasta adecuadamente o gasta inadecuadamente los impuestos que recauda?, el 81% cree que el gobierno gasta inadecuadamente los tributos que recauda,

Pero al mismo tiempo, se debe destacar que la conciencia tributaria es alentadora. 172 (68.7%) vendedores, lo considera beneficioso, y 78 el 31.3%, no lo consideran.(cuadro no 8)

Con estas cifras, podemos deducir, de los 172; 156 vendedores “no saben por qué es beneficioso” (cuadro No 8.1), y viendo el cuadro No 8.3, 78

responden: qué no es beneficioso. En conclusión, tenemos 234 comerciantes que representa el 93.6% de los 250 sujetos encuestados, que no tienen idea sobre los beneficios o por qué no es beneficioso pagar sus impuestos. Son percepciones que un alto porcentaje de tributarios, requieren una información sostenida sobre los beneficios de cumplir con la obligación de pagar sus impuestos, para el beneficio de los sectores: educación, salud, prioritariamente.

Tabla No 9

Pregunta Siete ¿Considera “Formal” la actividad comercial que realiza?

Respuestas	Si	%	No	%	Total	%
Frecuencia	214	85.8	36	14.2	250	100

En la pregunta estamos poniendo en debate, la situación legal de su establecimiento. En esa perspectiva un alto número 214 (85.8%), se consideran dentro de la formalidad, sin embargo, 36 (14.2%), su negocio no lo consideran “formal”, estos resultados son contradictorios, ya que viendo el cuadro No 4, 121 (48.5%) de los 250 encuestados no emiten boletas de venta, contradiciendo su situación de “legal.

Tabla No 9.1

De responder “NO” por favor indique por qué

Causa	N°	%
No soy dueña alquilada-precaria	30	83

No tengo recibos, no estoy inscrito.	06	16
TOTAL	36	100

De los encuestados, 30 son precarios, que han alquilado el stand, lo que nos les da estabilidad en sus negocios y nos hace deducir, que muchos de los propietarios generan sus ingresos alquilando sus puestos o en su defecto tienen más de dos stand y solo 6 justifican por carecen de boletas de venta o no estar inscritos en el SUNAT.

b) CONTRASTACION DE HIPOTESIS SECUNDARIAS

Entre las hipótesis secundarias planteadas tenemos:

El costo - beneficio de tributar y cumplir con los beneficios laborales influye en la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

Con el resultado del trabajo de campo realizado, se contrasta las hipótesis secundarias, y se demuestra la validez de las mismas, esto lo podemos inferir de la respuesta a la pregunta ¿considera formal la actividad que realiza?, habiendo respondido el 85.8% que su actividad es informal ante un 14.2 % que considera que su actividad es formal, lo que demuestra el gran porcentaje de informalidad en los centros comerciales materia de estudio; sin embargo un 76% de los comerciantes encuestados consideran que es beneficioso pagar los beneficios sociales de sus trabajadores por cuanto es una obligación legal, sin embargo a nivel personal no le es rentable debido a la competencia desleal por quienes no pagan legalmente a sus trabajadores, ante un 24% que no está de acuerdo en

dichos pagos por diversos motivos, similar situación se da en los beneficios que trae pagar los tributos, pues el (68.7%) considera beneficioso pagar sus impuestos por ser beneficioso para nuestro país, sin embargo no lo hacen, frente al 31.3% que manifiestan su discrepancia, lo cual es buen síntoma que perciban positivamente dichos vendedores. Sin embargo, cuando se pide el sustento ¿por qué es beneficioso?, 156 que representa el 90.7% no sabe (alto porcentaje), no responde, en síntesis no tienen argumentos y la respuesta no es consistente posiblemente por falta de información de parte de la SUNAT, o simplemente la falta de interés de los encuestados, solo 16 de los 172 vendedores sustentan el beneficio del pago de los impuestos.

Ante la pregunta, por que es beneficioso cumplir con estos pagos, de los 16 encuestados solo 8 sustentan que se invierten en el país y en la región, a 5 les da seguridad laboral y es una obligación, y 3 lo consideran que es beneficioso, sin embargo estos últimos, consideran que el cobro de los tributos, es alto o elevado, lo cual no les permite competir con los informales.

A la pregunta ¿por qué no es beneficioso?, se hace el siguiente análisis, 48 vendedores que es el 65.5% no observan mejoras a nivel Perú ni de la región, no tienen una explicación sobre el destino de lo recaudado y tampoco se sienten beneficiados, y el 28.2% opina que solo es una carga para los minoristas y se sienten discriminados, y opinan que no son afectados las grandes empresas, y 8 (10.3%) vendedores se sienten defraudados o discriminados ya que sostienen que los extranjeros no tributan.

Resumiendo, los datos consignados en los cuadros antecedentes, los podemos completar con los obtenidos por DATUM, ante la interrogante ¿El gobierno gasta adecuadamente o gasta inadecuadamente los impuestos que

recauda?, el 81% cree que el gobierno gasta inadecuadamente los tributos que recauda,

Pero al mismo tiempo, se debe destacar que la conciencia tributaria es alentadora. 172 (68.7%) vendedores, lo considera beneficioso, y 78 el 31.3%, no lo consideran.(cuadro no 8)

En conclusión, tenemos 234 comerciantes que representa el 93.6% de los 250 encuestados, que no tienen idea sobre los beneficios o por qué no es beneficioso pagar sus impuestos. Son percepciones que un alto porcentaje de tributarios, requieren una información sostenida sobre los beneficios de cumplir con la obligación de pagar sus impuestos, para el beneficio de los sectores: educación, salud, prioritariamente.

