

UNIVERSIDAD PRIVADA ANTENOR ORREGO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



***“LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA Y NO CONFISCATORIEDAD AL DETERMINARSE
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA, EN
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”***

**PROYECTO DE TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE
ABOGADA**

AUTOR:

BACH. MARÍA DEL CARMEN ARANCIBIA ALCÁNTARA

ASESOR:

DR. MIGUEL ÁNGEL ARANCIBIA CUEVA

TRUJILLO – PERÚ

2018

Nro. de Registro:

“LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA
Y NO CONFISCATORIEDAD AL DETERMINARSE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA, EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO
68° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”

AUTOR: ARANCIBIA ALCÁNTARA, MARÍA DEL CARMEN

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA

ASESOR: DR. MIGUEL ANGEL ARANCIBIA CUEVA

UNIVERSIDAD PRIVADA ANTENOR ARREGO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
TRUJILLO, 2018

DEDICATORIA

A Dios por guiar cada uno de mis pasos e iluminarme en cada meta propuesta, sin Él, no hubiera podido alcanzar nada de lo que he logrado.

A mis padres Miguel Arancibia y Carmela Alcántara porque siempre están a mi lado alentándome y dándome fuerza para seguir adelante.

A mi hijita Mariana Camila, quien alegra mis días, la luz de mis ojos.

A mis abuelitos Julia y Eduardo, que están en el cielo, yo sé que ellos estarían muy orgullosos de mi por todo lo que estoy logrando.

A mi novio Alfredo, por alentarme a seguir adelante, brindándome su amor y apoyo.

AGRADECIMIENTO

Agradezco de manera infinita a todas las personas que me apoyaron incondicionalmente en la parte metodológica y teórica para la realización de esta tesis.

Agradezco especialmente a mi padre y amigo Miguel Arancibia, mi asesor de tesis. Mi mejor herencia es su amor y todos los conocimientos que me brinda.

RESUMEN

La tesis denominada “La vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse la obligación tributaria sobre base presunta, en aplicación del artículo 68° del código tributario” surge por la necesidad de analizar estrictamente los efectos jurídicos que conlleva la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en el artículo 68° del Código Tributario, respecto a la presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados o proyectados por la administración tributaria como consecuencia del control directo del dinero recibido por el contribuyente durante cinco días comerciales.

En tal sentido, la presente investigación plantea la siguiente problemática: ¿Cuáles son los efectos jurídicos de la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse una obligación tributaria sobre base presunta, aplicando el artículo 68° del Código Tributario?, y determina como hipótesis que en efecto, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, específicamente, al aplicar el artículo 68° del Código Tributario, vulnerarían los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Por tal motivo, mediante el uso de la investigación descriptiva, así como la utilización de la técnica del fichaje y análisis de datos, conllevó a analizar la legislación, doctrina y jurisprudencia para demostrar dicha hipótesis de que, si bien es cierto una de las facultades que ejerce la Administración para

establecer la cuantía del tributo es la de **DETERMINACIÓN**, esta debería de realizarse mediante un uso correcto, puesto que al existir omisión de ingresos, no hay fehaciencia en los hechos que sustentarán la base de la deuda tributaria.

De tal manera se ha concluido que la seguridad jurídica y los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva se verían alterados, constituyendo un arma destructiva del poder estatal,

ABSTRACT

The thesis called "The violation of the principles of contributory capacity and non-confiscatory nature to determine the tax liability on presumptive basis, in application of Article 68 of the tax code" arises from the need to strictly analyze the legal effects entailed by the violation of the principles of contributory capacity and non-confiscation in article 68 of the Tax Code, regarding the presumption of income omitted from sales, services or taxed operations, by difference between the amounts recorded or declared by the taxpayer and those estimated or projected by the tax administration as consequence of direct control of the money received by the taxpayer during five business days.

In this regard, the present investigation poses the following problem: What are the legal effects of the violation of the principles of taxpaying capacity and non-confiscatory when determining a tax obligation on presumptive basis, applying Article 68 of the Tax Code ?, and determines as a hypothesis that, in effect, the determination of the tax obligation on an alleged basis, specifically, when applying Article 68 of the Tax Code, would violate the principles of non-confiscatory and taxable capacity.

For this reason, through the use of descriptive research, as well as the use of the technique of data acquisition and analysis, led to analyze the legislation,

doctrine and jurisprudence to demonstrate this hypothesis that, although one of the faculties is true that the Administration exercises to establish the amount of the tax is that of DETERMINATION, this should be done through correct use, since in the absence of income, there is no evidence in the facts that would sustain the tax debt base.

In this way it has been concluded that legal security and the principles of non-confiscatory and contributory capacity would be altered, constituting a destructive weapon of state power,

ÍNDICE

DEDICATORIA	3
AGRADECIMIENTO	4
RESUMEN.....	5
ABSTRACT	7
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	13
1.1. EL PROBLEMA	13
1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA	28
1.2. HIPÓTESIS	29
1.3. VARIABLES	29
1.4. JUSTIFICACIÓN	29
1.4.1. Desde el punto de vista teórico	29
1.4.2. Desde el punto de vista práctico	29
1.5. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	30
1.6. OBJETIVOS	30
1.6.1. OBJETIVO GENERAL	30
1.6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	31
CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO	31
CAPÍTULO I	31
PRINCIPALES CONCEPTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	31
I. PRINCIPALES CONCEPTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	32
1.1. EL TRIBUTO:	32
1.1.1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RESPECTO A TRIBUTO	36
1.1.2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A TRIBUTO	39
1.1.3. CONSULTA ABSUELTA POR LA SUNAT RESPECTO A TRIBUTO	43
1.2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	43
Principios Generales.....	49
Jurisprudencia.....	49

Legislación.....	49
FUENTES FORMALES DEL	49
DERECHO	49
Costumbre	49
.....	49
FUENTES DEL DERECHO	49
.....	49
.....	49
1.3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:	50
.....	51
.....	51
.....	54
1.4. DEUDOR TRIBUTARIO	54
1.5. EL CONTRIBUYENTE:	55
1.6. EL RESPONSABLE:	56
1.7. AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN:	57
1.8. LA DEUDA TRIBUTARIA	58
.....	59
COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	59
II. LA INFLUENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL DESARROLLO ESTATAL	59
2.1. LA IMPORTANCIA DE LOS TRIBUTOS	59
2.2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS	60
2.3. QUIÉN COBRA LOS IMPUESTOS	60
2.4. LA EVASIÓN TRIBUTARIA	60
2.4.1. CAUSAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA	61
2.4.2. CONSECUENCIAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA	64
2.5. MEDIDAS DE POLÍTICA ECONÓMICA	66
CAPÍTULO II	71
LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA	
.....	71
2.1 LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA	71
2.2 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA	72
2.2.1. DEFINICIÓN DE PRESUNCIÓN	72
2.2.2. DEFINICIÓN DE BASE PRESUNTA	73

2.2.3.	TIPOS DE PRESUNCIONES	74
2.2.4.	ELEMENTOS DE LAS PRESUNCIONES	75
2.2.5.	RTF REFERIDAS A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA.....	76
2.2.6.	DIFERENCIAS ENTRE LOS TIPOS DE DETERMINACIÓN	77
2.2.7.	CAUSALES PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA.....	78
CAPÍTULO III		104
LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE NO CONFISCATORIEDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA		104
3.1.	LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA	104
3.1.1.	PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	107
a)	Principio de legalidad.....	107
b)	Principio de reserva de ley	110
c)	Principio de no confiscatoriedad.....	113
d)	Principio de defensa de los derechos fundamentales	117
e)	Principio de capacidad contributiva	121
3.1.2.	LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	124
CAPITULO IV		129
PRECISIONES NORMATIVAS DEL ARTÍCULO.....		129
68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO		129
4.1.	¿CÓMO CALCULA SUNAT LOS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE APLICANDO EL ARTÍCULO 68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO?	130
4.2.	¿DEBERÍA AGOTARSE LA APLICACIÓN DE LA BASE CIERTA PARA POSTERIORMENTE APLICAR BASE PRESUNTA?.....	133
4.3.	LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	137
4.4.	LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	138
CAPÍTULO V: MATERIAL Y MÉTODOS		140
5.1.	MÉTODOS.....	140
5.1.1.	MÉTODO EXEGÉTICO	140
5.1.2.	MÉTODO HERMENÉUTICO – JURÍDICO	140
5.1.3.	MÉTODO SINTÉTICO	140
5.1.4.	MÉTODO FILOSÓFICO	140
5.2.	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.....	141
5.2.1.	TÉCNICAS.....	141

5.2.1.1.	TÉCNICA DE RECOPIACIÓN DOCUMENTAL.....	141
5.2.1.2.	TÉCNICA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL	141
5.2.1.3.	TÉCNICA DE LA ENTREVISTA.....	142
5.2.2.	INSTRUMENTOS.....	143
5.2.2.1.	FICHAJE.....	143
5.2.2.2.	INSTRUMENTOS DE PROCESAMIENTO DE DATOS.....	145
5.3.	PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	145
CAPÍTULO VI.....		146
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....		146
6.1	CONCLUSIONES.....	146
6.2	RECOMENDACIONES.....	147
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.....		148
BIBLIOGRÁFÍA.....		149
ANEXO.....		150
ANEXO N° 1.....		150

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. EL PROBLEMA

1.1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los tributos son una pieza fundamental para el desarrollo del Estado. Estos se definen como una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.

El Código Tributario establece que el término **TRIBUTO** comprende impuestos, contribuciones y tasas; el impuesto es el tributo cuyo pago no origina por parte del Estado una contraprestación directa en favor del contribuyente; tal es el caso del Impuesto a la Renta; la contribución, es el tributo que tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, como lo es el caso de la Contribución al SENCICO; finalmente, la Tasa es el tributo que se paga como consecuencia de la prestación efectiva de un servicio público, individualizado en el contribuyente, por parte del Estado, como es el caso de los derechos arancelarios de los Registros Públicos.

Para financiar la construcción de colegios públicos, carreteras, hospitales, postas médicas y otros servicios públicos se requiere contar con ingresos que se adquieran como producto de las

imposiciones tributarias que se crean por mandato del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el cual señala expresamente que: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...)”*

Ningún Estado puede financiar si no cuenta con ingresos provenientes de la recaudación tributaria y las personas que integran la sociedad deben contribuir con la ejecución de los programas sociales, pagando los tributos correspondientes obligación que es impuesta por la Ley.

El pago de estos tributos genera una obligación tributaria, los cuales son aportes que deben hacer las personas y las empresas, obligados por ley, para que el Estado tenga los recursos suficientes para brindar los bienes y servicios públicos que necesita la comunidad; asimismo, SUNAT, tiene como principal función la de **DETERMINAR** las obligaciones tributarias correctamente. La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. La obligación puede ser determinada sobre base

cierta o base presunta. La deuda se determina sobre base cierta, cuando se consideran todos los elementos que existen para conocer en forma directa el hecho que genera la obligación tributaria; sin embargo, la obligación es determinada sobre base presunta cuando se basa en hechos y circunstancias comparativas con situaciones normales, debido a la falta de elementos como son: la omisión o la falta de veracidad de los libros y/o documentación contable del fiscalizado.

Asimismo, el Código Tributario, establece expresamente en el artículo 64^o los diversos supuestos en los que SUNAT puede aplicar la base presunta, detallando las circunstancias en las cuales la Administración Tributaria se faculta para sancionar al contribuyente, basándose en hechos indiciarios para determinar la cuantía de una obligación tributaria presunta.

El mencionado artículo 64 del Código Tributario señala que: ***“La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:***

- 1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones, dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.***
- 2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y***

datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

- 3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.*

Asimismo, cuando el deudor tributario no obligado a llevar contabilidad sea requerido en forma expresa a presentar y/o exhibir documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, no lo haga dentro del referido plazo.

- 4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos falsos.*
- 5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.*

- 6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o cuando éstos sean otorgados sin los requisitos de Ley.**
- 7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.**
- 8. El deudor tributario omite llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.**
- 9. No se exhiba libros y/o registros contables u otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.**
- 10. Se detecte la remisión o transporte de bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto en las normas para sustentar la remisión o transporte, o con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados**

comprobantes de pago o guías de remisión, u otro documento que carezca de validez.

11.El deudor tributario haya tenido la condición de no habido, en los períodos que se establezcan mediante decreto supremo.

12.Se detecte el transporte terrestre público nacional de pasajeros sin el correspondiente manifiesto de pasajeros señalado en las normas sobre la materia.

13.Se verifique que el deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado; usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados; explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas; utilice fichas o medios de juego no autorizados; así como cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria o que no cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casinos y máquinas tragamonedas.

Las autorizaciones a las que se hace referencia en el presente numeral, son aquéllas otorgadas por la autoridad competente conforme a lo dispuesto en las normas que

regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

14. El deudor tributario omitió declarar y/o registrar a uno o más trabajadores por los tributos vinculados a las contribuciones sociales o por renta de quinta categoría.

15. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.”

En el mismo escenario, en lo que respecta a presunciones, el artículo 65º del Código Tributario establece que: **“La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones:**

- 1. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de ventas o libro de ingresos, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro y/o libro.**
- 2. Presunción de ventas o ingresos por omisiones en el registro de compras, o en su defecto, en las declaraciones juradas, cuando no se presente y/o no se exhiba dicho registro.**
- 3. Presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la Administración Tributaria por control directo.**

- 4. Presunción de ventas o compras omitidas por diferencia entre los bienes registrados y los inventarios.**
- 5. Presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado o no registrado.**
- 6. Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en Empresas del Sistema Financiero.**
- 7. Presunción de ventas o ingresos omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios, ventas y prestaciones de servicios.**
- 8. Presunción de ventas o ingresos en caso de omisos.**
- 9. Presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias.**
- 10. Presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios.**
- 11. Presunción de ingresos omitidos y/o operaciones gravadas omitidas en la explotación de juegos de máquinas tragamonedas.**
- 12. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores.**
- 13. Otras previstas por leyes especiales.**

La aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.”

Concordando el numeral 3 del artículo 65° del Código Tributario, guarda relación con el artículo 68° del Código Tributario, respecto a la presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo, señalando que: ***“El resultado de promediar el total de ingresos por ventas, prestación de servicios u operaciones de cualquier naturaleza controlados por la Administración Tributaria, en no menos de cinco (5) días comerciales continuos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días comerciales del mismo, representará el ingreso total por ventas, servicios u operaciones presuntas de ese mes.***

Entiéndase por día comercial a aquel horario de actividades que mantiene la persona o empresa para realizar las actividades propias de su negocio o giro aun cuando la misma comprenda uno o más días naturales.

La Administración no podrá señalar como días alternados, el mismo día en cada semana durante un mes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en el caso de contribuyentes que desarrollen sus actividades en menos de cinco (5) días a la semana, quedando facultada la Administración Tributaria a señalar los días a controlar entre los días que el contribuyente desarrolle sus actividades.

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro (4) meses alternados de un mismo año gravable, el promedio mensual de ingresos por ventas, servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo año.

Tratándose de un deudor tributario respecto del cual se detecte su no inscripción ante la Administración Tributaria, el procedimiento señalado en el párrafo anterior podrá aplicarse mediante el control en no menos de dos (2) meses alternados de un mismo año gravable.

Cuando se verifique que el contribuyente tiene ingresos por operaciones gravadas y/o exoneradas y/o inafectas se deberá discriminar los ingresos determinados por tales conceptos a fin de establecer la proporcionalidad que servirá de base para estimar los ingresos gravados.

Al proyectar los ingresos anuales deberá considerarse la estacionalidad de los mismos.”

La Administración Tributaria realizará un control directo de las operaciones que realizan las empresas o de igual forma para los independientes (profesionales), para estimar los ingresos, sin embargo, se debe tener en cuenta que para tales efectos se debe considerar la estacionalidad de los mismos, es decir si por ejemplo son discotecas que están concurridas los fines de semana, no sólo se considerará los datos obtenidos en fin de semana.

Considerar la estacionalidad y factores externos influyentes en el caso de centros recreacionales, centros vacacionales, academias preuniversitarias, etc.

Además, existe jurisprudencia nacional que señalan posiciones a favor del contribuyente respecto a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta:

Tal es el caso de la **RTF N° 12170-2-2007**, que establece que

“Se revoca la apelada que determinó omisiones al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta por ingresos presuntos conforme al artículo 68° del Código Tributario, al constatarse que: Respecto a la causal habilitante para aplicar las presunciones del Código Tributario, se concluye que en aquellos casos en los que la Administración detecta la infracción de no entregar

comprobantes de pago (artículo 64º numeral 6 del Código Tributario), basta que ésta se detecte en el período en el cual la Administración goce de las facultades de fiscalización para que se pueda aplicar la presunción, situación que es la que se presenta en el caso de autos. Al encontrarse acreditada la causal, la Administración podía determinar la obligación tributaria conforme al artículo 68º del Código Tributario, norma que exige la verificación de los ingresos en 5 "días hábiles comerciales", siendo que la Administración consideró como tales los "días calendarios", es decir, aquel que comienza a las 0:00 a.m. y termina a las 12:00 p.m. del mismo día, no obstante conforme con la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles, es decir, cuando la norma se refiere a "días calendarios" lo debe señalar expresamente, en tal sentido, los "días hábiles comerciales" no pueden entenderse como calendarios sino que más bien están relacionados con el horario de atención del negocio, interpretación acorde con la precisión establecida por el Decreto Legislativo N° 941, por lo que al no haberse seguido el procedimiento establecido en la norma al no haberse cumplido con realizar la intervención los 5 días hábiles comerciales que exige la norma, se levanta el reparo."

Sin embargo, existen resoluciones del Tribunal Fiscal, que han mostrado una posición en contra del contribuyente respecto a la aplicación de la base presunta en obligaciones tributarias.

La RTF N° 14070-1-2014, señala que: ***“Se confirma la apelada en el extremo referido al reparo por presunción de ingresos omitidos por ventas por diferencias entre los montos declarados y los estimados por la Administración por control directo, dado que al verificarse que la recurrente no entregó comprobantes de pago, incurrió en la causal prevista por el numeral 6 del artículo 64° del Código Tributario que habilita a la Administración para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, siendo que el procedimiento presuntivo utilizado se ajusta a lo dispuesto por el artículo 68° del mismo código.”***

A pesar de todo lo expuesto anteriormente, el determinar una obligación tributaria bajo una presunción, menoscabaría los derechos del contribuyente y los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; sobre todo, porque no existe precisión para establecer la cuantía de la obligación tributaria.

