

UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN - TACNA

Escuela de Posgrado

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

**LA CONFISCATORIEDAD EN EL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO Y LAS FINANZAS DE LAS
MYPES EN LA REGIÓN TACNA, 2011 - 2013**

TESIS

PRESENTADA POR:

M.Sc. JUAN DONATO NESTOR ASILLO

Para optar el Grado Académico de:

DOCTOR EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

TACNA - PERÚ

2017


UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN – TACNA


Escuela de Posgrado


DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS


**LA CONFISCATORIEDAD EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Y LAS FINANZAS DE LAS MYPES EN LA REGIÓN TACNA,
2011 - 2013**

Tesis sustentada y aprobada el 12 de octubre del 2016; estando el jurado calificador integrado por:

PRESIDENTE : 
.....
Dr. Augusto Cahuapaza Morales

SECRETARIO : 
.....
Dr. Jesús Amadeo Olivera Cáceres

MIEMBRO : 
.....
Dr. Víctor Carmen Echegaray Munenaka

ASESOR : 
.....
Dr. Alberto Bacilio Quispe Cohaila

DEDICATORIA

*A Dios
por darme valor y fortaleza, y a la vez por permitirme despertar cada mañana con un nuevo sueño.*

*A mis hijas por brindarme inspiración para triunfar y sonrisas que
llenan el corazón.*

*A toda mi familia por el ejemplo que siempre me han brindado.
Con el mayor respeto y admiración a mis padres.*

*A mi esposa gracias por apoyarme, también en este proyecto,
siempre con paciencia infinita y haciendo equipo. ¡Gracias por
compartir las renunciaciones y sacrificios que han hecho falta para
llegar hasta aquí, gracias por hacer tuyas mis ilusiones y mis
logros!*

CONTENIDO

| | |
|---|------|
| DEDICATORIA | iii |
| RESUMEN | xv |
| ABSTRACT | xvi |
| RESUMO | xvii |
| | |
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I: EL PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN | |
| 1.1 Descripción de la realidad problemática | 3 |
| 1.1.1 Problemática de la investigación | 3 |
| 1.2 Formulación del problema | 10 |
| 1.2.1 Problema Principal | 10 |
| 1.2.2 Problemas específicos | 10 |
| 1.2 Justificación de la investigación | 11 |
| 1.4 Alcances y limitaciones | 12 |
| 1.4.1 Alcances | 12 |
| 1.4.2 Limitaciones | 12 |
| 1.5 Objetivos de la investigación | 13 |
| 1.5.1 Objetivo general | 13 |
| 1.5.2 Objetivos específicos | 13 |

| | |
|--|----|
| 1.6 Hipótesis de la Investigación | 14 |
| 1.6.1 Hipótesis general | 14 |
| 1.6.2 Hipótesis específica | 14 |
| CAPÍTULO II: MARCO FILOSÓFICO | |
| 2.1 Marco Filosófico | 16 |
| CAPÍTULO III: MARCO TEÓRICO | |
| 3.1 Antecedentes de la investigación | 22 |
| 3.1.1 Antecedentes a nivel internacional | 22 |
| 3.1.2 Antecedentes a nivel nacional | 34 |
| 3.2 Bases teóricas | 38 |
| 3.2.1 Sistema Tributario Peruano | 38 |
| 3.2.1.1 Definición | 38 |
| 3.2.1.2 Tributos que Administra la SUNAT | 48 |
| 3.2.1.3 Los recursos tributarios | 51 |
| 3.2.1.4 Los Principios Constitucionales Tributarios | 59 |
| 3.2.1.5 Potestad Tributaria | 62 |
| 3.2.1.6 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria | 63 |
| 3.2.1.7 Principio de la legalidad en materia tributaria. | 65 |
| 3.2.1.8 Existencia de un Régimen Tributario en la Constitución | 68 |
| 3.2.2 Derecho Financiero | 80 |
| 3.2.2.1 Definición | 80 |

| | |
|--|-----|
| 3.2.2.2 Contenido del Derecho Financiero | 80 |
| 3.2.2.3 La actividad financiera del Estado | 83 |
| 3.2.2.4 El Derecho Presupuestario | 85 |
| 3.2.2.5 Derecho Tributario | 87 |
| 3.2.2.6 El enfoque administrativo y el del Derecho Tributario | |
| Sustantivo | 87 |
| 3.2.2.7 Subdivisiones del Derecho Tributario | 90 |
| 3.2.2.8 El Derecho Tributario y el Derecho Común | 94 |
| 3.2.2.9 Autonomía del Derecho Tributario | 95 |
| 3.2.2.10 Potestad tributaria | 96 |
| 3.2.3 Tributo | 108 |
| 3.2.3.1 Definición | 108 |
| 3.2.3.2 Elementos del tributo | 110 |
| 3.2.3.3 La capacidad contributiva | 111 |
| 3.2.3.4 Los alcances del principio de capacidad contributiva en Perú | 112 |
| 3.2.3.5 La Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia del Tribunal | |
| Constitucional | 118 |
| 3.2.4 Impuestos al valor agregado | 150 |
| 3.2.4.1 Impuesto General a las Ventas (IGV) | 150 |
| 3.2.4.2 Sujetos gravados con el Impuesto General a las Ventas | 151 |
| 3.2.4.3 Inafectaciones | 155 |

| | |
|---|-----|
| 3.2.4.4 Exoneraciones | 162 |
| 3.2.4.5 Del régimen de percepción del Impuesto General a las Ventas en las importaciones | 165 |
| 3.2.4.6 Crédito fiscal | 167 |
| 3.2.5 Finanzas | 175 |
| 3.2.5.1 Definición | 175 |
| 3.3 Definición de términos básicos | 177 |
| CAPÍTULO IV: MARCO METODOLÓGICO | |
| 4.1 Tipo y diseño de la investigación | 180 |
| 4.1.1 Tipo de la investigación | 180 |
| 4.1.2 Diseño de la investigación | 180 |
| 4.2 Población y muestra | 181 |
| 4.2.1 Población | 181 |
| 4.2.2 Muestra | 181 |
| 4.3 Variables | 182 |
| 4.3.1 Identificación de las variables | 182 |
| 4.3.2 Caracterización de las variables | 182 |
| 4.4 Operacionalización de variables | 184 |
| 4.5 Técnicas e instrumentos de recolección de datos | 185 |
| 4.5.1 Técnicas de recolección de datos | 185 |
| 4.5.2 Instrumentos de recolección de datos | 186 |

| | | |
|-----------------------------------|---|-----|
| 4.6 | Procesamiento de la información | 188 |
| 4.6.1 | Procesamiento de datos | 188 |
| 4.6.2 | Análisis de datos | 189 |
| CAPÍTULO V: RESULTADOS | | |
| 5.1 | Presentación | 190 |
| 5.2 | Presentación, análisis e interpretación de resultados | 191 |
| 5.2.1 | Análisis de tablas y figuras de las variables | 191 |
| 5.2.2 | Variable dependiente: finanzas | 219 |
| 5.2.3 | Correlaciones- pruebas de normalidad | 239 |
| 5.2.4 | Contrastación de la hipótesis | 240 |
| CAPÍTULO VI: DISCUSIÓN | | |
| 6.1 | Discusión de resultados | 247 |
| CONCLUSIONES | | 271 |
| RECOMENDACIONES | | 273 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | | 275 |
| ANEXOS | | 284 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | | |
|---------|---|-----|
| Tabla 1 | Cantidad de contadores asesores de las MYPEs | 181 |
| Tabla 2 | Alfa de Cronbach de la Confiscatoriedad en el Impuesto al valor agregado. | 187 |
| Tabla 3 | La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado | 191 |
| Tabla 4 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de Pago. | 193 |
| Tabla 5 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones. | 195 |
| Tabla 6 | Nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. | 197 |
| Tabla 7 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones, de no emitir comprobantes de Pago. | 199 |
| Tabla 8 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros | 201 |

| | | |
|----------|--|-----|
| Tabla 9 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la omisión de registrar ventas, etc. | 203 |
| Tabla 10 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos. | 205 |
| Tabla 11 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda. | 207 |
| Tabla 12 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas en presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta. | 209 |
| Tabla 13 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas a presentar más de una declaración rectificatoria. | 211 |
| Tabla 14 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas a presentar las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA. | 213 |

| | | |
|----------|---|-----|
| Tabla 15 | Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones formales y sustanciales del IVA. | 215 |
| Tabla 16 | Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones formales y sustanciales del IVA | 217 |
| Tabla 17 | Finanzas | 219 |
| Tabla 18 | Finanzas orientadas a clientes y cuentas por pagar | 221 |
| Tabla 19 | Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos | 223 |
| Tabla 20 | Finanzas a las utilidades y valor de la empresa | 225 |
| Tabla 21 | Identificación y dar seguimiento a las cuentas por cobrar | 227 |
| Tabla 22 | Liquidez | 229 |
| Tabla 23 | Registro y clasificación de los costos y gastos de operación | 231 |
| Tabla 24 | Registro de presupuestos de ingresos y egresos | 233 |
| Tabla 25 | Utilidades | 235 |
| Tabla 26 | Tener una idea precisa del valor de la empresa | 237 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | | |
|----------|--|-----|
| Figura 1 | Componentes de la Tributación | 55 |
| Figura 2 | La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado. | 192 |
| Figura 3 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de Pago. | 194 |
| Figura 4 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones. | 196 |
| Figura 5 | Nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. | 198 |
| Figura 6 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones, de no emitir comprobantes de Pago. | 200 |
| Figura 7 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros. | 202 |
| Figura 8 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la omisión de registrar ventas, etc. | 204 |
| Figura 9 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a | 206 |

las infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos.

Figura 10 Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a 208

las infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda.

Figura 11 Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a 210

las infracciones relacionadas en presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.

Figura 12 Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a 212

las infracciones relacionadas a presentar más de una declaración rectificatoria.

Figura 13 Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a 214

las a las infracciones relacionadas a presentar las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA.

Figura 14 Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las 216

infracciones relacionadas a las obligaciones formales y sustanciales del IVA.

Figura 15 Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las 218

infracciones relacionadas a las obligaciones formales y
sustanciales del IVA.

| | | |
|-----------|--|-----|
| Figura 16 | Finanzas | 220 |
| Figura 17 | Finanzas orientadas a clientes y cuentas por pagar. | 222 |
| | Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y | |
| Figura 18 | presupuesto de ingresos y egresos. | 224 |
| | Finanzas a las utilidades y valor de la empresa. | |
| | Identificación y dar seguimiento a las cuentas por | |
| Figura 19 | cobrar. | 226 |
| | Liquidez. | |
| Figura 20 | Registro y clasificación de los costos y gastos de | 228 |
| Figura 21 | operación | 230 |
| Figura 22 | Registro de presupuestos de ingresos y egresos. | 232 |
| Figura 23 | Utilidades. | 234 |
| Figura 24 | Nivel de confiscatoriedad con relación a la propiedad. | 236 |

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene por finalidad determinar la relación que existe entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013. El estudio es de tipo básico, cuyo diseño es no experimental, transeccional y descriptivo. La población del estudio estuvo constituida por los contadores asesores de las MYPES y los abogados especialistas en derecho tributario registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna, la muestra estuvo constituida por 144 contadores asesores de las MYPES y los abogados especialistas en Derecho Tributario registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna. La técnica de recolección de datos utilizada fue la encuesta y su instrumento fue el cuestionario. Se concluye que la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado influye significativamente en las finanzas de las MYPES en la región Tacna, según la prueba estadística, el coeficiente de Spearman fue de 0,832 y el nivel de significancia fue 0,00 menor que el nivel de significancia que es 0,05.

Palabras clave: Confiscatoriedad, Impuesto al Valor Agregado.

ABSTRACT

This research aims to determine how the confiscation in value added tax affects the finances of MSEs in the Tacna region, 2011-2013. The study is basic type, whose design is not experimental, transactional and descriptive. The study population consisted of accountant's advisors MSEs and lawyers specializing in tax law registered with the Institute of Chartered Accountants of Tacna and the sample consisted of 144 advisers MSEs accountants and lawyers specializing in tax law recorded in the Institute of Chartered Accountants of Tacna. The data collection technique used was the survey and his instrument was the questionnaire. It is concluded that the confiscation of the value-added tax has a significant influence on the finances of the MYPES in the Tacna region, according to the statistical test the Spearman coefficient 0,832 and the level of statistical significance test is less than 0.00 level significance is 0.05.

Key word: Confiscation, Value Added Tax.

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo verificar a relação entre o confiscatório no Imposto sobre Valor Agregado para financiar MPEs na região Tacna, ano 2011-2013. O estudo é do tipo básico, cujo projeto não é experimental, transaccional e descritivo. A população do estudo consistiu de contadores consultores MPEs e advogados especializados em direito tributário registrado com o Institute of Chartered Accountants de Tacna, a amostra foi composta por 144 conselheiros MPEs contadores e advogados especializados em direito fiscal registrados em o Institute of Chartered Accountants de Tacna. A técnica de coleta de dados utilizada foi a pesquisa e seu instrumento era o questionário. Concluiu-se que o confisco no imposto sobre o valor acrescentado afeta significativamente as finanças de MPEs na região de Tacna, de acordo com o teste estatístico, o coeficiente de Spearman foi 0,832 eo nível de significância foi de 0,00 menor do que o nível de significância é de 0,05.

Palavras-chave: confiscatório, Imposto sobre Valor Agregado.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tuvo como finalidad determinar de qué manera la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado influye en las finanzas de las MYPES en la región Tacna, año 2011-2013.

En la actualidad poco se ha analizado en el Perú, respecto a las implicancias de los principios que regulan el ejercicio de la potestad tributaria en el Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV), el cual en nuestro ordenamiento se estructura como un Impuesto sobre el Valor Agregado (en adelante, IVA).

Si bien en doctrina ha sido superada aquella posición que consideraba que en los impuestos indirectos como el IGV, no es posible que se vulnere el principio de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva, puesto que el contribuyente no soporta la carga económica del mismo, sino que la traslada hacia el consumidor final, ello no parece haber tenido una real incidencia en el pensamiento de nuestros legisladores y tribunales.

Se ha considerado cuatro capítulos; en el capítulo I se puntualiza el planteamiento y sustentación de la investigación, así como el problema, objetivos e hipótesis de la investigación, finalizando con la justificación. En el capítulo II se desarrolla el marco filosófico, que involucra referentes desde el punto de vista ontológico. El capítulo III se desarrolla al marco teórico que considera los antecedentes de la investigación, bases teóricas y definición de términos básicos. El capítulo IV muestra el marco metodológico de la investigación, donde establece el tipo de investigación, diseño de investigación, población y muestra, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, así como el procesamiento de los mismos. El Capítulo V indica los resultados. El Capítulo VI muestra la discusión de resultados, y finalmente, se dan a conocer las conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO I

EL PLANTEAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Descripción de la realidad problemática

1.1.1 Problemática de la investigación

Cabe referir que la confiscación -como afectación al derecho de propiedad puede darse también en el campo de los tributos. Como se sabe, la confiscación es toda medida que afecte gravemente el derecho de propiedad de una persona; no es cualquier medida, puesto que hablamos de aquella que prácticamente anula el derecho de propiedad.

Antiguamente, desde el Derecho Romano, se aplicaba la confiscación como una sanción pecuniaria, consecuencia en contra de quien había cometido un delito, quien recibía, entre otras sanciones civiles, a más de la muerte civil de su persona, la confiscación de sus bienes. así, en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional peruano, se definió el principio de no confiscatoriedad de los tributos en los siguientes términos: “Teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derechos, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no Confiscatoriedad de los

tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente pueda emitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”. Asimismo, el Tributo con Efecto Confiscatorio influye en Capacidad Contributiva, según Valdés-Costa (1996), señala que el tributo con efecto confiscatorio no viola el derecho de propiedad porque no hay incautación de bienes, en el sentido de desapoderamiento sin justa compensación, sino una imposición que ocasiona un sacrificio económico excesivo, de carácter monetario, que tiene consecuencias en el patrimonio del contribuyente, por lo tanto, el principio violado es el de la capacidad contributiva.

Cabe enfatizar que el tributo con efecto confiscatorio influye en la capacidad contributiva del sujeto pasivo de dos maneras, la primera que es de orden cualitativo mediante el uso de Ficciones y Presunciones en las Leyes Tributarias y la segunda, que es de orden cuantitativo cuando el tributo no es proporcional y razonable con respecto a la capacidad contributiva. Así pues, Fraga, (2000) sostiene que: Los efectos confiscatorios de los tributos se producen cuando el uso de ficciones y

presunciones en las leyes fiscales, conduce a que la imposición recaiga sobre hechos que no son manifestaciones de capacidad contributiva según el presupuesto hipotético escogido por el legislador como hecho imponible. La otra posibilidad es de orden cuantitativo, vale decir, se produce cuando el tributo o su aplicación al caso concreto, no guarda una relación proporcional y razonable con respecto a la capacidad contributiva, absoluta o relativa, del sujeto incidido.

La aplicación del crédito fiscal es consustancial a esta técnica impositiva, de ahí su importancia; pues tal como señala Villegas (1994, Pág. 689), Las disposiciones legales sobre 'crédito fiscal', y el mecanismo mediante el cual es restado del débito fiscal, son las partes esenciales del tributo en cuanto a su carácter de impuesto de etapas múltiples no acumulativo. Ello es así porque si el impuesto estuviera constituido por el débito fiscal (sin la deducción del crédito fiscal), dicho impuesto sería acumulativo, en 'cascada' o 'piramidal'. Es justamente la resta del crédito fiscal lo que hace que en definitiva cada etapa pague en relación al valor agregado al bien, siendo esta circunstancia la que da nombre al impuesto y lo transforma en no acumulativo.

El papel que desempeña el crédito fiscal resulta de particular importancia tanto en términos de recaudación como mercantiles, considerando que a través del mismo se asegura que el IGV no se desnaturalizará en un tributo ciego a los ingresos con efecto confiscatorio o que el nivel de los precios no se incrementará artificial e innecesariamente como consecuencia de la piramidación del precio y de la acumulación del impuesto. En buena cuenta, sin crédito fiscal no hay neutralidad ni recaudación justa. Carrasco (2013).

Ahora bien, los fundamentos técnicos tras el crédito fiscal a los que se hace referencia no solo constituyen una pauta indispensable para la correcta interpretación y aplicación de las normas que regulan el IGV, sino que configuran, en esencia, la fuente ineludible a considerar al momento de legislar el IGV.

Cuando el legislador olvida cuáles son las razones técnicas que sustentan la existencia del crédito fiscal y las lamentables consecuencias que se derivan de su injustificado desconocimiento, estableciendo requisitos inadecuados para su efectivo ejercicio o sancionando su inobservancia con la pérdida del crédito fiscal, convierte al IGV en un impuesto susceptible de generar efectos confiscatorios y lo condena a la categoría

de tributo anti técnico. Asimismo, se observa graves defectos a nivel legislativo y reglamentario que alejan al IGV de los objetivos técnicos que lo inspiran. Tales desaciertos deben ser urgentemente enmendados si se quiere fortalecer el sistema tributario, legitimar la recaudación y evitar el incremento innecesario del nivel de los precios por factores ajenos al mercado.

El Código Tributario es una norma que busca ordenar la relación jurídica entre el fisco y el contribuyente, solo que a esta norma se encuentra desarticulado con la Constitución, se tiene como ejemplo el comportamiento del SAT (Servicio de la Administración Tributaria), ente creado por la Municipalidad de Lima, entidad que en los últimos tiempos ha cometido arbitrariedades en nombre de las facultades discrecionales emanadas del Código tributario, trasgrediendo la Constitución.

Según los principios Constitucionales Tributarios refiere que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, lo que constituye un elemento novedoso en la normativa constitucional peruana; es decir, que los tributos que rijan al país en un determinado momento, no pueden extraer del contribuyente una cantidad que implique su descapitalización o una violación al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, si se analizan las sanciones del

Código Orgánico Tributario, los cuales tienen inherencia en el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), se puede determinar que las mismas no hacen distinción en cuanto a la capacidad económica o a las características de los ingresos de la empresa infractora, existiendo la posibilidad de imponer al contribuyente una sanción que exceda los límites razonables de la tributación.

En lo concerniente al principio de no confiscatoriedad Valdés-Costa, (1996), señala que parte de la doctrina invoca este principio cuando el tributo es irrazonable. En este sentido, este autor critica esta expresión argumentando, en primer lugar, que en vez de un principio se debe hablar de una prohibición dirigida al legislador, a fin de evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de colaborar con las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna y en segundo lugar, que no es ajustado a derecho que una tributación excesiva se le califique como confiscatoria que significa quitar alguna cosa sin la debida compensación. En este orden de ideas, Zains de Bujanda, (1993, pág. 112). Señala (...) lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga carácter confiscatorio.

Asimismo, resulta indispensable indicar que establece en el artículo N° 317, del Código tributario peruano, en virtud que, no es una norma emitida por el Congreso de la Republica como correspondería, y teniendo en este Código como objetivo lograr la máxima recaudación de tributos y multas por parte de los contribuyentes, es que no cumple con los principios constitucionales tributarios emanados de la Carta Magna. Como el caso de los diversos artículos mencionados en el trabajo, los mismos que incumplen los principios de Legalidad, Reserva de Ley, confiscatoriedad, así como el respeto a los derechos fundamentales de la persona. Luego del análisis de la normativa vigente, se tiene que el Código Tributario que en algunos artículos sobrepasan la constitución, convirtiéndose en inconstitucional, al mismo, que gracias a la Potestad tributaria que le ha sido conferida es que tiene las facultades que debe tener un órgano administrador de tributos para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los deudores, logrando con sus normas internas como Resoluciones de Superintendencia, informes, oficios, logra que incluso terceros ajenos a la relación jurídica tributaria cumplan con el pago de obligaciones tributarias que este ente previamente les ha responsabilizado, logrando así incrementar las arcas fiscales. Aguilar, (2014). Por lo antes referido, ¿De qué manera la confiscatoriedad en el

impuesto al valor agregado se relaciona con las finanzas de las MYPES en la región Tacna, 2011-2013?

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema Principal

¿Cuál es la relación que existe entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?

1.2.2 Problemas específicos

- a) ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?

- b) ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?

c) ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?