Finalmente, podemos inferir que el costo beneficio, indicado en la hipótesis secundaria, se refiere al monto económico que perciben los comerciantes ilegalmente so pretexto de la informalidad, aduciendo que no podrían competir en el mercado si se formalizarían, (es decir se pagarán a sus trabajadores y tributarán).

Las barreras burocráticas afectan la formalización del comercio y cumplimiento de los beneficios laborales en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

Respecto a la pregunta formulada, la mayoría de los encuestados 157 (62.7%) el trámite para la obtención de la boleta de pago o venta, es sencilla y solamente 93 (37.3%) manifiestan lo contrario.

Con referencia a la segunda pregunta se tiene que un 12% piensa que es sencillo el registro de sus trabajadores, sin embargo un 88% piensa que no es

sencillo el registro de sus trabajadores y esa es una de las razones por que están en informalidad.

En el cuadro No 5.1, el 59% aducen exigencia de muchos documentos y el trámite es lento para su expedición, el 20% falta de información sobre los requisitos, el 19% mucha demora en la atención en las ventanillas, y el 2% la falta de facilidades, esto respecto a los tramites ante la SUNAT.

De los documentos de información de la SUNAT, se observa que los documentos para la expedición del RUC, se solicita el DNI, recibo de algún servicio (Electricidad, agua o telefonía fija), la última declaración jurada del impuesto predial o autoevaluó), acta probatoria levantada por el fedatario fiscalizador de la SUNAT, en el caso del centro comercial o galería : carta firmada por el presidente de la asociación inscrita en el RUC indicando el domicilio fiscal que se declara a la SUNAT y la ficha registral de inscripción en los Registros Públicos, escritura pública de la propiedad inscrita en los Registros Públicos, constancia de numeración emitido por la Municipalidad Distrital, luego se autoriza la impresión del comprobante o boleta de venta. Podemos inferir que la cantidad relativamente numerosa puede ser considerada como “mucho papeleo” y “trámite lento” la misma que se refleja en el 59 % de los encuestados.

De los respondientes y por observación en cierta manera la atención en ventanilla para autorizar el paso a otras ventanillas para el trámite, es lenta (19%), ya que solamente se asigna pocas personas (SUNAT), lo que implica la aglomeración de usuarios, haciéndose tediosa la atención y generando quejas de los usuarios.

Esta percepción a nivel nacional, sobre la complejidad del Sistema Tributario Peruano, de alguna manera no es algo que atañe solo a la región de Cusco, ya que de acuerdo a la Encuesta Nacional realizado por DATUM

Internacional (Diario Perú 21- del 9-03-14), opinan que el Sistema tributario es complicado en un 64%, es sencillo 24%, y Ns/nc 12%, datos preocupantes, que deben llamar a la reflexión a las autoridades competentes.

Entre los obstáculos encontrados, se tiene que un 37,3% atribuyen la no formalización de sus trabajadores a la falta de información de los requisitos por las autoridades competentes (Dirección Regional de Trabajo), del mismo modo indican en un 38.6% que la atención en dicha institución es lenta y engorrosa, para finalmente indicar en un 24% que no existen facilidades para los comerciantes. Lo que prueba que existen barreras burocráticas que dificultan el adecuado pago de tributos y el cumplimiento de las beneficios laborales de sus trabajadores.

d). PRUEBA DE LA HIPOTESIS.

La cultura tributaria y laboral propiciará la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

La cultura tributaria y laboral entendida como la internalización de dichas obligaciones, hará que se formalicen los centros comerciales informales materia de estudio, esta situación es corroborada con los resultados de la recolección de datos, que se ha realizado.

Del cuadro tres se tiene que un 94% de comerciantes cuenta con comprobantes de pago, y solo 5.6% no los tiene, y en el caso de contar con

trabajadores un 80% cuenta con trabajadores y un 20 % no los tiene. Este cuadro refleja que pese a contar con comprobantes de pago existe un alto índice de informalidad lo que se comprueba con el cuadro número cuatro, al tener un 48.5% de comerciantes que no emiten comprobantes de pago y en el caso de cumplir con el pago de beneficios laborales a sus trabajadores, aún es peor pues solo el 1.6% cumple con esta obligación.

Actualmente no existe una cultura tributaria, menos una cultura laboral, por cuanto las autoridades llamadas a formar esta cultura, (SUNAT; DRTPE) no realizan eficientemente esta función, lo que se comprueba con lo analizado en el cuadro 5.1 y 5.2 los cuales reflejan, el alto índice de barreras burocráticas como, la atención lenta y engorrosa, falta de información etc.

De las preguntas plasmadas en el cuadro número 7 se puede inferir que la población muestra no se siente seguro frente a la labor que realiza la SUNAT y la DRTPE. Más al contrario existe inseguridad, lo cual no es sumatoria para una cultura tributaria y laboral, y esta desconfianza está reflejada en la represión solo a los pequeños comerciantes, y no a los grandes, lo que empeora cuando se piensa que estos fondos van ha parar a la corrupción e incluso se percibe un rechazo a la discriminación pues muchas empresas extranjeras están exoneradas de pagar tributos.

Finalmente podemos indicar, que está comprobado que no existe una cultura tributaria y laboral en la población muestra, debiéndose tomar las medidas correctivas, pues también está probado el alto índice de informalidad existente e incluso se detecta un sentimiento de rechazo a la discriminación que es peligroso.

CAPITULO V

DISCUSION DE RESULTADOS

a) CONTRASTACION DE LOS RESULTADOS DEL TRABAJO DE CAMPO CON LOS REFERENTES BIBLIOGRAFICOS DE LAS BASES TEORICAS

Al respecto, debemos tener en cuenta que nuestro objetivo general es describir y explicar la cultura tributaria, la cultura laboral, con la formalización del comercio en los Centros Comerciales: “Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” y en ese sentido al haber aplicado nuestro instrumento observamos que las

personas sienten inseguridad frente a la labor que realiza la SUNAT, aun peor en la Dirección Regional de Trabajo.