Actualmente el Tribunal Fiscal está impedido de ejercer el control difuso de las normas, en atención a lo resuelto por el Tribunal Constitucional; situación que le compete al Poder

Judicial. Este criterio fue cambiado por el propio Tribunal Constitucional.

Cabe resaltar que, el principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas, por lo que es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades y no de manera abusiva al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado. Además, el principio de no confiscatoriedad consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser de tal manera que conlleve la privación completa de bienes del sujeto, es decir, el 100%. Como podemos apreciar ambos principios tutelan la propiedad del contribuyente y contrarrestan el abuso de poder que comete la Administración Tributaria.

El objeto de la presente investigación es analizar estrictamente los efectos jurídicos que conlleva la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en el artículo 68º del Código Tributario, respecto a la presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo.

A efectos de que el artículo 68º del Código Tributario no vulnere el principio de no confiscatoriedad , **SE PROPONE** establecer la salvedad del contribuyente, es decir, la real deuda con elementos probatorios, tales como comprobantes de pago reales de ingresos, motivo por el cual el artículo 68º de la citada norma inserte el siguiente enunciado: **“salvo que el contribuyente demuestre prueba en contrario, es decir que consigne fundamentos o hechos que desvirtúen la aplicación de una base presunta; es decir, presente pruebas reales de sus ingresos.”**

Pese a que existe cierta discrepancia entre las posiciones vertidas de la doctrina tributaria y el Tribunal Fiscal; puesto que, la primera señala que dentro de un proceso de fiscalización en primer lugar, se debería determinar sobre base cierta, y posteriormente estimar un hecho presunto. Sin embargo, jurisprudencia del Tribunal Fiscal, señala que, no es necesario primero recurrir a la base cierta dentro de un proceso de fiscalización.

Lamentablemente, el legislador en el artículo 63º del citado Código Tributario permite que la Administración Tributaria “pueda” determinar utilizando cualquiera de las bases, la cierta o la presunta.

Por tal motivo, la Administración Tributaria incurriría en conductas abusivas al realizar un control directo de las operaciones para estimar de modo impreciso los ingresos que genera el contribuyente. Es por ello que, producto de dicha fiscalización se estarían vulnerando derechos y principios tributarios, los cuales, sin duda, minimizan la condición del contribuyente frente al poder del Estado.

Cabe agregar que como regla elemental del Impuesto a la Renta se regula la determinación de los ingresos para el caso de las empresas bajo la regla del **Principio del Devengado (declarar ingresos a pesar de no haberlos cobrado)**, sin embargo, este método de presunción de ingresos se basa exclusivamente sobre un promedio diario **sobre ingresos solamente percibidos, es decir sobre el Principio del Percibido, lo cual resulta totalmente contradictorio.**

1.1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los efectos jurídicos de la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse una obligación tributaria sobre base presunta, aplicando el artículo 68º del Código Tributario?

1.2. HIPÓTESIS

En efecto, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, específicamente, al aplicar el artículo 68º del Código Tributario, vulnerarían los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

1.3. VARIABLES

A) VARIABLE INDEPENDIENTE

La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

B) VARIABLE DEPENDIENTE

La vulneración de principios tributarios.

1.4. JUSTIFICACIÓN

1.4.1. Desde el punto de vista teórico

Se justifica el trabajo porque es necesario dar a conocer la normatividad tributaria respecto a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta y los supuestos de presunción que esta presenta, buscando la protección del contribuyente ante conductas abusivas de SUNAT.

1.4.2. Desde el punto de vista práctico

La investigación orientará a realizar una precisión normativa respecto a presunciones, para que no se deje a libre albedrío de SUNAT el aplicar una base presunta, sin antes haber determinado una base cierta.

1.5. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Después de haber realizado una progresiva y exhaustiva búsqueda dogmática jurídica en las principales universidades de Trujillo: Universidad Privada Antenor Orrego, Universidad Nacional de Trujillo, Universidad Privada del Norte y Universidad Cesar Vallejo, concluyo informando la no existencia de antecedentes de investigaciones realizados sobre La Determinación de la obligación tributaria sobre base presunta y los efectos administrativos que esta presenta; es decir, no hay tesis, trabajos monográficos ni de investigación, informes sobre el tema citado

El principal y único medio utilizado como antecedente, es el Código Tributario y la normatividad que este regula respecto a presunciones, que es la que ha causado controversias en el marco legal vigente, por lo que será objeto mi presente investigación.

1.6. OBJETIVOS

1.6.1. OBJETIVO GENERAL

- Determinar cuáles son los efectos jurídicos de la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse una obligación tributaria sobre base presunta, aplicando el artículo 68º del Código Tributario.

1.6.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Explicar los principales conceptos del Derecho Tributario, teniendo como centro a los tributos y su influencia en el desarrollo estatal.
- Delimitar los conceptos, tipos, elementos, diferencias y causales respecto a base presunta.
- Analizar los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad respecto su vulneración por la aplicación de la base presunta en materia tributaria.
- Proponer precisiones normativas del artículo 68º del Código Tributario, bajo sustentos jurídicos sobre la aplicación correcta de la base presunta.

CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO I

PRINCIPALES CONCEPTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Para realizar un estudio profundo de las normas tributarias, es necesario saber la conceptualización de sus principales términos. Además de la principal normativa que rige este sistema.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico - tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.

I. PRINCIPALES CONCEPTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.1. EL TRIBUTO:

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario define 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.

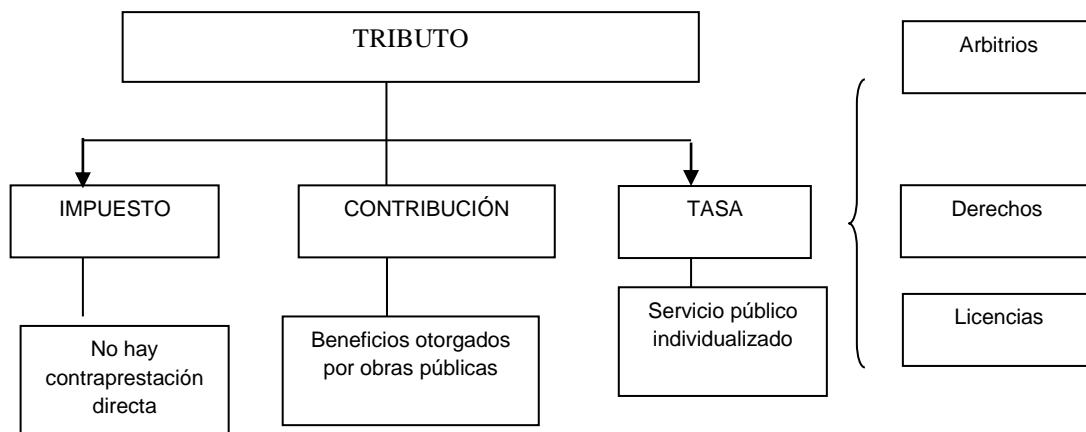
No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

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.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.



Según Arancibia Cueva M. (2017); señala que, “*Los tributos son las prestaciones en dinero o en especie que los entes públicos con potestad tributaria establecen en ejercicio de la misma.*”

Esta potestad tributaria viene de lo que se conoce como Poder Tributario, el cual es la facultad de crear, modificar, exonerar y suprimir tributos. Este Poder Tributario puede ser originario, el cual nace por mandato imperativo de la Constitución Política y en nuestro medio, sólo el Estado Peruano detenta este tipo de Poder Tributario, siendo distribuido el mismo entre el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y los Municipios. El otro tipo de

Poder Tributario es el delegado, el cual se encuentra bajo la jerarquía de la Constitución, en otras palabras, se encuentra supeditado al Poder Tributario originario, quien a través de normas específicas ha de determinar la aplicación del Poder Tributario derivado, siendo los Gobiernos Regionales un claro ejemplo de este tipo de poder.

El Poder Tributario tiende a caracterizarse por ser normativo, ya que es a través de normas que se ha de establecer las relaciones entre la Administración y los administrados debiendo su cumplimiento ser obligatorio; imprescriptible, ya que dura mientras exista el Estado; legal, porque se objetiva a través de la ley; territorial y jurisdiccional, ya que se ejerce dentro de un determinado territorio donde un Estado ejerce su jurisdicción; irrenunciable, puesto que es inherente a la soberanía estatal; e indelegable, puesto que al ser el poder tributario parte de la soberanía estatal, ésta no puede ser delegada a terceros para efectivizar su cumplimiento.

Algunas diferencias saltantes entre el impuesto con la contribución son las siguientes:

- En el impuesto la recepción del beneficio es indirecto; mientras que en la contribución la recepción del beneficio es de manera directa para el contribuyente.*
- En el impuesto prima la capacidad contributiva del contribuyente antes que el principio del beneficio; en tanto*

que en la contribución el principio del beneficio es el que prima.

- *En el impuesto el pago se realiza a través de una cuota o tarifa progresiva o regresiva; por el contrario, en las contribuciones se tiene como cantidad a pagar una cuota proporcional siendo excepcional una cuota fija.*
- *En el impuesto el origen del beneficio puede tener cualquier origen; mientras que el origen del beneficio en la contribución proviene por iniciativa del Estado.*

Las diferencias que se dan entre contribución y tasa son las siguientes:

- *En la contribución las prestaciones son generales; en tanto que en la tasa las prestaciones son individuales.*
- *El beneficio en la contribución es esencial; mientras que en la tasa no es necesario que se produzca el beneficio sino básicamente el servicio.*
- *La contribución incide directamente sobre el contribuyente; en la tasa es el contribuyente el que se acerca a la tasa y es incidido por ella.*

Sobre los tributos municipales podemos señalar que sólo las contribuciones y las tasas se encuentran dentro de la llamada Potestad Tributaria Municipal, la cual permite crear, modificar,

suprimir y exonerar las mismas dentro de la jurisdicción de cada municipalidad.

En doctrina a las tasas se les denomina “Tributos Vinculados”, toda vez que existe una prestación por parte del contribuyente frente al Estado (representado por una erogación dineraria) y la contraprestación del Estado hacia el contribuyente (prestación de un determinado servicio).

Las obligaciones por aportaciones a la Seguridad Social se regulaban por las normas de ESSALUD, la Oficina de Normalización Provisional - ONP y supletoriamente por el Código Tributario. Sin embargo, en la actualidad, es el Código Tributario el que predomina, y adicionalmente las Normas especiales serán aplicadas por Decreto Supremo de los sectores a los que pertenecen las instituciones correspondientes. El Tribunal Fiscal se mantiene como última instancia administrativa en los procedimientos contenciosos sobre dichas aportaciones. En estos casos se aplicarán los arts. 101° inc. 1° y 143° del Código Tributario.”

1.1.1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RESPECTO A TRIBUTO

Sentencia A.P. 141-2014 – Lima (10-06-2016): El pago por uso de agua no es un tributo.

Para el uso del agua no se han dado ni regulado por ley los supuestos para la creación de un tributo, esto es hipótesis de incidencia tributaria, hecho imponible y obligación tributaria, por lo que la calidad de su uso y dominio público no le confiere el carácter de tributo. La Ley 29338 – Recursos Hídricos no contiene disposición alguna en el sentido que constituya un tributo.

STC N° 2835-2010-PA/TC/13.12.2011: Aportes a la caja de beneficios y seguridad del pescador no son tributo.

En la demanda contra la Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescador, para que se inaplique la Ley N° 28193 y Ley N° 28320, el Tribunal Constitucional (TC) citando la Sentencia del TC (STC) N° 11-2002-AI/TC en la que consideró que los aportes en cuestión se constituían como *“un sistema institucionalizado de prestaciones individualizados, basado en la prevención del riesgo y en la redistribución de recursos, con el único propósito de coadyuvar en la calidad y el proyecto de vida de la comunidad.*

STC N° 3769-2010-PA/TC/17.10.2011: Deduciones del Impuesto General a las Ventas no son tributo.

Respecto al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), el TC señala que teniendo en cuenta su ámbito de

aplicación, relativo básicamente a las operaciones afectas al IGV, debe entenderse que no se trata de un nuevo impuesto sino de un mecanismo que asegura la recaudación del IGV. Precisa que, del análisis del sistema de detracciones, no estamos ante un tributo independiente, pues para empezar el titular de la cuenta es el prestador del servicio, lo que no extingue obligación tributaria alguna.

Exp. N.º 2835-2010-PA/TC del 13/12/2011: Los tributos comprenden a los impuestos, contribuciones y tasas. El Impuesto es el “tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado”.

STC N° 1837-2009-PA/TC/17.08.2010: El pago de la tarifa de agua subterránea califica como pago de un derecho.

La demanda requiere se inaplique el Decreto Legislativo N° 148 y su Reglamento D.S. N° 8-82-VI, debido a que con tales normas se considera vulnerado su derecho fundamental a la propiedad, en cuanto se le exige el pago de un monto de dinero en virtud de una exacción estatal. El pago de la tarifa de agua subterránea califica como una Tasa-Derecho, puesto que el hecho generador se origina en la utilización de bienes públicos.

STC N° 4870-2007-PA/TC/12.03.2010: Cobro de derechos municipales.

En este caso, el Sindicato de Comerciantes del Mercado Modelo de Chiclayo interpuso demanda para que se declare inaplicable la Ordenanza N° 17-2005-GPCH. El TC tuvo en cuenta la distinción entre el tributo y otras exacciones estatales, y señaló que la obligación de pago de derechos municipales por el uso de puestos fijos en mercados, si bien es una exacción estatal, no puede ser considerada como tributo.

STC N° 3303-2003-AA/TC: Que es tributo.

El tributo es la *“obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”*

1.1.2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO

A TRIBUTO

RTF N° 08780-5-2016: Arbitrios municipales - Alcances del Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú.

Los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica establecidas en el Código de Derecho Canónico como actividades inherentes de la

Iglesia Católica, como es la educación católica a través de colegios, se encuentran exonerados del pago de Arbitrios Municipales en virtud al Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú de 19 de julio de 1980, y que dicha exoneración alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción.

RTF N° 11090-8-2016: Tarifa de Agua Subterránea sujeta a inmunidad tributaria

Se señala que conforme con los fundamentos de la Resolución N° 08780-5-2016, precedente de observancia obligatoria, mediante el Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú se ha consagrado un régimen de inmunidad tributaria permanente a favor de la Iglesia Católica que alcanza a todas las actividades que le son propias, las que están establecidas en el Código de Derecho Canónico, lo que no puede desnaturalizarse aplicándose tributos creados con posterioridad a la entrada en vigor del referido acuerdo. Se indica que conforme con el citado código, las actividades inherentes de la Iglesia Católica son enseñar, santificar y enterrar.

RTF N° 09474-7-2016: Calificación de entidad religiosa a efectos de la inafectación al Impuesto Predial.

Se declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de gerencia que dejó sin efecto el

reconocimiento de la inafectación al Impuesto Predial respecto de un predio. Se indica que del estatuto de la recurrente se advierte que no tiene como objetivo dedicarse al culto o creencia en un ser divino, sino a la superación del hombre que cumplan y difundan los indicados principios que señala como libertad, igualdad y fraternidad, por tal motivo no califica como una entidad religiosa, sino que se trata de una asociación sin fines de lucro.

RTF N° 09829-7-2016: Aplicación del Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú en relación con los Arbitrios Municipales.

El Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos.

RTF N° 12320-2-2013: La Norma II del Título Preliminar antes citado y el artículo 2° del Decreto Supremo N° 003-2000-EF establecen que las infracciones y sanciones impuestas por incumplimiento de obligaciones formales relacionadas con las Aportaciones al Régimen Contributivo

de la Seguridad Social de Salud (ESSALUD), se rigen por el mencionado cuerpo de leyes desde enero del año 2000.

RTF N° 17788-1-2013: El pago de derecho de vigencia anual exigido en virtud del otorgamiento de autorización temporal de uso de área acuática y franja costera al amparo de la Ley N° 27943, Ley del Sistema Portuario Nacional, es pagado por el uso exclusivo de un bien de dominio público y en consecuencia, tiene naturaleza tributaria, constituyendo un derecho.

RTF N° 10799-2-2013: El Aporte por Regulación a los Organismos Reguladores constituye un tributo cuya determinación es efectuada por los contribuyentes mediante el formato de autoliquidación, que es declarado en la forma y condiciones establecidas por ésta.

RTF N° 15573-6-2010: De conformidad con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, las disposiciones del citado código rigen las relaciones jurídicas originadas por los tributos y, para este efecto, el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas, a lo que se agregan las Aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional.

RTF N° 03188-4-2006: Se señala que el llamado "derecho" por la autorización para la instalación de postes, es en realidad una licencia, puesto que precisamente ésta es definida por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario como la tasa que grava la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

1.1.3. CONSULTA ABSUELTA POR LA SUNAT RESPECTO A TRIBUTO

Informe N° 146-2015-SUNAT Hecho imponible

Los depósitos bancarios no identificados efectuados en las cuentas de la empresa no se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas en la medida que no deriven de alguno de los supuestos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicho Impuesto.

1.2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, señala como principales fuentes las siguientes:

- a)** Las disposiciones constitucionales;
- b)** Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c)** Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;

- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

El autor Arancibia Cueva, M. (2017), señala que: *“El concepto fuente es aplicable a la forma de creación de las normas jurídicas. Por esta razón el Código Tributario también lo incorpora en su texto, aun cuando algunos autores sostienen que en derecho este concepto tiene un significado ambiguo, porque se usa para designar fenómenos diferentes.”*

La Norma en comentario establece cuáles son las fuentes del derecho tributario siendo las mismas:

- **La Constitución:** Es el conjunto de principios y normas jurídicas que estructuran la base legal de un Estado. Es la fuente por excelencia del Derecho Tributario ya que recoge los preceptos

sustanciales sobre tributación que consagran las bases que regulan los sistemas tributarios nacionales. Es gracias a esta norma que la nación puede organizarse políticamente y con ello se permite también se fije la extensión de la soberanía estatal en materia tributaria.

El régimen tributario, se encuentra plasmado en la Constitución en el Título III° (Régimen Económico) Capítulo IV° (Del Régimen Tributario y Presupuestario).

Con los instrumentos jurídicos internacionales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos y Tratados y Acuerdos Internacionales sobre Derechos Humanos y Libertades reconocidas por la Constitución lo que se busca es proteger los derechos fundamentales de la persona humana en caso de que la tributación pueda vulnerar los mismos.

- **Los Tratados:** Son normas internacionales que se ubican jerárquicamente en un segundo nivel en relación a la Constitución. Se convierten en fuente interna sólo después de ser aprobadas por el Congreso y sean ratificadas por el Presidente de la República.

La suscripción por parte del Gobierno de tratados con otros países u organismos internacionales es evitar e impedir la doble imposición tributaria y el fraude fiscal, así como buscar la generación de polos de desarrollo subregionales.