1.3 Justificación de la investigación

El presente trabajo de investigación se justifica debido a los siguientes criterios:

- Justificación Teórica

La investigación propuesta, mediante la aplicación de la teoría y los conceptos básicos de la tributación, del principio de confiscatoriedad y el impuesto al valor agregado, buscará explicaciones a situaciones internas (impacto financiero en las MYPES, sanciones del Código Tributario, etc.) que afecta a los contribuyentes.

- Justificación Metodológica

Para lograr el cumplimiento de los objetivos de estudio, se acude al empleo de las técnicas de investigación como la técnica de la encuesta, cuyo instrumento es el cuestionario, así como la guía de análisis de

documentos que miden el principio de confiscatoriedad y su implicancia en el impuesto al valor agregado.

- Justificación Práctica

De acuerdo con los objetivos de la investigación, su resultado permite encontrar soluciones concretas a problemas de aplicación del principio de confiscatoriedad e impuesto al valor agregado que inciden en las MYPEs.

1.4 Alcances y limitaciones

1.4.1 Alcances

El estudio solo abarcará la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna.

1.4.2 Limitaciones

Las limitaciones fueron las siguientes:

- Escaso presupuesto para afrontar los gastos.
- Insuficiente bibliografía.

1.5 Objetivos de la investigación

1.5.1 Objetivo General

Determinar la relación que existe entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

1.5.2 Objetivos Específicos

- a) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

- b) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

- c) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el

cumplimiento de las obligaciones tributarias, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

- d) Elaborar y presentar una propuesta que permita mejorar y beneficiar a las Mypes con respecto al principio de no confiscatoriedad.

1.6 Hipótesis de la Investigación

1.6.1 Hipótesis General

Existe relación significativa entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

1.6.2 Hipótesis específica

- a) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

- b) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la

obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

- c) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad, proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

CAPÍTULO II

MARCO FILOSÓFICO

2.1 MARCO FILOSÓFICO

El presente estudio es de enfoque cuantitativo, es decir, que se encuentra el paradigma positivista, que sustenta las Ciencias Sociales como ciencias explicativas. Este tipo de estudios se sustenta en la observación y la experimentación, y las teorías que generan dan razón de conexiones hipotético deductivas de enunciados que permiten la deducción de hipótesis legales empíricamente llenas de contenido. Para las ciencias empírico analíticas, el saber consiste en determinadas teorías sobre el mundo, basadas en la observación y experiencias positivas del mismo, determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado con las finanzas de las MYPES en la región Tacna, 2011-2013.

El presente documento revela hechos observables y objetivos, que existen, bajo el contexto de una mirada ontológica, debido a que los participantes del estudio se encuentran consignados en la muestra, que en este caso son los contadores del Colegio de Contadores de Tacna y

abogados especialistas del Colegio de Abogados de Tacna. Al ser un estudio de tipo básica, se sustenta en el positivismo o "filosofía positiva", concepto que alude directamente a las ideas de Augusto Comte, y que se refiere de modo más general a la tesis de que todo conocimiento se basa en la observación y la experimentación. Consecuentemente, todo positivismo supone el rechazo de toda tesis metafísica que implica la obtención de conocimiento por vías que no tienen que ver con la experiencia de los sentidos y la experimentación.

Según Comte, (1842) el método científico se caracteriza por prescindir de la búsqueda de causas reales. Las ciencias se limitan a establecer relaciones entre los fenómenos observables. De ahí el calificativo de su filosofía como positivista, puesto que prohíbe que la ciencia traspase el ámbito de los datos, de lo positivamente dado en la experiencia. Para el positivismo, como se vio al inicio, las leyes científicas no son más que "relaciones invariables" entre fenómenos, y su finalidad principal es facilitar el dominio humano de la naturaleza, permitiendo la previsión de los hechos futuros. La realidad puede explicarse sin necesidad de recurrir a ninguna entidad o principio trascendente.

Para Comte, (1842) no hay más conocimiento que el conocimiento científico-positivo. Y como las clasificaciones del saber vigentes en su época tenían un fundamento teológico o metafísico, él propone otra que responda al estadio positivo, en la que obviamente no incluirá los saberes que pretendan ir más allá de los hechos y de su coordinación a través de una ley (metafísica, teología).

Como el método es el mismo para todas las ciencias, las diversas disciplinas se diferencian, según Comte, (1842) solo por la mayor o menor complejidad de su objeto específico. Es, por tanto, la extensión y la comprensión de los objetos (que Comte prefiere designar como generalidad o universalidad y como complejidad o simplicidad, respectivamente) lo que traza la delimitación de las ciencias. Estas presentan una complejidad creciente. La ciencia más simple es la Matemática, que estudia la cantidad, la realidad más sencilla y general. La Física social o Sociología, que estudia el hecho de la sociedad y las constantes de los comportamientos humanos.

Esta jerarquía de las ciencias fundamentales indica también, para Comte, el orden histórico necesario en el que han aparecido, puesto que la

inteligencia humana sólo puede pasar al objeto más complejo partiendo del más simple.

El fundador del positivismo advierte que la última de las ciencias del elenco -la Sociología- es falible e incierta, pues se encuentra todavía en el estadio metafísico. Hasta entonces, se pensaba que los hechos sociales dependían de voluntades arbitrarias y, por eso, se habían estudiado con un método que llevaba a “discusiones interminables”, pero -según Comte, (1842) ha llegado el momento en el que también esos hechos pueden ser tratados con los métodos de las ciencias positivas. El conocimiento de las leyes que los relacionan permitirá, por primera vez, comprenderlos y preverlos. A través del razonamiento y la observación, la Sociología puede establecer las leyes de los fenómenos sociales, al igual que para la Física es posible establecer las leyes que rigen los fenómenos físicos.

La Sociología ocupa un puesto fundamental y culminante en la enciclopedia comtiana, al representar el término último del progreso intelectual. Esta ciencia tiene en cuenta los resultados de todas las demás y se propone como objetivo elaborar los nuevos principios de la moral y del derecho: el sistema de ideas y de mecanismos de convivencia, que

salven a la humanidad de la anarquía y del desorden espiritual en la que la habían sumido los revolucionarios del siglo XVIII.

Pero cabe preguntarse ahora, ¿qué lugar ocupa la Filosofía en el cuadro comtiano de los saberes, si las ciencias particulares se distribuyen exhaustivamente la totalidad de los objetos existentes? En realidad, la Filosofía no se configura, según Comte, como un saber con un ámbito de estudio propio, distinto de los que corresponden a las ciencias.

«Basta, en efecto, con que el estudio de las generalidades científicas se convierta en una especialidad más. Que un nuevo tipo de sabios, preparados por una educación conveniente, sin dedicarse al cultivo especial de ninguna rama particular de la filosofía natural, se ocupe únicamente, considerando las diversas ciencias positivas en su estado actual, a determinar exactamente el espíritu de cada una de ellas, a descubrir sus relaciones y su encadenamiento, a resumir, si es posible todos sus principios propios en un menor número de principios comunes, conformándose sin cesar a las máximas fundamentales del método positivo».

A la filosofía le corresponde, por tanto, el estudio de las relaciones entre las distintas ciencias y el descubrimiento de los principios comunes a todas. Las tareas de la filosofía son mucho más modestas de las que se habían asignado a la metafísica tradicional. Consisten, en definitiva, en promover el “espíritu científico” que ha consentido a la humanidad obtener resultados decisivos en el conocimiento del mundo y en su dominio, controlando que todos los trabajos queden dentro de este espíritu. La Filosofía positiva no es más que la enciclopedia de todas las ciencias, el sistema de los conocimientos universales y científicos, ofrecido en una sola visión total.

Por consiguiente, dentro del enfoque positivista, utiliza los cuestionarios, analizando desde el punto de vista cuantitativo, los hechos, así como la técnica de la observación. Adicionalmente, con respecto al análisis de los datos, el paradigma cuantitativo. Utiliza métodos de análisis estadísticos (descriptivos e inferencial) y las matemáticas, teniendo en cuenta el enfoque sistémico, en una relación de causa y efecto, pues se pregunta: ¿De qué manera la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado se relaciona con las finanzas de las MYPES en la región Tacna, 2011-2013?

CAPÍTULO III

MARCO TEÓRICO

3.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

3.1.1 Antecedentes a nivel internacional

Álvarez, (2004) en su trabajo de investigación, titulado: *Efectos confiscatorios del tributo a la luz de los principios y garantías constitucionales del derecho a la propiedad y la capacidad económica contributiva. Alcance a las sanciones*. Concluye: En Venezuela, la potestad tributaria del Estado -como poder de imperio creador de tributos- se encuentra subsumida y regulada genéricamente en la Constitución Nacional, contentiva de aquellos principios básicos y esenciales que hacen posible la conformación de un sistema tributario armónico y coherente frente a los derechos del ciudadano adquiridos en su mismo cuerpo; con la particularidad que es precisamente el Estado, el órgano encargado de crearlos, recaudarlos y hacer aplicar. Genéricamente tenemos que, la confiscación es considerada como la acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad sin que medie indemnización alguna; esta se encuentra

prohibida de manera expresa en el artículo 116 Constitucional, salvo casos excepcionalmente graves consagrados en leyes especiales. Así, concluimos en su oportunidad que las normas tributarias deben ser interpretadas en función de las realidades y manifestaciones de riqueza sobre las cuales proyectan sus efectos, que no son otras que los flujos de riqueza que el legislador valora como declaradores de capacidad contributiva al establecer los distintos hechos imponibles, permitiéndole a la norma consagrar su verdadero alcance.

La consideración económica no se plantea como una herramienta del sujeto activo de la obligación para hacer efectivo el cumplimiento de la prestación tributaria, ella es válida para ambos sujetos de la relación, en atención al principio de la igualdad de las partes en la materia e indispensable como mecanismo para la adecuada comprensión del hecho jurídico de sustrato económico que se pretende interpretar. Así se consagraba el principio de la no confiscatoriedad de los tributos de una forma más amplia a la consagrada en el primer párrafo del artículo 317 de la Constitución de 1999, pudiendo permitir esta última una interpretación que abarque únicamente la verificación de un reparo como confiscatorio o no, solo del estudio el tributo obviando sus accesorios y sanciones, que en muchos casos son calculados de manera desproporcionada e

irracional. Debido a esto se podría estar en presencia de los efectos confiscatorios no solo de una multa impuesta, sino por la concurrencia de varias de similar naturaleza, proviniendo tal carácter confiscatorio no solo de su alcance económico, sino también -como se acotó- de la falta de relación racional entre este y la naturaleza de la infracción penada.

Tales circunstancias pueden hacer valer experiencias reales como obtener reparos de la Administración Tributaria, cuyos montos correspondientes a multas por "infracciones" cometidas por el contribuyente, superen ampliamente el monto real de la causa o factor que les dio origen, en virtud de lo cual sostenemos que la concurrencia de multas por infracciones cometidas por los contribuyentes en nuestro país, es actualmente ampliamente desproporcionada y tiene a todas luces efectos confiscatorios de la propiedad de los contribuyentes además de violar el principio de la capacidad contributiva, donde pueden verse obligados a enajenar parte de su patrimonio o a contraer préstamos o financiamientos, que por vía de la disminución del activo o el aumento del pasivo, mermarán significativamente su patrimonio como fuente de riqueza, con la finalidad exclusiva de saciar las expectativas voraces y extrafiscales de nuestra Administración. Como corolario de esta idea sobre la incidencia que pueden tener elementos accesorios de la

obligación tributaria, no podría resultar más oportuno en este estado, recordar el contenido del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia en Pleno, en fecha 7 de diciembre de 1999, bajo la ponencia de la Magistrada Hildegard Rondón de Sansó, mediante el cual se declaró la inconstitucionalidad de la parte del artículo 59 del Código Orgánico Tributario que contemplaba las figuras de los intereses compensatorios y de la actualización monetaria.

Bajo esta congruencia, destacamos de nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad que se encuentran insertas en el concepto adoptado por la Constitución de 1999 como sistema tributario, al consagrar -como se ha dicho- el principio de capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, y justa distribución de las cargas públicas. Ambas garantías son aplicables al régimen de infracciones tributarias y puntualmente a la sanción tributaria como consecuencia directa y necesaria del orden alterado.

Debe existir razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente, de otro modo el valor "justicia" quedaría conculcado, así como la naturaleza resarcitoria de la sanción, que no es otra que la reparación de un daño. Desde el punto de

vista práctico, el problema radica en que, si la sanción aplicable es una multa y esta es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarcido el daño que provocó, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, situación que solo es admisible por otra vía, como sería por ejemplo el pago de impuestos. Así, el principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel primordial; no solo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, generalmente, de manera excesivamente flexible, por lo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que oscilan entre márgenes muy amplios, que en la práctica resultarían de cuantía extraordinariamente diversa. Así, el principio tiene como norte la actividad sancionadora de la Administración, no como una actividad eminentemente discrecional sino como una actividad jurídica o de aplicación de normas, lo que permite un control a través de dicho principio de proporcionalidad.

En este contexto las garantías constitucionales anotadas, proporcionalidad y razonabilidad, constituyen criterios rectores de particular importancia y trascendencia, aun siendo difíciles de precisar en los hechos, por lo que necesariamente exige un análisis en cada caso

concreto. La falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley y la pena como su natural consecuencia, puede desembocar contra el contribuyente dos anomalías generalmente aceptadas: exceso de punición y la desviación de poder. La alteración de la proporcionalidad entre infracción y sanción aplicada, que implican desarmonía desde la perspectiva de la razonabilidad, pueden representar dos niveles: en primer lugar, pueden llegar a un grado en que, sin comprometer en forma extrema las garantías constitucionales citadas, el infractor reciba como consecuencia del orden jurídico violado una pena excesiva, o bien, el funcionario administrativo encargado de aplicarla se extralimite en el ejercicio de las facultades a su cargo, quizá quedando dentro del marco de la legitimidad, pero altamente cuestionable desde la perspectiva axiológica; en segundo lugar, el exceso de punición puede importar la violación de lo dispuesto por la ley suprema, al afectar las garantías individuales aseguradas en ella, por lo que la esencia del acto irrazonable es que representa un acto inconstitucional.

En tal sentido, compartimos el criterio aportado por la jurisprudencia Argentina, según el cual -a grandes rasgos comentado- las multas administrativas cuyo fin es promover el cumplimiento de las leyes establecidas por las autoridades ejecutivas, importan o no exacción no

solo atendiendo a su monto, sino a la racionalidad de la relación del mismo con la naturaleza y las circunstancias de la infracción penada, materia sobre la cual no puede revisar el juez, sino que es materia propia del administrador. Sin embargo, al considerarse que alcanza estos extremos confiscatorios, el resguardo del derecho de propiedad hace necesaria la revisión judicial, no para establecer una graduación distinta, sino para declarar la inconstitucionalidad de la atacada. Pudiéramos entender aprehendidos estos principios, al concebir que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el Estado; debe existir la necesaria correlación entre la reacción del ordenamiento jurídico con el daño ocasionado, siguiendo la regla "cuanto de daño, tanto de resarcimiento".

Simón, (2011) desarrolló el trabajo de investigación denominado: *Principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana*, de la Universidad Nacional Autónoma de México Distrito Federal, México. El autor concluye en lo siguiente: La Constitución cubana, al haber sido promulgada en 1976, y, sobre todo, al refrendar un sistema económico, político, social y jurídico en pleno desarrollo y perfeccionamiento, hacia la construcción del socialismo, necesita mantenerse a la par de las

transformaciones económicas que se avizoran, lo que no siempre se logra por la vía de la interpretación. De ahí que la realidad cubana actual requiera que como mínimo se realice una nueva reforma constitucional.

La regulación en nuestro texto constitucional de principios tributarios tiene que partir del reconocimiento del deber de todos de contribuir con los gastos públicos. Tal y como está estructurada en la actualidad nuestra Constitución, y teniendo en cuenta las críticas que ha recibido el hecho de que algunos derechos no se encuentren regulados en su capítulo VII, Derechos, deberes y garantías fundamentales, lo más lógico sería considerar que la inclusión del deber de contribuir debía efectuarse precisamente en este capítulo. No obstante, no podemos dejar de tener en cuenta dos elementos trascendentales, el primero, es la relevancia del deber de contribuir dentro de los fundamentos económicos de todo Estado, y el segundo, que el deber de contribuir constituye el requisito, a partir y en relación con el cual, se regulan los principios del sistema tributario. Es por esto que sin entrar a cuestionar las clásicas partes en que se dividen las cartas magnas, consideramos que el deber de contribuir debía regularse en la parte destinada a los fundamentos económicos, claro está con una redacción clara y precisa, que no deje lugar a dudas sobre su condición de deber constitucional, y con ello de

contenido especialmente protegido. A partir de la regulación del deber de contribuir debe dejarse claridad sobre la figura del contribuyente, estableciendo que es toda persona natural o jurídica, que, en virtud del deber de contribuir, y debido a la realización del hecho imponible, se encuentra en la obligación de pagar el tributo.

Atencio, G. & Azuaje, M. (2008) desarrollaron el trabajo de investigación denominado: *Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela*; de la Universidad Rafael Urdaneta Maracaibo, Venezuela. Los autores concluyeron en primer lugar que puede señalarse que, en Venezuela, desde los distintos niveles del poder público, existe una gran cantidad de tributos, específicamente impuestos directos e indirectos, entre los nacionales destacan en la recaudación el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. El principio de progresividad simplemente significa que la alícuota del Impuesto aumenta en la medida que aumenta la renta, lo que se ajusta al ideal de justicia tributaria consagrado constitucionalmente.

Ordoñez, (2012) desarrolló el trabajo de investigación denominado: *Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano*, de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. El

autor concluye en lo siguiente: En el Estado Constitucional de derechos y justicia en el cual se inscribe nuestro país, en la Constitución se establece la prohibición de confiscación de forma general. Esta prohibición es trasladada al campo tributario, al Régimen Tributario vía interpretación sistemática, y en este sentido la No Confiscatoriedad, viene a erigirse como un principio, una regla y un derecho al mismo tiempo. Como un principio, pues, la No Confiscatoriedad, está ligada a la consecución de algunos valores y libertades, con el respeto a la propiedad, la vida digna y la justicia. Como una regla ya que, en el orden semántico, la No Confiscatoriedad es una prohibición, es un mandato constitucional, y como un derecho, debido a que: este viene a constituirse como un límite y vínculo con los poderes públicos dotado de los tres elementos que componen un derecho fundamental subjetivo: La norma jurídica, la obligación jurídica y la posición jurídica. Esta es la naturaleza jurídica de la No Confiscatoriedad.

De entre algunos factores del porque la No Confiscatoriedad no ha destacado como tema de estudio ha sido: el hecho de estar ubicado en el caso ecuatoriano por fuera del capítulo del Régimen Tributario, lo que ha dado lugar a que los juristas se interesen en otros principios, el escaso o nulo desarrollo jurisprudencial y la calificación del principio de No

Confiscatoriedad como una cláusula de estilo nada más: Sin embargo hemos visto que el principio tiene varios campos de aplicación, como son: La justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los gravámenes abusivos, los tributos extra fiscales, la acumulación de impuestos y los que afectan a la propiedad. La importancia del principio de No Confiscatoriedad se nota cuando del análisis del mismo vemos que este es un eje transversal del Régimen Tributario ecuatoriano, a pesar de que este ubicado en el capítulo de la propiedad, es decir, el derecho a la No Confiscatoriedad en materia tributaria está inserto en todos los principios que constan en el artículo 300 de la Constitución y en los que no constan en esta disposición, como el de legalidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva, por lo que los estudiosos del derecho tributario y juristas y jueces deberían estar atentos al desarrollo de este principio. La importancia del principio de No Confiscatoriedad no se agota en considerarlo como una cláusula de estilo o meros enunciados constitucionales, sino, su contenido tiene otro trasfondo de aplicación práctica.

El tema en estudio está delimitado a uno de los campos de aplicación del principio de No Confiscatoriedad, el mínimo exento, y en ese sentido, el principio tiene que ver con que el Régimen Tributario debe respetar la

vida digna de una persona, debe respetar el mínimo vital y los gastos que se generen para obtener el mínimo y sus ganancias.

Velásquez, (2015) en el trabajo de investigación titulado: *Inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en el artículo 11 de la ley del impuesto de solidaridad (ISO) Decreto N° 73-2008 del congreso de la república*, de la Universidad Rafael Landívar- Guatemala, concluye que considerar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado violenta de forma directa el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, garantizado en los artículos 39 y 41 constitucionales, porque implica privar el goce y disfrute de su propiedad y se le impide que pueda disponer libremente de sus bienes, específicamente de ese crédito fiscal que tiene a su favor y que es parte de su activo. Se manifiesta también una restricción al derecho de libertad de industria comercio y trabajo de los contribuyentes, garantizado en el artículo 43 constitucional, porque disminuyen sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, lo cual, lo limita para seguir generando más riqueza, disminuye el capital de trabajo de las empresas, esto redundará en una manifiesta descapitalización de las mismas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual. Ley del Impuesto de Solidaridad, es

inconstitucional porque viola derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República, dentro de los que podemos mencionar: artículo 39 Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de propiedad; artículo 43, Libertad de industria comercio y trabajo; artículo 243 segundo párrafo, prohibición de tributos confiscatorios.

3.1.2 Antecedentes a nivel nacional

Zavala, (2015) en el trabajo de investigación: *El Impuesto a la Renta la Potestad Tributaria del Estado y el Principio Constitucional de no Confiscatoriedad para las Empresas en el Perú, 2015*, de la Universidad Católica los Ángeles Chimbote, el investigador concluye que: La potestad tributaria debe ejercerse de acuerdo con principios constitucionales tributarios. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; y de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, del derecho a la propiedad, y que no llegue a afectar irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de los

administrados. En virtud de este mandato, los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no solo declarativamente, por la Constitución Política del Estado, a respetar y proteger los derechos fundamentales de las personas, sean estas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras. No obstante, lo relevante es señalar y remarcar que, en todos los casos, el Estado, al ejercer su potestad tributaria, debe cuidarse de no violentar el contenido esencial de los derechos constitucionales del contribuyente.