Las personas objeto de nuestra muestra señalaron que no es beneficioso pagar sus tributos y también no es beneficioso pagar los beneficios sociales a nivel personal, pese a reconocer los beneficios a nivel país.

En tal sentido, debemos tener en cuenta lo señalado por ALVA MATTEUCCI -citado en nuestras bases teóricas-, el cual señala que la cultura tributaria o conciencia tributaria debe ser entendida como la interiorización en los individuos (población analizada) de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera netamente voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos viven.

De otro lado, cabe indicar que, este concepto no sólo es relevante desde un punto de vista de política social -carácter abstracto-, sino que tiene una importancia de índole práctica, toda vez que los estudiosos de la materia están convencidos que junto con el nivel y grado de las sanciones que tutelan al tributo, el mayor o menor nivel de cultura tributaria es uno de los aspectos que determinan el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales.

De lo señalado en los párrafos precedentes y de la investigación realizada, se colige que al tener cultura o conciencia tributaria y al estar ésta totalmente interiorizada en los individuos de una sociedad o en el caso concreto la población materia de investigación, estos cumplirían en estricto con su deber tributario y además tendrían el pleno conocimiento que los montos pagados por ellos como concepto de tributos serían utilizados por el Estado para un beneficio común para la sociedad. Cabe señalar que al poseer la debida cultura tributaria estos

individuos entenderían que sus tributos son utilizados para generar el bien común y por ende es un beneficio para ellos.

En lo referente al pago de beneficios laborales, se indica que no lo hacen por cuanto con ese hecho ya no pueden competir ante la informalidad, pues ya no es rentable cumplir con el pago, pese a tener conocimiento de la obligación.

Asimismo, es preciso indicar que uno de nuestros objetivos específicos es identificar e inferir la influencia del costo - beneficio de tributar con la formalización del comercio en los Centros Comerciales: “Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” al haber aplicado nuestro instrumento de investigación observamos que las personas objeto de nuestra población -Los Centros Comerciales- sienten inseguridad frente a la labor que realiza la SUNAT y asimismo, consideran que la labor de esta institución es deficiente, y respecto a la Dirección Regional de Trabajo la inseguridad es aún mayor.

Sobre este punto, cabe señalar que el costo-beneficio es entendido como un proceso mediante el cual se analizan las decisiones de negocio -en el caso concreto estaríamos ante el comercio informal- con relación al costo que este negocio implicaría; es decir, en este punto se debe tomar en cuenta que para que los ciudadanos posean una cultura tributaria adecuada se debe realizar una inversión para lograr tal fin; muchos autores consideran que la adecuada cultura tributaria se conseguiría mediante la realización de charlas informativas a los ciudadanos así como programas de inducción para que los ciudadanos puedan observar y comprobar cuál es el uso que se les da a sus tributos.

Es de precisar que al poseer los ciudadanos o individuos de una sociedad una adecuada cultura tributaria el beneficio sería mayor que el costo de implementar la referida cultura tributaria ya que al tributar estos ciudadanos el Estado contaría con mayores recursos para poder buscar y lograr el bien común

y por ende todos los ciudadanos tendrían una mejor calidad de vida, la cual se vería reflejada en las inversiones que realice el Estado.

En la misma forma al tener una cultura laboral, los comerciantes no violarían los derechos fundamentales de los trabajadores, e incluso les sería más seguro, en cuanto a la confiabilidad de sus trabajadores.

Otro punto importante en la presente investigación es identificar e inferir la influencia de las barreras burocráticas con la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco.

Al respecto, del instrumento aplicado en la presente investigación debemos advertir que muchas de las personas encuestadas señalaron que el trámite para la obtención de comprobantes de pago es complicado y que muchas de ellas no conocían el trámite señalado por SUNAT, asimismo, es necesario precisar que con el crecimiento tecnológico la SUNAT ha implementado nuevos mecanismos (virtuales) para la obtención de los referidos comprobantes de pago, lo cual en la mayoría de casos incrementaba el grado de dificultad para la obtención de los comprobantes de pago -necesarios para poder formalizar el comercio-.

En este orden de ideas, como indican los expertos del BID, en la región latinoamericana, entre otras, los pequeños comerciantes, si bien son parte del desarrollo de los países, se encuentran entrampadas, por típicas barreras a su desarrollo, las cuales no solo se agotan o limitan al ámbito económico-crediticio, sino abarca por ejemplo la clásica problemática de las económicas subdesarrolladas, esto es la informalidad, la cual a su vez se deriva bien de una inadecuada política legislativa de formalización por parte del Estado -razón por la

cual la tendencia internacional es la gestión y estructuración de mecanismos de simplificación y de incentivos de corte tributario y laboral que conllevan a la formalidad- o bien debido a una ausencia difusión o política de cultura en relación a los benéficos de la formalidad, pero además también comprende la inexistencia de soportes técnicos-logísticos que permitan una optimización del desarrollo de las competencias y una maximización de la producción de estos comerciantes.

De lo señalado anteriormente y de la investigación realizada se puede colegir que si el Estado elimina las barreras burocráticas para la obtención de los comprobantes de pago; es decir que la obtención de los referidos comprobantes sea sencilla, se lograría un mayor grado de formalización por parte de los comerciantes, materia de análisis en la presente tesis.

Finalmente, debemos identificar e inferir de qué manera la cultura tributaria de los usuarios afecta la responsabilidad tributaria de los vendedores de Los Centros Comerciales.

Sobre este punto, debemos considerar que si los usuarios del producto o servicio que brindan los comerciantes -materia de análisis en la presente Tesis- serían o se mostrarán más diligentes al momento de solicitar sus comprobantes de pago, obligarían a los comerciantes a otorgar éstos.