- **La Ley:** Es la norma jurídica por excelencia que regula la vida de relación de las personas en sociedad, en sus diferentes

manifestaciones sociales, políticas, económicas, jurídicas, etc. Sólo el Congreso, como ente que detenta el Poder Legislativo, es el encargado de legislar y dar leyes.

- **El Decreto Legislativo:** Es una Norma con rango de ley, surgida como consecuencia de la facultad de legislar que el Congreso de la República delega al Poder Ejecutivo, sobre una materia específica y por un plazo determinado. Este tipo de norma se encuentra sometido en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos a los mismos aplicables a una ley.

Debemos precisar en este punto que los Decretos de Urgencia, los cuales pueden ser entendidos como la autorización excepcional de la que goza el Poder Ejecutivo para que en casos extraordinarios de necesidad y urgencia adopte, bajo su responsabilidad, medidas provisionales con fuerza de ley, se excluyen, por mandato constitucional de poder contener materia tributaria.

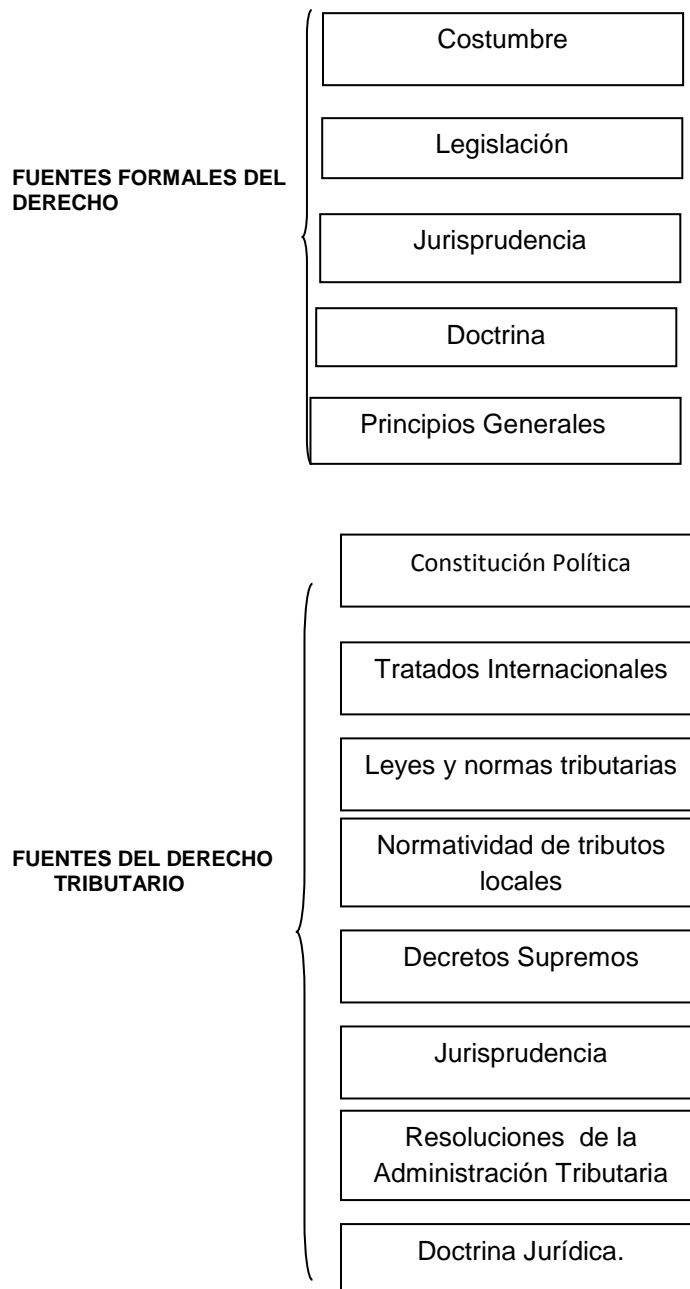
- **Los Decretos Leyes:** Son normas surgidas en gobiernos de facto, esto es, gobiernos que alcanzaron el poder por un golpe de Estado. Este tipo de normas son homologables a la Ley siempre y cuando hayan sido subsanados o avalados legalmente por normatividad expedida en un régimen democrático, lo cual les ha de proporcionar legalidad y legitimidad, teniendo desde ese momento rango y fuerza de ley.
- **La Sentencia del Tribunal Constitucional:** Es la resolución que emana del máximo órgano de control de la Constitución que

contiene los razonamientos por los cuales una norma es declarada anticonstitucional, inconstitucional o atentatoria contra los derechos fundamentales de las personas, teniendo como consecuencia la derogación de la Norma al día siguiente de su publicación.

- **Leyes Orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales y municipales:** Representan normas de segundo nivel en relación con la Constitución Política del Perú. Son normas que reglamentan preceptos constitucionales en forma minuciosa. Las leyes orgánicas para su aprobación requieren el voto de más de la mitad del número legal de miembros del Congreso. La actual Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, en su Artículo 70° establece que el sistema tributario municipal se rige por la ley especial y el Código Tributario en la parte pertinente.
- **El Decreto Supremo:** Es un instrumento normativo, de carácter tributario que permite disponer y regular situaciones jurídicas que permitan la complementación de normas de jerarquía superior dictadas por el parlamento o por el ejecutivo en caso de delegación de facultades. Como sabemos a través de Decreto Supremo se han de regular tanto la tarifa arancelaria que representa un derecho de importación fijado por el Arancel de Aduanas, así como las tasas, las cuales son el pago por un servicio público individualizado.

- **Normas reglamentarias:** Representan una norma de tercer nivel frente a la Constitución y por lo mismo en caso de conflicto se encuentra subordinada, no sólo a ella, sino también a los Tratados y Leyes y a la normatividad jerárquicamente superior a ella. La Norma reglamentaria proviene del Poder Ejecutivo, con lo cual se busca precisar el sentido de una ley o norma de la misma jerarquía en materia tributaria, debe regular hechos cuyos parámetros estén claramente establecidos en la Ley a fin de no exceder las disposiciones legales que los amparan.
- **La Jurisprudencia:** Es el conjunto de resoluciones reiterativas y uniformes que emanan de un órgano supremo, las cuáles dependiendo de la entidad de la que emanen tienen la calidad de obligatoria (Tribunal Fiscal) o referencial (Poder Judicial).
- **Las Resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria:** Una Resolución es el acto administrativo por el cual la Administración Tributaria se ha de pronunciar respecto de una reclamación, apelación, queja, consulta u otro que tenga relevancia tributaria, siendo de aplicación la misma para todos los contribuyentes. Estas resoluciones por ser de rango inferior a las normas antes estudiadas, no deben contravenir lo dispuesto por las mismas, ya que en tal caso se convierte en impertinente y conflictiva para el campo jurídico.

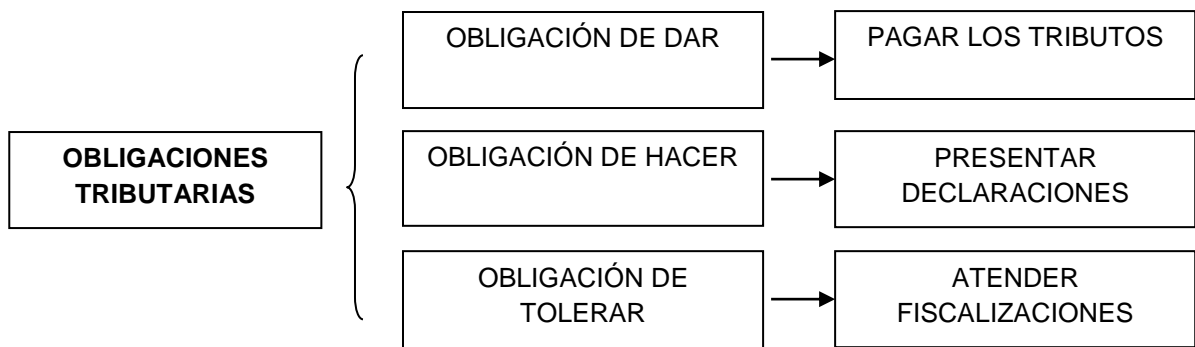
- **Doctrina Jurídica:** Es el conjunto de opiniones de autores o dogmáticos del Derecho, dadas ya sea a través de monografías, trabajos de habilitación, libros, revistas, compendios u otros estudios jurídicos.



1.3. **LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

La obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley, y constituye el nexo entre el Estado (acreedor) y el responsable o contribuyente (deudor), que se manifiesta en una obligación de dar (pago del tributo) o en obligaciones adicionales de hacer (presentar balances y declaraciones juradas) o de tolerar (soportar las revisiones fiscales). La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza “personal”, es decir, que existe un nexo jurídico entre el sujeto activo, llamado Estado o cualquier otra institución con potestad tributaria delegada (Administración Tributaria, Municipalidades, ESSALUD, etc.) y el sujeto pasivo, que puede ser una persona natural o una persona jurídica con patrimonio, o que realice actividades económicas o haga uso de un derecho que genere una obligación tributaria, tal como lo prescribe el artículo 2° de este Código.

Según Arancibia Cueva M. (2017), señala que: *“La obligación tributaria se distingue del concepto de deuda tributaria, al ser el primero el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo a determinado acreedor tributario mientras que el segundo es la suma adeudada al acreedor tributario por tributos, multas o intereses.”*



Los presupuestos que conforman la obligación tributaria son los siguientes:

El supuesto de hecho tributario o hipótesis de incidencia.

Para el autor Iglesias Ferrer se entiende por supuesto de hecho tributario a 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.

Este supuesto de hecho o hipótesis de incidencia tienen como elementos conformantes del mismo a diversos aspectos entre los que resaltan:

- Personal: Con el cual se busca determinar la calidad de las personas que conforman la relación jurídico-tributaria, esto es quien ha de ser el sujeto activo (acreedor tributario) y el sujeto pasivo (deudor o responsable) de la misma.
- Temporal: Permite indicar el momento preciso en el cual se cumple el supuesto de hecho tributario sea de forma expresa o implícita. Este aspecto puede estar determinado por una fecha o circunstancia determinable en el tiempo.

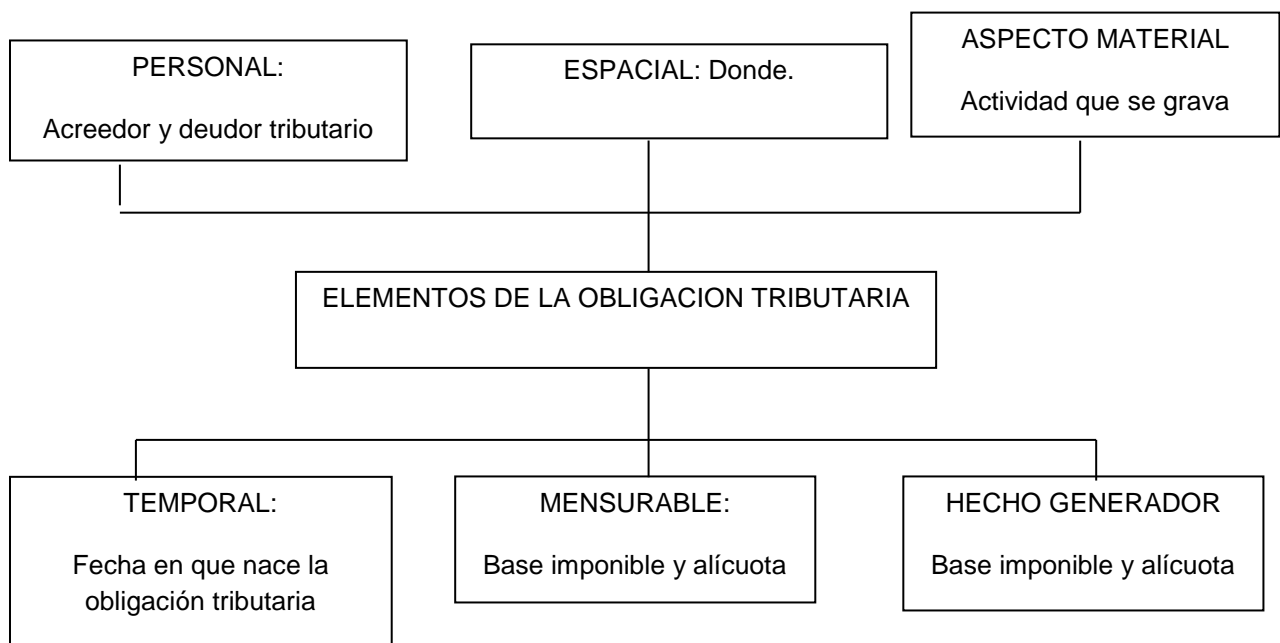
- Espacial: Está en relación con el lugar en donde el supuesto de hecho tributario ha de darse. Podemos mencionar como criterios que permiten la aplicación de este aspecto los siguientes: criterio de nacionalidad, de domicilio, criterio de fuente.
- Material: El autor Iglesias Ferrer nos dice sobre este aspecto que representa 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. Por ello siempre el aspecto material va a encontrarse vinculado a un verbo ya que el contenido del aspecto material implica un dar, un transferir, un entregar, un recibir, un obtener, un adquirir, entre otros.
- Mensurable: Ligado íntimamente con el anterior, este aspecto está relacionado al hecho de que la Ley debe establecer cómo se ha de determinar la cantidad de riqueza sobre la cual se deberá aplicar la tasa o alícuota del impuesto, es decir, cómo se ha de llegar a establecer la base imponible de un impuesto determinado.

Del mismo modo, presenta elementos peculiares los mismos que se identifican como:

- Base imponible: Es el parámetro o magnitud constituido ya sea por un bien, producto, un servicio, una renta, un capital o cualquier otra magnitud distinta del dinero, que representa la valuación de la materia imponible y del cual se extraerá una

cuota legalmente establecida que irá a pagar a manos del acreedor tributario.

- Alícuota: Para Rubén Sanabria es el orden numérico porcentual o referencia que se aplica a la base imponible para determinar el monto del tributo. La alícuota puede ser: alícuota fija uniforme, la cual grava a todos los contribuyentes con una suma igual; alícuota fija graduada, la cual para gravar a los contribuyentes divide a los mismo en sectores tomando diversos criterios para ello; alícuota proporcional, la cual es una cuota que permanece estable o fija sobre la base imponible, la cual puede incrementar o decrecer; y, alícuota progresiva, en la cual existe una escala en la cual el tipo impositivo aumenta en el mismo momento en que aumenta la variable de referencia de la base imponible.
- El hecho generador: Es aquella acción o situación con la cual se ha de realizar en la realidad el supuesto de hecho tributario o hipótesis de incidencia.



1.4. **DEUDOR TRIBUTARIO**

El sujeto pasivo o deudor tributario está obligado a cumplir con el pago como contribuyente o responsable. Estos se diferencian de la manera siguiente:

- a) Los contribuyentes o sujetos pasivos, son los obligados directos al pago del tributo por mandato de la ley; como por ejemplo, el propietario de un bien, o de cualquier otro derecho o renta afecta a un impuesto, a una tasa o a una contribución.
- b) El responsable o sujeto pasivo es el que debe cumplir con el pago del tributo y otras obligaciones formales, por mandato legal, sin ser titular de la obligación tributaria.

Asimismo, podemos señalar que cada deudor responde por el íntegro de la obligación contraída, la cual puede ser requerida para su pago por el acreedor tributario, quien podrá dirigirse contra todos o algunos o cualquiera de los deudores, simultánea o sucesivamente, para efectuar el cobro de la deuda tributaria.

1.5. EL CONTRIBUYENTE:

El contribuyente tiene la obligación principal de pagar los impuestos; es decir, debe desprenderse de una parte de su riqueza personal, para entregarle al Estado. Así, con este aporte, contribuye al presupuesto fiscal.

Los contribuyentes también deben cumplir, con otras obligaciones secundarias, accesorias y formales. Entre éstas se encuentran las siguientes:

- a) Las obligaciones de hacer consisten en declarar cuándo se ha producido el hecho imponible. Por ejemplo: cuando una persona adquiere un inmueble o introduce mejoras en dicho inmueble, está obligada a declarar la compra o las mejoras ante la Administración Tributaria, para que se reajuste el valor monetario del inmueble y, consecuentemente el impuesto que le corresponderá pagar.
- b) Las obligaciones de no hacer, son aquellas que permiten abstenerse de realizar algo, omitirlo o no hacerlo.
- c) Las obligaciones de tolerar, son aquellas que consisten en soportar la intervención de la Administración Tributaria en la revisión, por las autoridades competentes, de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes.

1.6. **EL RESPONSABLE:**

El artículo 9º del Código Tributario señala que Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Según esta Norma los responsables de los tributos son las personas naturales o jurídicas, que están obligadas al pago de los tributos. Entre ellos tenemos a los agentes de retención y a los agentes de percepción.

Para alcanzar una mejor recaudación de los impuestos, la ley tributaria ha creado la figura del responsable del tributo. Esta persona sin tener el carácter de sujeto pasivo, ni de representante de éste, está obligado a efectuar el pago y a cumplir otros deberes en materia tributaria.

El responsable de la prestación ante el Estado, es el deudor, pero que, puede repercutir contra el verdadero sujeto pasivo del tributo. En esta forma el responsable paga al Estado pero no tiene una relación especial de deuda con él, sino, una relación de responsabilidades por el pago del tributo, puesto que se repite contra el deudor. Esta responsabilidad por el pago la ley no la ordena en forma indiscriminada a cualquier persona que pueda intervenir en la relación jurídico-tributaria, por cuanto el presupuesto previo de la atribución o responsabilidad siempre es una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, de manera que quien participa en esta relación, estará en condiciones de garantizar o valorar el riesgo al cual se expone. Como un ejemplo de un caso de

responsabilidad, citamos a los notarios: quienes responden de los impuestos devengados por los contratos en que intervienen.

Es necesario resaltar que el Banco de la Nación, o cualquier entidad del sistema financiero, a quien se le encarga la recaudación de tributos, carecen de facultad para variar la obligación tributaria y dirigir la cobranza contra persona distinta a la señalada en la liquidación, aun cuando se trate de responsables solidarios.

1.7. AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN:

El agente de retención, para HÉCTOR VILLEGAS, es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, está en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco por concepto de tributo.

FLORES POLO, con referencia al agente de percepción señala que no es otra cosa que un cobrador por cargo del Fisco. Es perceptor porque en razón de su actividad, profesión, oficio o función está en una situación que le permite recibir del contribuyente un monto dinerario por concepto de tributo que posteriormente debe depositar, dentro del plazo legal, en la cuenta del acreedor tributario.