Vianel, (2008) en “Efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención caso de estudio: consorcio Servicios de Ingeniería, mantenimiento, construcción y operaciones (SIMCO)”. Concluye: En relación con el primer objetivo, el Código Orgánico Tributario establece que los agentes de retención pueden ser designados por la Ley o por la Administración Tributaria, disposición en virtud de la cual la Ley de Impuesto al Valor Agregado autoriza a la Administración Tributaria para la designación de agentes de retención, procediendo el referido organismo a la emisión de las Providencias Administrativas SNAT/2002/1454 y SNAT/2002/1455, que actualmente están identificadas como: SNAT/2005/0056-A y SNAT/2005/0056, mediante las cuales se designan como agentes de retención a los contribuyentes especiales y a los entes

públicos nacionales, estatales y municipales, y que actualmente se encuentran vigentes. Acerca del segundo objetivo, los contribuyentes especiales son aquellos que, dado el volumen de sus ingresos, revisten importancia significativa para la Administración Tributaria, estableciéndose en la Providencia N° 0685, las condiciones y niveles de ingresos previstas para enmarcarse dentro de la categoría de contribuyentes especiales, quienes deben ser calificados y debidamente notificados por la Administración Tributaria y se encuentran sometidos a un especial control fiscal.

Con respecto al tercer objetivo específico que consiste en diagnosticar los efectos administrativos y financieros para el consorcio SIMCO, derivados de la condición de sujeto y agente de retención del I.V.A., se obtuvo información relevante tanto del área administrativa como del área contralora del consorcio. Cabe destacar que los sujetos informantes han estado involucrados por un tiempo considerable con el proceso de retenciones de I.V.A., llegando a afirmar que se extendieron los procesos administrativos, debiendo adaptarse el personal a nuevos programas en el área que de cualquier manera requieren la contratación de personal especializado o con estudios en materia tributaria y de una supervisión más exhaustiva con el objetivo de minimizar los riesgos inherentes que

traen consecuencias tributarias irreversibles. En cuanto al efecto financiero es pertinente destacar el incremento de erogaciones por concepto de personal, el endeudamiento y la afectación en el flujo de caja producto del incumplimiento de la Administración Tributaria de los lapsos previstos para evaluar la procedencia de las recuperaciones solicitadas, así como la disminución del plazo para pagar las compras a crédito, pues anteriormente disfrutaban de 45 días para el pago total de la factura y ahora deben proceder a declarar y pagar el impuesto en un lapso de 15 días, disfrutando del crédito ampliado (45 días) solo sobre una porción de la factura. Así mismo puede concluirse que desde el punto de vista financiero, el consorcio SIMCO en su condición de sujeto de retención del I.V.A., resulta afectado dado el alto porcentaje (%) de retención (75%), pues genera significativas retenciones de I.V.A. acumuladas por compensar al cierre de cada uno de los años en estudio. En lo que respecta al impacto financiero de las retenciones de I.V.A. en el consorcio SIMCO para el período estudiado, se corrobora lo expuesto por los sujetos informantes acerca de los efectos de las retenciones de I.V.A. acumuladas por compensar al cierre de cada ejercicio, pues al comparar el índice de solvencia con el de liquidez o prueba del ácido, se observa que al excluir las retenciones de I.V.A. con el propósito de determinar el verdadero impacto en la capacidad del consorcio para asumir sus

obligaciones a corto plazo, su capacidad disminuyó en un 12% para el ejercicio 2,005 y en un 10% para el ejercicio 2,006.

3.2 BASES TEÓRICAS

3.2.1 Sistema Tributario Peruano

3.2.1.1 Definición

Según Bravo, (2003) el sistema tributario es el conjunto de tributos, esto es impuestos, contribuciones y tasas vigentes en un país en una época determinada. Dichos tributos deben estar regulados de manera coordinada entre sí. Asimismo, para que un sistema tributario sea ideal, debe reunir los siguientes requisitos:

- Los impuestos deben constituir la menor carga posible sobre la producción y el empleo, preservando el incentivo de los negocios y el ahorro.
- Los impuestos deben satisfacer la justicia tributaria, gravando a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva (capacidad de pago).
- Deben gravarse los ingresos o rentas de las personas, pero no su capital.

- Los impuestos deben producir el máximo de rendimiento, con el mínimo de molestias para el contribuyente.
- El sistema tributario debe tener efectos anti cíclicos.

Si bien puede señalarse que en el Perú formalmente existe un sistema tributario este no alcanza para ser calificado como tal. Adolecemos de tributos antitécnicos, creados y mantenidos básicamente por un afán recaudatorio coyuntural, de incontrolados beneficios, incentivos o exoneraciones tributarias (que han colaborado con el crecimiento de la evasión tributaria), de una tributación inequitativa (priman los ingresos por impuestos indirectos sobre los ingresos por impuestos directos), y de esquemas legales que progresivamente, por la imposibilidad de control de la administración o por la comodidad de esta, van generando complejidad y mayores costos para el deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones. Esta situación, aunada a la falta de certeza, coherencia y estabilidad del sistema (hechos que generan inseguridad jurídica), nos permite sostener que estamos simplemente ante un régimen Tributario. Asimismo, se dice que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a los beneficios, subsidios, etc., donde la función de una surge como el

problema de otro. Además, no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello, es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. Si se tiene un inadecuado sistema tributario, puede originar una causa de evasión, Pero no podría ser considerado como la causa principal y exclusiva, es una explicación simplista, entonces se modifica el sistema tributario y desaparece la evasión. Arancibia, (2012).

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

A. Principales inequidades del Sistema Tributario Peruano

Es necesario entender la equidad en el sistema tributario no como un objetivo central sino como una variable de diseño estrechamente vinculada y complementaria a los principios esenciales de simplicidad,

neutralidad y eficiencia. La equidad es necesaria, pero su correcta implementación es decisiva. Los objetivos de redistribución de ingresos se beneficiarán en la medida que se tenga la capacidad de elevar la recaudación y favorecer, a la vez, la progresividad del sistema sin causar mayores distorsiones económicas.

Entre las principales inequidades del sistema tributario destacan, según Robles, (2005) son:

- En el impuesto general a las ventas, bajo un enfoque de pseudo equidad, se han dictado leyes exonerando del pago del IGV a diferentes bienes y servicios y regiones y otorgando créditos fiscales especiales, sin mayores evaluaciones costo-beneficio de lo que esto representa en términos de recaudación.
- La proliferación de cambios legales, llegando a establecer tantos regímenes especiales y exenciones que perfilaron la estructura tributaria hacia una complejidad e inequidad afectaron precisamente la suficiencia, si tenemos en cuenta que los incentivos y exoneraciones tributarias se sobreponen y combinan, de modo que algunos agentes pueden tener diferentes tipos de beneficios derivados de tratamientos preferencial es proveniente de diversos impuestos (según tipos de impuestos, actividades o regiones, por ejemplo), podemos concluir que

el panorama de incentivos o exoneraciones tributarias es vasto y complejo, propiciando ello mayores oportunidades de evasión y elusión, por ello. para combatir eficazmente este aspecto se debe ampliar la base tributaria más que elevar las tasas de impuestos y, por otra parte, combatir eficazmente la evasión tributaria.

- Los convenios de estabilidad y los regímenes especiales acentúan la inequidad horizontal, estos contratos “congelan” el régimen tributario de estas empresas y brindan beneficios de libre remesa de utilidades, tipo de cambio preferencial, etc., durante 10 años, en la mayoría de los casos.
- Existe una suerte de analogía entre los regímenes especiales de tributación y las exenciones de impuestos, ya que ambos pretenden que determinados contribuyentes se eximan de determinadas obligaciones, las propias de un sistema de tributación de tipo general por una parte y la carga tributaria por otra.

El Sistema tributario basado en los Impuestos Indirectos

Los sistemas fiscales deberían apoyarse sobre distintos tributos, pero los impuestos indirectos tienen ventajas que deben maximizarse en países en desarrollo como el nuestro:

- a. Sobre el principio de equidad

Uno de los principios tributarios que se cuestiona en los impuestos indirectos, es el de equidad. Según este, si bien el gravamen debe ser exigible para todos sin excepción o discriminación alguna, el sacrificio que se impone a los contribuyentes debe guardar proporción con la situación de cada uno de los sujetos. En ese sentido, Ferreiro,(1998) sostiene que cuanto mayor sea la riqueza del individuo (capacidad económica) mayor ha de ser la capacidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias.

Ahora bien, la lógica contundente de este principio se enfrenta a problemas prácticos, entre los cuales se encuentra el de cómo determinar la capacidad económica de los contribuyentes. Históricamente, se ha creído que la principal manifestación de capacidad económica es la obtención o conservación de riqueza, de ahí que se sostenga que el impuesto a la renta es el “impuesto que grava de mejor manera la capacidad contributiva de los sujetos”.

b. Sobre el principio de Neutralidad

Asimismo, la doctrina señala que es deseable que la tributación sea neutral. Entonces la recaudación no interfiera en la localización de los recursos productivos, en la selección de consumo por persona y

empresas, en la alternativa entre ocio y trabajo, en las políticas empresariales sobre la integración, organización y distribución de productos de bienes y servicios, etc. Robles, (2005).

En ese sentido, la generación del IVA (es decir, un IVA sin exoneraciones) se configura como un tributo neutral, en la medida que es un impuesto al consumo que abarca todas las transacciones de bienes y servicios. Sin embargo, se debe señalar que el IVA tiene manifestaciones no neutrales que, a pesar de ello, las consideramos deseadas, toda vez que implican el incentivo de conductas eficientes de gasto, es decir, promueven el ahorro y la inversión desincentivando el consumo que no genera riqueza adicional.

c. ¿Es el impuesto indirecto regresivo?

Por lo general, se afirma que un sistema basado en impuestos indirectos es regresivo. El Tributo afecta en mayor parte a los sectores de menores ingresos y de riqueza acumulada, considerando la otra parte los sectores acomodados. Arancibia, (2012).

Sobre el particular, debemos indicar que no compartimos tal argumento, por cuanto parte de la premisa errada que el porcentaje del ingreso de

una persona destinada a su consumo va disminuyendo en la medida que aumenta su nivel de ingreso. Existe una equivocación, cuando se estima que el consumo es igual entre todos los sujetos, tan absurdo como sostener que los niveles de dispendio del pobre y el rico pueden compararse. Arancibia, (2012).

La supuesta regresividad del IVA ha ocasionado que se establezcan exoneraciones a las transacciones de alimentos y demás artículos de primera necesidad para el consumo de la población, tal como desde hace muchos años se ha realizado en el Perú en el caso del Impuesto General a las Ventas, fundamentalmente en productos comprendidos en la canasta básica familiar. Estas medidas dictadas buscaban aliviar la afectación del IVA a los sectores de menores ingresos, pero no fue así, Mas “alivio” a los sectores de mayores recursos, que adquieren mayores cantidades y calidades estos bienes exonerados. Luqui, (1989).

En consecuencia, estas exoneraciones no han hecho más que crear un forado en los ingresos fiscales. Somos de la opinión que, si la intención del legislador para crear exoneraciones de este tipo era la de aliviar la pobreza, hubiese sido más eficiente otorgar subvenciones directas y localizadas. Si bien el tema es sensible de ser tratado políticamente y el

costo político es elevado, creemos que este es el tema central de una reforma tributaria, lo que exige de los especialistas el aporte de mecanismos creativos y eficientes para atenuar el efecto económico en la población de menores recursos.

Es relevante tener en cuenta que los subsidios son más baratas, en tanto que producen menos gasto operativo y son de más fácil control que las exoneraciones. Luqui, (1989).

d. ¿Debe la tributación basarse en un sistema tributario cuyo eje sean los impuestos indirectos y no los impuestos directos?

El incremento de recaudación exclusivamente se puede lograr a través del incremento de impuestos indirectos, y busca gravar a los informales, los que no son como se cree los más desposeídos. Esta situación es distinta, los informales gran parte de ellos son agentes económicos con capacidad contributiva y pueden cumplir con sus obligaciones tributarias, y ya tuvieron beneficios por varias décadas en la condición de informales. García, (1994).

e. Ventajas y desventajas de la imposición indirecta

Ventajas:

- Gran potencia recaudadora: Contribuyen a limitar consumos innecesarios: Vuelve eficiente el consumo. Así, por ejemplo, se incentivaría que las familias y empresas usen adecuadamente sus recursos, es decir, disminuye el consumo para elevar el ahorro y la inversión.
- Presenta facilidades de administración y recaudación.
- Son mejor aceptados por el contribuyente.
- Incide una sola vez en el precio final de los bienes y servicios.
- Grava más a través de la manifestación de riqueza que es el consumo.

Desventajas:

- Aumento de precios

Lo que generaría descontento social, sobre todo en lo referente a bienes de primera necesidad, que es justamente donde se observan los más altos índices de informalidad y, por consiguiente, un alto índice de incumplimiento. Con respecto a la previsible subida de precios, debemos precisar que dicha afectación no conllevaría a efectos inflacionarios porque se trata de un único incremento de precios que no tendría por qué entenderse como una pérdida de valor de la moneda.

- Incremento del precio final venta de la oferta exportable peruana

Las exportaciones a diferencia de las ventas internas en el país no se encuentran afectas al IGV, por lo que el exportador, al no tratarse de un consumidor final y no poder recuperar el IGV pagado a través del crédito fiscal, tiene que tramitar la devolución del Saldo a Favor del Exportador. Por ello, si lo pagado por IGV se incrementa, se incrementa también la cantidad de liquidez no disponible por el exportador. Esta situación incrementaría los costos, inclusive teniendo en cuenta que el procedimiento de Devolución del Saldo a Favor del Exportador es largo, convirtiéndose en un costo financiero que afecta la competitividad de la oferta exportable peruana.

3.2.1.2 Tributos que administra la SUNAT

Para Basauri, (2013) refiere que con el fin de lograr un sistema tributario eficiente, permanente y simple se dictó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (Decreto Legislativo 774), vigente a partir del 1 de enero de 1994.

La ley señala los tributos vigentes e indica quienes son los acreedores tributarios: El Gobierno Central, los Gobiernos Locales y algunas entidades con fines específicos. Tratándose de los tributos

correspondientes al Gobierno Central, los entes administradores son la SUNAT (tributos internos) y ADUANAS (derechos arancelarios).

Los principales tributos que administra la SUNAT son los siguientes:

A. Impuesto a la Renta. Es el tributo que grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como las ganancias de capital, Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por ley y las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute.

B. Impuesto General a las Ventas. Es el tributo que grava las siguientes operaciones: la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la importación de bienes.

C. Impuesto Selectivo al Consumo. Es el Tributo que grava la venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en los Apéndices III y IV de la Ley del IGV e ISC; la venta en el país por el importador de los bienes especificados en el literal A del Apéndice IV de la Ley del IGV e ISC; y, los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicas.

D. Nuevo Régimen Único Simplificado. Comprende a las personas naturales y sucesiones indivisas así a las personas naturales no profesionales domiciliadas en el país cuyos ingresos brutos obtenidos por la realización de sus actividades no excedan de S/. 80,000.00 (Ochenta Mil y 00/100 Nuevos Soles) en un cuatrimestre calendario.

E. Impuesto Temporal a los Activos Netos. Es el tributo que grava a todos los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta cualquiera sea la tasa a la que estén afectos, que hubieran iniciado sus operaciones productivas con anterioridad al 1 de enero del año gravable en curso, incluyendo a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes de empresas no domiciliadas. La tasa del impuesto es el 0.6% sobre el valor de los activos netos que exceda de S/. 5 000 000.

F. Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional. Es el tributo que grava la entrada al territorio nacional de personas naturales que empleen medios de transporte aéreo de tráfico internacional.

G. Impuesto a las Transacciones Financieras. Es el tributo que grava ciertas operaciones en moneda nacional o extranjera, que se realicen ante el Sistema Financiero.

H. Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas. Es el Tributo que grava la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas.

I. Derechos Arancelarios. Son los tributos que gravan la importación de todos los bienes.

3.2.1.3 Los recursos tributarios

A. Concepto de Tributos

Según Bravo, (2003) indica que el tributo es el pago en dinero establecido según ley, que se entrega al Estado para cumplir con los gastos que demanda el cumplimiento de sus Objetivos y fines, siendo exigible coactivamente ante su incumplimiento. Además, el tributo es la prestación dineraria que el Estado exige a los particulares en el ejercicio de la potestad tributaria, respaldado por una Ley, para cubrir los gastos que demanda el servicio que brinda a la población, en salud, educación, seguridad, comunicación, etc. Carrasco Buleje, (2010).

Por otro lado, el tributo es la entrega de dinero por parte de ciertas personas a favor del Estado, impuesta por éste, mediante el dispositivo legal correspondiente, para financiar sus actividades. Castillo, (2009). Adicionalmente, según Villegas, (1999 pág. 67). refiere que los tributos

son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Además, según Bravo, (2003) concluye que el tributo es un concepto jurídico, y constituye el epicentro de los estudios del Derecho Tributario. Así como también, el tributo es definido como la obligación jurídicamente 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.

Ataliba, (1987) por lo antes referido, el tributo es la prestación dineraria, entendida como el comportamiento de dar, entregar dinero, el cual está destinado a las arcas del Estado, quien a través de una ley impone el pago del tributo a los particulares (deudores tributarios; llámese contribuyentes y responsables), y de esta forma el Estado obtiene recursos para poder solventar los gastos públicos y las necesidades de la colectividad. También se puede decir que el tributo es la obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto público.

B. Funciones del Tributo

Función Fiscal

A través de los tributos se busca incrementar los ingresos del Estado para financiar el gasto público. Cada año, el Poder Ejecutivo presenta un Proyecto de Ley de Presupuesto Público al Congreso, que lo aprueba y convierte en Ley, luego de un debate. El presupuesto rige a partir del primero de enero del año siguiente. En el presupuesto público, además de establecerse cuánto ingresa y cuánto se gasta, se dictan medidas tributarias, que luego son aprobadas por el mismo Congreso en la forma de normas tributarias (por ejemplo, aumentar la tasa de un impuesto o crear uno nuevo). Estas políticas se dan para que el dinero permita al Estado a cumplir lo planificado para el siguiente periodo fiscal. Villegas, (1994).

El Estado también toma en cuenta muchos otros factores. Así en los últimos años, la crisis económica mundial se ha convertido en un elemento de primer orden para establecer el presupuesto público. Las crisis económicas afectan, en primer lugar, el consumo: bajan las ventas, el producto no sale, se cierran plantas, talleres, se producen despidos, suben los precios, y la gente disminuye su consumo. Si decrece la actividad económica, disminuye la recaudación y el Estado está obligado

a contraer el gasto público. Además, habrá decisiones para contrarrestar esta situación, siempre y cuando cuente con los recursos necesarios o ahorros. Esto será factible si hubo una buena recaudación de impuestos en años anteriores. Torres, (2014).

Función Económica

Por medio de los tributos se busca orientar la economía en un sentido determinado. Por ejemplo, si se trata de proteger la industria nacional, se pueden elevar los tributos a las importaciones o crear nuevas cargas tributarias para encarecerlas y evitar que compitan con los productos nacionales. Si se trata de incentivar la exportación, se bajan o eliminan los tributos. En nuestro país las operaciones de exportaciones no pagan impuestos y tienen un sistema de devolución por los impuestos pagados. Carrasco, (2013).

Función Social

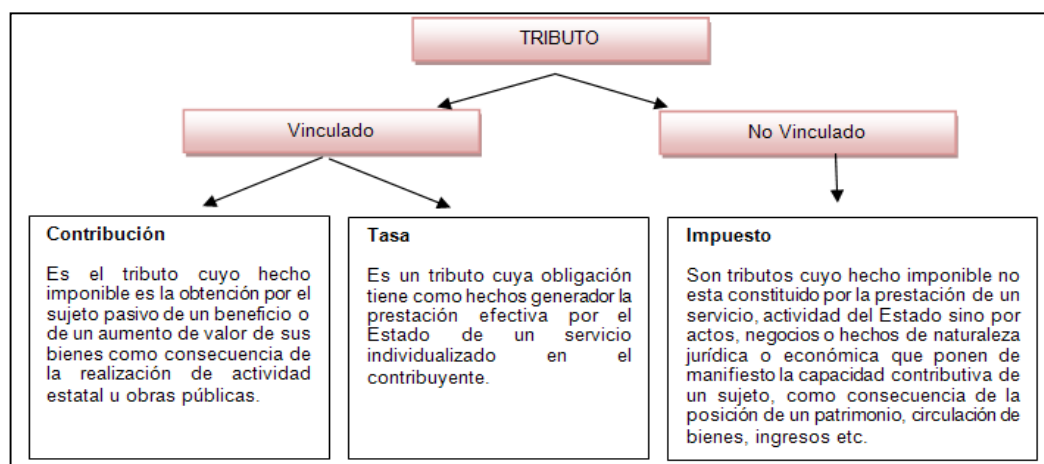
Los tributos cumplen un rol redistributivo del ingreso nacional, es decir, los tributos que pagan los contribuyentes retornan a la comunidad bajo la forma de obras públicas, servicios públicos y programas sociales. ¿Cuántas obras públicas se puede llevar a cabo y cuánto se puede gastar en programas sociales? La respuesta será con las cifras de los tributos

recaudados. A menor evasión tributaria, mayor recaudación y, esto originará, más bienes y servicios que contribuyan a una calidad de vida. Carrasco, (2013).

C. Clasificación de Tributos

En referencia a este tema tendríamos que empezar señalando que los tributos se dividen en impuestos, contribuciones y tasas. Cabe indicar que existe una clasificación basada en distinguir entre tributos vinculados y no vinculados, siendo esto obra del profesor brasileño. Ataliba,(1987, pág. 162).

Figura 1. Componentes de la Tributación



Fuente: elaboración propia

Villegas, (1999) respecto a los tributos vinculados y no vinculados señala lo siguiente: *En los tributos vinculados la obligación depende de que*

ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial. En los tributos no vinculados, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado.

- Impuestos

Los impuestos son tributos cuyo hecho imponible son actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la actividad económica con los bienes o la adquisición, hechos contemplados en la norma. Carrasco, (2014). El principio primordial de los impuestos es el principio de capacidad contributiva. Bravo, (2003). Además, el impuesto es el más importante recurso de que se sirve el Estado para obtener ingresos tributarios; algunos, aunque no solo por esta importancia, lo califican como el tributo típico o el tributo por antonomasia. Según el profesor Ataliba, (1987, pág. 162.) en su obra Hipótesis de Incidencia Tributaria, el impuesto es un tributo no vinculado, o sea como tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal. Finalmente, se asume que el

impuesto es el tributo que es considerado no vinculado, en el sentido de que el hecho imponible sobre el cual nace la obligación de pagar tributo no implica la prestación de una actividad y/o servicio del Estado, sino que se trata de hechos, actos y negocios jurídicos o económicos que reflejan la denominada “capacidad contributiva” de un determinado sujeto, basándose en circunstancias específicas como el tener, poseer un patrimonio, el adquirir bienes, entre otros hechos, actos y/o negocios que son establecidos en la norma respectiva. Según la Norma II del Código Tributario, el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.