Al respecto cabe señalar que al momento de aplicar nuestro instrumento a la población materia de estudio, los comerciantes señalaron que en ocasiones ellos no entregaban los comprobantes de venta debido a que los usuarios no los solicitaban.

De lo señalado en el párrafo precedente se observa que si los usuarios tuvieran una adecuada cultura tributaria éstos pedirían y exigirían sus comprobantes de pago y así la evasión tributaria se controlaría considerablemente.

Por tanto, los usuarios -compradores- de los bienes o servicios brindados por los comerciantes deben presentar una adecuada cultura tributaria para que de esta manera se asegure la aportación tributaria por parte de los comerciantes al Estado.

Haciendo referencia a los antecedentes investigativos que tomamos en cuenta al momento de desarrollar la investigación, debemos señalar con respecto al trabajo realizado por César Augusto Carazas Figueroa (19), en el año 1998, denominado *“La evasión tributaria del comercio informal en la ciudad del Cusco”*, que se confirma la conclusión a la que llega puesto a que, pese al transcurso del tiempo, la ignorancia sobre la actividad tributaria del Estado, así como las obligaciones de carácter tributario que como comerciantes se les atribuye, ha sido un factor que se repite y se ve reflejado en nuestros resultados.

Por su parte, el estudio realizado por Daniel Demetrio Morán Salazar en 2003 (47), *“La informalidad en el proceso de desarrollo de las micro y pequeñas empresas textiles y de confecciones de gamarra frente a la normatividad jurídica vigente”*, reflejaba la falta de promoción de la actividad tributaria, y catalogaba la normativa tributaria como una suerte de control en un aspecto organizacional pero que carecía de un aspecto informativo para con los contribuyentes. Tanto es así que en nuestra investigación también podemos advertir que los comerciantes de la calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco, han encontrado diferentes dificultades al momento de querer formalizar su actividad, lo cual podemos atribuir como en anteriores casos a la falta de conocimiento así como, en este caso, a falta de promoción y propagación de información de la normativa tributaria.

b) CONTRASTACION DE LA HIPOTESIS GENERAL EN BASE A LA PRUEBA DE LA HIPOTESIS.

Podemos indicar, que está comprobado que no existe una cultura tributaria y laboral en la población muestra, debiéndose tomarse las medidas correctivas, pues también está probado el alto índice de informalidad existente e incluso se detecta un sentimiento de rechazo a la discriminación con respecto a otros grupos de comerciantes que están exoneradas del pago de tributos (empresas extranjeras), así como la benevolencia a las empresas grandes que es peligroso.

Lo antes señalado está reflejado en el análisis realizado a la recolección de datos, que da toda validez a la hipótesis e incluso sobrepasa lo señalado en la hipótesis, en vista que para lograr una cultura tributaria y laboral no solo pasa por la sensibilización a la población, si no que va más allá, puesto que se debe demostrar que lo recaudado se invierte adecuadamente en beneficio de nuestro país con hechos concretos, se debe proteger la competencia desleal en todo sentido, se debe dar incentivos a todo comerciante pequeño que se formalice. Lo que hace necesario una reforma legal tributaria y en el tema laboral se debe reestructurar las políticas de sensibilización a la población, cuya responsabilidad recae en el del Ministerio de Trabajo a nivel nacional y en la Dirección Regional de trabajo en la región de Cusco.

c) APORTE CIENTIFICO DE LA INVESTIGACION

Teniendo en cuenta, que el conocimiento científico, es un análisis crítico de la realidad, que estudia apoyándose en el rigor del método científico, nuestra hipótesis:

La cultura tributaria y laboral propiciará la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.

La cultura tributaria y laboral entendida como la internalización de dichas obligaciones, hará que se formalicen los centros comerciales informales materia de estudio, esta situación es corroborada con los resultados de la recolección de datos, que se han sido analizados.

En la población muestra materia de estudio no existe una cultura tributaria, menos una cultura laboral, debido a que las autoridades llamadas a formar esta cultura, (SUNAT; MINTRA; DRTPE) no han realizado eficientemente esta función, dentro de la población materia de estudio.

CONCLUSIONES

El estudio nos permitió llegar a las siguientes conclusiones:

PRIMERA: Los comerciantes materia de estudio, pese a contar en una mayoría (94.4%) con comprobantes de pago, no los entregan por diversos motivos que van desde excusas, como que los clientes están apurados, no lo solicitan. Lo que demuestra el alto índice de informalidad y una carencia de cultura tributaria.

De la población muestra se ha podido determinar que una mayoría el 80% conduce directamente o a través de sus familiares sus comercios y un 20% indica que si cuenta con trabajadores y dentro de este grupo no se cumple con pagar los beneficios laborales de dichos trabajadores.

SEGUNDA: La obtención de las boletas de venta, son considerados de trámite sencillo en un (62.7%), y (37.3%) opinan lo contrario aducen que los trámites son lentos, exigencia de mucha documentación.

Respecto a la parte laboral, el 88% considera que el trámite para registrar a los trabajadores es difícil, lo que corrobora la informalidad.

TERCERA: En cuanto a las funciones y atribuciones de la SUNAT, (83.3%), opinan que son conocedores y (16.7%), lo desconocen. Sin embargo el 48.5% de los comerciantes infringen pese a tener conocimiento.

De la misma forma el 80% de los comerciantes desconoce la labor que realiza la Dirección Regional de Trabajo

CUARTA: De los 208 comerciantes que conocen las funciones de la SUNAT, (41.8%), y se sienten seguro de la labor que realiza, el resto no está seguro por diversos motivos.

En cambio 42.5% si conoce la labor que realiza la DRTPE frente a un 57.5 que no conoce la labor que este organismo realiza.