El principio de legalidad en materia tributaria, establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo cuando existe delegación, puede señalarse a los agentes de retención o percepción de tributos.

Los agentes de retención o percepción son designados por la Administración Tributaria.

1.8. LA DEUDA TRIBUTARIA

Respecto a la deuda tributaria, El Código Tributario señala que: *“La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.*

Los intereses comprenden:

- 1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33°;*
- 2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181°; y,*
- 3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36°. “*

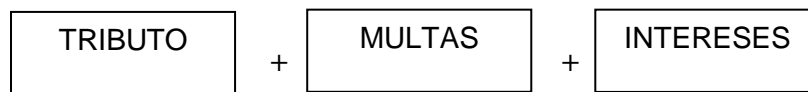
La primera disposición final de la Ley N° 27038 estableció que las deudas tributarias se expresarán en números enteros.

La Administración Tributaria emitirá resoluciones o normas de rango similar, estableciendo para todo efecto tributario, el número de decimales a utilizar, cuando se trata de fijar porcentajes, factores de actualizaciones, actualización de coeficientes y tasas de intereses moratorios u otros conceptos.

Asimismo se debe tener en cuenta que mediante D. Leg. N° 969 vigente desde el 25/12/2006 se dispuso que no se aplicaría la capitalización de los intereses moratorios, por lo cual, la última

capitalización en los casos que correspondía se efectuó con fecha 25/12/2005.

COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA



II. LA INFLUENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL DESARROLLO ESTATAL

2.1. LA IMPORTANCIA DE LOS TRIBUTOS

El funcionamiento de la economía de un Estado es similar a la de un ser humano. Es por ello, que para poder realizar gastos necesita contar con fuentes de ingresos que lo financien.

Los ingresos que provienen mediante la tributación son la principal fuente de ingreso del gobierno. El gobierno establece una serie de impuestos que se cobran a la población y a las empresas por distintos conceptos.

Por ejemplo, todos pagamos impuestos al comprar bienes o servicios a través del impuesto general a las ventas; además, por la realización de una actividad empresarial, pagaríamos el denominado impuesto a la renta. Existe también el impuesto selectivo al consumo que grava a ciertos productos, como los combustibles, las gaseosas, la cerveza y los cigarrillos.

Los habitantes de un país tenemos la obligación de pagar impuestos para que el Estado pueda financiar obras, como la construcción de

una carretera, los sueldos de los maestros de los colegios estatales y cualquiera de las demás funciones del Estado.

2.2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

Al adquirir cualquier producto tenemos que pagar el impuesto general a las ventas, más conocido como IGV. Las empresas y las personas que poseen un trabajo el cual genera un ingreso, están en la obligación de presentar cada año su declaración jurada para pagar el impuesto a la renta, que es un impuesto que grava la utilidad de las personas, empresas, u otras entidades legales. El impuesto a la renta es la columna vertebral del sistema tributario porque liga el ahorro con la inversión, y tiene repercusiones sobre los incentivos en los mercados laborales y los emprendimientos.

2.3. QUIÉN COBRA LOS IMPUESTOS

El organismo del Gobierno que se encarga de la recaudación de impuestos es la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). La SUNAT administra y controla los fondos provenientes de la recaudación. Otros impuestos, como el predial y vehicular, son cobrados por las municipalidades.

2.4. LA EVASIÓN TRIBUTARIA

No todas las personas o empresas asumen con total responsabilidad la obligación de pagar impuestos. Lamentablemente, son muchos los que evitan el pago de impuestos por medios que no están permitidos

legalmente, es el caso de la adulteración de los documentos contables.

La evasión tributaria está tipificada como un delito, incluyendo la pena privativa de libertad.

Por ejemplo, cuando se adquiere un producto y no se otorga comprobante de pago, el vendedor está evadiendo impuestos. Si no existe un documento que certifique la venta, este puede ocultarla y dejar de pagar los impuestos a los que está obligado.

2.4.1. CAUSAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

- Falta de conciencia y cultura tributaria.
- Falta de equidad que se presenta entre los contribuyentes que cumplen de manera satisfactoria con sus obligaciones y quienes no lo hacen así
- Procedimientos tributarios complejos y excesivo formalismo de SUNAT
- Deseo de obtener beneficios particulares apropiándose del dinero público
- Percepción de bajo riesgo de ser detectado
- Desconocimiento de las normas tributarias
- Predominio de valores personales conservadores y desinterés por adecuarse a la formalización y la legalidad.
- Percepción de estar pagando demasiados impuestos
- Percepción de no estar recibiendo servicios públicos por los impuestos que se pagan.

- La desconfianza sobre el acierto con que el Estado administra sus recursos.
- La inestabilidad tributaria originada por la modificación constante de las normas.
- El aumento de las tasas de los impuestos.

ANÁLISIS

En primer lugar, lo imprescindible que debería existir en nuestra sociedad es la CULTURA TRIBUTARIA, a fin de crear conciencia en nuestra población de la obligación ciudadana que tenemos de tributar ante el fisco.

La síntesis es que si uno evade impuestos no es corrupto porque el dinero se usa mal. El razonamiento debería ser: hay que pagar todos y cada uno de los impuestos con el dolor y el sacrificio que eso implique y a su vez reclamar que el estado y sus gobernantes rindan cuenta como gastan el dinero. Educación tributaria si bien se trata de un tema complejo, hay que lograr que se comprenda su trascendencia en la vida cotidiana. Es imprescindible asumir la importancia de dicha enseñanza en la transformación de la conducta moral de los ciudadanos, no basta con hablar de la educación tributaria para que los hábitos des valiosos cambien

No existe en nuestra sociedad una idea clara acerca de la mecánica en la actividad financiera del estado, y de los deberes y responsabilidades del ciudadano. En otros países

con un mayor grado de conciencia cívica moral y tributaria, probablemente es el propio hogar en el que más contribuye en este sentido, .pero en los que tienen un menor grado de desarrollo es tarea ineludible del estado el lograr mediante una educación tributaria adecuada, transparente y permanente, el cambio cultural necesario para transformar el circulo vicioso de la evasión en un virtuoso de cumplimiento generalizado.

Todo esto se traduce en que contribuyentes no cuentan con una adecuada preparación y consideran que el Estado no es ejecutable en la redistribución de los ingresos públicos pues consideran que no existe una buena distribución de los recursos obtenidos.

Además, las altas tasas de impuestos influyen en la evasión tributaria porque tenemos un elevado 18 % de IGV de un 30% Impuesto a la Renta lo cual genera que las empresas de transporte de carga pesada no paguen todos los tributos por parte de la SUNAT.

La falta de mecanismo y procedimientos previos por parte del ente fiscalizador propician la evasión tributaria por parte de los contribuyentes en las diferentes actividades de servicios como por ejemplo: la falta de entrega de comprobantes de pagos a los pasajeros en la actividad de transporte, la falta de entrega de los comprobantes de pagos en la actividad hotelera, específicamente en los hoteles llamados al paso, los mega eventos artísticos que venden los tickets para las

presentaciones artísticas y que luego desaparecen antes del mes con la cual el ente fiscalizador no puede hacer efectivo el cobro del tributo, según datos del ente fiscalizador el efecto de la evasión en esta actividad alcanzaría el 60% (espectáculo público) y por último la no emisión de recibo.

Respecto al desconocimiento de normas, si bien existe una norma socialmente aceptada como lo es la obligatoriedad del pago de impuestos por mandato de Ley, esta norma por diversas razones puede saltarse o desconocerse. Esto se evidencia al haber un porcentaje mucho mayor de contribuyentes que consideraron no estar de acuerdo con la afirmación de que “la falta de honradez de algunos no es excusa para que otro dejen de pagar sus impuestos” y al expresar que una de las razones de su desmotivación era que “si unos contribuyentes no pagan, yo tampoco”. Lo anterior demuestra la existencia de actitudes de obrar, en la que sencillamente no importa la norma.

2.4.2. CONSECUENCIAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

- Falta de recursos para garantizar los derechos sociales y económicos de los ciudadanos y dificultades para ofrecerles servicios públicos asistenciales y económicos de calidad

- Genera déficit fiscal, lo que origina que para cubrirlo, se creen nuevos tributos, aumenten las tasas o se obtengan créditos externos.
- Aumenta la carga tributaria en los buenos contribuyentes. Esto debe a que la creación de más tributos o el aumento de las tasas de los tributos ya existentes afecta a los que ya cumplen con sus obligaciones y no a los evasores
- Retroceso a falta de desarrollo; desempleo y retraso tecnológico.
- Desconfianza por parte de los inversionistas, fuga de capitales y disminución de la inversión privada.

ANÁLISIS

Existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligada. Al incumplir de manera intencional con el pago de las contribuciones que le corresponden como contribuyente y ciudadano, estará cometiendo un delito. Este incumplimiento causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal.

Otra de las importantes consecuencias que la evasión fiscal trae consigo, y que los ciudadanos podemos palpar cotidianamente, es la falta de infraestructura en los distintos sectores, como son: las carreteras, hospitales, escuelas,

instituciones públicas, etc., lo que propicia que los ciudadanos no tengan la calidad de vida que podrían tener si el Estado contará con los recursos suficientes y con la correcta administración de los mismos.

Finalmente, no podemos dejar de señalar como consecuencia el DEFICIT FISCAL, donde el país gasta más de lo que ingresa, y debido a ello el Gobierno crea normas que en lugar de favorecer al contribuyente, termina por perjudicarlo o creando un menoscabo en su economía.

2.5. MEDIDAS DE POLÍTICA ECONÓMICA

- DETECCIÓN DE LA EVASIÓN A TIEMPO POR PARTE DEL ESTADO

Los dos objetivos principales que debe seguir una Administración Tributaria, para procurar que se mantengan los pagos de impuestos son: Optimizar el cumplimiento voluntario y las Acciones de Fiscalización que puedan emprenderse. Para llevar a cabo estas acciones es necesario que la Administración disponga de la mayor cantidad de información relacionada a los contribuyentes. Con dicha información es posible fomentar el riesgo de detección de la evasión.

- EQUIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES

La preocupación y búsqueda de equidad entre los ciudadanos, así como dar a conocer el rezago y deterioro que este fenómeno

trae consigo, principalmente en materia de educación, desarrollo tecnológico y salud pública, entre otros aspectos que se ven afectados por estas prácticas de evasión tributaria, que es el tema que nos atañe hoy; ésta, representa una situación de gran inequidad entre quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen. Corregir esta inequidad no es sólo un imperativo ético, sino también un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna.

- **CREAR CONCIENCIA TRIBUTARIA DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LOS ADMINISTRADORES DE LOS TRIBUTOS.**

La cultura tributaria se identifica con el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarios por parte del contribuyente y no con la implementación de estrategias para incrementar la recaudación de tributos bajo presión, por temor a las sanciones. Se evidencia una desinformación acerca de las estrategias y planes que adelanta la administración tributaria en pos de educar al contribuyente.

Entre las conclusiones más importantes se señalan las estrategias y programas educativos utilizados por el SUNAT para desarrollar la cultura tributaria del contribuyente.

Con la cultura tributaria se pretende que los individuos de la sociedad involucrados en el proceso, tomen conciencia en cuanto al hecho de que es un deber constitucional aportar al Estado y

comunicar a esa colectividad que las razones fundamentales de la tributación son el proporcionar a la Nación los medios necesarios para que este cumpla con su función primaria como lo es la de garantizar a la ciudadanía servicios públicos eficaces y eficientes.

La cultura tributaria es el conjunto de supuestos básicos de conducta de una población que asume lo que se debe y lo que no se debe hacer con relación al pago de tributos en un país, que resulta en un mayor o menor cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En términos generales, los países más desarrollados tienden a una mayor cultura tributaria, es decir, son más responsables con el cumplimiento de sus obligaciones.

La cultura tributaria está determinada por dos aspectos, uno de tipo legal y otro de tipo ideológico; el primero corresponde al riesgo real de ser controlado, obligado y sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones, el segundo corresponde al grado de satisfacción de la población en cuanto a que los recursos que aporta están siendo utilizados correctamente y que al menos una parte de ellos le está siendo retornada por la vía de servicios públicos aceptables.

- **FORTALECER LAS SANCIONES Y PENAS.**

Para obligar a realizar cierta conducta por parte de los individuos pertenecientes a una determinada sociedad, ésta se vale de diversos mecanismos a fin de que estos individuos cumplan con las conductas.

La coacción es necesaria para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales. Pero hay que hacer una necesaria precisión y es que no debe abusarse de las sanciones, sea creando nuevas o incrementando la penalidad de las ya existentes. En ambos casos las sanciones no deben significar de ningún modo un castigo demasiado fuerte que supere muchas veces el propio pago del tributo. Toda sanción debe estar necesariamente en relación con el pago del tributo, si la sanción es demasiado dura entonces no guardará relación con un buen sistema tributario y se tenderá a una creciente evasión fiscal.

- **DEJAR DE UTILIZAR BOLETAS Y PROMOVER EL USO DE FACTURA Y BOLETA ELECTRÓNICA**

Si se contara con un centro de cómputo en SUNAT que permita un sistema de digitalización completo, se dejarían las boletas de venta de lado para dar paso a la factura electrónica, y así se contaría con toda la información de los actores en la operación así como también con sus compras electrónicas de forma que ninguna operación dejaría de declararse.

- **ESTABLECER EL USO DE DNI EN LUGAR DE RUC**

Los beneficios serían varios, serviría para pagar impuestos, para bancarizar las operaciones, para formalizar a las empresas, entre otros. Esta medida también es positiva y es una muestra de la intención de simplificar y facilitar los trámites a los contribuyentes.

- **LIMITAR EL USO DE EFECTIVO EN LA COMPRA DE VEHÍCULOS Y VIVIENDAS**

Se sabe de personas que adquieren vehículos y viviendas llevando el efectivo para realizar la operación y esta forma de pago es aceptada por los establecimientos; es más, se lleva a cabo la operación en algunos casos en la misma notaría.

Para combatir el lavado de activos se limitará el alto uso de efectivo en estas actividades, que son las más frecuentes.

Para este tipo de bienes el Gobierno mediante Ley N° 30730 ha regulado el uso obligatorio de la bancarización desde el 22 de agosto de 2018 a partir por importes que superen las 3 UITs sea su pago parcial o total.

CAPÍTULO II

LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

2.1 LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Según Héctor Villegas, la determinación tributaria “es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo y cuál es el importe de la deuda”

Así mismo Carlos Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero, señala que la determinación tributaria es “el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”

El artículo 59 del Código Tributario señala lo siguiente:

“Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a)** El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b)** La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.

Determinación sobre base cierta: Aquí se toman en cuenta los elementos existentes que permiten conocer de manera directa el hecho generador de la obligación tributaria, así como su cuantía.

Determinación sobre base presunta: Aquí se consideran los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan definir la existencia y cuantía de la obligación.

De acuerdo a nuestro Código Tributario debemos tener en cuenta que la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria ya sea sobre base cierta o sobre base presunta tiene como límite el plazo de prescripción para determinar el tributo, el cual está regulado en el artículo 43º del Código Tributario.

2.2 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

2.2.1. DEFINICIÓN DE PRESUNCIÓN

Ernesto Eserverri define a presunción como “el proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho –el llamado hecho base-, se concluye en la confirmación de otro que normalmente lo acompaña- hecho presumido- sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos.”

En la legislación nacional, explícitamente en el Código Procesal Civil, dentro del artículo 277º, el concepto de presunciones es “el razonamiento lógico crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva a la certeza del hecho investigado”

2.2.2. DEFINICIÓN DE BASE PRESUNTA

Cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

El artículo 63º del Código Tributario señala a la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta como la Determinación efectuada por la Administración Tributaria en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Por ejemplo:

- a)** Ocultamiento de activos, rentas, bienes, pasivos, etc.
- b)** Hay discrepancias con sus declaraciones
- c)** Se detecte la falta de inscripción ante la SUNAT
- d)** No otorga facturas, comprobantes

2.2.3. TIPOS DE PRESUNCIONES

- Existen presunciones simples y presunciones legales:

A) LAS PRESUNCIONES SIMPLES son producto de la inferencia humana, de las reglas de las máximas de experiencia, de tal manera que a la probanza de un determinado hecho como cierto se infiere que muy probablemente se ha realizado otro que deriva de aquel.

B) LAS PRESUNCIONES LEGALES como su nombre lo sugiere son aquellas en las cuales una vez comprobado el hecho base o indiciario previsto normativamente, se genera la consecuencia del hecho desconocido o presunto también previsto normativamente.

Las presunciones legales se clasifican en dos tipos, estas se basan en la dimensión de la prueba y se determinan dos tipos:

B.1) PRESUNCIONES ABSOLUTAS O “IURIS ET DE IURE”, que no admiten prueba en contrario, por lo que la Administración sólo ha de acreditar la realidad del hecho que a ella le sirve de base.

B.2) PRESUNCIONES RELATIVAS O “IURUS TANTUM”, que admiten prueba en contrario. La carga de la prueba se invierte a favor de la Administración, pero esta debe

acreditar siempre la realidad del hecho que le sirve de base.

No obstante, es necesario precisar que el Código Tributario señala que las presunciones del artículo 65º “sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en aquél, es decir, respecto a las causales para determinar sobre base presunta, excluyendo, aparentemente, la posibilidad de probar sobre el hecho conocido de cada presunción lo cual resulta discutible.”

2.2.4. ELEMENTOS DE LAS PRESUNCIONES

Tal como señala Heleno Taveira que “La presunción debe contar con tres elementos:

- a)** La situación de base
- b)** La situación presumida
- c)** El nexo lógico entre ambas

La situación de base es aquel hecho que permite al órgano de decisión considerar como cierta la realización de otro hecho (situación presumida), ambos vinculados por el nexo lógico que los une en relación de verosimilitud, que es exigido también como garantía de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad”

2.2.5. RTF REFERIDAS A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

La **RTF N° 00950-2-1999**, señala que “para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y, además, la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria”.

Es por ello que es requisito sine qua non para fines de determinar la obligación tributaria sobre base presunta que la causal y el procedimiento de determinación se encuentren previstos en las normas tributarias.

Esto implica que la Administración no puede aplicar presunciones a su discrecionalidad, en ese sentido mediante la **RTF N° 18098-11-2012**, se resolvió: “(...) Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las **Resoluciones N° 97-3-99 y N° 283-1-2001**, entre otras, un procedimiento de presunción debe estar contenido en alguna norma legal, y no puede ser creado por la Administración. Que, asimismo, este Tribunal ha señalado en las **Resoluciones N° 02449-4-2005 y N° 12975-7-2008**, entre otras, que ni en la Ley de Tributación Municipal ni en el Código Tributario, existe un procedimiento de presunción para determinar la obligación tributaria del impuesto predial sobre base presunta (...)”.