- **Contribución**

Se puede definir a la contribución como el tributo cuyo hecho imponible es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un incremento de valor de sus bienes originado por la realización de obras públicas y brindar de servicios públicos. Carrasco, (2014).

Por otro lado, de acuerdo con la Norma II del Código Tributario “la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de actividades estatales u obras públicas”. Dentro de este concepto de actividades estatales tenemos a

ESSALUD, ONP, SENCICO, SENATI, SBS, OSINERG, entre otros. En la realización de obras públicas tenemos la construcción de carreteras, mejoramiento de parques, entre otros, en cuyo caso aumenta el valor de propiedad de las personas, con lo cual queda beneficiado cierto grupo de personas. Por lo antes referido, la contribución como el tributo cuyo hecho imponible es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

- Tasa

La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio individualizado en el contribuyente, es decir el Estado presta un servicio cuando el contribuyente efectivamente realiza el pago, caso contrario no existe tal servicio. Carrasco, (2014). Asimismo, Ataliba, (1987) en su obra Hipótesis de Evidencia Tributaria, define a la contribución y tasa como tributos vinculados. Los considera como aquellos cuyo aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria consiste en una actuación estatal en beneficios de la población.

3.2.1.4 Los Principios Constitucionales Tributarios

- Derecho Constitucional Tributario

Spisso, (1991) señala que el derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de este, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”. Ahora bien, como se sabe, la Constitución es el conjunto de los principios y las normas que de por si constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución.

Según García, (1999, pág. 219), indica como:

“El conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los

derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”.

Basauri, (2013) asimismo, el derecho constitucional tributario es según algunos autores, aquella parte del derecho constitucional que se relaciona en materia tributaria; o sea no es específicamente del derecho tributario, sino del derecho constitucional considerando al derecho tributario.

Picón, (2012) afirma que independientemente si la doctrina no estén todos de acuerdo sobre si el derecho constitucional tributario es derecho constitucional aplicado al derecho tributario o este comprendido en el derecho tributario; pero si muestran un acuerdo al considerar que el derecho constitucional tributario, contiene: los principios, garantías, normas que regulan la potestad tributaria, temas como los derechos humanos, la vigencia de la norma en el tiempo, y la teoría de la exención tributaria.

La existencia de principios tributarios es básica en todo Estado de Derecho (es aquel en donde sus autoridades se rigen y están sometidas a un derecho vigente).

-Estado de derecho formal, sin embargo, no basta con que exista un derecho vigente al cual estén sometidas sus autoridades para estar en presencia de un verdadero Estado de derecho, ya que dicho ordenamiento jurídico debe reunir una serie de requisitos

-Estado de derecho material o real. Dentro de un marco constitucional, no existe un fundamento que justifique la existencia de los principios tributarios, sí acaso sería los principios generales del derecho los que darían cabida a los mencionados principios tributarios.

Es necesario indicar que el Derecho Constitucional Tributario estudia las normas que especifica quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales o espaciales. Asimismo, Villegas, (1999) indica que, según el principio de legalidad, los tributos solo pueden ser fijados con la aprobación de quienes deben pagarlos, significa que deben ser creados por el Congreso, considerando que sus miembros son representantes y fueron elegidos por el pueblo. Esto que en la realidad peruana no es así, ya que las normas en materia tributaria no son emanadas de ese poder, sino se le da facultades al presidente de turno. Este principio quiere decir que solo por ley (en su sentido material) se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa, etc., y como lo

comentáramos en el párrafo anterior muchas veces lo indicado no se respeta como tal, con la intención de lograr una mayor recaudación para el fisco, claro con ello dinero para que el estado cumpla sus fines Carrasco, (2014). Por otra parte, Bravo, (2003, Pág. 114) indica que el principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

3.2.1.5 Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria llamada por algunos Poder Tributario es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.

Esta potestad tributaria no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo. Luqui, (1989).

3.2.1.6 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

Según la Constitución no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos, es decir no es necesario que la Constitución los señale.

Constitución de 1979

En el artículo 139º de la Constitución de 1979 se indicaba lo siguiente:

Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

De otro lado, el artículo 77° indicaba que “todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Constitución 1993

En el artículo 74° de la Constitución vigente, se establece 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.

Los Gobiernos Regionales y 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 ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.

3.2.1.7 Principio de la legalidad en materia tributaria

El principio constitucional de la legalidad en materia tributaria implica que la creación, modificación y suspensión de tributos, así como la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible de los sujetos pasivos del tributo de los perceptores y retenedores, de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben ser hechas por ley del Congreso de la Republica, de acuerdo a los establecido en el presente artículo.

El principio de legalidad también se cumple en los siguientes casos:

a) Cuando se expiden decretos legislativos al amparo y dentro de los límites establecidos por una ley de delegación de facultades legislativas, la misma que debe determinar expresamente la materia tributaria a tratarse, los alcances de la delegación de facultades legislativas, la misma que debe determinar expresamente la materia tributaria a tratarse, los

alcances de la delegación de facultades y el plazo para el ejercicio de dicha facultad.

b) Cuando los Gobiernos Regionales crean, modifican o suprimen tributos o exoneran de ellos al amparo de las facultades que se les delegan por Ley del Congreso de la Republica, siempre que la ley de delegación de facultades cumpla con los siguientes requisitos:

- Que determine la materia específica objeto de delegación los alcances de la misma y el plazo para el ejercicio de dicha facultad.
- En caso de creación de tributos que establezca expresamente la materia imponible, el hecho generador del tributo los sujetos pasivos, las exoneraciones y las alícuotas correspondientes, así como el plazo de vigencia del tributo que se autoriza a crear y de ser el caso los agentes perceptores o retenedores. Iguales requisitos se exigen para la modificación del tributo en cuanto sean aplicables.
- En uso de las potestades impositivas a que se refiere el presente inciso los tributos creados por los Gobiernos Regionales no podrán contravenir las disposiciones de la legislación nacional. Los gobiernos regionales no pueden crear tributos cuya materia imponible esté sujeta a imposición nacional.

- Las contribuciones, arbitrios y derechos se aprueban por Edicto municipal conforme a lo establecido en el presente inciso y dentro de los siguientes límites:
 - Las contribuciones de mejoras son los pagos obligatorios que deben realizar los contribuyentes a las municipalidades por los beneficios individuales comprobables que obtengan de la realización de obras públicas.
 - El rendimiento de las contribuciones solamente será destinado a la recuperación de la inversión realizada en dichas obras públicas o al financiamiento de su mantenimiento.
 - Los arbitrios son las tasas que deben pagar obligatoriamente el contribuyente a la Municipalidad en mérito a un servicio público que esta presta. El monto que se cobra por este concepto no excederá del costo total de prestación del servicio público y su rendimiento solamente será destinado al financiamiento del mismo.
 - En uso de las potestades impositivas a que se refiere el presente inciso, las contribuciones, arbitrios y derechos creados por los Gobiernos Locales, no podrán gravar la entrada, salida o tránsito de bienes, mercadería, productos y animales, los derechos de peaje que establezcan los gobiernos locales solamente podrán gravar el uso por vehículo de la vía pública o de puentes construidos por el municipio

mantenidos por este siempre y cuando tales vías formen parte de la red vial nacional.

- a. Cuando se regulan las tarifas arancelarias por decreto supremo, y
- b. Cuando se modifica la cuantía de los tributos denominados tasas por decreto supremo.

- El Código Tributario de Perú, por su parte, sin perjuicio de que en la Constitución se establece la cláusula genérica del principio de legalidad, consagra la posibilidad de que se produzcan desplazamientos de facultades legislativas al Poder Ejecutivo a fin de realizar reforma tributaria con la sola enunciación del marco genérico dentro del cual se ejercerán dichas facultades delegadas.

- Sin existir norma constitucional que la consagre, la posibilidad de que el Parlamento habilite al Ejecutivo a completar o concretar la norma tributaria se ha ido abriendo camino en la legislación al punto que en la actualidad pueden anotarse varias instituciones definitivamente asentadas.

3.2.1.8 Existencia de un Régimen Tributario en la Constitución

Según Carrasco, (2014) el poder tributario: es potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobiernos para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos. Por estas razones, no obstante, se proclama

el carácter vinculante de las disposiciones constitucionales como normas de obligatorio cumplimiento para todos.

Los principios rectores de la tributación consagrados por la Constitución gozan de una eficacia principalmente derogatoria de las leyes que los contradigan, deben ser utilizados como parámetros para resolver la constitucionalidad de una acción positiva del legislador.

Principios Constitucionales Tributarios:

- a. Reserva de Ley
- b. Igualdad
- c. No confiscatoriedad
- d. Respeto a los derechos fundamentales

A. Principio de Reserva de Ley

Según Torres, (2014) indica que consiste en establecer que determinados aspectos solo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria. Su objeto es la disciplina en la producción normativa en materia tributaria.

Dice Pérez, (1986) citando a Falla,(1978) que en esa época (fines del siglo XVIII y todo el siglo XIX) el principio de legalidad tributaria pasa a cumplir funciones principales: una de carácter político, de relación entre poderes, que asegura el control indirecto por parte del parlamento sobre la actuación del gobierno y sobre la dirección política del país, e incluso como garantía de protección individual, de tal modo que el requisito de que los tributos sean consentidos por los representantes de los propios contribuyentes aparece como la mejor garantía de la propiedad y libertad individual, afectada por el establecimiento de tributos. El principio de Reserva de Legal en materia tributaria es un aspecto subsecuente de lo que la doctrina denomina potestad tributaria del Estado. Consiste en que los aspectos esenciales de los tributos que el Estado impone a las personas, deben ser aprobados por norma con rango de ley: ley o decreto legislativo, siempre que ocurra la delegación de facultades legislativas del Congreso al Ejecutivo, según el Art. 104º de la Constitución. Carrasco, (2014).

Alcances de la Reserva de Ley:

a) Absoluta: Existen materias que solo pueden ser reguladas a través de leyes, sin que sea posible que ningún aspecto de esta materia sea regulado por normas de rango inferior.

b) Relativa: Los aspectos sustanciales son regulados por leyes, mientras que los aspectos accesorios o menos trascendentales son regulados mediante normas secundarias.

Según Aguilar, (2014) la Potestad Normativa:

- Poder Legislativo
- Leyes (Impuestos y contribuciones
- Poder Ejecutivo
- Decreto Legislativo (Delegación)
- Decreto Supremo (Tarifa de aranceles y cuantía de las tasas)
- Gobiernos Locales
- Ordenanzas Municipales.

Según (Aguilar, 2014) los aspectos esenciales:

Aquellos que constituyen la estructura nuclear del tributo.

- Norma IV Título Preliminar CT:
 - Hecho generador, base imponible, alícuota, acreedor tributario, deudor tributario y agentes de retención o percepción.
- Otros temas:
 - Exoneraciones, derechos y garantías para el deudor, infracciones y sanciones, modos de extinción de la deuda tributaria.
- Límites:

- Los decretos de urgencia y las normas presupuestarias no pueden contener materia tributaria.
- No se pueden crear tributos con fines determinados, salvo solicitud del Poder Ejecutivo.
- Las leyes tributarias referidas a beneficios, requieren de previo informe del MEF.

Normas con Rango de Ley:

- Ley Orgánica: Ley Orgánica de Municipalidades.
- Decretos Legislativos: Deben mantenerse dentro del marco de la autorización respectiva y dentro del plazo señalado por el Congreso.
- La delegación no es permanente.
- El Poder Ejecutivo no puede utilizar la delegación para atribuirse funciones reservadas al Congreso.
- D. Leg. N° 939 y 947: Se considera que el ITF fue creado en violación de la norma autoritativa pues grava operaciones que no se realizan a través de las empresas del sistema financiero (inciso e) y f) del Art. 9°)
- Ordenanzas: Normas de carácter general de mayor jerarquía en la estructura normativa municipal, por la cual se crean, modifican, suprimen o exoneran los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por la ley.

- Las ordenanzas en materia tributaria expedidas por las municipalidades distritales deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales para su vigencia.

B. Principio de Igualdad

El origen de este principio se remota al artículo 13º de la Declaración Francesa de los Derechos del hombre y del Ciudadano de 1789, que fue la primera carta que consagro expresamente el principio de igualdad ante el impuesto, como reacción frente al sistema discriminador del antiguo régimen que exceptuaba a las clases privilegiadas, fundamentalmente nobleza y clero, del pago de tributos.

Este Principio obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual a todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato si no que esa diferencia este provista de una justificación objetiva y razonable.

Criterio central en materia de distribución de la carga tributaria, supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes Zains de Bujanda, (1993). Conlleva dar un régimen igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Comprende dos planos de igualdad; garantizado por el Art. 74° de la Constitución:

a) Igualdad en la ley: Como obligación impuesta al legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias.

b) Igualdad ante la ley: Tiene como objeto cautelar el funcionamiento imparcial de los órganos administrativos jurisdiccionales al momento de aplicar las normas.

- Resolución de 19 de junio de 2001, Exp. 1311-2000-AA/TC.
- “El Tribunal Constitucional considera que es obvio (...) el hecho de que al trasladarse a los compradores o consumidores, el monto del ISC a los cigarrillos tipo “Premium” que se comercializan en más de tres países, ocurrirá una contracción en la demanda de tales cigarrillos, lo que no ocurrirá con los cigarrillos que se comercializan en menos de tres países, que sólo pagan la mitad o la cuarta parte del impuesto (...) en consecuencia, el nuevo Apéndice IV, en cuanto se refiere a cigarrillos (...) es discriminatoria y viola el principio de igualdad tributaria plasmada en el Art. 74° de la Constitución. (...).”

C. Principio de No Confiscatoriedad

El principio de confiscatoriedad de los tributos es una derivación singular del derecho de propiedad consagrado en el inciso 16 del artículo 2 y el artículo 70 de la Carta. Refuerza la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal.

La jurisprudencia de los países del entorno no ha establecido que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, por que absorbe una parte sustancial del valor del capital, Renta o utilidad. Refuerza la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal.

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una norma tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de las personas, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. (Aguilar, 2014).

D. Respeto a los Derechos Fundamentales:

- Derecho a la intimidad personal y familiar.
- Secreto bancario y reserva tributaria.
- Derecho a la inviolabilidad de domicilio.

- Derecho a la libertad de residencia y tránsito.
- Derecho a la propiedad.
- Derecho a la libertad de empresa.
- Derecho a la libre iniciativa privada.
- Derecho a la observancia del debido proceso y tutela jurisdiccional.

Leg. N°s 939 y 947 (Bancarización e ITF):

- Objeciones
- Vulneración a la libertad de contratación:
- Al establecer que el pago se realice a través de bancos.
- Vulneración al secreto bancario.
- Atenta contra la protección del ahorro
- Vulneración al derecho de propiedad
- Restricción a la libertad de empresa

El Código incurre en algunas inconstitucionales, por ello la negativa a su articulación con esta Magna Ley. Se puede referir como ejemplo, la norma del artículo 157 del Código Tributario, que confiere al Tribunal Fiscal la facultad de declarar inadmisibles las demandas. Asimismo, sobre este particular, mediante dos resoluciones del 5 de enero de 1999, la sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la república ha establecido que el

Tribunal Fiscal no tiene competencia para calificar las demandas dirigidas a dicha sala y que, por lo tanto, no debe declarar la inadmisibilidad ni la improcedencia de tales demandas.

En primer término, la sala Civil Transitoria aclara que el artículo 138 de la Constitución Política establece que la potestad de administrar justicia se ejerce por el Poder Judicial, a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y las leyes.

En segundo lugar, que la Constitución reconoce la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional, por lo que ninguna autoridad, cualquiera que sea su rango o denominación, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, conforme al segundo párrafo del artículo 4 de la ley Orgánica del poder Judicial.

En tercer lugar, señala – en lo que atañe a la inadmisibilidad, que es lo que interesa destacar porque el Tribunal venía declarando tal inadmisibilidad por encontrar diferencias entre la deuda afianzada y la calculada por la SUNAT – que el Código Procesal Civil establece una clara diferencia entre inadmisibilidad e improcedencia en sus artículos 426 y 427, permitiendo, en el primer caso, subsanar la omisión o defecto en

un plazo no mayor de diez días. Vale decir que en ningún caso se puede declarar la inadmisibilidad, sin dar oportunidad a la subsanación de la omisión o del defecto.

En cuarto lugar, las aludidas resoluciones de la sala Civil Transitoria establecen que respecto de las demandas dirigidas expresamente a dicha sala- como son las que se interponen ante el Tribunal Fiscal-, la declaración de inadmisibilidad solo corresponde a la referida sala, y no al Tribunal Fiscal.

En quinto lugar, la sala concluye que el artículo 157 del Código tributario afecta el artículo 138 de la Constitución.

En sexto lugar, fluye de lo resuelto por la sala que, si el tribunal Fiscal declara la inadmisibilidad de la demanda- lo que en rigor no puede hacer, pues ello es contrario a la Constitución-, el interesado no debe interponer una nueva demanda contra la resolución de inadmisibilidad- porque esta resolución no causa estado, y porque, entonces, la nueva demanda será calificada improcedente-, sino que, más bien, debe hacer valer su derecho en el procedimiento administrativo correspondiente. Es decir, ante el propio Tribunal fiscal, y la única manera de hacerlo es exigiéndole que

remita los actuados a la sala Civil Transitoria para que sea este la que haga la calificación correspondiente, sin que importe el tiempo transcurrido desde que el tribunal fiscal, indebidamente, declaró la inadmisibilidad de la demanda.

Tenemos como ejemplo de inconstitucionalidad lo contenido del inciso a) de la norma IV del Título Preliminar, concordada con el artículo 10 del Código tributario, que, contrariando el principio de reserva de la ley previsto en el artículo 74 de la Constitución vigente, establece que los agentes de retención y de percepción de tributos pueden ser fijados mediante decreto supremo e inclusive por la Administración tributaria. Estas normas contrarían también la regulación del principio de legalidad contenida en el propio Código tributario.

También se aborda a manera de ejemplo de inconstitucionalidad surge de lo dispuesto en el artículo 192 del Código tributario que permite formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.

Se afecta de esta manera los derechos del administrado a su buena reputación y otros derechos que le garantiza la Constitución, siendo indispensable que se restablezca, como requisito de procedibilidad de la acción penal, la condición de que haya concluido el procedimiento administrativo.

3.2.2 Derecho Financiero

3.2.2.1 Definición

Según Sablich, (2013, pág. 18) el derecho financiero es una rama del Derecho Público, entendiéndose como tal, al conjunto de normas jurídicas, emanado de un Estado de Derecho cuyo fin es regular la actividad financiera del Estado. Cabe recalcar que este accionar participa diversos niveles de organismos de la administración pública, desde el propio gobierno nacional pasando por los gobiernos regionales, gobiernos municipales y las diversas entidades descentralizadas del Estado; en síntesis, todos están inmersos dentro del quehacer financiero.

3.2.2.2 Contenido del derecho financiero

Como hemos visto, en la actividad financiera existen dos ámbitos que constituyen las dos grandes cuestiones en torno a las que se articula o estructura el Derecho Financiero: el ingreso y el gasto público. Los entes

públicos pueden obtener ingresos de varias clases. Los más importantes son los tributarios en, cuanto que los tributos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros.

El tributo puede ser definido como una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado u otro ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos. El tributo ha de tener por objeto una prestación pecuniaria porque los ingresos públicos son siempre dinerarios, han de adoptar la forma de recursos monetarios de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones *in natura* de las que también pueden ser acreedores los entes públicos. Es, además, una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria.

Ciertamente, la realización del supuesto de hecho, por ejemplo la compra de un inmueble, se lleva a cabo voluntariamente por el sujeto pasivo o

deudor del tributo, pero su voluntad solo es relevante a efectos del negocio jurídico de compraventa en cuanto tal y no en relación con la consecuencia tributario, con el nacimiento de la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo por haberse realizado el hecho imponible, que es una obligación que surge independientemente de su voluntad.

Una tercera nota tradicionalmente utilizada para identificar al tributo es su carácter contributivo; es decir, que tiene por finalidad la financiación de los gastos públicos. Es esta, sin embargo, una nota discutida por dos razones: porque todos los ingresos públicos se destinan a la cobertura de los gastos públicos y porque existe una clase de tributos, los tributos con fines extrafiscales, que no pretenden tanto un fin recaudatorio cuanto conseguir ciertos objetivos sanitarios, comerciales, etc. Sin embargo, frente a estos argumentos, conviene señalar que es el dato del fin recaudatorio el que permite distinguir el tributo de otras prestaciones coactivas y que, aun cuando concurren fines extrafiscales en determinado tributo, lo que caracteriza al tributo como es su finalidad contributiva.

La segunda gran parcela de la que se ocupa el Derecho Financiero es el gasto público, estudiando, a partir de la exigencia constitucional de que el

gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución responda a los principios de eficiencia y economía, los procesos jurídicos mediante los que se adoptan, ejecutan y controlan las decisiones relativas a la utilización de los recursos económicos del Estado, procesos que se articulan en torno a una institución básica.

3.2.2.3 La actividad financiera del Estado

El Licenciado Espinoza, (1986) plantea en su obra *Lineamientos de Derecho Público*, que el Estado tiene en nuestra época una serie de actividades que son sumamente variadas y amplias, van desde la conservación de la sociedad, la salvaguardia de su independencia, la seguridad del orden y la tranquilidad, tanto exteriores como interiores, hasta el progreso social, económico, educativo, sanitario y cultural. Parecería innecesario recordar, por cuanto es sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera. En cambio, Valdez Costa, (1996) afirma que la actividad financiera del estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos

monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas. En consecuencia, la Actividad Financiera, está circunscrita al hecho, de para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas requiere medios (recursos). Para obtenerlo se puede utilizar dos procedimientos: Directo cuando se apropia directamente de bienes económicos o factores productivos. Indirecto, el mismo que es el más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales (humanos y materiales) para desarrollar su actividad.