QUINTA: No existe una cultura tributaria y laboral en la población muestra, debiéndose tomarse las medidas correctivas, pues también está probado el alto índice de informalidad existente e incluso se detecta un sentimiento de rechazo a la discriminación con respecto a otros grupos de comerciantes que están exoneradas del pago de tributos (empresas extranjeras), así como la benevolencia a las empresas grandes.

SUGERENCIAS

Teniendo en cuenta las conclusiones, nos permite alcanzar las siguientes sugerencias:

PRIMERA: Es necesaria una reforma o al menos una modificación al Código Tributario a efectos de lograr beneficios tributarios a las micro empresas que se formalicen. Siendo necesaria una reforma a las políticas de sensibilización dirigida a la población por parte de la SUNAT.

Es necesaria una reforma a las políticas de sensibilización por parte del Ministerio de Trabajo y la Dirección Regional de Trabajo, por cuanto las actuales no están dando resultados.

SEGUNDA: Se debe impulsar estrategias para fomentar una Cultura Tributaria y Laboral, en todos los niveles de la población.

S: Plantear una estructuración de mecanismos de simplificación y de incentivos de corte tributario y laboral que conlleven a la formalidad de tributar y cumplir con los beneficios sociales de los trabajadores.

TERCERA: Se debe incentivar estudios sobre la evasión tributaria, ya que son conductas de las personas las cuales se reflejan en sus actos, por lo que sería preciso estudiar las causas que hacen que una persona adopte tales comportamientos, quizás la normatividad tributaria existente, con tratamientos diferenciados sea una de las causas o la competencia de la informalidad.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta España Rafael, "Los principios constitucionales del derecho tributario español", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, vol. XVI, núm. 65-66, sep-dic, 1966.

2. Alarcón García, Gloria y De Pablos Escobar, Laura, La conciencia fiscal, y el fraude fiscal. Factores que influyen en la tolerancia ante el fraude, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2007

3. Alva Matteucci, Mario, La definición de conciencia tributaria y los mecanismos para crearla, en Revista Análisis Tributario N° 90, Grupo AELE, Lima, 1995
4. Alva Matteucci, Mario, ¿Cuándo se configuran los delitos de contrabando y la defraudación de rentas de aduana?, Véase el siguiente link: <http://blog.pucp.edu.pe/item/65932/cuando-se-configuran-los-delitos-de-contrabando-y-la-defraudacion-de-rentas-de-aduana>
5. Álvarez, Fernando; Corona Ramón, Juan Francisco y Díaz Álvarez, Amelia, Economía pública, Editorial Ariel, 2007, Barcelona
6. Amorós, Narciso, La elusión y la evasión, En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid.
7. Arellano, Rolando, Gasse, Yvon y Verna, Gérard, El mundo de la empresa informal: economía subterránea o paralela, en Revista Futuribles N 163, Asociación Interamericana Futuribles, Paris, 1992.
8. Artana, Daniel y Auguste, Sebastián, Informalidad, productividad y crecimiento. Propuesta metodológica basada en censos industriales, Banco Interamericano de Desarrollo, 2011
9. “Auditorías Tributarias En La Era Digital” en “Prevención y control de la evasión tributaria” de Agencia Estatal De Administración Tributaria de España, del 9 al 12 de setiembre De 2013 en Nairobi, Kenia
10. Ataliba, Geraldo, La Hipótesis de incidencia tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1985.
11. Baldeón Güere, Norma Alejandra, Determinación de la Obligación Tributaria sobre Base Presunta, en Revista Actualidad Empresarial N° 157, Instituto Pacífico, Lima, 2008

12. Basterrechea Cortés, Josu, Concepto de deuda tributaria, en Revista Derecho y Opinión N° 5, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba.
13. Bernilla P. Magaly, MYPE, oportunidad de crecimiento. Edigraber. Lima 2009.
14. Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española, Editorial Ariel, Barcelona, 1973,
15. Bramont Arias, Luis, Temas de Derecho Penal, Editorial San Marcos, Lima, 1990, T. IV
16. Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, 4ª Ed., Jurista Editores, Lima, 2010.
17. Calvo Ortega, Rafael, Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario: Parte General, Civitas, Madrid, 2000.
18. Carrazas Pérez, Miguel Delfín, Reorganización empresarial: Apuntes y reflexiones acerca de las teorías organizativas de las pequeñas y medianas empresas, Tesis para optar al título de Licenciado en Administración, Pontificia Universidad Católica del Peru, Lima, 1991.
19. Carazas Figueroa, César Augusto. La evasión tributaria del comercio informal en la ciudad del Cusco. Tesis de la Universidad Andina del Cusco. Cusco 1998.
20. Castelo Andia, Karina. Respaldo normativo insuficiente como causa de la elusión y evasión tributaria en los sujetos generadores de rentas de cuarta categoría. Tesis Universidad Andina del Cusco. Cusco 2004.
21. Costa, Marcelo Pablo, Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008.