2.2.6. DIFERENCIAS ENTRE LOS TIPOS DE DETERMINACIÓN

El punto de partida para diferenciar ambos tipos de determinación de la obligación tributaria es que en la determinación sobre base cierta se basa en hechos reales que coinciden conjuntamente con las operaciones realizadas y acreditadas con documentación del deudor tributario, es decir, tributará sobre su real capacidad contributiva. Sin embargo, en la determinación sobre base presunta, se parte de una suposición para que luego de un procedimiento se determine la obligación tributaria, la cual no necesariamente va a coincidir con las operaciones realizadas por el deudor tributario, pudiendo tributar sobre una capacidad contributiva presunta.

Haciendo mención a la norma, el artículo 63º del Código Tributario, se dice que no establece un orden de prelación que deba observarse para efecto de la determinación de las obligaciones tributarias en la que tenga que privilegiarse la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos que se configure alguna de las causales previstas en el art. 64º del indicado código.

La doctrina establece que debe preferirse a la base cierta y sólo de manera sustitutoria y excepcional aplicarse la determinación sobre base presunta.

Tal como señala el Tribunal Fiscal en que la posibilidad de aplicar la determinación sobre base presunta se encuentra condicionada a la configuración de una de las causales previstas en el artículo 64º del Código Tributario. De la misma manera, la posibilidad de probar lo contrario se reduce tan sólo a contradecir la causal configurada de acuerdo al último párrafo del artículo citado.

Ello implica que a pesar que el deudor tributario tenga documentación que sustente su real capacidad contributiva, la Administración Tributaria podrá aplicar la determinación sobre base presunta si se incurre en la causal tipificada.

2.2.7. CAUSALES PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

Las causales de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta son aquellas situaciones habilitantes para que la Administración Tributaria utilice los procedimientos presuntivos que están establecidos de acuerdo a ley.

El Tribunal Fiscal ha señalado que no existe orden de prelación o preferencia entre un procedimiento de determinación sobre base cierta o sobre base presunta, esto es, que una vez que el deudor tributario haya incurrido en alguna de las causales tipificadas en el artículo 64º del Código Tributario, la Administración podrá utilizar directamente algunos de los procedimientos presuntivos.

Cabe resaltar, que según lo que refiere el Tribunal Fiscal, podría afectar el principio de capacidad contributiva, puesto a que en una situación en la que se configuró una causal habilitante para utilizar un procedimiento de determinación de deuda sobre base presunta, en la que el deudor tributario no tiene manera de desvirtuar la configuración; no obstante, si tiene pruebas fehacientes que acrediten la realidad de sus operaciones contables y su verdadera capacidad contributiva, en tal situación, según el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria puede utilizar directamente el procedimiento presuntivo.

Por lo tanto, dejando a un lado los argumentos anteriormente señalados, el artículo 64º del Código Tributario, señala expresamente las causales que permitirán a la Administración Tributaria iniciar un procedimiento basándose en una base presunta:

A) CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO NO HAYA PRESENTADO LAS DECLARACIONES EN EL PLAZO QUE LA ADMINISTRACIÓN LO HAYA REQUERIDO

El punto de partida de esta causal, es que se configura en la inacción u omisión del deudor tributario en la presentación de sus declaraciones juradas.

Este supuesto refiere a que el contribuyente, habiendo sido requerido por la Administración tributaria para presentar declaraciones juradas determinativas de tributos, no lo haya hecho oportunamente.

Es necesario precisar, que esta causal sucede cuando en una determinada fiscalización, se requiere al contribuyente que subsane la infracción cometida en el artículo 176º numeral 1) del Código Tributario y pese a ello, no lo hace.

Existen dos situaciones que se deben tomar en cuenta para la aplicación de este supuesto:

- a) El primer requisito es que el contribuyente haya tenido un requerimiento por parte del fisco, en el cual se pida la presentación de la Declaración Jurada, en un plazo determinado.
- b) El segundo requisito, es que el contribuyente pese a haber recibido el requerimiento, es decir, habiendo existido un mandato, este no cumpla con lo establecido.

B) CUANDO LA DECLARACIÓN PRESENTADA O LA DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA O COMPLEMENTARIA OFRECIERA DUDAS RESPECTO A SU VERACIDAD O EXACTITUD O NO INCLUYA LOS REQUISITOS Y DATOS EXIGIDOS; O CUANDO EXISTIERE DUDAS SPBRE LA DETERMINACIÓN O CUMPLIMIENTO QUE HAYA EFECTUADO EL DEUDOR TRIBUTARIO

Aquí podemos reconocer claramente 3 supuestos:

- a) **DECLARACIÓN OFRECE DUDAS RESPECTO A SU CONTENIDO**

Se presenta el siguiente caso cuando, por ejemplo, un contribuyente vende productos que no figuran en su inventario como activo fijo.

Otro ejemplo es cuando el contribuyente establece pérdidas en su patrimonio, cuando realmente presenta ganancias, con la finalidad de no pagar impuestos.

b) LA DOCUMENTACIÓN SUSTENTATORIA O COMPLEMENTARIA OFRECE DUDAS RESPECTO A SU VERACIDAD O EXACTITUD

Este supuesto señala la falta de coherencia en la documentación presentada por el contribuyente; así como la ausencia de credibilidad en la operación realizada.

Por ejemplo, el contribuyente presenta en la guía de remisión (traslado de bienes) un determinado número de mercadería; sin embargo, en la factura que sustenta la operación de venta, señala otro número determinado de mercadería, que no coincide con el número real de bienes.

c) LA DOCUMENTACIÓN PRESENTADA NO INCLUYA LOS REQUISITOS Y DATOS EXIGIDOS

En este supuesto señala cuando el contribuyente presente comprobantes de pago no autorizados por

SUNAT, ya sea que no señale el signo monetario, ausencia de RUC, no cuente con pie de imprenta, o que teniendo esta información se verifica que la autorización para la impresión de comprobantes de pago es hasta determinado número de serie y existe un número superior al permitido legalmente, lo cual significa que los comprobante de pago emitidos sin contar con dicho requisito resultan válidos.

d) EXISTIERE DUDAS SOBRE LA DETERMINACIÓN O CUMPLIMIENTO QUE HAYA EFECTUADO EL DEUDOR TRIBUTARIO

Este supuesto se presenta en el caso que la Administración Tributaria ha recepcionado la declaración jurada presentada por el contribuyente pero el contenido de la misma genera muchas dudas, sobre todo en la determinación del tributo.

C) EL DEUDOR TRIBUTARIO REQUERIDO DE FORMA EXPRESA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A PRESENTAR Y/O EXHIBIR SUS LIBROS REGISTRADOS Y/O DOCUMENTOS QUE SUSTENTEN LA CONTABILIDAD Y/O QUE SE ENCUENTREN RELACIONADOS CON HECHOS GENERADORES DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LAS OFICINAS

FISCALES O ANTE LOS FUNCIONARIOS AUTORIZADOS, NO LO HAGA DENTRO DEL PLAZO SEÑALADO POR LA ADMINISTRACIÓN EN EL REQUERIMIENTO EN EL CUAL SE HUBIERAN SOLICITADO POR PRIMERA VEZ.

ASÍMISMO, CUANDO EL DEUDOR TRIBUTARIO NO OBLIGADO A LLEVAR CONTABILIDAD SEA REQUERIDO EN FORMA EXPRESA A PRESENTAR Y/O EXHIBIR DOCUMENTOS RELACIONADOS CON HECHOS GENERADORES DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, EN LAS OFICINAS FISCALES O ANTE LOS FUNCIONARIOS AUTORIZADOS, NO LO HAGA DENTRO DEL PLAZO.

Este supuesto refiere cuando la Administración Tributaria ha realizado la notificación respectiva al contribuyente. Es a través de esta notificación que se le pide de manera expresa que presente y/o exhiba sus libros y/o documentación que sustenten sus operaciones tributarias. Ante la negación de presentar lo anteriormente señalado, se procederá a aplicar la base presunta.

También se hace mención a documentos que se relacionen con hechos generadores de obligaciones tributarias, los cuales no fueron presentados oportunamente en las oficinas de la Administración Tributaria, dentro del plazo señalado en

el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

De la misma manera, refiere a aquel deudor tributario no obligado a llevar contabilidad que sea requerido “en forma expresa” por la Administración a presentar y/o exhibir documentos relacionados a hechos generadores de obligaciones tributarias dentro del plazo señalado por la Administración, no lo haga dentro de dicho plazo. En este caso podemos encontrar a los Sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado, que son contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

D) EL DEUDOR TRIBUTARIO OCULTE ACTIVOS, RENTAS, INGRESOS, BIENES, PASIVOS, GASTOS O EGRESOS FALSOS

Se presenta cuando el contribuyente no presenta correctamente los ingresos; así como dicha información no resulta ser fehaciente, no considerando ingresos ya sea de manera total o parcial, lo cual aplicaría base presunta.

Por ejemplo, una empresa de transporte, dentro de su contabilidad señala la presencia de **4 camiones**, declara **3 casas alquiladas** y como actividad profesional declara **2 pacientes**; sin embargo, en Registros Públicos declara **10 camiones** (OCULTA ACTIVOS), SUNAT detecta **8 casas**

alquiladas (OCULTA RENTAS) Declara 20 pacientes y realmente tiene **100 pacientes**.

La Administración Tributaria, se da cuenta de dicha omisión, al realizar la fiscalización respectiva al contribuyente o a través de cruce de información con proveedores o terceros.

En base a lo anteriormente señalado, el Tribunal Fiscal, ha precisado algunos conceptos, tales como:

- **RESOLUCIÓN N° 03044-3-2004** del 14 de mayo del 2004, establece que “el hecho de no reflejar en la contabilidad una cuenta bancaria a nombre de la empresa, constituye ocultamiento de activos y, asimismo, crea dudas acerca de la exactitud de la determinación efectuada por el contribuyente, lo cual faculta a la Administración a utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta, al existir causal para ello, conforme lo señala el numeral 4 del artículo 64 del Código Tributario”.

- **RESOLUCIÓN N° 751-2- 2001:** “Un pasivo es considerado “falso” no solamente cuando las facturas u operaciones que las sustentan son falsas, sino cuando las obligaciones que la conforman con inexistentes.

E) SE VERIFIQUEN DISCREPANCIAS U OMISIONES ENTRE EL CONTENIDO DE COMPROBANTE DE PAGO Y LOS LIBROS Y REGISTROS DE CONTABILIDAD DEL DEUDOR TRIBUTARIO O DE TERCEROS

El numeral 5) del artículo 64^o del Código Tributario establece que la Administración Tributaria podrá aplicar base presunta cuando se detecten discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los libros y registros de contabilidad, del deudor tributario o de terceros.

Por ejemplo, en la realización de una compulsa Tributaria, al realizar la comparación entre lo señalado en los comprobantes de pago y los libros contables, se hallan ciertas irregularidades que conllevarían a aplicar la base presunta.

Las discrepancias existentes pueden advertirse en la revisión de la contabilidad y/o documentación del deudor tributario o de terceros mediante cruces de información.

F) SE DETECTE EL NO OTORGAMIENTO DE LOS COMPROBANTES DE PAGO QUE CORRESPONDAN POR LAS VENTAS O INGRESOS REALIZADOS O CUANDO ESTOS SEAN OTORGADOS SIN LOS REQUISITOS DE LEY

Respecto a la obligatoriedad de emitir comprobantes de pago, el artículo 1 del Decreto Ley N° 25632, publicado el 24 de julio de 1992, refiere a que están obligados a emitir comprobante de pago todas las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

En representación de la Administración Tributaria, el fedatario, al acudir a cualquier establecimiento, tiene la facultad de pedir el comprobante de pago respectivo que sustente la operación realizada. En caso de que el contribuyente no lo haya otorgado, se levantará un acta probatoria, la cual servirá como prueba de comisión de la infracción.

Al no otorgarse el respectivo comprobante de pago, se considerará una infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario y se sanciona de acuerdo a la Tabla de Sanciones e Infracciones, con el cierre del establecimiento o con una multa cuando sea imposible ejecutar el cierre.

También se considera el caso en el que el contribuyente ha otorgado comprobantes de pago que carecen de los requisitos establecidos por ley; por ejemplo, falta el pie de

impresión, no se señalan las series autorizadas, falta de signo monetario, falta de RUC, entre otros.

G) SE VERIFIQUE LA FALTA DE INSCRIPCIÓN DEL DEUDOR TRIBUTARIO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Es imprescindible señalar la norma que regula el Registro Único de Contribuyentes, estamos refiriéndonos a la Resolución de Superintendencia N° 210-2014-SUNAT, que aprueba disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único de Contribuyentes, y normas modificatorias.

El artículo 2 de la Resolución referida establece quienes son los sujetos obligados a inscribirse al RUC.

El numeral 1) del artículo 87 del Código Tributario, establece que es una obligación del administrado, inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, otorgando todos los datos y siguiendo correctamente todos los requisitos en formas y plazos expresamente establecidos.

Por ejemplo, el caso de los comerciantes informales, que carecen de RUC, ejercen actividades como el contrabando de mercadería ilegal, se les aplicaría este supuesto.

H) EL DEUDOR TRIBUTARIO OMITA LLEVAR LOS LIBROS DE CONTABILIDAD, OTROS LIBROS O REGISTROS EXIGIDOS POR LAS LEYES, REGLAMENTOS O POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA DE SUNAT, O LLEVANDO LOS MISMOS NO SE ENCUENTREN LEGALIZADOS O SE LLEVEN CON UN ATRASO MAYOR AL PERMITIDO POR LAS NORMAS LEGALES. DICHA OMISIÓN O ATRASO INCLUYE A LOS SISTEMAS, PROGRAMAS, SOPORTES PORTADORES DE MICROFORMAS GRABADAS, SOPORTES MAGNÉTICOS Y DEMÁS ANTECEDENTES COMPUTARIZADOS DE CONTABILIDAD QUE SUSTITUYA A LOS REFERIDOS LIBROS O REGISTROS

El numeral 4) del artículo 87 del Código Tributario establece que una de las obligaciones de los administrados es:

“Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.”

Sin embargo, puede darse la situación que aun teniéndose los libros legalizados, estos pueden estar atrasados, no están al día.

A su vez, el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que quien obtenga ingresos brutos anuales de:

- a)** Hasta 300 UIT: Debe contar como mínimo con un registro de ventas, un registro de compras y Libro Diario de Formato Simplificado
- b)** Desde 300 UIT hasta 1700 UIT: Debe contar con Libros y Registros contables de conformidad con lo que disponga la Sunat.
- c)** Demás perceptores de rentas de 3ra categoría: Contabilidad completa.

Sin embargo, mediante la modificación que se ha realizado en el artículo 12º de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia N° 045-2017/SUNAT se ha establecido lo siguiente:

- 1.** Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 300 UIT hasta 500 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables:
 - Libro Diario
 - Libro Mayor

- Registro de Compras
- Registro de Ventas e ingresos

2. Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales sean superiores a 500 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar como mínimo los siguientes libros y registros contables:

- Libro de Inventarios y Balances
- Libro Diario
- Libro Mayor
- Registro de Compras
- Registro de Ventas e Ingresos

3. Para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes:

- Libro Caja y Bancos
- Libro de Inventarios y Balances
- Libro Diario
- Libro Mayor
- Registro de Compras
- Registro de Ventas e Ingresos

4. Asimismo, los siguientes libros y registros integrarán la contabilidad completa siempre que el deudor tributario se encuentre obligado a llevarlos de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta:
- Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta
 - Registro de Activos y Fijos
 - Registro de Costos
 - Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas
 - Registro de Inventario Permanente Valorizado

Finalmente, en este supuesto podemos apreciar dos conductas que configuran la causal para determinación sobre base presunta, y que además puede conllevar a la aplicación de sanciones.

El deudor que omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, recordemos que en este supuesto además se incurrirá en la infracción prevista por el artículo 175 numeral 1 del Código Tributario.

El deudor llevando los libros o registros, éstos no se encuentran legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales, en éste

supuesto además se incurrirá en las infracciones de los artículos 175 numerales 2 y 5 del Código Tributario.

Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros

I) NO SE EXHIBA LIBROS Y/O REGISTROS CONTABLES U OTROS LIBROS EXIGIDOS POR LAS LEYES, REGLAMENTOS O POR RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA DE LA SUNAT ADUCIENDO LA PÉRDIDA, DESTRUCCIÓN POR SINIESTRO, ASALTOS Y OTROS.

En este supuesto, podemos señalar el artículo 9 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006-SUNAT norma que regula a los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, en el cual señala en su numeral 9.1, que aquellos deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros, deberán comunicar tales hechos a la SUNAT dentro del plazo de quince días hábiles establecidos en el Código Tributario.

Asimismo, en el numeral 9.3 señala que en todos los casos, se deberá adjuntar copia certificada expedida por la autoridad policial de la denuncia presentada por el deudor tributario respecto de la ocurrencia de los hechos materia de éste artículo.

Sin embargo, no sólo está la obligación de realizar la denuncia y la comunicación a SUNAT, dado que en el artículo 10.1 de la referida norma se encuentra la obligación de rehacer los libros y registros perdidos o destruidos dentro del plazo de 60 días calendarios.

Finalmente, es importante señalar lo que establece en su artículo 11 de la misma norma, la cual establece que la SUNAT podrá verificar que el deudor tributario efectivamente hubiera sufrido la pérdida o destrucción señaladas, a efectos de acogerse al cómputo de los plazos señalados en numeral 10.1. De verificarse la falsedad de los hechos comunicados por el deudor tributario, la SUNAT podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, en aplicación del numeral 9 del artículo 64 del Código Tributario.

Se configura el caso cuando un contribuyente, mediante requerimiento de la Administración, se le obliga a presentar sus libros; sin embargo, este aduce que han sido destruidos

por situación ajena a él, adjuntando la denuncia policial respectiva.

Lo sospechoso es que la denuncia policial es de la misma fecha que ha sido recepcionado el requerimiento.

Bajo este supuesto, es totalmente lógico aplicar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, ya que estos sucesos son vinculables al hecho generador de la obligación.