El conjunto de fenómenos financieros originados en el procedimiento indirecto para satisfacer necesidades públicas, constituye la actividad financiera del Estado que es el objeto de estudio de las finanzas públicas.

La actividad financiera del estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo. Citando a Ortega, (2004) la Garza este señala que otra diferencia de la actividad financiera estatal, es que se realiza en forma de monopolio, o mejor dicho, que gran número de los servicios públicos que presta el Estado son exclusivos de éste, como la función judicial y la defensa nacional interna y externa, con lo cual discrepamos porque estos servicios públicos en realidad constituyen gasto, desde el

punto de vista presupuestario; y su naturaleza enseña que no tienen carácter productivo para catalogarlos como monopolio; inversiones no productivas, a nivel individual, pero imprescindibles, desde el punto de vista social, porque constituyen la base para la existencia del bien común, del Estado de Derecho, de la justicia como ideal superior, y comprometen la existencia misma del Estado, cual si fueran una póliza de seguro; por ello no se les puede comparar con el servicio público común y corriente, de corte productivo o empresarial; por su naturaleza no pueden entregarse estos servicios públicos a la actividad privada ni compararse con los monopolios que son de corte empresarial.

La actividad financiera pública concebida en términos normativos supone determinados fines para lo cual se deben conocer los efectos provocados por los instrumentos financieros (los ingresos y los gastos públicos), y el problema radica en elegir los medios más eficaces. Flores, (1983, pág. 34).

3.2.2.4 El derecho presupuestario

Como rama del Derecho Financiero, es, pues, el Derecho de los gastos públicos. No obstante, lo dicho, se está llevando a cabo, desde hace algún tiempo, un notable esfuerzo, ciertamente interesante y valioso, de

construir un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario.

Esta concepción, desarrollada por Bayona, (1991) de un Derecho de los gastos públicos cuyo objeto sería el estudio de las necesidades públicas, es decir, los fines públicos contemplados desde una perspectiva patrimonial y los problemas que plantea su más justa satisfacción mediante la utilización de los fondos públicos, es una construcción que pretende profundizar en el análisis jurídico de las necesidades públicas y de la adecuación del empleo de los fondos públicos para la realización de la justicia financiera. Si esto es así, no es necesaria, a nuestro juicio, la elaboración de un Derecho de los gastos públicos distinto del Derecho Presupuestario. En efecto, el Derecho Presupuestario debe ser considerado como el Derecho de los gastos públicos, como el conjunto de normas que regulan la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado y demás entes públicos, teniendo presente que la realización de los gastos públicos aparece ligada a la ejecución de los fines de la comunidad, lo cual significa que la asignación de los recursos públicos está determinada por los principios, los objetivos y los fines que en un momento histórico dado la Constitución reconoce como fines y necesidades públicas.

El problema ha radicado en que, hasta fecha reciente, los estudios de esta parte del Derecho Financiero se han centrado en el examen de las relaciones Gobierno-Parlamento en materia presupuestaria, en detrimento de otro ámbito de cuestiones de la mayor trascendencia: el estudio jurídico del gasto público, que ha de tener como norte el análisis del cumplimiento por el Estado del deber de perseguir fines públicos con la realización del gasto público, análisis en el que el Presupuesto desempeña un papel fundamental.

3.2.2.5 Derecho tributario

Según Villegas, (1994) el Derecho Tributario, en sentido extenso, es "el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos". Jarach, (2007) expresa que el derecho tributario forma parte del estudio de las ciencias de las Finanzas, y lo define como "el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos".

3.2.2.6 El enfoque administrativo y el del derecho tributario sustantivo

Jarach, (2007) expone las conexiones entre el Derecho Tributario y las diferentes teorías de las finanzas: La doctrina del derecho tributario está dividida entre dos enfoques:

El primer enfoque tiene como punto de partida la existencia de una rama de la administración pública, acompañada –a veces- por cuerpos policiales, militares especializados en la materia tributaria. Algunos nombres asignados a esos cuerpos revelan su razón de ser, a saber: policía tributaria, guardias de finanzas o simplemente finanzas; El segundo enfoque toma como punto de partida el fenómeno de la vida social de la necesidad de recursos estatales dentro de los cuales se destacan los impuestos, cuyo pago y fiscalización representan el propósito fundamental de las leyes fiscales.

Aun reconociendo este objeto como contenido fundamental de la administración fiscal, es innegable que el enfoque busca el fondo o la esencia de la materia tributaria, mientras que el primero magnifica el papel de la administración, para la recaudación de los impuestos. Este contraste tiene sus consecuencias en la concepción del Derecho Tributario. La concepción que sustentamos y que tiene su punto de partida en la esencia del fenómeno tributario, se resume sustancialmente en lo siguiente: el tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio. En los Estados modernos de derecho, el poder legislativo y como norma jurídica que

define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente.

La otra concepción, que toma como punto de partida la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo, desemboca en la configuración del Derecho Tributario como una especie de guía jurídica de la administración. Como consecuencia ulterior de esta concepción, se producen la confusión y errores de la técnica legislativa que consisten, por ejemplo, en formular muchas normas como facultades concedidas a la administración tributaria, en lugar de establecer objetivamente las consecuencias jurídicas de determinadas situaciones de hecho. Esta formulación equivocada lleva al extremo que los funcionarios competentes interpreten dichas facultades como libradas a su criterio discrecional y pretendan no solamente ejercerlas según su arbitrio, sino también sustraerlas al control jurisdiccional.

La posición contraria en la que militamos, se expresa utilizando la misma enunciación, con el cambio de la proposición negativa en afirmativa y viceversa. Podría, pues, formularse así:

"La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo en cuáles casos y en cuál medida ella

puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; por ello, la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas y erraría quien creyese que aquélla está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose a los preceptos que las leyes han establecido al respecto".

Los dos enfoques del Derecho Tributario, a veces, van acompañados con una carga ideológica. En efecto, se pretende, por un lado, someter al Derecho Tributario a los principios del Derecho Privado, lo que traiciona el origen ideológico individualista o liberal. Por el contrario, las doctrinas que asimilan el Derecho Tributario al Derecho Administrativo se inspiran, a menudo, en una concepción estado lastra, con fácil degeneración en una doctrina totalitaria.

3.2.2.7 Subdivisiones del Derecho Tributario

Este comprende las normas constitucionales que se refieren a los tributos y, en los países que no posean constituciones escritas, las normas y principios fundamentales de la organización estatal. El Derecho Tributario Constitucional delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal. Salinas, (2010).

En el marco del Derecho Tributario Constitucional y, a veces, superponiéndose al mismo, encontramos en el ordenamiento jurídico convenios y normas provenientes de acuerdos entre los entes que ejercen el Poder Fiscal, destinados a distribuir las facultades impositivas, garantizar su ejercicio y sancionar su incumplimiento.

Estas normas constituyen el Derecho Tributario Interestatal.

El conjunto de normas que definan los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido, constituyen el Derecho Tributario Sustantivo o Material.

El Derecho Tributario Sustantivo o Material no se integran con la actividad de la administración pública y no constituye el marco legal en el cual este ópera. Por el contrario, tiene su vivencia propia. Los sujetos de las relaciones jurídicas tributarias regidas por el Derecho Tributario Sustantivo no son la administración y los administradores, sino los acreedores y los deudores de los tributos y de las obligaciones accesorias, o de los indebidos y sus accesorios. Contrapuesto al Derecho Tributario Sustantivo o Material, aunque ligado con él por razones teleológicas, se encuentra el Derecho Tributario Formal o Administrativo

como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos. Las relaciones jurídicas comprendidas en este derecho no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar. Los sujetos de estas relaciones son la administración y los súbditos, ciudadanos o no; ellos no coinciden necesariamente con los sujetos de las relaciones jurídicas del derecho Sustantivo. Ordóñez, (2012).

En efecto, no solo los contribuyentes, obligados a prestar tributo, tienen obligaciones hacia la administración, sino también los sujetos que – en definitiva – no resultarán contribuyentes y aún otros de los que la administración sabe de antemano que no son deudores ni obligados al tributo.

La distinción entre Derecho Tributario Sustantivo o Material, por un lado y Derecho Tributario Administrativo o Formal por el otro, responde a una exigencia del análisis científico que no tiende a desmembrar el Derecho Tributario ni a dividirlo en comportamientos estancos, sino a distinguir conceptos e institutos jurídicos y a determinar la naturaleza y el alcance de las funciones de la administración, no solo para satisfacer las

exigencias del conocimiento teórico, sino también para la aplicación práctica en la vida real.

El conjunto de normas que definen las infracciones, o sea, las violaciones de las obligaciones tanto del Derecho Sustantivo como del Derecho Administrativo y establecen las sanciones correspondientes, constituyen el Derecho Tributario Penal. Constituyen el Derecho Tributario Procesal las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y pasivos de las relaciones jurídico-tributarias. Las relaciones jurídicas que surgen de la institución del proceso son distintas de las relaciones jurídicas tributarias materiales o sustantivas. Muchos son los problemas jurídicos que se refieren a esta materia. En primer término, las vinculaciones que existen entre la actividad administrativa tendiente a la recaudación, en el sentido definido anteriormente, y la actividad procesal. En segundo término, y en conexión con el problema recién indicado, la naturaleza de los órganos a los que está confiada la función de dirimir las controversias tributarias. En tercer lugar, la característica del proceso tributario y su comparación con los demás procesos.

Finalmente, los tratados y acuerdos concertados entre Estados soberanos en el orden internacional, con miras a evitar las dobles imposiciones y

asegurar la asistencia y la colaboración de los Fiscos respectivos para combatir la evasión fiscal, constituyen una materia cuya importancia ha ido aumentando a partir de la terminación de la Primera Guerra Mundial hasta nuestros días. Las normas establecidas en dichos tratados son propiamente derecho internacional, que se refiere a la materia tributaria y puede, por lo tanto, denominarse Derecho Tributario Internacional. No debe confundirse con esta materia, el conjunto de normas internas que delimitan el campo de acción del poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que, por su naturaleza, trascienden los límites de su territorio. Estas normas forman parte del derecho tributario material o sustantivo y no del derecho tributario internacional o interestatal. Ordoñez, (2012).

3.2.2.8 El derecho tributario y el derecho común

Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica, esto es, en proporción a los patrimonios o rentas de que gozan bajo la protección de aquel Estado. El problema reside en la dificultad de detectar los verdaderos signos de la potencialidad económica y, por ende, de la auténtica aptitud de contribuir en mayor o menor medida. Para lograr ello, debe recurrirse a las situaciones, cualidades o

circunstancias fácticas de la más diversa índole, tratando de extraer la realidad económica que subyace en ella.

3.2.2.9 Autonomía del derecho tributario

Existen posiciones divergentes en relación a este punto, y ellas son:

- Las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario, porque lo subordinan al derecho financiero. Noción del derecho Financiero: "es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado".
- Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, donde los administrativistas niegan su autonomía argumentando que la actividad del Estado tendiente a obtener los medios económicos para cumplir sus fines, así como la administración y empleo de ellos, es una función administrativa típica que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas del Estado regidas por el derecho administrativo.
- Quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan solo un "particularismo exclusivamente legal". Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del

derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste posición del autor francés (Gény).

Conclusión sobre la autonomía del derecho tributario. Si se cumple la subordinación jerárquica de la norma tributaria a la norma constitucional respetando todas sus garantías, se puede concluir que es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias señalando sus caracteres legales (por ejemplo, rédito, expendio, retención de la fuente, extinción, sustitución, percepción en la fuente, etc.). Por la misma razón es también legítimo que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tiene en sus ramas de origen (por ejemplo, así sucede en la venta, permuta, locación de obras, enajenación inmobiliaria, domicilio, sociedad conyugal, residencia, ausentismo, etc.). Pero lo discutible es que de estas realidades intente extraerse una noción de autonomía científica del derecho tributario. Bravo, (2003).

3.2.2.10 Potestad tributaria

La Potestad Tributaria es entendida como aquella atribución reconocida en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico y que faculta al Estado y a los diferentes niveles del Estado para establecer tributos.

Según Sotelo, (2005) la Constitución es la norma matriz y fundacional del Estado, que reconoce en él, como un derivado de su propia soberanía, el poder tributario como poder jurídico mediante el cual se le capacita para pretender exacciones de las economías de los ciudadanos. Como poder jurídico, el poder tributario del Estado se encuentra sometido a límites que son consagrados en el propio texto constitucional, para garantía de los derechos de los ciudadanos sometidos a tal poder. En los ordenamientos legales modernos que tienen como pilar de su sistema jurídico una Constitución escrita, la función principal de ésta en materia tributaria consiste en repartir tal poder tributario al interior del Estado. Es decir, la Constitución como documento político constitutivo y como norma suprema de la república, señala quiénes son los titulares legitimados para ejercer el poder soberano estatal consistente en “crear, modificar y derogar tributos, establecer exoneraciones y demás beneficios”.

Asimismo, establece en qué porción o cuota ejercerán el poder tributario dichos titulares, con qué límites y bajo qué condiciones. Las normas de inferior rango al constitucional (leyes, decretos legislativos, ordenanzas locales y ordenanzas regionales, etc.) se subordinan a los mandatos contenidos en el texto constitucional. La Constitución, entonces, distribuye

ese poder tributario en una serie de dependencias del Estado, instituyendo lo que se conoce como titulares del poder tributario. En nuestro país tales titulares son el gobierno nacional, los gobiernos locales y, recientemente, los gobiernos regionales.

La Constitución vigente señala así en los párrafos primero, segundo y cuarto de su artículo 74 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. Los gobiernos regionales y 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 carácter confiscatorio. (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.
¿Qué problemática encierra este artículo 74? En primer lugar, pareciera, por el texto, que el universo de las tasas posibles se encuentra segmentado entre el primer y el segundo párrafo de la Constitución. En efecto, en el segundo párrafo del artículo 74, se encuentra claramente

precisado que los gobiernos locales y regionales tienen hoy análogas potestades en la creación –modificación, derogación, etc., de tasas y contribuciones. Los gobiernos locales ejercerán dicha potestad mediante ordenanzas locales, mientras que los gobiernos regionales lo harán mediante ordenanzas regionales. Nos interesa aclarar el mapa de las potestades tributarias tal y como parecen haber sido repartidas por la Constitución.

I. Preliminar

Sin lugar a dudas el estudio de la potestad Tributaria es el tema fundamental del Derecho Constitucional Tributario, y al reflexionar sobre la relación entre el derecho tributario y el derecho constitucional, se llega al convencimiento de que sí es posible, fundar sobre bases de racionalidad esta delicada rama del Derecho público, donde la relación autoridad - libertad se presenta más problemática y conflictual, pues la carencia de un sistema tributario racionalmente fundado encuentra una de sus causas en la falta de profundización del sistema fiscal como ordenamiento poseedor de una finalidad constitucionalmente garantizada, al tiempo que la dificultad de definir institutos fundamentales del derecho tributario nace de la lentitud con la que se llegan a tratar los temas del

ordenamiento tributario, tanto en la vía legislativa como en la vía jurisprudencial.

El fenómeno de la tributación afecta a todos los ciudadanos de forma cada vez más compleja, pues, con los avances en la Economía Nacional y el desarrollo de la política, la sociedad y la cultura, nuestro país se ve en la situación de tener que cubrir cada vez mayores necesidades por medio de los servicios que brinda, siendo así, que los ingresos tributarios se tornan imprescindibles para la consecución de los objetivos que se traza el Estado a corto, mediano y largo plazo. Y, al ser la recaudación tributaria “vital” para el caminar estatal, es que resulta necesario realizar un análisis de la forma en que se viene ejerciendo la Potestad Tributaria en nuestro país, ya que muchas veces, por la urgencia económica, y la necesidad de cubrir vacíos en el presupuesto, nuestro legislador guiado por el afán de lograr mayores ingresos al Tesoro Público, ejerce la Potestad Tributaria deliberadamente, preocupándose más por cuánto se recauda, antes que observar cómo se recauda, pasando muchas veces por encima de los principios constitucionales que deben delimitar y condicionar dicho ejercicio, pareciendo que se olvida que las necesidades económicas del gobierno no pueden afectar derechos de los ciudadanos ni crear situaciones de privilegio para quienes incumplen sus obligaciones tributarias.

El objetivo de este análisis, muestra claramente la necesidad del estudio y profundización en un tema tan trascendental como lo es el ejercicio de la potestad que goza el Estado para imponer tributos a los ciudadanos, conocer los límites, y la forma en que se viene ejerciendo el control constitucional de dicha potestad, ejercicio que puede tornarse oscuro e ilegítimo cuando no respeta los límites que la Constitución le señala, estableciendo así normas tributarias que injieren sobre nuestra propiedad y afectan nuestros derechos fundamentales, propiciando comportamientos que incitan a la evasión y la informalidad en la economía, apoyadas en la débil conciencia tributaria de los ciudadanos.

Si se quiere llegar a tener un Sistema Tributario justo, equitativo, y respetuoso de los derechos de los contribuyentes, que coadyuve a la consolidación de la Justicia Tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, se debe de partir de la toma de conciencia en temas de relevancia para el porvenir y desarrollo de nuestro Estado, ya que sólo así se podrán identificar cuáles son los errores por enmendar, vacíos por cubrir, y definir las distintas modificaciones necesarias, lográndose así un sistema tributario constitucional, con pleno respeto hacia los derechos fundamentales de la persona, para que la elección y la formación de las normas que contengan los hechos generadores de las obligaciones

tributarias, estén dominadas por la voluntad de equilibrar los intereses del contribuyente con los del Estado.

II. La Incidencia de la Constitución y la definición de la Potestad Tributaria

La Constitución como norma jurídica suprema, viene a enmarcar las bases y sustentos del Derecho Tributario, por ello, toda actuación que se realice en esta materia, deberá ampararse de forma absoluta en las disposiciones que nuestra Carta Magna consagra, puesto que el mundo del Derecho empieza en la Constitución y no en la ley, siendo esto de gran relevancia, ya que de las leyes tributarias surge toda una constelación de vínculos jurídicos, facultades, potestades y derechos de diverso tipo y contenido a favor de los entes públicos, lo cual hace necesaria la existencia de parámetros fundamentales a los cuales se subordine esta actividad que emana de la Soberanía que tiene el Estado.

La Constitución, es una norma que trasciende a su sola ubicación privilegiada en la cima de la pirámide jurídica: implica también un sustrato material, de mayor importancia aún que su jerarquía formal, que pretende limitar al poder, ordenar la convivencia social y garantizar los derechos y libertades fundamentales de las personas. Así, la Constitución no se

encuentra solo positivamente sobre toda forma de producción de Derecho interno, es decir, leyes ordinarias, leyes orgánicas, decretos, reglamentos, sino que es su contenido lo que precisamente le otorga la relevancia que conocemos, relevancia que subordina (formal y materialmente) al resto del ordenamiento jurídico. Por ello, la Constitución condiciona toda la creación del Derecho, por cuanto no formarán parte del ordenamiento, más que las normas material y formalmente acordes a las prescripciones constitucionales, operando así, como un condicionamiento negativo que excluye la posibilidad de que formen parte del ordenamiento normas que la contradiga. Basauri, (2013).

Entendiéndose que la Constitución describe a la Potestad como la facultad soberana que tiene el Estado como súper organismo social que es, para imponer un determinado comportamiento a los sujetos que conforman la Nación, por medio de los cuales logrará realizar las funciones necesarias para seguir desarrollándose y alcanzar sus objetivos, debiendo ejercerse estas facultades en dirección al bien común y provecho de toda la sociedad.

La Tributación y su implementación tienen una función constitucionalmente garantizada, los valores y principios constitucionales

en materia tributaria, no pueden examinarse ni aplicarse sin conexión con el resto de valores y principios derivados del entramado constitucional en su conjunto, todo ello, en virtud del principio de Unidad del Ordenamiento Constitucional que nuestra Carta Magna propone al incidir sobre toda norma que contenga obligaciones tributarias, las cuales deberán establecerse y erigirse en total concordancia con el resto de normas que formen parte de las disposiciones constitucionales. Atenció & Azuaje, (2008).

Siendo así, que con la consagración del Estado Constitucional de Derecho, las relaciones de poder se convierten en relaciones jurídicas, sometidas y limitadas, a las disposiciones constitucionales en virtud de la defensa de los derechos fundamentales consagrados en ella, por lo que la Potestad Tributaria deja de ser discrecional e ilimitada para convertirse en el ejercicio de una facultad reglada y condicionada a principios que la Constitución instituye como fundamentos del Ordenamiento Jurídico, concibiéndose a la Potestad Tributaria, como una potestad absolutamente jurídica y constitucional.

Por ello, al definir a la Potestad tributaria, no puede dejarse de lado la incidencia que tiene la Constitución sobre ésta, pues no cabe tratar de

definir a la Potestad Tributaria sin mencionar que es la Constitución quien le otorga un significado, y una delimitación conceptual, ya que la Constitución es la que otorga al Estado la Potestad Tributaria bajo sus propios términos y condiciones, las cuales son señaladas al momento de realizar tal entrega, por lo cual, deberá definirse a la Potestad Tributaria, desde su ubicación, es decir, desde la Constitución, la cual le da vida y vigencia, incidiendo sobre ella de forma tal, que no permite su entendimiento ni su ejercicio sin que dependa su existencia y eficacia de las disposiciones constitucionales. Por estas razones es que se debe entender a la Potestad Tributaria, como la Potestad que tiene el Estado para emanar normas jurídicas, en base a las cuales se instituyen tributos, estando obligados a cumplir con dichos tributos los sujetos que realicen el hecho generador señalado en la hipótesis de incidencia, siendo estrictamente limitada por la Constitución, la cual no permite el ejercicio discrecional de este.

Es en virtud de la Potestad Tributaria que el Estado impone a los particulares el pago de los tributos, lo que implica la facultad para generar normas por las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen dinero, siendo éste una porción de sus rentas o patrimonios, es decir, que mediante el tributo los contribuyentes realizarán una

prestación a favor del ente público que tiene la facultad de exigirlo en virtud de su poder de imperio, con la sujeción de los límites que la sujeción consagra, a fin de que no la contradiga, amenace o llegue a vulnerar, pues con los avances del Estado Constitucional de Derecho se determina que la actuación del poder tenga que discurrir por unos determinados cauces y con arreglo a ciertos procedimientos mediante la emisión de normas jurídicas, señalándose que esta normativización del poder ha convertido a la Potestad Tributaria en poder normativo en materia tributaria.