22. Danós Ordoñez Jorge, El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio preliminar, en Revista Ius et Veritas N° 10, Fondo editorial de la PUCP, Lima.
23. De Barros Carvalho, Paulo, Teoria da norma tributária, Imprensa Max Limonad, Sao Paulo, 1998
24. De Soto, Hernando, El otro sendero, Editorial Electrocomp, México, 1987.
25. Decreto Legislativo N° 937 Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado. Publicado el 14 de noviembre de 2003, vigente a partir del 01 de enero de 2004.
26. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 22ª Ed., Madrid, 2011.
27. De La Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México D.F., 1999
28. Ferraro, Emilia, Reciprocidad, don y deuda, Ediciones Abya-Yala, Quito, 2004.
29. Temple, Dominique, Las estructuras elementales de reciprocidad, Plural Ediciones, La paz (Bolivia), 2003.
30. Ferreira Jardim, Eduardo Marcial, Manual de direito financeiro e tributário, Imprensa Saraiva, Sao Paulo, 2011.
31. Folco, Carlos María, El fenómeno de la evasión fiscal, Ilícitos Fiscales (AAVV.), Asociación ilícita en materia tributaria, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004.
32. Garcés Moreano, Rodrigo, “Las infracciones tributarias y sus sanciones”, en X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito, 1981

33. García Belsunce, Horacio, Tratado de tributación: Derecho tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, T. I, Vol. 1
34. García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, Derecho financiero y tributario, Editorial Bosch, Barcelona, 1999.
35. Gibson, Alan, Principios de buenas prácticas en los servicios de desarrollo empresarial (SDE), en La micro y pequeña empresa en Latinoamérica. La experiencia de los servicios de desarrollo empresarial, Intermediate Technology Development Group Perú-Banco Interamericano de Desarrollo, Lima, 2001.
36. Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho financiero, 7ª Ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001.
37. Gómez Álvarez, Ubaldo, Revisión histórica de la presión fiscal castellana, Servicio de Publicaciones Universidad de Oviedo, 1996.
38. Gonzales Macías, María Dolores, Infracciones y sanciones fiscales, Indetec, México, 1997.
39. González García Eusebio, Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, México D.F., 1992.
40. Grupo Asesor para la Pequeña y Mediana Empresa, Apoyo a La Pequeña Y Mediana Empresa: Una década de actividades del Grupo Banco Interamericano de Desarrollo (1990-2000), Banco Interamericano de Desarrollo, Washington, 2000.
41. Hensel, Albert, Derecho Tributario, Andrés Báez Moreno y María Luisa González-Cuéllar Serrano (Traductores), Marcial Pons, Madrid, 2005.
42. Jarach, Dino, El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

43. Machicado, Jorge, La culpabilidad. Apuntes jurídicos. En el siguiente link: <http://jorgemachicado.blogspot.com/2009/03/la-culpabilidad.html>
44. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano, Editorial Porrúa, México, 2007.
45. Mehl, Lucien, Elementos de Ciencia Fiscal, Editorial Bosh, Barcelona, 1964.
46. Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Lex Nova. Valladolid, 2008.
47. Morán Salazar, Daniel Demetrio. La informalidad en el proceso de desarrollo de las micro y pequeñas empresas textiles y de confecciones de gamarra frente a la normatividad jurídica vigente. Tesis de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima - 2003.
48. MYPEqueña empresa crece. Guía para el desarrollo de la micro y pequeña empresa, PROINVERSION-ESAN, Lima, 2007.
49. Naveira de Casanova Gustavo, El Principio de no confiscatoriedad, en El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI, César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez (Coord.), Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, Tomo I.
50. Lesmes, Julio José, Una administración pública generadora de comunicación corporativa, en La comunicación corporativa en el ámbito local, Rafael López Lita (coord.), Universitat Jaume I, Castellón de la Plana, 2006.
51. Ley N° 28015, Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa. Promulgada el 3 de Julio del 2003.
52. Loayza, Norman. Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú, en <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Revista-Estudios-economicos/15/Estudios-Economicos-15-3.pdf>.

53. Órgano académico del Sistema Andino de Integración, Lucha contra el fraude, Secretaría General de la Comunidad Andina, Lima, 2007.
54. Otálora Urquizu, Carlos, Económica fiscal, Plural Editores, La Paz, 2009
55. Paredes Castañeda, Enzo Paolo, Los Delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales, Editorial Cultural Cuzco, Lima, 2007.
56. Paruk, Ighsaan, El uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008.
57. Peña Cabrera, Raúl, Tratado de Derecho Penal, Editorial Grijley, Lima, 1996, T. VI (Todo sobre lo Ilícito Tributario).
58. Pérez de Ayala y Pelayo, Concha, Temas de derecho financiero, 2ª Ed., Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990.
59. Pérez Royo, Fernando, La reforma de la LGT, ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, en Crónica Tributaria N° 65, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
60. Pérez Royo, Fernando, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986
61. Picón González, Jorge, Recaudación e informalidad: ¿hacia dónde va la Sunat?, Entrevista de fecha 27 de mayo del 2013, Véase dicha entrevista en el siguiente link:
<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/05/27/recaudacion-informalidad-sunat/>.
62. Polanyi, Kan, El sistema económico como proceso institucionalizado, en Lecturas de antropología social y cultural, Honorio Velasco (compilador), Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2010.

63. Ponce Gutierrez, Jorge, La diferencia entre elusión y evasión fiscal, en <http://elconta.com/2010/06/07/diferencia-entre-evasion-y-elusion-fiscal/>
64. Pont Mestres, Magin, En torno al delito fiscal, en La fiscalidad a debate, Marcombo S.A., Barcelona, 1973.
65. Posner, Richard, El análisis económico del Derecho, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1998
66. Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo y Poveda Blanco, Francisco, Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, Madrid, 1996.
67. Hernández, Manuel y De la Roca, Jorge, Evasión tributaria e informalidad en el Perú, en Revista Economía y Sociedad N° 62, Consorcio de investigación Económica y Social, Lima, 2006.
68. Iglesias Ferrer, César, Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación, Gaceta Jurídica, Lima, 2000
69. Ramos Suyo, Juan Abraham. Gradúese de Magister y Doctor en Ciencias Jurídicas. Editorial San Marcos. Lima 2011.
70. Resolución N° 173-2-98, expedida por el Tribunal Fiscal con fecha 11 de febrero de 1998
71. Resolución N° 05434-5-2002, expedida por el Tribunal Fiscal, expedida el 18 de setiembre de 2002.
72. Ricardo Escobar, Las estrategias integrales de control y prevención, en Revista Serie Temática Tributaria N° 02, CIAT, 2008.
73. Ríos Granados, Gabriela, Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano, en Boletín Mexicano de Derecho Comparado N° 114.
74. Ríos Granados, Gabriela, "El ilícito tributario", en Manual de Derecho Tributario, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), Editorial Porrúa, México, 2005.