J) SE DETECTE LA REMISIÓN O TRANSPORTE DE BIENES SIN EL COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN Y/U OTRO DOCUMENTO PREVISTO EN LAS NORMAS PARA SUSTENTAR LA REMISIÓN O TRANSPORTE, O CON DOCUMENTOS QUE NO REÚNEN LOS REQUISITOS Y CARACTERÍSTICAS PARA SER CONSIDERADOS COMPROBANTES DE PAGO

El numeral 10) del artículo 64^o del Código Tributario señala que el transportista que ha trasladado bienes, no ha emitido comprobante de pago o que habiéndose emitido, no se ha adjuntado la documentación sustentatoria de dicha operación.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá utilizar los procedimientos de la base presunta, cuando el transportista,

al haber trasladado los bienes no cuenta con el manifiesto de carga, el cual es el documento en el que se detalla la relación de la mercancía que constituyen carga de un medio o de una unidad de transporte y expresa los datos comerciales de una mercancía.

Se incurre en esta causal, cuando se pretende sustentar dichas operaciones con documentos que no reúnen los requisitos legales para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión, los cuales muchas veces no tienen validez para efectos tributarios pero sí para efectos de control móvil.

K) EL DEUDOR TRIBUTARIO HAYA TENIDO LA CONDICIÓN DE NO HABIDO, EN LOS PERIODOS QUE SE ESTABLEZCA MEDIANTE DECRETO SUPREMO

A través del Decreto Supremo N° 041-2006-EF se dictaron normas sobre las condiciones de no hallado y de no habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT. Por lo que podemos señalar de manera preliminar que para que un deudor tributario se encuentre en la condición de no habido debe previamente haber adquirido la condición de no hallado.

El numeral 12) del artículo 64º del Código Tributario establece que el contribuyente que figure ante la Administración Tributaria en la condición de NO HABIDO, se aplicarán los procedimientos de base presunta.

El Decreto Supremo N° 041-2006-EF, señala cómo se determina a un contribuyente como **NO HABIDO**.

El artículo 4º del referido Decreto Supremo señala el procedimiento para adquirir la condición de **NO HALLADO** el cual consta de 3 situaciones:

- a) Al momento de notificar, existe negativa de recepción.
- b) Ausencia de persona capaz o se encuentre cerrado el domicilio fiscal.
- c) No existe dirección declarada como domicilio fiscal.

Para las situaciones 1) y 2) deben producirse en 3 oportunidades en días distintos.

Para el cómputo de las 3 oportunidades se considerarán todas las situaciones que se produzcan, aun cuando pertenezcan a un solo numeral o a ambos.

El artículo 6º del Decreto Supremo, establece cuándo se considera como **NO HABIDO**, es decir cuando el deudor tributario que adquirió la condición de **NO HALLADO**, que no declare o confirme su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes, será declarado como tal.

El referido procedimiento de determinación sobre base presunta se utilizará aun cuando el deudor tributario subsane posteriormente tal condición y será aplicable únicamente a los tributos y por los períodos comprendidos en el proceso de verificación o fiscalización.

L) SE DETECTE EL TRANSPORTE TERRESTRE PÚBLICO NACIONAL DE PASAJEROS SIN EL CORRESPONDIENTE MANIFIESTO DE PASAJEROS SEÑALADO EN LAS NORMAS SOBRE LA MATERIA

La Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, en el numeral 10) del artículo 1º, la cual regula las normas sobre el boleto de viaje que emiten las empresas de transporte terrestre público nacional de pasajeros, establece que el **MANIFIESTO DE PASAJEROS** es el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado. El transportista lo emite por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte.

Es necesario precisar, que al no existir dicho **MANIFIESTO DE PASAJEROS**, la Administración Tributaria, procederá a utilizar la base presunta, al no existir información confiable que permita determinar la deuda del contribuyente.

M) SE VERIFIQUE QUE EL DEUDOR TRIBUTARIO QUE UTILIZA JUEGOS DE MAQUINAS TRAGAMONEDAS AL AUTORIZADO, USA MODALIDADES DE JUEGO, MODELOS DE MÁQUINAS TRAGAMONEDAS O PROGRAMAS DE JUEGO NO AUTORIZADOS O NO REGISTRADOS, EXPLOTA MÁQUINAS TRAGAMONEDAS CON CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS NO AUTORIZADAS, UTILICE FICHAS O MEDIOS DE JUEGO NO AUTORIZADOS, ASI COMO CUANDO SE VERIFIQUE QUE LA INFORMACIÓN DECLARADA ANTE LA AUTORIDAD COMPETENTE DIFIERE A LA PROPORCIONADA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O QUE NO CUMPLE CON LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA COMPUTARIZADO DE INTERCONEXIÓN EN EL TIEMPO REAL DISPUESTO POR LAS NORMAS QUE REGULAN LA ACTIVIDAD DE JUEGOS DE CASINOS Y MÁQUINAS TRAGAMONEDAS

Este supuesto señala a las autorizaciones que son aquellas otorgadas por la autoridad competente de acuerdo a lo dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas establecida mediante Ley 27153 modificado por la Ley 27796.

Cabe resaltar que este numeral fue introducido por el Decreto Legislativo N° 981, vigente a partir del 01.04.2007.

El numeral 13) del artículo 64^o del Código Tributario señala que la Administración Tributaria podrá utilizar los procedimientos de la base presunta cuando se presenten una serie de supuestos en relación con el comercio de las máquinas tragamonedas.

Los supuestos son los siguientes:

- a) **El deudor tributario que explota juegos de máquinas tragamonedas utiliza un número diferente de máquinas tragamonedas al autorizado**, se da el caso cuando el empresario declara ante el fisco un número de máquinas que en la realidad no coincide, pudiendo este ser menor mayor al autorizado.

- b) **Usa modalidades de juego, modelos de máquinas tragamonedas o programas de juego no autorizados o no registrados**, anteriormente se presentaba esta situación cuando los empresarios que explotaban el rubro de tragamonedas no tenían un control exhaustivo y estaban protegidos por diversas acciones de amparo presentadas en el Poder Judicial.

- c) **Explota máquinas tragamonedas con características técnicas no autorizadas**, se da el caso en que las máquinas tuvieran programas alterados que procuran no entregar premios y si en caso los otorgasen, los

beneficios hacia el consumidor serían con una probabilidad mínima.

d) Utilice fichas o medios de juego no autorizados, refiere a las consecuencias perjudiciales para el fisco al no establecerse control en las operaciones de juego.

e) Cuando se verifique que la información declarada ante la autoridad competente difiere de la proporcionada a la Administración Tributaria, la información que declara el contribuyente a la Dirección General de Juegos de Casino y máquinas tragamonedas, es totalmente distinta a la declarada a SUNAT.

f) No cumple con la implementación del sistema computarizado de interconexión en tiempo real dispuesto por las normas que regulan la actividad de juegos de casino y máquinas tragamonedas, La Ley N° 29829, establece el funcionamiento del SUCTR en las máquinas de juego, la cual no obliga a los sujetos que realizan la explotación de juegos de casino de declarar y pagar los impuestos que gravan este juego mediante PDT.

N) EL DEUDOR TRIBUTARIO OMITIÓ DECLARAR Y/O REGISTRAR A UNO O MÁS TRABAJADORES POR LOS

TRIBUTOS VINCULADOS A LAS CONTRIBUCIONES SOCIALES O POR RENTAS DE QUINTA CATEGORÍA

Este supuesto se configura cuando la SUNAT verifica que determinado personal se encuentra bajo una relación laboral de dependencia con la empresa por lo que se debería aportar al ESSALUD y realizar las retenciones a la ONP o AFP, dependiendo del caso y la retención de quinta categoría.

Se aplicará el procedimiento de base presunta cuando en una determinada empresa, el trabajador, que pertenece a la quinta categoría recibe su remuneración. Sin embargo, en la planilla de la empresa figuran 5 trabajadores declarados y SUNAT verifica 22 trabajadores, suscitándose una contradicción.

O) CUANDO LAS NORMAS TRIBUTARIAS LO ESTABLEZCAN DE MANERA EXPRESA

Según el artículo 64 numeral 15) señala que se aplicarán los procedimientos de base presunta cuando las normas tributarias lo señalen de manera expresa.

Por ejemplo, el artículo 44º de la Ley del IGV, establece lo que refiere a Operaciones no Reales.

En este supuesto podemos apreciar que se trata de causales presuntivas establecidas en otras normas

tributarias, tales como la presunción de incremento patrimonial justificado previsto en el artículo 52 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo al referido artículo, establece que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este.

CAPÍTULO III

LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE NO CONFISCATORIEDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA

3.1. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Si bien es cierto que la Constitución Política del Estado impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, a través de la imposición de tributos, también limita el poder tributario del Estado. La propia Constitución establece determinados principios jurídicos que impiden la creación de tributos que atenten contra el orden jurídico vigente.

En tal sentido, el poder del Estado será un poder controlado, que garantice derechos de los contribuyentes frente al Estado y su Administración.

Nuestra Constitución Política de 1993 consagra en su artículo 74º cinco principios jurídico-tributarios: legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad. Existen otros principios tributarios como principio de capacidad contributiva, certeza, publicidad, equidad entre otros.

De acuerdo con el artículo 74^o de la Constitución Política del Perú, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente el artículo 74. Sin embargo al revisar la legislación tributaria podemos apreciar diversas normas en las que se vulneran estos principios.

Nuestro Código Tributario, que regula el ordenamiento jurídico tributario peruano, en su Título Preliminar, a través de la norma IV, principio de Legalidad - reserva de la ley, señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a)** Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción.
- b)** Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c)** Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d)** Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e)** Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y
- f)** Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

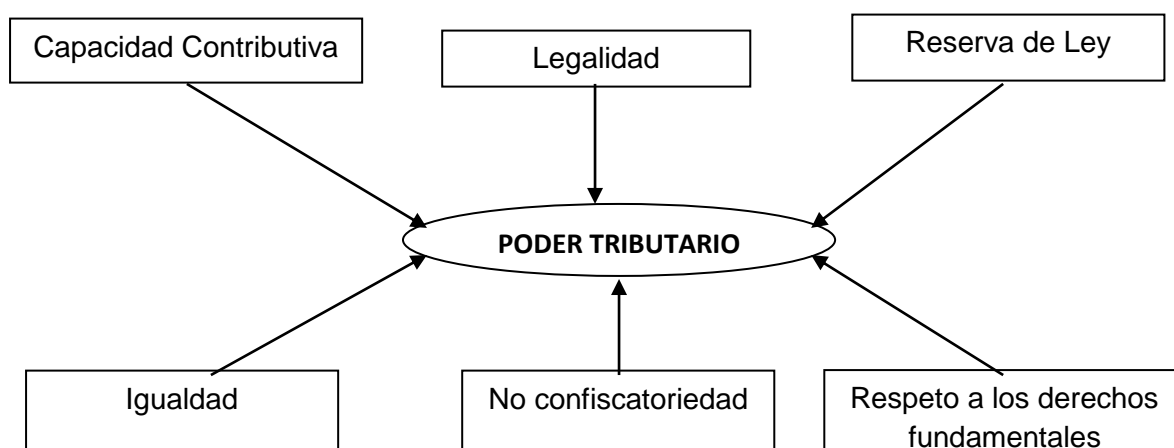
Los gobiernos locales, mediante ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por decreto supremo refrendado por el Ministro del sector competente y el ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas+.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

3.1.1. PRINCIPALES PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

BRAVO CUCCI (2003) define los principios jurídicos de la siguiente manera: *“(...) son disposiciones axiomáticas, directas 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 mentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados”*



a) Principio de legalidad

Es el principio básico de todo sistema tributario, que garantiza el derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, seguridad jurídica, y económica, descarta cualquier tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria.

Bajo este principio, el Estado no podrá cobrar un impuesto que no se haya creado por ley que señale claramente las características de este tributo.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 41-2004-AI/TC de fecha 11.11.2004 emitida por el Tribunal Constitucional en el proceso seguido por la Defensoría del Pueblo contra la Municipalidad de Surco, debido a que la Municipalidad de Surco atentó directamente contra el principio de legalidad al haber expedido diversas ordenanzas sin cumplir con los procedimientos necesarios para que sus ordenanzas sean válidas y eficaces.

“La defensa de la Municipalidad de Surco, al señalar que la ratificación es válida sólo si estuviese contemplada en el texto de la Constitución, omite una lectura completa del artículo 74° de nuestra Constitución, mediante el cual se establece el ejercicio de la potestad tributaria municipal con los “límites que establece la ley”. En consecuencia, para determinar la validez o invalidez de las ordenanzas no basta únicamente a la lectura literal de la Constitución, sino las de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades, en los preceptos referidos a atribuciones y competencias de las municipalidades en el ejercicio de su potestad tributaria.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Expediente N° 04293-2012-PA/TC: En la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida, el Tribunal Fiscal no debe arrogarse el control difuso de la constitucionalidad de las normas que constituye competencia exclusiva del fuero jurisdiccional, y por tanto, no puede analizar la inconstitucionalidad de las normas antes mencionadas, por lo que el Tribunal Constitucional ha dejado sin efecto el precedente vinculante de la sentencia que corre en el Exp. N.º 3741-2004-AA/TC en el cual el Tribunal Constitucional estimaba que la administración pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución dada su fuerza normativa, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional (artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional).

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

RTF N° 12243-5-2015

Se declara improcedente la apelación de puro derecho interpuesta contra la resolución de determinación girada por la Tarifa por Uso de Agua Subterránea. La recurrente alega la

inconstitucionalidad del Decreto Legislativo N° 148 y del Decreto Supremo N° 008-82-VI, que regulan la determinación y cobro de la Tarifa por Uso de Agua Subterránea, por haber vulnerado el principio de reserva de ley, al respecto cabe mencionar que de acuerdo con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, este colegiado no debe arrogarse el control difuso de la constitucionalidad de las normas, que constituye competencia exclusiva del fuero jurisdiccional y por tanto, no puede analizar la inconstitucionalidad de las normas antes mencionadas.

b) Principio de reserva de ley

Existe reserva de ley cuando la Constitución exige que sea la Ley la que regule determinada materia, y por tanto, el Poder Legislativo será siempre el encargado de regular esta materia, sin que pueda ser reglamentada por la administración, como decreto o resolución ministerial.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

STC N° 3769-2010-PA/TC/17.10.2011: Naturaleza de las detracciones y el principio de reserva de ley

El TC señala que las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definir las como “un mecanismo administrativo indirecto”. Así, sobre la

vulneración al principio de reserva de ley al “omitirse” diversas instituciones jurídicas, tales como la base imponible, la tasa, fecha de nacimiento de la obligación, etc. en la norma con rango de ley, el Tribunal Constitucional considera importante reiterar que no estamos frente a un nuevo impuesto sino a un mecanismo administrativo extrafiscal.

Exp. N.º 3303-2003-AA: La remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley. Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados.

Jurisprudencia de la Corte Suprema

Casación N° 3412-2009: La Corte Suprema de Justicia de la República - Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente en la Sentencia Casación N° 3412-2009 de fecha

05/04/2011 ha establecido que “nuestro contexto constitucional aceptará remisiones a normas reglamentarias, única y excepcionalmente , cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma”..

El artículo 74º de la Constitución Política del Perú señala que El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, por lo tanto la carga tributaria debe ser aplicada de forma equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes:

STC Nº 1157-98-AA/TC: Señala que el principio de igualdad tributaria “orienta a establecer que en iguales circunstancias de hecho no debe legislarse generando consecuencias de desigualdad en el trato impositivo. Si la finalidad de determinada ley tributaria, entre otras, es incentivar y fomentar el desarrollo económico de determinada zona o territorio reduciendo la carga tributaria a empresas que efectivamente inviertan sus capitales en zonas fronterizas; entonces, ante supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas también iguales”.

c) Principio de no confiscatoriedad

Un tributo no debe exceder la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, de lo contrario se configura la confiscatoriedad de la misma.

El Tribunal Constitucional, respecto del Impuesto Mínimo a la Renta, falló determinando la no aplicación del mismo por inconstitucional, dado que gravaba la fuente productora de la renta.

Otro caso donde el Tribunal Constitucional precisó la definición de este principio fue la STC N° 2727-2002-AA/TC del 19.12.2003, respecto de procedencia de la aplicación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, estableciendo que “éste principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde

exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Exp. N° 03184 – 2012-PA/TC del 29-01-2014

El recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), para que se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva.

La pretensión del actor, en sí misma, no resulta atendible debido a que, contrariamente a lo que arguye, persigue un tratamiento discriminatorio respecto del resto de contribuyentes que si cumplieron con liquidar adecuadamente y cancelar oportunamente sus deudas, o aunque su determinación fue reparada por la Sunat, asumieron su deuda tributaria con los intereses que se generaron por lo que se declaró infundada la demanda.

Exp. N° 00319-2013-PA/TC del 18-06-2013

La sociedad recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) solicitando la inaplicación del artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, norma autoaplicativa que

grava con dicho impuesto a la indemnización justipreciada. Todo tributo se encuentra vinculado a la capacidad económica del contribuyente. Se declaró inaplicar el artículo 5° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF referente a la imposición del impuesto a la renta sobre pago de la indemnización recibida por la Sociedad demandante.

STC N° 3769-2010-PA/TC/17.10.2011: Finalidad recaudatoria de las detracciones

El TC señala que con el SPOT estamos frente a un fenómeno conocido como de “privatización de la actividad recaudatoria del Estado” que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos que son de cargo de terceros para entregarlos al Estado. También indica que aunque con el SPOT no se aseguran los fines recaudatorios definitivos, al existir el mecanismo de libre disposición.

STC N° 6626-2006-PA/TC/19.04.2007: Percepciones del IGV y la finalidad extrafiscal

En el caso del Régimen de Percepciones del IGV la exigencia de pagos a cuenta no se fundamenta estrictamente en razones de necesidad de flujo permanente en la recaudación, como en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sino más bien en el aseguramiento del pago efectivo de un tributo

que está puesto en riesgo. Es una medida para luchar contra la evasión fiscal. Además de una misión de aseguramiento de la recaudación, cumple un objetivo extra; por ello su carácter extrafiscal.

STC N° 3797-2006-PA/TC/05.03.2007: ITAN

Las reglas del ITAN son de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto condicen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, mediante la contribución equitativa del gasto social.

STC N° 4-2004-AI/TC/21.12.2004: ITF

Indicó que aunque en el presente caso, tratándose de las transferencias financieras enumeradas en el artículo 9° de la Ley N° 28194, el hecho generador puede repetirse de manera constante, el monto ínfimo de la alícuota aplicable desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado por el Capítulo III de la ley impugnada; máxime si se tiene que tal valor numérico porcentual se reducirá gradualmente.

d) Principio de defensa de los derechos fundamentales

Este principio implica que el Estado a través del Poder Legislativo o Ejecutivo en caso de delegación de facultades, debe emitir normas respetando los derechos fundamentales de las personas.