Así, a través de la actividad legislativa se establece la Ordenación Fundamental de la actividad tributaria, de ahí que el ejercicio del poder de norma en la materia se efectúa, dentro de la inicial libertad de configuración que le corresponde al legislador mediante sus decisiones, basándose en la concreción de la idea de Derecho formalizada en la Constitución y en el conjunto de valores, principios y objetivos que conforman el programa Constitucional, articulándose así, un determinado sistema tributario.

Y, es sobre la base de este Sistema Tributario, que la Potestad Tributaria se justifica su actividad, teniendo tres fundamentos que la sustentan: Económico, Político y Jurídico.

a. Fundamento Económico-Financiero, básicamente constituido por las necesidades financieras de los entes públicos, de acudir a prestaciones coactivas o, si se prefiere, no voluntarias, de los ciudadanos para obtener ingresos precisos a la financiación de los gastos públicos.

b. Fundamento Político-Social, la pretensión de establecer y recaudar tributos, aunque esté económicamente fundamentada en el sentido anterior, resulta inoperante sin un poder político que respalde y, en su caso, defienda las pretensiones tributarias del ente público ante la sociedad civil.

c. Fundamento Jurídico-Positivo, es preciso que las pretensiones tributarias del ente público sean recibidas en y sancionadas por el Ordenamiento Jurídico. Esto es, que el Derecho defina, por norma con rango de constitucional, qué entes pueden ser los titulares de la potestad tributaria y en qué casos y con qué límites la tienen.

Resulta importante señalar que en materia de tributación se hace necesaria la compatibilidad entre las manifestaciones de la potestad tributaria y los derechos fundamentales de la persona, en especial, debe verse dicha compatibilidad con el derecho de propiedad, el cual es un

instituto constitucionalmente consagrado, suscitándose por ello diversas controversias, pues todo ejercicio de la potestad tributaria involucra la afectación del derecho de propiedad de la persona, la cual es amparada por la Constitución siempre que dicha afectación sea regulada y proporcionada, es decir, que se realice en base a la capacidad contributiva del sujeto, no llegando a lesionar en ningún caso el aspecto esencial de dicho derecho, pues no debe admitirse como justificada esta lesión en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, siendo una institución, componente básico y esencial de nuestro modelo de Constitución Económica.

3.2.3 Tributo

3.2.3.1 Definición

Se denomina «tributo» a la obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a éste la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

De acuerdo con la definición ofrecida, el tributo es una obligación en la que concurren las siguientes características:

Carácter obligatorio

El tributo es una obligación legalmente impuesta, o lo que es lo mismo, es un mandato formulado a través de una ley. Consiguientemente, el tributo se paga porque la ley lo ordena, no porque el ciudadano acuerde voluntariamente con un ente público el pago de una suma de dinero a cambio de recibir prestaciones públicas.

Carácter dinerario

El tributo es una obligación que tiene por objeto el pago de una cantidad de dinero a un ente público, ya sea el Estado, las Comunidades Autónomas o un Ayuntamiento. Por tanto, no tendrá dicha consideración la obligación de realizar un pago, aun cuando la obligación sea legalmente impuesta al ciudadano, cuando el acreedor del pago sea un particular.

Carácter contributivo

El pago del tributo se exige como contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Es decir, el pago de un tributo se exige porque el Estado está legitimado por la Constitución española a exigir al ciudadano que contribuya económicamente al sostenimiento de los gastos públicos. Concretamente, la Constitución española autoriza a que se obligue

legalmente a pagar tributos a los ciudadanos que tengan capacidad económica.

3.2.3.2 Elementos del tributo

El pago de un tributo es una prestación ordenada por la ley. A ese mandato legal, en virtud del cual, quienes se encuentren en una determinada situación deben realizar el pago de una cantidad de dinero como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, lo llamaremos «norma tributaria». **¿Qué hecho obliga al pago del tributo?** La norma tributaria tiene un presupuesto de hecho, es decir, un conjunto de condiciones de aplicación del mandato de pago del tributo.

La Ley define un conjunto de circunstancias y ordena a una determinada persona que pague el tributo cuando tales circunstancias se presenten en la realidad. A dicho presupuesto de hecho se le denomina «hecho imponible». Así pues, cuando se realiza el hecho imponible de un determinado tributo, la Ley ordena el pago a determinada persona. Cuando se realice el hecho imponible, es decir, cuando se realice un hecho que sea subsumible en la definición legal del hecho imponible, diremos que el hecho o actividad se encuentra «sujeto» al tributo.

En cambio, un hecho que no sea subsumible en la definición del hecho imponible es un hecho no sujeto. Ahora bien, la Ley puede declarar exentos algunos hechos sujetos al tributo. En estos casos, si bien el hecho exento se encuentra sujeto, pues se trata de un hecho subsumible en la definición del hecho imponible, sin embargo, por disposición de la Ley, la realización de dicho hecho no obligará a pagar el tributo.

3.2.3.3 La Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva a partir de una perspectiva no constitucional: la teoría de la “causa” del tributo. Plazas, (2003) señala que el criterio imperante en la doctrina de los iuspublicistas alemanes del siglo XIX y comienzos del XX, era el de la “relación de poder”, a la luz de la cual los tributos y el vínculo que compromete al contribuyente con su pago, tienen una fundamentación fáctica en la fuerza o coacción que puede ejercer el Estado en relación con los administrados Concepto y fundamento.

En el mismo sentido, Montero Traibel; afirma que esta relación supone que el Estado, por el solo hecho de serlo, tiene el poder suficiente para imponer gravámenes a los particulares, existiendo solo obligaciones y deberes de parte de estos y derechos y pretensiones de parte del Fisco.

3.2.3.4 Los alcances del principio de capacidad contributiva en el Perú

a) Antecedentes en las Constituciones peruanas

En esta parte, se verá la forma de cómo ha sido tratado el principio de capacidad contributiva a lo largo de las Constituciones peruanas.

La Constitución Política de 1823, en su artículo 162° estableció: “Las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio” En primer lugar, se podría entender que el término “contribución” al que hace referencia esta carta constitucional, no sería el mismo al que tanto la doctrina Zolezzi Moller, (1994) refiere que el contenido del principio de igualdad es lo que se conoce en la doctrina como principio de isonomía y se refiere, en concreto, a la capacidad contributiva, y citando a Jarach, (2007) “igualdad tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva”.

Zolezzi Moller, (1994) “El régimen tributario en la nueva Constitución”, entiende como tal actualmente, y además ya hemos señalado anteriormente que el término “contribución” designa a un tipo de tributo, distinto de los impuestos y las tasas. En este contexto, al utilizarse el término “contribución”, el constituyente estaría haciendo referencia a los

tributos “en general”, o por lo menos a los impuestos, que son los tributos a los cuales el constituyente tendría mayor interés en regular.

Al analizar más detenidamente la Constitución de 1823, esta establecería un criterio de justicia al disponer que el reparto de las contribuciones (en el sentido que aclaramos antes) se realizaría bajo la regla de la proporción, de lo cual se desprendería que todos no van a contribuir en una misma cantidad, sino de manera proporcional. Ahora, para concretizar el mandato de contribuir proporcionalmente, se requiere de un sistema de referencia, que no sería otro que la aptitud o situación económica individual, en otras palabras, la capacidad contributiva. En tal sentido, la Carta constitucional ordenaría que el reparto de las contribuciones se efectúe en proporción a la situación económica individual. Se puede observar de esta manera, que, si bien el término “capacidad contributiva” no era contemplado en la Constitución de 1823, podría desprenderse claramente de su texto.

Por otra parte, el tenor de la norma establecida en la Constitución de 1823 se repitió de manera similar en el artículo 146° de la Constitución Política de 1826 y en el artículo 159° de la Constitución Política de 1828. En efecto, en el artículo 146° de la Constitución de 1826 se estableció que:

“Las contribuciones se repartirán proporcionalmente, sin ninguna excepción ni privilegio”. Por su parte, en el artículo 159° de la Constitución de 1828, se estableció que: “Las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio alguno”. En cambio, en la Constitución de 1834, no observamos una norma que contenga una prescripción similar a las anteriores.

La Constitución Política de 1839 volvería nuevamente a la misma fórmula, al establecer en su artículo 162° que: “Las contribuciones se repartirán proporcionalmente sin excepción ni privilegio alguno”.

Dicha fórmula también se repite en la Constitución Política de 1856, la cual en su artículo 8° establece que: “No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en entre los ciudadanos, proporción a los medios del contribuyente. Las contribuciones directas no podrán imponerse sino por un año”. De la misma manera, se repite en el artículo 8° de la Constitución de 1860: “No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en proporción a las facultades del contribuyente, y para el servicio público”.

En las constituciones de 1867, 1920 y 1933, no se repite tenor similar de imponer contribuciones “proporcionalmente” a los contribuyentes (o ciudadanos). Sin embargo, tanto en la Constitución Política de 1920 como en la de 1933, aparece un elemento nuevo en relación a las Constituciones precedentes y que ha tenido una gran influencia en el desarrollo del principio de capacidad contributiva, que es el concepto de “progresividad”. Así, en el artículo 8° de la Constitución de 1920, se establece que: “La contribución sobre la renta será progresiva”; mientras que el inciso 6 del artículo 194° de la Constitución de 1933, establece que son rentas de los Concejos Departamentales, además de las que se les asignen por leyes especiales, entre otras, “el impuesto progresivo sobre la renta”.

Por su parte, en la Constitución Política de 1979, en su artículo 77° se establece que: “Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

A partir de una lectura somera, podemos afirmar que en la Carta Magna de 1979 tampoco se ha contemplado de manera “expresa” el principio de capacidad contributiva, al igual que en las Cartas constitucionales

precedentes. Sin embargo, de manera similar, contempla en su artículo 77° una “regla de equidad” en la contribución, que no sería distinta a la “regla de proporcionalidad” que se repitió en las Constituciones anteriores, y de ella se desprendería el principio de capacidad contributiva. Dicho entendimiento sería compartido por Hernández, (1999) quien, comentando el régimen tributario de la Constitución de 1979, no tuvo dudas en afirmar que en el artículo 77° se encuentra contemplado el principio de capacidad contributiva”.

En efecto Berenguel, (1994) señaló que: “El artículo 139 de la Constitución establece los límites en la aplicación de la potestad tributaria, con la aclaración que éste no puede ser impuesto en forma arbitraria y absoluta. Tales límites están expresados por los llamados “principios de la tributación” que la Constitución enuncia en dicho artículo y en los artículos 77, 142 y 187. Con arreglo a todos estos artículos los principios de la Constitución son: legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación, no confiscatoriedad del impuesto y no privilegio personal (artículo 139), capacidad contributiva y equidad (artículo 77), presión tributaria adecuada (artículo 142) y retroactividad benigna (artículo 187)”.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. Como se aprecia una vez más, tampoco la Constitución actual contempla de manera expresa el principio de capacidad contributiva, y ni hay una norma similar al artículo 77° de la Constitución Política de 1979, con lo cual pareciera que el constituyente no lo ha tomado en cuenta en el momento de elaborar la Carta Magna de 1993. Sin embargo, un gran sector de la doctrina comparte la opinión en el sentido que el principio de capacidad contributiva se desprendería del principio de igualdad tributaria, el cual sí está expresamente contemplado en nuestra Constitución. En efecto, Ochoa, (1994) indica de acuerdo a este principio, la igualdad que se clasifique a los contribuyentes en diferentes categorías, por ejemplo, en función de su capacidad económica; asimismo agrega que el monto del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de quien lo paga Ochoa “Constitución financiera: bases del Derecho Constitucional Tributario”. En: La Constitución de 1993, análisis y comentarios, Lima, Comisión Andina de Juristas, N° 10, 1994, p. 134).

Rubio Correa, (1999, Págs. 419-420) afirma que un elemento de la igualdad es que todos paguen según su capacidad contributiva y no todos por igual, independiente a su posibilidad de pago. Finalmente, Zolezzi,

(1994. Pág. 150) refiere que el principio de igualdad, se le conoce en la doctrina como principio de isonomía y se refiere, en efecto, a la capacidad contributiva, y citando a Jarach, (1980) “igualdad tributaria es idéntico en condiciones iguales de capacidad contributiva”.

A partir de este recuento, se concluye que el principio de capacidad contributiva no ha sido recogido de manera textual en las Constituciones peruanas, sin embargo, no debería dudarse en afirmar que dicho principio se desprendería de la “regla de proporción” o “regla de equidad” contempladas expresamente en gran parte de las constituciones que ya comentamos anteriormente. En el caso de la Constitución actual, tampoco se recogería textualmente el principio de capacidad contributiva, sin embargo, dicho principio se desprendería a partir del principio de igualdad, de acuerdo al entendimiento de un gran sector de la doctrina ya citada.

3.2.3.5 La Capacidad Contributiva en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

En los últimos doce años, se ha sido testigos de una gran actividad jurisdiccional por parte del Tribunal Constitucional en materia tributaria. En mi opinión particular, ello podría tener como explicaciones las siguientes:

a) la reestructuración del Tribunal Constitucional luego de la finalización del régimen fujimorista; y b) la importancia cada vez mayor del tema tributario para la política del Estado, como motor para el desarrollo del país, lo cual se evidencia en la gran cantidad de normas tributarias emitidas dentro de procesos denominados “reformas tributarias”.

La primera explicación se traduciría en una mayor confianza por parte de los particulares para llevar sus controversias al Tribunal Constitucional, debido a la mayor idoneidad e independencia que presentaron sus integrantes, luego de la caída del régimen del gobierno fujimorista. Al respecto, se puede citar un fragmento de la entrevista realizada a Eguiguren, (2006) quien señaló que: “Desde 2001 en adelante, luego de la reposición de tres magistrados y la designación de otros cuatro –cuyas funciones culminarán próximamente-, el TC ha marcado una clara diferencia con el pasado. Los miembros actuales, dado el carácter independiente y la preparación académica de cada uno, más allá de los puntos de acuerdo o desacuerdo que en algunas sentencias se pueda tener, le han dado al TC un lugar y gravitación jurídica y política en el país muy importante, convirtiéndolo en un referente nacional y en un órgano con prestigio, al menos hasta ahora.” Ver Eguiguren Praeli, Francisco.

“Constitución y Tributación. Entrevista al doctor Eguiguren, (2006, págs. 7- 10).

En cuanto a la segunda, podemos afirmar que, en los últimos años, que el Estado ha emitido normas tributarias con el fin de reforzar la recaudación tributaria, sea creando nuevos tributos (En el año 2004 se creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (Ley N° 28424) y el Impuesto a las Transacciones Financieras (Ley N° 28194). Asimismo, en el 2003 se incorporó dentro de la Ley del Impuesto a la Renta, el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta mediante el Decreto Legislativo N° 945, no obstante, en el 2004 fue declarado inconstitucional por Tribunal Constitucional). O también mediante normas que ayuden al control contra la evasión y a la fiscalización de los tributos ya existentes En tal sentido, se establecieron los Regímenes de Deduciones (SPOT), Retenciones y Percepciones del IGV, en sectores económicos en los cuales hay evasión, con el objetivo de asegurar el pago del IGV. Por otra parte, se estableció como condición para deducir gasto o costo o tomar crédito fiscal, que los pagos se efectúen utilizando Medios de Pago a través de Empresas del Sistema Financiero (Bancarización).

-Reconocimiento del principio de capacidad contributiva como principio constitucional implícito

Al no estar expresamente contemplado en la Constitución, al igual que la doctrina nacional, el propio Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter de principio implícito, y que se desprende del principio de igualdad. Al respecto, en el siguiente pronunciamiento, el Tribunal Constitucional señaló que:

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

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos

que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva, como fue desarrollado en la sentencia precitada con motivo de la tutela de un derecho fundamental, puesto que, a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina “concepto jurídico indeterminado”, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente (Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, “Cinco mil ochenta y siete ciudadanos”, de fecha 28 de setiembre de 2004, contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR). (Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC).

De esta manera, el Tribunal Constitucional reconoce que si bien el principio de capacidad contributiva no está expresamente contemplado en la Constitución actual, sin embargo, constituiría un principio implícito, lo cual se desprende del principio de igualdad principio constitucional contemplado expresamente en el Artículo 74 de la Constitución según el cual se debe gravar de igual manera a los iguales, y desigualmente a los que sean desiguales, sirviendo el principio de capacidad contributiva

como criterio para establecer cuándo nos encontramos ante situaciones iguales o situaciones desiguales.

- **Conceptualización del principio de capacidad contributiva**

Debo señalar que, a lo largo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia tributaria, son pocos los pronunciamientos en los cuales el propio Tribunal haya efectuado un desarrollo amplio acerca de los rasgos que caracterizan al principio de capacidad contributiva, para efectos de analizar cuando un acto o hecho (en el caso de un proceso de amparo) o una norma (en el caso de un proceso de inconstitucionalidad) vulneran dicho principio. No obstante, se destaca este pronunciamiento relativo al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en el cual, de alguna manera, el Tribunal Constitucional adopta una definición de capacidad contributiva, que vale la pena comentar:

Se considera pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Tarsitano, (1994, Pág. 307) quien precisa que constituye una “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser

sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.

Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir:” Se desprende de tal afirmación que la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible. siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetara la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo 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.

- **Obligación de gravar el beneficio o la ganancia y garantizar la intangibilidad del capital en el caso del Impuesto a la Renta**

El Tribunal Constitucional mencionó esta obligación en pronunciamientos con relación al denominado “Impuesto Mínimo a la Renta”, actualmente derogado. Como sabemos, el artículo 109 del Impuesto a la Renta establecía que el “Impuesto a la Renta de los perceptores de tercera categoría no podrá ser menor al 2% del valor de sus activos netos”. Esta regla se aplicaba tanto respecto de empresas, cuya liquidación resultaba Impuesto a la Renta, pero que el impuesto resultante era menor al 2% de sus activos netos; así como de empresas que tuvieran pérdida tributaria. En tal sentido, fuera cual fuera el resultado que arroje una empresa, estará obligada siempre a pagar un impuesto no menor al 2% de sus activos netos, con lo cual el Impuesto a la Renta prescindía de su criterio de cuantificación propiamente, que es el beneficio, ganancia o renta obtenido a fin de año. Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló lo siguiente en uno de sus pronunciamientos: Que según se desprende del artículo 109 y 110 del Decreto Legislativo 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por cien del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio

impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1, donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos. Que, en este sentido, un límite al que se encuentra sometido el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conforme lo enuncia el artículo 74 de la Constitución, es el respeto de los derechos fundamentales, que en el caso de autos no se ha observado, ya que:

a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum;

b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado (...) Que conforme se desprende de los documentos obrantes de fojas veintidós a veinticuatro, la actora ha acreditado encontrarse no afecta al pago del impuesto a la

renta por tener pérdidas en la actividad económica a la que se dedica, (...). Respecto a este pronunciamiento, se pueden resaltar algunas ideas mencionadas por el Tribunal Constitucional. Primero el hecho de que el Impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad contributiva, lo que va en línea con la noción tradicional del principio (Sentencia recaída en el expediente N° 646-96-AA/TC, Fábrica de Hilados y Tejidos Santa Clara S.A, de fecha 28 de octubre de 1996, contra el Impuesto Mínimo a la Renta. Similar criterio fue reiterado en las sentencias recaídas en los expedientes N° 680-96-AA/TC, Consorcio Textil del Pacífico S.A, de fecha 29 de octubre de 1996; N° 1023-96-AA/TC, Compañía Textil El Progreso S.A, de fecha 3 de julio de 1997; N° 2822-03-AA/TC, Coldex S.A.C, de fecha 23 de marzo de 2004), de capacidad contributiva, el sentido de buscar gravar con el impuesto, donde la riqueza se encuentre. Segundo, en materia de Impuesto a la Renta, existe la obligación de gravar el beneficio, ganancia o renta, y en caso suceda lo contrario (por ejemplo, se graven directamente activos netos, es decir, el patrimonio, sin tomar en cuenta los beneficios de la actividad), se produce una desnaturalización del impuesto; y que en relación con ello, la obligación por parte del legislador, en cuanto al Impuesto a la Renta en específico, de respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo cual se

transgrede cuando se afecta la fuente productora de la renta (se gravan los activos netos de la empresa). Los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional en cuanto al Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) han sido también reproducidos para efectos de declarar la inconstitucionalidad del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), señalando el tribunal que al ser este último un pago anticipado del Impuesto a la Renta, debía gravar la renta generada, y no los activos netos – como lo hacía- razón por la cual fue declarado inconstitucional (Con relación al AAIR, el Tribunal Constitucional señaló que: “Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento N°. 12., supra, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero (...)

De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el

mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva (...).” Ver Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, Cinco mil ochenta y siete ciudadanos, de 28 de setiembre de 2004, contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta. 154 Ver las sentencias del Tribunal Constitucional respecto al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)), mayores argumentos que sustenten suficientemente el hecho de haberse producido una desnaturalización del Impuesto a la Renta —como consecuencia de gravar los “activos netos” —constituya una infracción a los principios constitucionales, y en qué medida ello sea contrario al principio de capacidad contributiva. Si bien señala que existe una desnaturalización del Impuesto a la Renta, por no gravarse el beneficio o ganancia, no expone fundamentos acerca de en qué medida ello es contrario a la Constitución.

Posiblemente, la desnaturalización del Impuesto a la Renta traiga como consecuencia una tributación menos justa, porque no se asegura que tributen más los que mayor riqueza posean (dado que quien posee un gran capital no necesariamente genera mayores ingresos que otro que lo posea en menor cuantía), y en esa medida sí podría producirse una

contravención contra el principio de capacidad contributiva; además no se permitiría el despliegue del principio de progresividad y solidaridad (dado que no se lograría obtener recursos en mayor medida de quienes más riqueza tengan), y con ello, la redistribución de la riqueza. Pero el Tribunal no ha mencionado nada al respecto.

Ausencia de capacidad contributiva en caso de pérdidas por parte de una empresa al hacer referencia al pronunciamiento anterior, considero que habría que poner mayor hincapié en el hecho que demuestre que la empresa ha sufrido pérdidas en la actividad económica, lo cual sería síntoma o evidencia que no contaría con los recursos necesarios con los cuales pagar el impuesto, en otras palabras, no tendría idoneidad económica.