75. Rivas, Norberto, Planificación Tributaria. Editorial Magril limitada, Santiago, 2000.
76. Rivera Hernández, Jennifer Ljubitzka y Silvera Ochoa, Ingrid Tatiana. Formalización tributaria de los comerciantes informales en la zona central del Cantón Milagro. Tesis de la Universidad Estatal de Milagro. Ecuador - 2012.
77. Robles Moreno, Carmen del Pilar y Mercado Magnani, Frenci, La Obligación Tributaria en el Código Tributario, en Revista Actualidad Empresarial N° 39, Instituto Pacífico, Lima, 2013.
78. Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El Tributo, El Código Tributario y el Tribunal Constitucional (Parte Final), en Revista Actualidad Empresarial, N° 188, Editorial Instituto Pacifico, Lima, 2009.
79. Robles Moreno, Carmen del Pilar y Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco J., Medios de Extinción de la Obligación Tributaria distintos al pago (Parte I), en Revista Actualidad Empresarial N° 202, Instituto Pacífico, Lima, 2010.
80. Roca, Carolina. Estrategias para la formación de la cultura tributaria – Asamblea General del CIAT N° 42, Guatemala, 2008- Serie Temática Tributaria N°15 Setiembre 2011 Asistencia al Contribuyente.
81. Romaguera, Alex y Garcia Jané, Jordi, ¿Cómo crear una red de intercambio?, en ¡Participación! Una caja de herramientas para la economía solidaria, Icaria Editorial, Barcelona, 2007.
82. Rubio Correa, Marcial, Para conocer la Constitución de 1993, Editorial DESCO, Lima, 1994.
83. Rubio Correa, Marcial y Bernales, Enrique, Constitución y Sociedad Política, Mesa Redonda Editores S.A., Lima, 1983.

84. Ruíz de Castilla Francisco, “Sistema tributario y Equidad”, en Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque, 2002.
85. Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, El sujeto en la Ley Tributaria, en Revista Actualidad Empresarial N° 167, Instituto Pacífico, Lima, 2008.
86. Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco, La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos, en Revista Actualidad Empresarial N° 170, Instituto Pacífico, Lima, Primera Quincena, Noviembre 2008.
87. Sainz de Bujanda, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1985, T. I, Vol. II.
88. Salmon Alvear Carlos, “El principio de no confiscatoriedad en el Ámbito tributario: su contenido a través de La jurisprudencia nacional e internacional”, en <http://aulaweb.upes.edu.sv/claroline/backends/download.php?url=L1BSSU5DSVBJT19ERV9O>.
89. San Martín Martínez, Alberto, Ecos de fantasía, realidad e ingenio, Trafford publishing, Victoria (Canadá), 2008.
90. Sanabria Ortiz, Rubén, Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios, 3ª Ed., Editorial San Marcos, Lima, 1997.
91. Sentencia N° 646-96-AA-TC, expedida el 28 de octubre de 1996.
92. Sentencia N° 3303-2003-AA/TC, expedida el día 28 de junio del 2004.
93. Sentencia N° 00042-2004-AI/TC, expedido el día 13 de abril del 2005.
94. Sentencia N° 2689-2004-AA/TC, expedida el día 20 de enero del 2006.

95. Sentencia N° 3283-2007-PA/TC, expedida el día 03 de setiembre del 2007.

96. Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC -procesos acumulados-, expedida el 21 de setiembre de 2004

97. Seoane Balado, Eloy, La nueva era del comercio: El comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial, Ideaspropias Editorial, Vigo (España), 2005.

98. Schindel, Ángel, Concepto y especies de tributos, en Tratado de Tributación. Derecho Tributario, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, T. I, Vol. I.

99. Solórzano Tapia, Dulio Leónidas, La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú, en https://s3.amazonaws.com/iata/publicaciones/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf.

100. Tacsan Chen, Rodolfo, Elementos de Macroeconomía, Editorial Universidad Estatal a Distancia San José, 2ª Ed., San José (Costa Rica), 2001.

101. Velásquez Calderón, Juan y Vargas Cancino, Wilfredo, Derecho Tributario Moderno-Introducción al Sistema Tributario Peruano, Editorial Grijley, Lima, 1997.

102. Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9ª Ed., Editorial Astraea, Buenos Aires, 2005.

103. Wilhelm Kruse, H., El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el “tratado de Derecho Tributario”, Editorial Temis S.A. Bogotá, Colombia, 2001.

104. Zambrano Torres Alex, Los Principios del Derechos Tributario en <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>.

105. Zornoza Pérez, Juan José, El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, Civitas, Madrid, 1992.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS:

Diccionario de la R.A.E. Empresa.

Fiscalización

DRLeyes

Disponible en:

<http://>

www.drleyes.com/page/diccionario_juridico/significado/F/1340/FISCALIZACION

Definición De La Micro Y Pequeña Empresa

SUNAT

Disponible en:

<http://www.sunat.gob.pe/orientacion/mypes/define->

[microPequenaEmpresa.html](http://www.sunat.gob.pe/orientacion/mypes/define-microPequenaEmpresa.html)

Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Laboral. Oct. 2006 Centro de estudios del Tribunal Constitucional del Perú.