Los derechos fundamentales son aquellos inherentes a la persona tales como el derecho al trabajo, al secreto bancario, a la libertad de asociación, a la libertad de contratar, a la reserva tributaria, entre otros. Estos se convierten en derechos constitucionales cuando una Carta Magna los recoja dentro de su normatividad, tal y como sucede en el caso peruano, ya que los derechos fundamentales recogidos principalmente en el artículo 2º de nuestra Constitución han pasado a ser derechos constitucionales.

Tomando nuevamente algunos alcances emitidos por el Tribunal Constitucional respecto de este principio, el Colegiado en la STC N° 853-2003-AA/TC expresa que “en el ordenamiento constitucional peruano todas las leyes, reglamentos y sus actos de aplicación, deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los derechos fundamentales (STC 2409-2002-AA/TC). En ese sentido, los derechos constitucionales, en cuanto valores materiales del ordenamiento, tienen una pretensión de validez, de modo que tienen la propiedad de “irradiarse” y expandirse por todo el ordenamiento jurídico”.

En el Exp. N° 4196-2004-AA/TC este Tribunal ha interpretado dicha disposición en el sentido de que el proceso de amparo “(...) ha sido concebido para atender requerimientos de urgencia que tienen que ver con la afectación de derechos directamente comprendidos dentro de la calificación de fundamentales por la Constitución Política del Perú. Por ello, si hay una vía efectiva para el tratamiento de la temática propuesta por el demandante, ésta no es la excepcional del amparo que, como se dijo, constituye un mecanismo extraordinario” EXP. N.º 03513-2010-PA/TC del 11/11/2010.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Expediente 00009-2014-PI/TC del 04-03-2016

No obligación de presentar estados financieros auditados - Intimidación

Se declaró la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley 29720 que estableció la obligatoriedad de presentar estados financieros auditados ante la Superintendencia de Mercados y Valores a partir del ejercicio 2012, por parte de las sociedades que no se encuentren bajo supervisión de la Superintendencia y cuyos ingresos anuales o activos totales sean iguales o superen las 3,000 UIT.

Con la declaración de inconstitucionalidad, las empresas no sujetas a la supervisión de la Superintendencia del Mercado de Valores con ingresos anuales o activos totales iguales o

mayores a 3,000 UIT no estarán obligadas a presentar a esa entidad sus estados financieros auditados por sociedades de auditoría.

Según el art. 204° de la Constitución y el art. 81 del Código Procesal Constitucional, una vez publicada la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma, ésta deja de regir desde el día siguiente.

Exp. N° 00522-2013-PA/TC del 06-07-2015

El recurrente plantea demanda de amparo con el objeto de que se le devuelva el vehículo tracto camión incautado por supuesto delito aduanero. En la demanda no se ha acreditado que demora de SUNAT en resolver su apelación a la denegatoria de la devolución del vehículo ocasione lesión a los derechos al trabajo y a la propiedad que pueda convertirse en irreparable por lo que se declaró improcedente la demanda.

Exp. N° 1803-2004-AA/TC

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado manifestando que nuestra normatividad Constitucional establece la Prohibición de la reforma peyorativa y el derecho de defensa en sede administrativa por lo que es inconstitucional la pérdida del beneficio de gradualidad como consecuencia de un procedimiento contencioso en la cual la Resolución impugnada queda confirmada por el órgano resolutor, específicamente en

el caso de la Resoluciones N° 112-2001/SUNAT y 141-2004/SUNAT que establecían que además de perder la gradualidad en la aplicación de las sanciones, estas se incrementaban.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

RTF de Observancia Obligatoria N° 1202-2-08 (08.02.08):

"La declaración de inconstitucionalidad del artículo 4° del Decreto de Urgencia N° 140-2001 (que permitía que mediante decreto supremo se puedan fijar tarifas mínimas para la prestación del servicio de transporte terrestre nacional e internacional de pasajeros y carga), establecida en la sentencia del Exp. N° 008-2003-AI/TC, conlleva a la inaplicación de los numerales 2.16 y 3.15 del artículo 19° del Reglamento de Comprobantes de Pago, y por ende deja sin efecto las resoluciones de multa relacionadas a las infracciones previstas en los numerales 3) y 6) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cometidas y sancionadas antes de que surtiera efecto la citada sentencia, cuyas impugnaciones en sede administrativa aún se encuentran en trámite."

RTF N° 04679-1-2007, N° 00250-5-2007, N° 00931-1-2007:

Se revoca el extremo referido a la pérdida del régimen de gradualidad toda vez que el Tribunal Constitucional declaró

inaplicable la norma que establecía que se perderían los beneficios de la gradualidad si habiendo impugnado la resolución que establece la sanción, el órgano resolutor la mantiene en su totalidad y ésta queda firme o consentida en la vía administrativa.

e) Principio de capacidad contributiva

Aunque este principio no se encuentra prescrito de manera taxativa en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, el Tribunal Constitucional le ha otorgado la calidad de principio inherente al ordenamiento nacional, tal y como lo expresa en la STC N° 3303-2003-AA/TC del 28.06.2004, al expresar “(...) que los principios constitucionales consagrados por el artículo 74° de la Constitución, que regulan el régimen tributario, como son el de legalidad, de igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y los derechos fundamentales (...)”.

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas. En efecto, es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados a

sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quien.

De allí, que se afirme que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado.

En tal sentido debe entenderse a la capacidad contributiva como la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado impuestas por el Estado, teniéndose presente las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes.

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

STC N° 3769-2010-PA/TC/17.10.2011: Las detracciones y el principio de capacidad contributiva

A propósito del SPOT indica que no se puede afirmar que este sistema afecte el principio de capacidad contributiva, pues no se trataría de un nuevo tributo ni de ninguna nueva carga impositiva (pago adelantado o anticipo) para el contribuyente, sino de un deber de colaboración administrativo formal para el adquirente de los productos sujetos al sistema de detracciones.

STC N° 033-2004-AI/TC del 28.09.2004

“La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”.

Finalmente, debemos señalar que el objetivo primordial de este principio es que los contribuyentes de un Estado aporten a al sostenimiento del mismo en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a sus ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan.

Principios de Solidaridad y el Deber de Contribuir

Expediente N° 004-2004-AI/TC: *“...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 de*

Derecho como un Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución)."

El Deber de Contribuir ligado a la Capacidad Contributiva

Expediente N° 2302-2003-AA/TC: *"...tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa".*

3.1.2. LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El principio de capacidad contributiva no se encuentra señalado expresamente dentro del texto del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, por lo que de acuerdo a la doctrina recibe el calificativo de principio implícito, el cual tiene correlato y sustento con el principio de igualdad.

Con respecto al carácter implícito de este principio podemos citar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la Resolución **STC N° 53-2004-PI/TC** del 9 de enero de 2003, donde indica que ***“La capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”***.

Como fundamento de la existencia del principio de capacidad contributiva podemos citar el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la **STC N° 5970-2006-PA/TC** de fecha 12 de noviembre de 2007, el cual indica lo siguiente:

“La búsqueda de una sociedad más equitativa –ideal al que no es ajeno el Estado peruano– se logra justamente utilizando diversos mecanismos, entre los que la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban llamar al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos estatales sin distinción ni privilegios; siendo este, a priori, el trasfondo del principio de igualdad en la tributación”.

Cuando hacemos referencia al principio de capacidad contributiva, debemos precisar que está relacionado con la aptitud que tiene el contribuyente para que sea calificado como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias. Para ello es necesario que el contribuyente exhiba o cuente con algunos elementos o hechos que reflejen o revelen riqueza, es decir que tenga capacidad económica.

Casas, Jose Oswaldo, señala que: “Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales

brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”

El principio de capacidad contributiva guarda estrecha relación con el principio de igualdad, ello se puede observar en la opinión de **BRAVO CUCCI** quien indica que ***“(…) debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operados sin la ayuda del Principio de Capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos”***

Es necesario que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta guarde razonabilidad a fin de que no se vulnere el principio constitucional de capacidad contributiva.

El artículo 74^o de la Constitución Política del Perú prescribe que: “El Estado al ejercer su potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Si bien es cierto que la capacidad contributiva no se encuentra explícitamente reconocida en nuestra Constitución, sin embargo,

se desprende del principio de igualdad en materia tributaria contenido en el artículo 74º de la Carta Magna.

Si en un caso específico no existe un grado razonable de causalidad entre la probanza del hecho base contenido en el artículo 64º del Código Tributario con la realización del hecho presumido o ignoto contemplado en las presunciones de los artículos 66º al 72º-D del mismo cuerpo legal; entonces la aplicación de una presunción absoluta que no admita prueba en contrario indudablemente vulneraría el derecho constitucional implícito de capacidad contributiva del sujeto fiscalizado.

Por ejemplo, si a una determinada empresa se le detecta en una fiscalización sobre el Impuesto a la Renta del periodo 2010 que había diferencias entre su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de ese año con la casilla de “Resultados acumulados” (resultados del ejercicio que se obtuvieron de años anteriores) del libro de inventarios y balances al 31 de diciembre de 2010, entonces bajo un criterio de razonabilidad dicha inconsistencia no debería generar la causal presuntiva del artículo 64º numeral 2) del Código Tributario, no procediendo la presunción de ventas o ingresos por patrimonio omitido del artículo 70º del mismo cuerpo legal.

Un error de contabilización en una casilla del libro de inventarios y balances que tiene nula incidencia en la correcta determinación del Impuesto a la Renta, no puede constituir una causal que habilite la fijación de la base imponible sobre base presunta. Ello sin duda constituiría un trato discriminatorio respecto de aquellos sujetos que ostentan la misma capacidad contributiva que la empresa mencionada, lo que debería ser remediado en nuestro Estado Constitucional de Derecho.

A mayor abundamiento, cabe resaltar aquí lo señalado por **Spisso (2000)** en el sentido que: *“Las presunciones absolutas son notoriamente inconstitucionales, puesto que admitir una determinada potencia económica cuya existencia no esté comprobada agravia los principios de capacidad contributiva y de razonabilidad de las leyes, esto último por proporcionalidad entre el fin perseguido y el medio escogido”*.

CAPITULO IV

PRECISIONES NORMATIVAS DEL ARTÍCULO

68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario, en el artículo 68º señala la presunción de ingresos omitidos por ventas, servicios u operaciones gravadas, por diferencia entre los montos registrados o declarados por el contribuyente y los estimados por la administración tributaria por control directo de dinero.

En primer lugar, dicha omisión de ingresos por ventas, servicios u operaciones gravadas, refiere a los montos que han ingresado en caja a la empresa, y no han sido debidamente declarados a SUNAT; además como cuestión referencial de que no se han encontrado comprobantes de pago que acrediten la realización de venta o servicio.

Posteriormente, el mismo enunciado del artículo en mención, precisa que existe una diferencia entre los montos que han sido registrados o declarados por el contribuyente y los “estimados” por la administración en base a recaudación de algunos días del mes (normalmente 5 días calendarios).

Tal estimación engloba a la determinación inexacta o imprecisa de un determinado valor mensual a través de un parámetro, ello conlleva a generar dudas respecto a la eficacia del desempeño de una de las facultades más importantes de la Administración Tributaria que es la de determinación, puesto que sería totalmente ilógico determinar una obligación o impuesto a pagar bajo a una base incierta, que carece de fehaciencia en todos sus extremos.

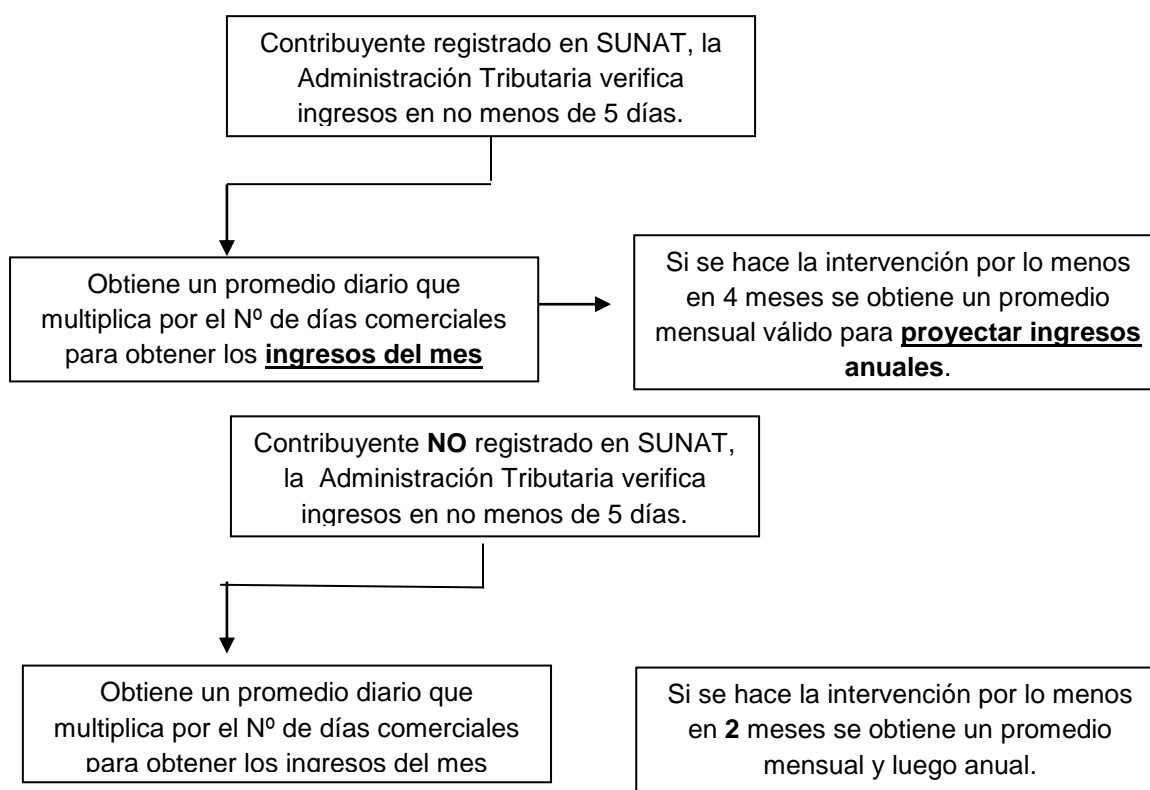
4.1. ¿CÓMO CALCULA SUNAT LOS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE APLICANDO EL ARTÍCULO 68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO?

SUNAT estima el cálculo de los ingresos de una determinada empresa, basándose en máximo 5 días comerciales que esta tiene, realizando una sumatoria de los mismos, obteniendo un promedio diario tributario de los días intervenidos, mediante el chequeo de lo recaudado día a día.

Posteriormente, dicho promedio cobrado es multiplicado por el número de días comerciales para obtener los ingresos proyectados del mes (todos los días de atención), dando como resultado los ingresos omitidos presuntos que la SUNAT determina al contribuyente. Tal proyección podrá ser realizada hasta por 4 meses (intervención de una semana en cada uno de estos 4 meses), para proyectar en el resto de días no intervenidos ingresos determinando presunción de ingresos no declarados de todo el ejercicio (12 meses).

Posteriormente, la SUNAT, verificará también lo que realmente ha declarado la empresa o profesionales independientes, de tal manera que la diferencia de lo que ha sido declarado bajo sustento fehaciente (días intervenidos en caja, en la cual determinan un promedio diario de los 5 días recaudados) y lo proyectan como ingresos con montos iguales al promedio diarios a los días no intervenidos en caja se obtenga la OMISION a la cual se refiere el artículo 68º del Código Tributario.

**INGRESOS OMITIDOS POR DIFERENCIA ENTRE MONTOS
DECLARADOS Y DETERMINADOS POR SUNAT EN CONTROL FIJO**



Por ejemplo, La Empresa “GERSON SAC” con último dígito de RUC 0 fue fiscalizada en el ejercicio 2015 por la Administración Tributaria, la cual tomó una muestra de cuatro meses, de los cuales se analizaron los ingresos por cobranza, tomando de cada mes 5 días, para luego calcular el promedio de ingresos diario, de la siguiente manera:

**Datos de ingresos de intervención en caja a precio de venta
(incluido el IGV)**

Enero-2017		Marzo-2017		Junio-2017		Setiembre-2017	
Martes 04	1,361	Jueves 02	1,997	Miércoles 07	1,468	Lunes 11	1,539
Viernes 13	1,573	Lunes 06	2,027	Viernes 16	1,886	Miércoles 20	1,724
Lunes 16	1,881	Miércoles 15	1,715	Lunes 19	1,240	Martes 26	1,571
Jueves 19	1,936	Viernes 17	1,560	Martes 20	1,765	Jueves 28	1,631
Miércoles 25	1,133	Sábado 18	1,250	Jueves 22	1,927	Viernes 29	1,695

Cálculo del valor de venta promedio (sin IGV).

Enero 2017		Marzo 2015		Junio 2015		Setiembre 2015	
Martes 04	1,153	Jueves 02	1,692	Miércoles 07	1,244	Lunes 11	1,304
Viernes 13	1,333	Lunes 06	1,718	Viernes 16	1,598	Miércoles 20	1,461
Lunes 16	1,594	Miércoles 15	1,453	Lunes 19	1,051	Martes 26	1,331
Jueves 19	1,641	Viernes 17	1,322	Martes 20	1,496	Jueves 28	1,382
Miércoles 25	960	Sábado 18	1,059	Jueves 22	1,633	Viernes 29	1,436
Promedio	1,336		1,449		1,404		1,383

Estimación de los ingresos mensuales de acuerdo al valor de venta promedio (valor sin IGV)

Período 2015	Montos promedio de Ingresos S/.	Días de atención en el Mes	Ingresos del cuatrimestre S/.
Enero	1,336	18	24,053
Marzo	1,449	20	28,980
Junio	1,404	20	28,088
Setiembre	1,383	20	27,661
Total			S/. 108,782

Producto de estos cálculos la Administración determina los ingresos estimados anuales para luego compararlo con lo declarado por el contribuyente y determinar la posible omisión; como a continuación mostramos:

Estimación de los Ingresos Anuales:

Para esto el auditor debe hallar el ingreso promedio mensual de la siguiente forma

Total ingresos mensuales estimados: S/. 108,782

Número de meses intervenidos por SUNAT: 4

Ingreso promedio mensual (S/. 108,782/4) = S/. 27,196

Ingreso estimado anual según SUNAT S/. 27,196 x 12 = S/. 326,352

Ingresos declarados por el contribuyente:

PERIODO 2015	VENTAS DECLARADAS
Enero	20,245
Febrero	21,500
Marzo	22,500
Abril	24,500
Mayo	23,200
Junio	22,400
Julio	21,450
Agosto	26,400
Septiembre	25,241
Octubre	24,300
Noviembre	26,100
Diciembre	34,486
Total	S/.292,322

Comparación de lo estimado con lo declarado por el contribuyente

Ingresos estimados por SUNAT	326,352
Ingresos declarados por contribuyente	(292,322)
<u>Ventas omitidas presuntas</u>	34,030

4.2. ¿DEBERÍA AGOTARSE LA APLICACIÓN DE LA BASE CIERTA PARA POSTERIORMENTE APLICAR BASE PRESUNTA?