En tal sentido, se observa que si bien el impuesto ha recaído sobre un índice de riqueza (los "activos netos") y, por tanto, presenta una aparente idoneidad económica, en realidad, la empresa no contaría con los recursos suficientes para pagar el impuesto, con lo cual esa apariencia se ve desmentida por su situación de pérdida financiera. Se concuerda con el fallo de la sentencia; sin embargo, discrepo de lo expresado en el fundamento 4 suscrito por mis colegas, porque esta idea ha sido

expresada en el fundamento singular de la magistrada Revoredo Marsano en un pronunciamiento posterior sobre el IMR, quien señaló: Hay que diferenciar los conceptos de “pérdida financiera” y “pérdida tributaria”.

La pérdida financiera es el resultado neto del ejercicio que aparece en el Estado de resultado, en el cual los egresos han sido mayores a los ingresos, siendo por tanto un resultado negativo.

Por otra parte, la pérdida tributaria resulta no solo de lo que arroje el resultado financiero (que puede ser utilidad o pérdida), sino también de los agregados y deducciones efectuados de acuerdo a las normas tributarias. Es posible que de acuerdo a la liquidación del Impuesto a la Renta resulte pérdida tributaria (producto de varias deducciones tributarias), no obstante, que el Estado de resultados arroje utilidad contable al final del ejercicio) parece establecer que el artículo 109 del Decreto Legislativo N° 774 es inconstitucional en todos los casos, sin que interese diferenciar los casos en que la empresa haya arrojado utilidades de los casos en que haya arrojado pérdidas

Relación entre los principios de capacidad contributiva y de igualdad

El principio de capacidad contributiva es un principio que no ha sido establecido expresamente en la Constitución, sino que está implícito en la Constitución como bien lo ha señalado el Tribunal Constitucional, y se desprende del principio de igualdad. De manera reiterada, el Tribunal Constitucional realizó un desarrollo conjunto del principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad, evidenciando la íntima relación que existe entre ambos. Aquí uno de ellos, en el cual el Tribunal Constitucional señaló: El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, por ejemplo, de que la alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual.

Sobre la base de lo expuesto, este Colegiado ha tenido oportunidad de precisar que la potestad tributaria del Estado “se encuentra directamente conectada 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 "(STC 2727-2002-AA/TC FJ 4).

No es, pues, la pertenencia o no a un determinado régimen pensionario el factor que deba tenerse en cuenta para determinar si la cláusula de igualdad en materia de tributos ha sido afectada por la ley impugnada, sino, antes bien, si el principio de capacidad contributiva ha sido desconocido por el legislador al regular el tributo cuya inconstitucionalidad se reputa.

Este Colegiado aprecia que existen factores relacionados con el principio de capacidad contributiva que permiten sostener que el derecho a la igualdad en la ley no ha sido vulnerado por la ley cuestionada. En efecto, por un lado, la contribución no pretende gravar todas las pensiones de aquellos beneficiarios del régimen del Decreto Ley N° 20530, sino solo aquellas que anualmente excedan la suma de 14 UIT (S/. 44,800); y, por otro, la tasa de la contribución es equivalente a las tasas del Impuesto a la Renta, de manera tal que se respeta una escala progresiva acumulativa, establecida, justamente, sobre la base de la capacidad contributiva del contribuyente: por el exceso de 14 UIT hasta 27 UIT, 15%; por el exceso

de 27 UIT hasta 54 UIT, 21%; y por el exceso de 54 UIT, 30% (157 Sentencia recaída en el expediente N° 0029-2004-AI/TC, Más de cinco mil ciudadanos, de fecha 2 de agosto de 2004, contra la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional. El mismo criterio se repetiría en la sentencia recaída en el expediente 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados), Más de cinco mil ciudadanos, de fecha 27 de setiembre de 2004, contra la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional).

Es común sostener que el principio de igualdad no consiste en otorgar un tratamiento igualitario a todos, sin tener en cuenta las diferencias existentes entre las personas, afirmación que es una cuestión compartida. La igualdad permite la diferenciación, pero no la discriminación. Ahora bien, la igualdad como principio abstracto, necesita de un parámetro objetivo con base en el cual se pueda establecer cuándo dos individuos son iguales o desiguales. En tal sentido, el principio de capacidad contributiva constituiría el criterio sobre el que se pueden formar categorías de contribuyentes, siendo iguales los sujetos cuya capacidad contributiva sea similar, situándose en una misma categoría distinta respecto de otros, cuya capacidad contributiva sea también distinta. No obstante, deben hacerse algunas precisiones. Si bien existe una estrecha relación entre el principio de igualdad y el principio de capacidad

contributiva, no consideramos correcta la afirmación por parte del Tribunal Constitucional en cuanto a una “similitud” entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva cuando señala que *“la potestad tributaria del Estado se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva”*.

La igualdad es un principio-derecho que recorre todo el ordenamiento jurídico y que no se limita al ámbito tributario —a diferencia del principio de capacidad contributiva— razón por la cual la igualdad tiene un ámbito de aplicación mucho mayor. Hay casos en los cuales se establecen tratamientos desiguales respecto de situaciones en las cuales aparentemente habría una similitud en cuanto a capacidad contributiva, pero la desigualdad se justifica

La igualdad es un principio-derecho que no solo se contempla dentro del Capítulo IV Del Régimen Tributario y Presupuestal en el Título III Del Régimen Económico, sino que podemos encontrar referencias respecto de aquel en distintas partes de la Constitución. En el Capítulo I Derechos Fundamentales de la Persona, dentro del Título I De la Persona y de la Sociedad, precisamente en el numeral 2 del artículo 2 se establece que

toda persona tiene derecho, entre otros: “A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole.” Asimismo, en el Capítulo II De la Función Legislativa, dentro del Título IV, De la Estructura del Estado, en el artículo 103, se establece que: “Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas.” Finalmente, en el Capítulo I Principios Generales dentro del Título III Del Régimen Económico, en el artículo 60° que establece que: “(...) *La actividad empresarial, pública o no pública, recibe el mismo tratamiento legal.*” Y, finalmente, el artículo 63: “*La inversión nacional y extranjera se sujetan a las mismas condiciones (...).*” Por tanto, se observan referencias relativas al principio-derecho de igualdad en diferentes partes de la Constitución, no restringiéndose solamente al ámbito tributario, a diferencia del principio de capacidad contributiva.

Principios

Principios explícitos

a) Principio de legalidad

Este principio constituye una regla de derecho tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos, este pues se

encarga de que el Estado a través de la administración tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte en el ejercicio de su "IUS IMPERIUM", dicho principio no es exclusivo del derecho tributario, puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a) numeral 24 de la constitución política del Perú, en mérito del cual se prescribe que: " nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe." en materia tributaria se traduce en el Aforismo "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Entonces se puede observar que protege al contribuyente, es decir cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, señalando que solamente el contribuyente puede cumplir con su obligación tributaria cuando esta se encuentre prevista en ley, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

Asimismo, este principio es la base rectora del artículo 74° de la Norma Fundamental dispone que: “(...) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”, estableciendo como única excepción el caso de los aranceles y las tasas, los cuales pueden ser regulados por decreto supremo. También establece la posibilidad de que los gobiernos locales, mediante las fuentes normativas que les son propias, creen, modifiquen o supriman contribuciones y tasas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.

Señalando pues el tribunal constitucional que para que se haga efectivo el principio de legalidad, debe precisar que los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota.” (FJ 39), esta fundamentación se puede encontrar en las STC: N° 0001- 2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC - Acumulados (05/10/04), Caso: Ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia previsional. Asimismo, en el ámbito constitucional tributario, este principio no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria del estado se encuentre sometida solo a leyes de la materia, sino antes bien esta debe ejercerla de acuerdo a lo

establecido en la constitución, debido a ello no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene, por lo tanto, la potestad tributaria se encuentra sometida en primer lugar a la constitución y en segundo lugar a la ley. (FJ 11) conforme nos lo señala el jurista Sotelo Castañeda, Eduardo y Luis Vargas León. “En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales”. Lus et veritas, (N° 17, Lima, 1998. p. 297).

a) Principio de reserva de la ley

Este principio atiende a los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), los cuales solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o norma de rango análogo, es decir protege y ampara el Principio de Legalidad, porque busca mantener el poder originario en un solo tipo de norma jurídica que es la ley, o norma con rango análogo de tal manera que no perjudique la contribución del sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que se busca en la participación del estado, es que sus órganos que son designados como depositarios de la voluntad general tomen una adecuada intervención en su modo de funcionamiento lo cual vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada estado, a través de este principio lo que se

busca es que el poder ejecutivo no puede entrar a través de sus dispositivos generales en lo materialmente reservado por la constitución al poder legislativo, esto se manifiesta como una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del poder ejecutivo en la imposición de tributos, ya que como se comentó anteriormente solo por delegación mediante norma autoritaria el poder ejecutivo adquiere la potestad tributaria.

Es por ello que el tribunal constitucional en STC: N° 0042-2004-AI/TC (12/08/05) Caso : Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos (Corrida de toros) considera que ambos principios no son iguales, sino que se encuentran entrelazado uno con el otro, porque mientras que el principio de legalidad en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias, el principio de legalidad es solo un límite, mientras que la reserva de la ley implica exigencia reguladora (FJ9) de cabo Martín, Carlos. Sobre el concepto de ley. Trotta, (2000, Pág. 69).

En cuanto a la participación del tribunal fiscal encontramos su pronunciamiento a este principio en : Resolución tribunal fiscal 960-3-98 (no puede desconocerse el pago realizado por el contribuyente, sino existía ningún dispositivo legal que precise la forma y condiciones como debía presentarse el formulario para efectuarlo) RTF 1032-3-98 (solo por ley se puede designar al deudor tributario) y RTF 990-2-98, 214-99 Y 104-4-99 (no se puede exigir el pago de un tributo cuando la tasa del tributo ha sido establecida por un decreto supremo).

b) Principio de igualdad

Antes de hablar del principio de igualdad es necesario conocer: Que la igualdad como derecho fundamental se encuentra consagrada por el artículo 2º de la Constitución de 1993, que establece: «(...) toda persona tiene derecho (...) a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole». “Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera nos da a conocer que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos

sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.” Tal y como lo señala Hernández, (1994) «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (como valor y como principio en la aplicación jurisdiccional de la ley)». En Boletín Mexicano de Derecho Comparado, N° 81, Año XXVII, Nueva Serie, setiembre-diciembre, 1994. pp. 700-701.

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. Entonces se observa que puede existir el trato desigual por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, pero en este tiene que mediar justificación objetiva y razonable, pues de lo contrario se vulneraría el principio de igualdad, porque perjudicaría el nivel económico y social del contribuyente. Este principio en materia tributaria es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma

asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. Es decir, a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional, este principio apunta a la materia imponible.

En el Perú no necesariamente esto se cumple, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones no son reales, sino que se presumen. Es por ello, que dos sujetos que ganan lo mismo, pero que tienen capacidad contributiva real distinta (uno puede ser soltero y vivir en casa de sus padres, y el otro puede ser casado, tener 4 hijos y una esposa que no trabaja ni percibe ingresos), van a tener la misma deducción. (Hace algunos años en la ley del Impuesto a la Renta, si se permitían que las deducciones sean reales (principio de causalidad), pero el abuso de los contribuyentes, llevo (aparentemente) a utilizar el criterio actual. Además hay que tener en cuenta que para efectos de la fiscalización, es mucho más sencillo trabaja con deducciones presuntas, desde mi punto de vista este principio al aplicarse causa perjuicios al contribuyente vulnerando su capacidad contributiva, porque como se observa en el ejemplo los dos sujetos tienen una capacidad contributiva

distinta y para efectos de cumplir con su obligación tributaria es que tienen que someterse a una deducción presunta , cuando la realidad en la que se encuentran es distinta y esto es lo que origina que los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones, entonces ¿quién es el beneficiario de esta relación tributaria? .

El estado a quien lo único que le interesa es la recaudación y no las formas en la que este brinda garantía a la sociedad. Su estructura tiene como base al principio de capacidad contributiva que es pues un beneficio a favor del contribuyente, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas, garantizando que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes. STC: N° 0001-2004-AI/TC (05/10/2004) Caso: Ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia provisional, pues esto es sustento del principio de igualdad.

c) Principio de no confiscatoriedad

Este principio parte pues en beneficio del contribuyente, otorgándole respeto al derecho de propiedad, que deba tener el sujeto que ejerce la competencia tributaria de tal manera que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En este sentido un tributo es

confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta que establece el contribuyente. Mediante este principio lo que se busca es que los tributos no excedan de la capacidad contributiva del contribuyente, defendiendo básicamente el derecho a la propiedad ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes. Conforme podemos observar en la STC: N° 2302-2003-AA/TC (30/06/05) Caso: Inversiones DREAMS S.A

“La capacidad contributiva de una persona es una sola y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. De este modo la confiscatoriedad no se configura por si misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible...” Según el profesor Villegas citado por Iglesias, (2000) “La confiscatoriedad existe, porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insostenibles, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad”. Esto pues se observa constantemente, de tal manera que ya no sería la lesión solo de la capacidad tributaria sino de los derechos fundamentales

de la persona humana, haciendo ejercicio abusivo de la potestad tributaria.

Como se ha señalado anteriormente, la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad), este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

El límite a la imposición equivale a aquella medida que, al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se

opone a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales. Es por ello que se puede observar que todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa, es por ello que la doctrina suele hablar de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta. Por ello, si el estado pretende que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias debe tener presente los siguientes límites a la imposición:

- a) Límite psicológico, que es el punto a partir del cual el contribuyente prefiere el riesgo al cumplimiento de la obligación tributaria
- b) Límite económico, entendido como el límite real de soportar la carga tributaria.
- c) Límite jurídico, que pretende normar el límite económico real del contribuyente.

Este último lo encontramos en la Constitución y en la Jurisprudencia. Sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes, “se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable”. Así, se

sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”.

Asimismo, la confiscación puede evaluarse desde un punto de vista:

a) Cualitativo:

Es cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios (legalidad, por ejemplo) sin que interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso ser soportable por el contribuyente.

b) Cuantitativo:

Es cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas.

Esto lo podemos observar en la STC: N° 0041-2004-AI/TC (10/03/05)

Caso: Municipalidad de Santiago de Surco – arbitrios, “La confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios...”

Y en cuanto a la probanza de la afectación real al patrimonio de la persona natural o jurídica, el tribunal constitucional expresa, STC: N° 4227-2005-AA/TC (10/02/06) Caso: Royal Gaming S.A.C. "...que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada...", y como último principio explícito, se tiene:

d) Respeto de los derechos fundamentales de la persona

En cuanto a este principio el autor Bravo, (2003) nos manifiesta que "el respeto a los derechos humanos no es un "principio" del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2º de la Constitución Política del Perú".

3.2.4 Impuesto al valor agregado

3.2.4.1 El Impuesto General a las Ventas, dentro de la literatura tributaria internacional es denominado como el impuesto al valor agregado. La imposición al consumo bajo la técnica de valor agregado tiene sus orígenes en Alemania en 1919. Posteriormente se implementó en Francia y así sucesivamente en muchos países. En el caso de Latinoamérica, la generalidad de países adopta tal estructura impositiva.

“El Impuesto General a las Ventas (IVA), grava la venta en el país de bienes muebles, la importación de bienes, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Este impuesto grava únicamente el valor agregado en cada etapa de la producción y circulación de bienes y servicios, permitiendo la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, a lo que se denomina crédito fiscal”

Existen operaciones gravadas con el IGV como también están aquellas que no se encuentran gravadas. Dentro de estas últimas podemos

encontrar las exportaciones de bienes y servicios y la transferencia de bienes con motivo de la reorganización de empresas. Tanto las operaciones gravadas como no gravadas se encuentran signadas en el Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto general a las ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

El IGV tal como lo refiere Bravo Cucci, es un: “Impuesto plurifásico estructurado sobre la base de la técnica del valor agregado bajo el método de sustracción, adoptado como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo; vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real”

3.2.4.2 Sujetos gravados con el Impuesto General a las Ventas

Los sujetos que están gravados con el impuesto general a las ventas, los encontramos señalados en el Artículo 9 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas. El signado artículo señala al respecto que son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el

Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
- b) Presten en el país servicios afectos.
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos.
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.
- f) Importen bienes afectos.

De la norma señalada entendemos que en principio son sujetos gravados con el impuesto las personas en general, sean naturales o sean jurídicas en cualquiera de sus formas, pero no solo ello lleva a la obligación, sino que también se debe cumplir con el segundo requisito que es cumplir con una de los seis supuestos que se señala.

La norma también tiene un tratamiento diferenciado para un segundo grupo de personas. En este sentido, la norma señala:

Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la

opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

- a) Importen bienes afectos.
- b) Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Finalmente, la norma señala que también son contribuyentes del Impuesto, la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Ya hemos visto qué características tienen los sujetos que son gravados con el impuesto general a las ventas en su calidad de obligados principales, pero no solo ellos son responsables del pago del impuesto, ya que existen otras personas que también adquieren responsabilidad por ser responsables solidarios. Respecto a estos últimos señala la norma en

su artículo 10 que son sujetos del Impuesto en calidad de responsables solidarios los siguientes:

- a. El comprador de los bienes, cuando el vendedor no tenga domicilio en el país.
- b. Los comisionistas, subastadores, martilleros y todos los que vendan o subasten bienes por cuenta de terceros, siempre que estén obligados a llevar contabilidad completa según las normas vigentes.
- c. Las personas naturales, las sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades públicas o privadas designadas:
 1. Por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10° del Código Tributario.
 2. Por Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de percepción del Impuesto que causarán los importadores y/o adquirentes de bienes, quienes encarguen la construcción o los usuarios de servicios en las operaciones posteriores.
- d. En el caso de coaseguros, la empresa que las otras coaseguradoras designen, determinará y pagará el Impuesto correspondiente a estas últimas.

e. El fiduciario, en el caso del fideicomiso de titulización, por las operaciones que el patrimonio fideicometido realice para el cumplimiento de sus fines.

3.2.4.3 Inafectaciones

Cuando nos referimos a “inafectación” la entendemos como aquel hecho jurídico que se encuentra fuera del hecho imponible por la naturaleza de la actividad. Con esto, queremos decir que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo.

Para el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo señalado en su Resolución N° 559-4-97 la “inafectacion” “se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia).”

De lo señalado, podemos concluir que la “inafectacion”, es la calificación jurídico-tributaria que se da a un hecho, que no está afecto al pago de un tributo, es decir, no está gravado con el tributo.

Ya que se tiene claro el concepto de “inafectaciones”, podemos analizar que situaciones están “inafectas” al pago del Impuesto General a las Ventas.

El TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas: señala en su artículo 2 en forma taxativa que conceptos no están gravados con el impuesto. Es decir, que supuestos no están afectos al pago de este tributo. En este sentido la norma señala lo siguiente:

No están gravados con el impuesto:

- a. El arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta.
- b. La transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones.
- c. La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas.
- d. Inciso derogado por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 03.02.2004, vigente desde el 1.3.2004.
- e. La importación de:

1. Bienes donados a entidades religiosas.

Dichos bienes no podrán ser transferidos o cedidos durante el plazo de cuatro (4) años contados desde la fecha de la numeración de la Declaración Única de Importación. En caso que se transfieran o cedan, se deberá efectuar el pago de la deuda tributaria correspondiente de acuerdo con lo que señale el Reglamento. La depreciación de los bienes cedidos o transferidos se determinará de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

No están comprendidos en el párrafo anterior los casos en que por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes.

2. Bienes de uso personal y menaje de casa que se importen libres o liberados de derechos aduaneros por dispositivos legales y hasta el monto y plazo establecidos en los mismos, con excepción de vehículos.

3. Bienes efectuada con financiación de donaciones del exterior, siempre que estén destinados a la ejecución de obras públicas por convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica, celebrados entre el Gobierno del Perú y otros Estados u Organismos Internacionales Gubernamentales de fuentes bilaterales y multilaterales.

- f. El Banco Central de Reserva del Perú por las operaciones de:
1. Compra y venta de oro y plata que realiza en virtud de su Ley Orgánica.
 2. Importación o adquisición en el mercado nacional de billetes, monedas, cospeles y cuños.
- g. La transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen las Instituciones Educativas Públicas o Particulares exclusivamente para sus fines propios. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del Impuesto General a las Ventas

La transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios debidamente autorizada mediante Resolución Suprema, vinculadas a sus fines propios, efectuada por las Instituciones Culturales o Deportivas a que se refieren el inciso c) del Artículo 18º y el inciso b) del Artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, y que cuenten con la calificación del Instituto Nacional de Cultura o del Instituto Peruano del Deporte, respectivamente.

- h. Los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales, según el Reglamento que se expedirá para tal efecto; ni los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.
- i. Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26221.
- j. Los servicios que presten las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones y las empresas de seguros a los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y a los beneficiarios de éstos en el marco del Decreto Ley N° 2589741
- k. La importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU) nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (ACPI) del Ministerio de Relaciones Exteriores, siempre que sea aprobada por Resolución Ministerial del

Sector correspondiente. En este caso, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado.

- I. Los intereses y las ganancias de capital generados por Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú y por Bonos "Capitalización Banco Central de Reserva del Perú".
- II. Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicas.
- m. La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante, de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, en base a la proporción contractual, siempre que cumplan con entregar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la información que, para tal efecto, ésta establezca.
- n. La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint venture u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.

- o. La atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento
- p. La venta e importación de los medicamentos y/o insumos necesarios para la fabricación nacional de los equivalentes terapéuticos que se importan (mismo principio activo) para tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y de la Diabetes, efectuados de acuerdo a las normas vigentes.
- q. Inciso derogado por la Cuarta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29646 –Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicio, publicada el 1.1.2011, vigente desde el 2.1.2011.
- r. Los servicios de crédito: Sólo los ingresos percibidos por las Empresas Bancarias y Financieras, Cajas Municipales de Ahorro y Crédito, Cajas Municipales de Crédito Popular, Empresa de Desarrollo de la Pequeña y Micro Empresa – EDPYME, Cooperativas de Ahorro y Crédito y Cajas Rurales de Ahorro y Crédito, domiciliadas o no en el país, por conceptos de ganancias de capital, derivadas de las operaciones de compraventa letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás

papeles comerciales, así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas.