Disponible en:

http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/publicaciones/publicacion/juris_doctrina_constlaboral.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Mipymes Andinas

Disponible en:

<http://www.obapyme.org/Default.aspx?idmenu=2>

CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA – CÓDIGO TRIBUTARIO

SUNAT

Disponible en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>

Glosario de Tributos Internos

Ministerio de Economía y Finanzas

Disponible en;

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_glossary&task=list&glossid=16&letter=R&Itemid=101040&lang=es

ANEXOS

ANEXO N° 1 FICHA DE ENCUESTAS PARA TESIS DE MAESTRÍA

UNIVERSIDAD NACIONAL HERMILIO VALDIZÁN ESCUELA DE POS GRADO	
<p>TESIS:</p> <p>“RELACION DE LA CULTURA TRIBUTARIA, LOS DERECHOS LABORALES, CON LA FORMALIZACIÓN DEL COMERCIO Y FORMALIZACION DE LOS TRABAJADORES, EN LOS CENTROS COMERCIALES DE LA CALLE PERA, TRINITARIAS, MOLINO UNO Y DOS DE LA CIUDAD DEL CUSCO 2015”</p>	
<p>Agradeceré a usted responder este breve y sencillo cuestionario, pues su aporte será muy importante para el logro del siguiente objetivo</p>	<p>OBJETIVO: Determinar cuál es la relación de la cultura tributaria y laboral, con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.</p>
<p>GENERALIDADES: La información será utilizada en forma confidencial anónima y acumulativa por lo que agradeceremos a las personas entrevistadas se proporcione información veraz, a fin de que sean realmente útiles para la investigación.</p>	<p>INFORMANTES: la presente encuesta está dirigida a los abogados, Vendedores de los stands y locales de venta de los Centros Comerciales “De la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” de la ciudad y región del Cusco.</p>
<p>ENCUESTADOR: Miguel Ángel BRAVO MIRANDA</p>	

1. ¿Cuenta con comprobante de pago?
 - a) Si
 - b) No
2. ¿Cuenta con trabajadores?
 - a) Si
 - b) No
3. ¿En todas las ventas que realiza (mayores de S/. 5,00), entrega comprobantes de pago?
 - a) Si
 - b) No
4. ¿Sus trabajadores cuentan con los Beneficios Sociales de acuerdo a Ley?
 - a) Si
 - b) No
5. ¿Considera que el trámite para la obtención de comprobantes de pago es sencillo?
 - a) Si
 - b) No
6. ¿Considera que el trámite para registrar a sus trabajadores es sencillo?
 - a) Si
 - b) No
7. ¿Conoce las funciones de la SUNAT?
 - a) Si
 - b) No
8. ¿Conoce las funciones de la Dirección Regional de Trabajo de Cusco?
 - a) Si

b) No

9. ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la SUNAT? (solo contestar si respondió “si” a la pregunta anterior)

a) Si

b) No

10. ¿Se siente seguro frente a la labor que realiza la Dirección Regional de Trabajo? (solo contestar si respondió “si” a la pregunta anterior)

a) Si

b) No

11. ¿Considera beneficioso pagar sus impuestos?

a) Si

b) No

12. ¿Considera beneficioso pagar los beneficios sociales a sus trabajadores?

a) Si

b) No

13. ¿Considera “formal” la actividad comercial que realiza?

a) Si

b) No

MATRIZ DE CONSISTENCIA

VARIABLES	PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPOTESIS	METODOLOGÍA
<p>La Cultura tributaria y cumplimiento de los beneficios laborales</p> <p>La formalización del comercio y los beneficios</p>	<p>Problema general:</p> <p>¿De qué manera la cultura tributaria y laboral, se relaciona con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?</p> <p>Problemas específicos:</p> <p>¿De qué manera el costo - beneficio de tributar y cumplir con los beneficios sociales de los trabajadores influye en la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos</p>	<p>Objetivo general</p> <p>Determinar cuál es la relación de la cultura tributaria y laboral, con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.</p> <p>Objetivos específicos</p> <p>Determinar la relación del costo - beneficio de tributar con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y</p>	<p>Hipótesis principal</p> <p>El cambio en la cultura tributaria y laboral propiciará el cumplimiento de los beneficios laborales en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.</p> <p>Hipótesis secundarias</p> <p>El costo - beneficio de tributar y cumplir con los beneficios laborales influye en la formalización del comercio en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno</p>	<p>Tipo de investigación:</p> <p>Analítico Explicativo.</p> <p>Diseño de investigación:</p> <p>Cualitativo – Diseño no experimental</p> <p>Población:</p> <p>El Universo de estudio está representado por la</p>

<p>laborales de sus trabajadores</p>	<p>de la ciudad del Cusco?</p> <p>¿De qué manera las deficiencias administrativas afectan la formalización del comercio y de los beneficios sociales de los trabajadores, en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?</p> <p>¿De qué manera las culturas tributarias de los usuarios afectan la evasión tributaria y los beneficios sociales de trabajadores, en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco?</p>	<p>dos de la ciudad del Cusco 2015.</p> <p>Determinar la relación del costo - beneficio de pagar los beneficios laborales a los trabajadores, con la formalización laboral en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.</p> <p>Determinar la relación de las deficiencias administrativas con la formalización del comercio en los Centros Comerciales Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos de la ciudad del Cusco 2015.</p>	<p>y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.</p> <p>Las barreras burocráticas afectan la formalización del comercio y cumplimiento de los beneficios laborales en los Centros Comerciales de la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos en la ciudad del Cusco en el 2015.</p>	<p>población de vendedores de los stands y locales de venta de los Centros Comerciales “De la Calle Pera, Trinitarias, Molino uno y dos” de la ciudad y región del Cusco .</p> <p>Muestra:</p> <p>Se seleccionó una muestra representativa de 250 de vendedores de los stands y locales de venta.</p>
--------------------------------------	---	--	---	--