La determinación de oficio puede llevarse a cabo sobre dos elementos:

a) sobre base cierta: o sea tomando en consideración los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generados del tributo (por ejemplo: los libros de contabilidad, documentación y facturación de un negocio) y, b) sobre base presunta: o sea dejando de lado los elementos directos proporcionados por el contribuyente (si es que éste los proporciona) y tomando como base los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la

obligación, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación (por ejemplo el cruce de contabilidades entre fabricante y distribuidor exclusivo)

Lo ideal y lo que realmente se ajusta a los beneficios invocados por el contribuyente es primero determinar la obligación tributaria sobre hechos fehacientes y una vez que estos han sido agotados y no existen elementos probatorios suficientes para establecer la cuantía de la obligación, se podría recurrir a una causal de base presunta.

Existe cierta contradicción, puesto que, doctrina en materia tributaria establece que primero debería agotarse la aplicación de una base cierta para luego realizar una determinación sobre base presunta; no obstante, la jurisprudencia manifiesta lo contrario.

La Administración Tributaria se encuentra facultada a determinar la obligación tributaria sobre base cierta, es decir, considerando los elementos probatorios que permitan conocer y demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible, y subsidiariamente, sobre base presunta, en la medida que existan hechos que le permitan presumir la real dimensión del hecho imponible, cuyos supuestos habilitantes se encuentran previstos por las mismas normas tributarias. Efectivamente, la doctrina es unánime al considerar que, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta. Es subsidiaria, toda vez que, su utilización será válida y acorde a nuestro ordenamiento jurídico tributario, únicamente cuando la Administración Tributaria, no cuente con la información necesaria que le facilite determinar el monto de la deuda tributaria, su empleo se encuentre fehacientemente acreditado y sea

debidamente fundamentado en las causales establecidas por la misma norma de manera expresa. Evidentemente, si la Administración Tributaria cuenta con documentación e información que ha sido proporcionada por el propio deudor tributario, por terceros o que ha sido obtenida directamente por aquélla, bajo ningún fundamento contaría con facultades para dicho proceder. No es admisible entonces que, la Administración Tributaria, teniendo los elementos que le permitan conocer en forma directa la obligación tributaria y su cuantía, opte por determinar una supuesta deuda sobre base presunta, en perjuicio directo de los deudores tributarios, llegando incluso en algunos casos, a trabar medidas cautelares previas en base a estas suposiciones. Asimismo, no obstante que las normas establecidas en el TUO del Código Tributario establecen pautas respecto a la procedencia de la aplicación de la determinación tributaria sobre base presunta, se vienen presentando situaciones en las cuales la Administración Tributaria, haciendo uso inadecuado de su facultad discrecional, llega incluso a determinar obligación tributaria sobre base presunta, basándose en otras causales generadas por ella misma, es decir, en base a otras presunciones, situación que termina siendo excesiva y que atenta contra la garantía del debido procedimiento administrativo de cualquier ciudadano.

Sin embargo, existen situaciones en las que es correcta la aplicación de base presunta, cuando estas encajan a los supuestos señaladas por ley. Existe Jurisprudencia del Tribunal Fiscal que avala tal precisión, la cual mediante la **RTF N° 07910-1-2014** indica que “*En aquellos casos en los*

que la Administración detecta la infracción de no entregar comprobantes de pago, se configura la causal prevista por el numeral 6 del artículo 64° del Código Tributario que habilita a la Administración para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, resultando necesario que la causal habilitante se detecte en el período en el cual la Administración goce de las facultades de fiscalización, situación que se presenta en el caso de autos. En tal sentido, encontrándose acreditada la configuración de la causal prevista por el numeral 6 del artículo 64° del Código Tributario, que faculta a la Administración a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, corresponde verificar si el procedimiento de determinación sobre base presunta se encuentra ajustado a Ley. De autos se advierte que la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 6 del artículo 64° del Código Tributario, no obstante el procedimiento para efectuar dicha determinación no se ajusta a lo establecido en el artículo 68° del Código Tributario, pues se advierte el control en días alternados en parte y consecutivos en otra, sin haber justificado tal proceder, por lo que corresponde levantar el reparo al Impuesto General a las Ventas de agosto de 2004, y en consecuencia disponer que se dejen sin efecto los valores impugnados.”

Existen hechos evidentes que la SUNAT debe valorar cuando son intervenciones solamente de 5 días, en los cual NO puede aplicar presunción al resto de días del mes, cuando son evidentes los siguientes hechos:

- Empresario no tuvo en stock mercadería suficiente para vender.
- Desperfectos en maquinaria que no permitió atender al público.
- Apagones eléctricos.
- Inasistencia de personal al centro de trabajo.

Otro aspecto elemental y que contraviene las reglas para determinar una obligación tributaria en el escenario del DEVENGADO Y DEL PERCIBIDO.

Las empresas se rigen por la regla del devengado; es decir se declara no necesariamente las venta al contado, debiendo agregarse las obligatoriamente las ventas al crédito; motivo por el cual es procedimiento de presunción de ingresos no declarados, según del artículo 68° del Código Tributario se aplica curiosamente bajo la regla del percibo (ingresos a caja de la empresa intervenida).

En extremo solamente podría ser aplicable a contribuyentes que tributan bajo la regla del percibido, tales como las personas naturales con rentas de cuarta categoría (independientes).

4.3. LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Un aspecto de suma importancia es la razonabilidad que debe guardar la determinación sobre base presunta, a fin de que no se vulnere el principio constitucional de capacidad contributiva.

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú prescribe que: *“El Estado al ejercer su potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos*

fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.”

Si bien es cierto que la capacidad contributiva no se encuentra explícitamente reconocida en nuestra Constitución, sin embargo, se desprende del principio de igualdad en materia tributaria contenido en el artículo 74º de la Carta Magna.

Si en un caso específico no existe grado razonable de causalidad entre la probanza del hecho base contenido en el artículo 64º del Código Tributario con la realización del hecho presumido o ignoto contemplado en las presunciones de los artículos 66 al 72-D del mismo cuerpo legal; entonces la aplicación de una presunción absoluta que no admita prueba en contrario indudablemente vulneraría el derecho constitucional implícito de capacidad contributiva del sujeto fiscalizado.

4.4. LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Rodolfo Spisso señala que: *“El tributo es el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución.”*

El Estado exige contribuciones a las personas a través de su poder tributario, el cual es una expresión de su soberanía, ello quiere decir que no hay gobierno sin tributos.

Los tributos omitidos a los que se refiere el artículo 68º del Código Tributario, no deben ser calculados bajo estimaciones o presunciones, puesto que ello significa una rotunda vulneración al principio de no

confiscatoriedad, ya que mediante este se erige una valla al ejercicio del poder tributario, evitando que este se convierta en un arma destructiva de la economía de la sociedad.

Obedecer este principio es de suma importancia ya que está vinculado al principio de igualdad y el derecho de propiedad.

Según STC 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC establece que: “Se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y que, además ha considerado a esta como uno de los componentes básicos esenciales de nuestro modelo de constitución económica.

CAPÍTULO V: MATERIAL Y MÉTODOS

5.1. MÉTODOS

5.1.1. MÉTODO EXEGÉTICO

Al ser el método exegético el que consta del estudio de la norma artículo por artículo, con la finalidad de describirlo, y desarrollarlo para encontrar el significado que le dio el legislador; esta investigación se ha llevado a cabo con el análisis de los artículos del Código Tributario respecto a presunciones

5.1.2. MÉTODO HERMENÉUTICO – JURÍDICO

La hermenéutica jurídica tiene como finalidad interpretar, esclarecer una norma, la cual carece de un significado firme; teniendo como principales bases a la comprensión, explicación e interpretación de la misma.

5.1.3. MÉTODO SINTÉTICO

El método sintético consta de un proceso de razonamiento que tiene como meta la comprensión cabal de un tema específico desde una perspectiva de totalidad. No hay síntesis sin análisis, ya que el análisis proporciona la materia prima para realizar la síntesis.

5.1.4. MÉTODO FILOSÓFICO

El método filosófico es un sistema para conocer lo que nos rodea, salir de los problemas cotidianos, encontrar la manera de hacer las cosas, solucionar problemas y enfrentar la realidad. Con el

propósito de analizar, razonar, identificar cada meta llevando un mecanismo o pasos con el cual se llegue a la verdad.

5.2. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS

5.2.1. TÉCNICAS

5.2.1.1. TÉCNICA DE RECOPIACIÓN DOCUMENTAL

Se recopilarán para la presente investigación los siguientes documentos:

- a)** Código Tributario
- b)** Resoluciones del Tribunal Fiscal
- c)** Sentencias emitidas por el Poder Judicial

Para ello, se procederá a recabar la información pertinente a través de la correspondiente consulta de material bibliográfico en bibliotecas especializadas, así como recopilar la información en formato digital, mediante la búsqueda y la descarga de los correspondientes portales de internet.

5.2.1.2. TÉCNICA DE ANÁLISIS DOCUMENTAL

La técnica de análisis documental consiste: ***“es la operación que consiste en seleccionar las ideas informativamente relevantes de un documento a fin de expresar su contenido sin ambigüedades para recuperar la información en él contenida. Esta***

representación puede ser utilizada para identificar el documento, para procurar los puntos de acceso en la búsqueda de documentos, para indicar su contenido o para servir de sustituto del documento.” (SOLÍS, 2012).

La técnica en mención será utilizada para seleccionar datos e información relevante para desarrollar y sustentar la investigación, a través del análisis de documentos pertinentes vinculados con los temas de análisis, así como de doctrina y jurisprudencia.

5.2.1.3. TÉCNICA DE LA ENTREVISTA

“Entrevista en profundidad es (...) un constructor comunicativo y no un simple registro de discursos que hablan al sujeto. Los discursos no son así preexistentes de una manera absoluta a la operación de toma que sería la entrevista, sino que constituyen un marco social de la situación de la entrevista. El discurso aparece, pues, como respuesta a una interrogación difundida en una situación dual y conversacional, con su presencia y participación, cada uno de los interlocutores (entrevistador y entrevistado) construye en cada instante ese discurso (...) Cada investigador realiza una entrevista diferente según su cultura,

sensibilidad y conocimiento particular del tema y, lo que es más importante, según sea el contexto espacial, temporal o social en el que se está llevando a cabo de una manera efectiva”.(VALLES, 1999, p. 195).

A través de la entrevista se obtendrá la información complementaria a la bibliográfica, recopilando la opinión y los puntos de vista de docentes universitarios especializados en Derecho Tributario y Abogados especialistas en la misma rama del derecho, a fin de conocer su opinión respecto al tema de estudio.

5.2.2. INSTRUMENTOS

5.2.2.1. FICHAJE

“Es una técnica que permite acumular datos, recoger ideas, y organizarlo todo en un fichero, se constituye en una fuente de investigación constante, creciente y flexible” (HOCHMAN, 1970, p. 10).

- a. *Fichas bibliográficas:*** Para registrar las fuentes (libros, revistas, textos legales) consultadas y las *fichas textuales* de resumen para almacenar los conceptos doctrinarios y aspectos esenciales de

las Bibliotecas de la Universidad Privada Antenor Orrego y Universidad Nacional de Trujillo, ya sea mediante la cita textual o mediante un resumen de las ideas básicas cuidando hacer un uso adecuado de ellas.

b. Entrevista: A través de un cuestionario dirigido a docentes especializados en Derecho Tributario, se obtendrá información anticipada y estructurada acerca del tema a investigar. Para que se efectúe la entrevista, se deberá coordinar con el entrevistado lugar, fecha y hora para que pueda absolver las preguntas elaboradas.

c. Guía o protocolo de entrevista: La guía de entrevista consiste en un formato que generalmente contiene información sobre fecha, hora, lugar, identificación del entrevistado, tema central y las interrogantes a ser planteadas al respecto, con los espacios para anotaciones.

Entrevista a los diferentes y especialistas en Derecho Tributario, con la finalidad de obtener la información requerida.

d. U.S.B, GRABADORA, MP4, a fin de ayuda memoria a las respuestas de los especialistas.

5.2.2.2. INSTRUMENTOS DE PROCESAMIENTO DE DATOS.

Cuadros estadísticos elaborados a raíz de la entrevista que se tuvo con los especialistas en Derecho Tributario.

5.3. PROCEDIMIENTO DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Para la realización de esta investigación se utilizaron informaciones bibliográficas, que conducirán a la elaboración del marco teórico. Asimismo, para la presentación del informe final de tesis se elaborará un cuestionario de preguntas en base al tema tratado en el presente trabajo de investigación el cual será suministrado a los abogados especializados en Derecho Tributario y docentes universitarios especializados en la misma rama; la selección de los entrevistados se hará de manera aleatoria, a través de una muestra no probabilística.

CAPÍTULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

- El Derecho Tributario engloba conceptos, principios y procedimientos, los cuales constituyen una herramienta fundamental para la comprensión del funcionamiento de la tributación estatal; asimismo, las consecuencias positivas y negativas del desarrollo nacional, respecto a su debida distribución.
- La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta deberá ser aplicada, después de haberse agotado todos los mecanismos con los que cuenta la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria sobre base cierta; ello implica la necesidad de recurrir a hechos fehacientes y el correcto uso de las facultades de la Administración Tributaria.
- La determinación de los ingresos omitidos sobre base presunta que realiza la Administración Tributaria, vulnera rotundamente los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues una estimación sobre hechos que no demuestran fehaciencia, no basta para determinar la real deuda que corresponde a un contribuyente.

- La determinación de la obligación tributaria que expresa el artículo 68º del Código Tributario bajo un supuesto de presunción, sin lugar a duda constituye un arma destructiva del poder estatal, puesto que, no debemos basarnos en hechos presuntos o estimados bajo sustentos inciertos para realizar el cobro de un tributo, considerando que la Administración Tributaria cuenta con la amplia base de datos de hechos reales.

6.2 RECOMENDACIONES

- **SE PROPONE** establecer la salvedad del contribuyente, es decir, la real deuda con elementos probatorios, tales como comprobantes de pago reales de ingresos, motivo por el cual el artículo 68º de la citada norma inserte el siguiente enunciado: **“salvo que el contribuyente demuestre prueba en contrario, es decir que consigne fundamentos o hechos que desvirtúen la aplicación de una base presunta; presentando pruebas reales de sus ingresos.”**

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBRO:

1. Arancibia Cueva, M. (2017). Código Tributario Comentado
2. Villegas. H. (2002) "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero".
3. Ciuliani Fonrouge, C. (2002) "Derecho Financiero".
4. VILLEGAS, H. (2002) Curso de Derecho Financiero y Tributario.
5. Arancibia, M.(2017) "Auditoría Tributaria".
6. Giribaldi Pajuelo, G. (2010) "Presunciones Tributarias aplicadas por SUNAT"
7. Fernandez Cartagena, J.(2012) "La capacidad contributiva"
8. Iglesias Ferrer, C. (2000) "Derecho Tributario"
9. García de Enterría, R. (2006). "Curso de Derecho Administrativo"
10. Spisso, R. (2000). "Derecho Constitucional Tributario"
11. García Belsunce H. (2003). "Tratado de Tributación"
12. Marín Barnuevi Fabo, D. (1996). "Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario"
13. Córdova, A. (2008). "La determinación del tributo sobre base presunta"
14. Taveira Torres, H. (2006). "Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación"

BIBLIOGRAFÍA

LIBRO:

2. Arancibia Cueva, M. (2017). Código Tributario Comentado
2. Villegas. H. (2002) "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero".
3. Ciuliani Fonrouge, C. (2002) "Derecho Financiero".
4. VILLEGAS, H. (2002) Curso de Derecho Financiero y Tributario.
5. Arancibia, M.(2017) "Auditoría Tributaria".
6. Giribaldi Pajuelo, G. (2010) "Presunciones Tributarias aplicadas por SUNAT"
7. Fernandez Cartagena, J.(2012) "La capacidad contributiva"
8. Iglesias Ferrer, C. (2000) "Derecho Tributario"
9. García de Enterría, R. (2006). "Curso de Derecho Administrativo"
10. Spisso, R. (2000). "Derecho Constitucional Tributario"
11. García Belsunce H. (2003). "Tratado de Tributación"
12. Marín Barnuevi Fabo, D. (1996). "Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario"
13. Córdova, A. (2008). "La determinación del tributo sobre base presunta"
14. Taveira Torres, H. (2006). "Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación"

ANEXO

ANEXO N° 1:

MATRIZ DE CONSISTENCIA

Título del tema de investigación: *“LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y NO CONFISCATORIEDAD AL DETERMINARSE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BASE PRESUNTA, EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 68º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”*

Elaborado por: Bach. María del Carmen Arancibia Alcántara

<u>PROBLEMA</u>	<u>HIPÓTESIS</u>	<u>OBJETIVOS</u>	<u>VARIABLES</u>
<i>¿Cuáles son los efectos jurídicos de la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse una obligación tributaria sobre base presunta, aplicando el artículo 68º del Código Tributario?</i>	En efecto, la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, específicamente, al aplicar el artículo 68º del Código Tributario, vulnerarían los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.	<p><u>OBJETIVO GENERAL</u></p> <p>Determinar Cuáles son los efectos jurídicos de la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse una obligación tributaria sobre base presunta, aplicando el artículo 68º del Código Tributario.</p> <p><u>OBJETIVO ESPECIFICO</u></p> <ul style="list-style-type: none">- Explicar los principales conceptos del Derecho Tributario, teniendo como centro a los tributos y su influencia en el desarrollo estatal.- Delimitar los conceptos, tipos, elementos, diferencias y causales respecto a base presunta.- Analizar los principios	<p>A) <u>VARIABLE INDEPENDIENTE</u></p> <p>La determinación de la obligación tributaria sobre base presunta</p> <p>B) <u>VARIABLE DEPENDIENTE</u></p> <p>La vulneración de principios tributarios</p>

		<p>de capacidad contributiva y no confiscatoriedad respecto su vulneración por la aplicación de la base presunta en materia tributaria.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Proponer precisiones normativas del artículo 68º del Código Tributario, bajo sustentos jurídicos sobre la aplicación correcta de la base presunta. 	
--	--	--	--