También están incluidas las comisiones, intereses y demás ingresos provenientes de créditos directos e indirectos otorgados por otras entidades que se encuentren supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones dedicadas exclusivamente a operar a favor de la micro y pequeña empresa.

Asimismo, los intereses y comisiones provenientes de créditos de fomento otorgados directamente o mediante intermediarios financieros, por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras, a que se refiere el inciso c) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

3.2.4.4. Exoneraciones

La exoneración, es aquel beneficio tributario que se otorga a una actividad que se encuentra gravada por el hecho imponible, pero que se le excluye del mandato de pago, por un determinado período.

El tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente 00016-2007-PI/TC, del 03 de abril de 2009. Señala que “pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal.”

Al respecto, señala Villegas, (1994) que existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible, se denominan "exenciones y beneficios tributarios.

Se concluye que las exoneraciones son beneficios tributarios que se dan a un obligado tributario por incurrir en supuestos de hecho, señalados por la norma que le eximen del pago del tributo. Dicha exoneración tiene como característica importante la temporalidad. Es decir, ninguna exoneración es perpetua o indefinida. Debe tener un tiempo de duración determinado.

Las exoneraciones del pago del IGV las encontramos en el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Dicho artículo señala que están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II de la norma. Del mismo modo, señala que también se encuentran exonerados los contribuyentes del Impuesto cuyo giro o negocio consiste en realizar exclusivamente las operaciones exoneradas a que se refiere el párrafo anterior u operaciones inafectas, cuando vendan bienes que fueron adquiridos o producidos para ser utilizados en forma exclusiva en dichas operaciones exoneradas o inafectas.

El apéndice I del Decreto Supremo 055-99-EF señala que están exoneradas del pago del IGV las siguientes operaciones:

a- Venta en el país o importación de los bienes siguientes.

b- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda y que cuenten con la presentación de la solicitud de Licencia de Construcción admitida por la Municipalidad correspondiente, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 27157 y su reglamento.

La importación de bienes culturales integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación que cuenten con la certificación correspondiente expedida por el Instituto Nacional de Cultura - INC.

La importación de obras de arte originales y únicas creadas por artistas peruanos realizadas o exhibidas en el exterior.

El apéndice II del Decreto Supremo 055-99-EF señala que servicios están exonerados del pago del IGV. Dado que el presente trabajo no se ocupa de los servicios, sino más bien de las operaciones de transferencia de bienes no señalaremos el contenido del mismo.

3.2.4.5. Del régimen de percepción del Impuesto General a las Ventas en las importaciones

El régimen de percepción del IGV consiste en la obligación que se impone al vendedor a quien tributariamente se le denomina agente de percepción o a la administración tributaria de percibir un importe adicional al precio de venta cobrado al cliente o al importador.

Dentro de la legislación tributaria nacional encontramos que las percepciones se encuentran reguladas por la Ley 28053 publicada el 08

de agosto de 2003 en el Diario Oficial El Peruano. La signada norma en su Art. 1 señala: “Los sujetos del Impuesto General a las Ventas deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, encarguen la construcción o usen servicios, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso, c) del artículo 10º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias. La SUNAT podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine.”

Respecto del régimen de percepción del IGV en las importaciones VLÁDIK ALDEA señala que: “en virtud del Art. 10º del TUO del Código Tributario, el numeral 2 del inciso c) del artículo 10º de la LIGV y la Ley N° 28053, se ha dispuesto un régimen de percepción considerando el impuesto que causaran los importadores en sus operaciones posteriores cuando importen bienes aplicable a todo aquel que realice operación de importación definitiva de bienes gravados con el IGV por el cual se realizará un pago adicional a la SUNAT, que actúa como agente de percepción. De esta forma, de conformidad con la segunda disposición transitoria de la ley N° 29173 (12.12.2007), Ley que regula el régimen de

percepciones del IGV y el Art. 4 de la Resolución N° 203-2003/SUNAT (01.11.2003) la percepción se determinará aplicando los siguientes porcentajes: 10% cuando el importador a la fecha de numeración de la DUA o DSI55 tenga la condición de no habido o se le hubiere notificado la baja de inscripción en el RUC o teniéndolo no lo consigne o realice por primera vez una operación o régimen aduanero o estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV 5% cuando el importador nacionalice bienes usados. Finalmente 3.5% cuando el importador no se encuentre en ninguno de los supuestos anteriores”

3.2.4.6 Crédito Fiscal

Nuestro Régimen de Imposición al Consumo se basa en la aplicación de un impuesto plurifásico y de tasa única, que responde a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción sobre base financiera, dentro de la modalidad “impuesto contra impuesto” (débito contra crédito fiscal).

Siendo esto así, se permite deducir del impuesto que grava la realización de operaciones que califican dentro de la hipótesis de incidencia, el impuesto que ha gravado las adquisiciones de bienes y servicios (directos

o indirectos) e importaciones necesarias para tal fin, lo que se conoce en nuestra legislación como el crédito fiscal.

En ese orden de ideas, la Ley del IGV (1) establece, adscribiéndose a la técnica del valor agregado en nuestra legislación, los requisitos sustanciales para la existencia del crédito fiscal (constitutivos) y los formales para ejercerlo. Así, el artículo 18 de la Ley del IGV señala que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalda la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, primera o posterior venta gravada de inmuebles o el pagado en la importación del bien, o con motivo de la utilización de servicios prestados por no domiciliados. Nótese que el derecho al crédito fiscal ya existe al momento de cumplirse con los requisitos sustanciales del artículo 18 de la ley, quedando pendiente únicamente el momento de su aplicación (ejercicio del derecho), para lo cual se requiere el cumplimiento de las formalidades contempladas en el artículo 19 (requisitos formales).

Consecuentemente, una primera conclusión permite indicar que, en sentido estricto, no existiendo en nuestra legislación normas sobre caducidad de los créditos tributarios, el crédito fiscal no es un derecho

que puede perderse; pues si la adquisición de bienes y servicios no reúne los requisitos del artículo 18, simplemente no se ha originado. En ese contexto, el IGV pagado no se habría constituido como crédito fiscal. Tal es el caso, como veremos a continuación, de las adquisiciones que no respondan al principio de causalidad a efectos del Impuesto a la Renta, así como las destinadas a operaciones exoneradas o inafectas de IGV. En estos supuestos, el IGV consignado en los comprobantes de pago constituirá costo o gasto para efectos tributarios, no pudiendo calificar como crédito fiscal, en aplicación a contrario del artículo 69 de la Ley del IGV, el cual establece que el IGV no constituye costo ni gasto a efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

3.2.4.6.1 Requisitos sustanciales del Crédito Fiscal

a) Constituya costo o gasto a efectos del Impuesto a la Renta

De conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del IGV, constituye requisito sustancial y primordial para tener derecho al crédito fiscal, que la adquisición del sujeto del impuesto constituya costo o gasto a efectos del Impuesto a la Renta aun cuando no esté afecto a este último impuesto.

En ese sentido, habiéndose hecho referencia en la ley que el costo o gasto debe determinarse de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, deberá tomarse en consideración para la aplicación del crédito fiscal las limitaciones que la ley del mencionado impuesto dispone para determinados gastos.

b) Se encuentre destinado a operaciones gravadas con el impuesto

Este es el segundo requisito constitutivo contemplado por la Ley del IGV (de conformidad con el inciso b) del artículo 18 de la Ley del IGV), sobre el cual se exige que las adquisiciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto se encuentren destinadas a operaciones gravadas con el IGV.

En ese contexto se procederá a tomar el crédito fiscal respecto de aquellas adquisiciones de bienes gravados que serán posteriormente vendidos a terceros. Asimismo, será válido tomar el crédito fiscal respecto de la adquisición de bienes que serán retirados, por cuanto dicha operación se encuentra también gravada con el IGV, dentro de la hipótesis de afectación a la venta

Ahora bien, de conformidad con el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV (2), las adquisiciones o importaciones de

bienes, servicios y contratos de construcción que otorgan derecho al crédito fiscal, son las siguientes:

- a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.
- b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias, y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.
- c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.
- d) Otros bienes y servicios cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa

3.2.4.6.2 Requisitos formales del derecho al crédito fiscal

Con el propósito de flexibilizar los requisitos formales exigidos para el uso del crédito fiscal, se aprobaron las Leyes N°s. 29214 y 29215, publicadas el 23/04/2008, que, respectivamente, modifican y, a su vez, precisan y complementan lo establecido por el artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

En efecto, con la primera de las leyes (a la que, para fines didácticos, llamaremos “Ley 1”), se modifica el artículo 19 del TUO en mención, flexibilizando los requisitos formales establecidos para el uso del crédito fiscal referidos a comprobantes de pago y otros documentos que sustenten este, así como para el registro de compras.

a) Nuevos requisitos establecidos con relación a los comprobantes de pago

Respecto a los requisitos que deben cumplir los comprobantes de pago o documentos que sustentan el derecho al crédito fiscal, la Ley 1 establece que deberán cumplir con lo siguiente:

- i) En el comprobante de pago se deberá consignar el nombre y número de RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la Sunat; y,
- ii) El emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

b) Nuevos requisitos establecidos con relación al registro de compras

Con relación a los requisitos relacionados con el registro de compras, se efectúa un cambio normativo muy importante, pues, para el ejercicio del

derecho al crédito fiscal se privilegia el cumplimiento de los requisitos sustanciales establecidos por el artículo 18 del TUO de la Ley del IGV y ya no de los requisitos formales referidos al registro de compras contenidos en el artículo 19 del TUO en mención.

Como podemos notar de la redacción del inciso c) del artículo 19 antes transcrito, resulta lo siguiente:

i) Para ejercer el derecho al crédito fiscal ya no será necesario como condición previa que se haya anotado materialmente la operación en el registro de compras, lo que no quiere decir que no se deba anotar la operación, solo que ya no existe un plazo para ello. En efecto, de la redacción de la norma resulta que ya no será necesario anotar materialmente la operación en el mismo mes en que se realice ni dentro de los cuatro meses siguientes de tratarse de comprobantes de pago recibidos con retraso, situaciones que hasta antes de la vigencia de la Ley 1 en comentario sí originaban la pérdida del crédito fiscal.

ii) La legalización tardía del registro de compras, y, por ende, la anotación material de las operaciones realizadas con anterioridad a la legalización, no originará la pérdida del crédito fiscal por tales operaciones, situación distinta a lo que venía sucediendo hasta antes de la vigencia de la Ley 1.

iii) El incumplimiento o cumplimiento parcial o defectuoso de cualquier otro requisito formal relacionado con el registro de compras (rayado, forma de anotación, llevado en moneda nacional etc.), tampoco originará la pérdida del crédito fiscal, debiendo ser no obstante su omisión subsanada.

c) Regularización de aspectos formales relativos al registro de las operaciones por los periodos anteriores a la vigencia de las Leyes 1 y 2

La Ley 1 establece en su Única Disposición Final que lo dispuesto por ella será de aplicación, incluso, a las fiscalizaciones de la Sunat en curso y a los procesos administrativos y/o contenciosos tributarios en trámite, sea ante la SUNAT o ante el Tribunal Fiscal.

En efecto, la referida Ley establece que en aquellos casos en los que se hubiera ejercido el derecho al crédito fiscal sobre la base de un comprobante de pago o documento que sustente dicho derecho no anotado, o anotado defectuosamente en el registro de compras o emitido en sustitución de otro anulado, el derecho se entenderá válidamente ejercido siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

i. Que se cuente con los comprobantes de pago que sustenten la adquisición.

- ii. Que se haya cumplido con pagar el monto de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago, usando medios de pago cuando corresponda.
- iii. Que las operaciones hayan sido oportunamente declaradas por el sujeto del impuesto. En este caso, las declaraciones juradas mensuales deben haberse presentado dentro de los plazos establecidos.
- iv. Que los comprobantes hayan sido anotados en libros auxiliares u otros libros contables, tratándose de comprobantes no anotados o anotados defectuosamente en el registro de compras.
- v. Tratándose de comprobantes de pago emitidos en sustitución de otros anulados, que estos se encuentren anotados en el registro de compras o en libros auxiliares u otros libros contables del adquirente o usuario.
- vi. A efectos de la utilización de servicios de no domiciliados bastará con acreditarse el cumplimiento del pago del impuesto.

3.2.5 Finanzas

3.2.5.1 Definición

Las finanzas es la rama de la Economía que estudia las actividades económicas de carácter bancario y bursátil desarrolladas por individuos, empresas, organizaciones o entidades públicas. Toda ciencia para su

estudio sitúa definiciones, busca historia y fundamenta la importancia en el tiempo que abarca, lo que también ocurre con las finanzas.

Las finanzas, consideradas durante mucho tiempo como parte de la economía, surgieron como un campo de estudios independiente a principios del siglo pasado. En su origen se relacionaron solamente con los documentos, instituciones y aspectos de procedimiento de los mercados de capital.

Con el desarrollo de las innovaciones tecnológicas y las nuevas industrias provocaron la necesidad de mayor cantidad de fondos, impulsando el estudio de las finanzas para destacar la liquidez y el financiamiento de las empresas. La atención se centró más bien en el funcionamiento externo que en la administración interna. Hacia fines de la década se intensificó el interés en los valores, en especial las acciones comunes, convirtiendo al banquero inversionista en una figura de especial importancia para el estudio de las finanzas corporativas del período.

3.3 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

Tributo

Es la prestación dineraria exigida por el Estado a los sujetos pasivos en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de los supuestos establecidos en las leyes tributarias para el incumplimiento de sus fines.

Impuesto

Es la prestación dineraria exigida en forma coactiva por el Estado a los sujetos pasivos que obtienen beneficios generales o particulares dentro del ámbito espacial de validez jurídica para satisfacer las necesidades públicas y los gastos públicos. No implica prestación inmediata alguna.

Contribuyente o sujeto pasivo

Son aquellos individuos de hecho o de derecho respecto de los cuales se verifica la ocurrencia del hecho imponible de la obligación tributaria.

Personas Jurídicas

Son personas de carácter colectivo que revisten la forma de sociedades.

Confiscación

Procedimiento previsto en la Constitución Nacional que implica el retiro de

la titularidad de la propiedad sobre los bienes afectos a esta medida, sin que implique resarcimiento alguno para quien detentaba la propiedad, con lo cual se diferencia de la expropiación.

Visos confiscatorios

Incidencia de elementos propios de la confiscación presentes en otros procedimientos o leyes que producen efectos de fondo similares a la confiscación propiamente dicha.

Micro y pequeña empresa (Mype)

La Micro y Pequeña Empresa es la unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, que tiene como objeto desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios. Cuando en esta Ley se hace mención a la sigla MYPE, se está refiriendo a las Micro y Pequeñas empresas.

- Características de las MYPE:

Número de trabajadores:

Microempresa: de uno (1) hasta diez (10) trabajadores inclusive.

Pequeña Empresa: de uno (1) hasta cien (100) trabajadores inclusive.

- Ventas Anuales

Microempresa: hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Pequeña Empresa: hasta el monto máximo de 1700 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

CAPÍTULO IV

MARCO METODOLÓGICO

4.1 Tipo y diseño de la investigación

4.1.1 Tipo de la investigación

El presente trabajo de investigación es de tipo básico.

4.1.2 Diseño de la investigación

Para efectos de la contrastación de la hipótesis, se utilizó el diseño:

- a) No experimental: Responde a los diseños no experimentales, porque no recurre a la manipulación de alguna de las variables en estudio, sino que estos se analizan tal y como suceden en la realidad.

- b) Descriptivo: El presente estudio es descriptivo porque refiere las características o atributos de las variables de estudio.

- c) Transeccional: Responde al estudio transeccional en tanto la información recogida corresponde a un solo periodo.

4.2 Población y muestra

4.2.1 Población

La población estuvo constituida por 144 sujetos de estudio: contadores asesores de las MYPES y abogados especialistas en Derecho Tributario; ambos profesionales registrados en sus respectivos Colegios profesionales.

4.2.2 Muestra

Para el presente trabajo de investigación, la muestra estuvo constituida de acuerdo a la siguiente tabla:

Tabla 1.

Cantidad de contadores asesores de las MYPES

| MYPES | Número de muestra |
|--|-------------------|
| Contadores asesores de las MYPES | 95 |
| Abogados especialistas en Derecho Tributario | 49 |
| Total | 144 |

Fuente: Elaboración propia

4.3 Variables

4.3.1 Identificación de las variables

Variable independiente

X: Principio de no confiscatoriedad

Variable dependiente

Y: Finanzas

4.3.2 Caracterización de las variables

Variable independiente

X: Principio de no confiscatoriedad

Indicadores:

- Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, donde se considere el IVA.
- Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, donde se considere el IVA.

- Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias donde se considere el IVA.

Variable dependiente

Y: Finanzas

Indicadores:

- Finanzas orientadas a clientes y proveedores.
- Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuestos de ingresos y egresos.
- Finanzas a las utilidades y valor de la empresa.

4.3 Operacionalización de variables

| Variable | Indicadores | Categoría | Escala |
|------------------|---|-------------------------|---------|
| Confiscatoriedad | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, donde se considere el IVA | Alto Regular Bajo | Ordinal |
| | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, donde se considere el IVA. | | |
| | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias donde se considere el IVA. | | |
| Finanzas | Finanzas orientadas a clientes y proveedores | Alto Regular Bajo | Ordinal |
| | Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuestos de ingresos y egresos. | | |
| | Finanzas a las utilidades y valor de la empresa. | | |

4.5 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

4.5.1 Técnicas de recolección de datos

- Encuesta

Se utilizó la técnica de la encuesta que fue aplicada a los contadores asesores de las MYPES y especialistas abogados en Derecho Tributario con la finalidad de evaluar el Principio de Confiscatoriedad y su implicancia en el impuesto al valor agregado.

- Análisis documental

Se utilizó la técnica del análisis documental para realizar las siguientes acciones:

- ✓ Análisis de situaciones reales que son evidenciadas mediante el portal de la SUNAT sobre las resoluciones del tribunal fiscal.
- ✓ Registros contables.
- ✓ Análisis documental sobre lo mencionado en el Código Tributario y normativa emitida por la SUNAT.

En el presente trabajo de investigación, se realizó una entrevista a los Gerentes de las empresas comerciales del cercado de la ciudad de Tacna y a los funcionarios de la SUNAT, y especialistas abogados en Derecho

Tributario con la finalidad de evaluar el Principio de Confiscatoriedad y su implicancia en el impuesto al valor agregado.

4.5.2 Instrumentos de recolección de datos

- Cuestionario

El cuestionario se aplicó a los contadores asesores de las MYPES de la ciudad de Tacna, y especialistas abogados en Derecho Tributario con la finalidad de evaluar el Principio de Confiscatoriedad y su Implicancia en el Impuesto al Valor Agregado.

-Escala de alpha de cronbach

| Escala | Significado |
|-------------|------------------------|
| -1 a 0 | No es confiable |
| 0,01 - 0,49 | Baja confiabilidad |
| 0,50 - 0,69 | Moderada confiabilidad |
| 0,70 - 0,89 | Fuerte confiabilidad |
| 0,90 - 1,00 | Alta confiabilidad |

De acuerdo con la escala alpha de cronbach, se determinó que los valores cercanos a 1 implican que el instrumento utilizado es de alta confiabilidad y si se aproxima a cero significa que el instrumento es de

baja confiabilidad. En base a la Escala de Likert, se procedió a analizar las respuestas logradas considerando que los valores cercanos a 1 implica que está muy en desacuerdo con lo afirmado y los valores cercanos a 5 implica que se está muy de acuerdo con lo afirmado.

Utilizando el coeficiente de Alfa de Cronbach, se obtuvo el siguiente reporte del software SPSS 22. Los coeficientes obtenidos por las variables son las siguientes:

Tabla 2

Alfa de Cronbach de La Confiscatoriedad en el Impuesto al valor agregado

| Alfa de Cronbach | N° de Ítems |
|------------------|-------------|
| 0,985 | 24 |

- **Guía de análisis documental**

Se utilizó la guía de análisis documental para realizar las siguientes acciones:

- ✓ Análisis de situaciones reales que son evidenciadas mediante el portal de la SUNAT.
- ✓ Análisis documental sobre lo mencionado en el Código Tributario y normativa emitida por la SUNAT, y el cumplimiento de los principios constitucionales indicados.
- ✓ Análisis de la normativa existente a la fecha sobre la materia, plasmado en el desarrollo del trabajo.

4.6 Procesamiento de la información

4.6.1 Procesamiento de datos

El procesamiento de datos se hizo de forma automatizada con la utilización de medios informáticos, se utilizó: El soporte informático SPSS 22 Edition, paquete con recursos para el análisis descriptivo de las variables y para el cálculo de medidas inferenciales; y Excel, aplicación de Microsoft Office, que se caracteriza por sus potentes recursos gráficos y funciones específicas que facilitan el ordenamiento de datos.

4.6.2 Análisis de datos

Se utilizaron técnicas y medidas de la estadística descriptiva e inferencial.

a) En cuanto a la estadística descriptiva, se utilizó:

Tablas de frecuencia absoluta y relativa (porcentual). Estas tablas sirvieron para la presentación de los datos procesados y ordenados según sus categorías, niveles o clases correspondientes.

Tablas de contingencia. Se utilizó este tipo de tablas para visualizar la distribución de los datos según las categorías o niveles de los conjuntos de indicadores analizados simultáneamente.

b) En cuanto a la estadística inferencial, se utilizó la regresión lineal.

CAPÍTULO V

RESULTADOS

5.1 PRESENTACIÓN

En el presente capítulo se analizan y discuten los resultados obtenidos en el proceso de recolección de información, mediante la estadística descriptiva, estableciéndose las frecuencias y porcentajes de estos, luego se expone siguiendo el orden de presentación de las variables y sus indicadores. El análisis se desarrolla mediante la interpretación de las respuestas obtenidas en los cuestionarios aplicados, presentados por variables e indicadores los mismos que pueden ser observados en las tablas elaboradas para tal fin.

5.2 PRESENTACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

5.2.1 Análisis de tablas y figuras de las variables

5.2.1.1 Variable Independiente: La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado.

Tabla 3

La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 90 | 62,5 | 62,5 |
| Alto | 54 | 37,5 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 62,5% manifiestan que la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado es regular y el 37,5% manifiestan que es alto.

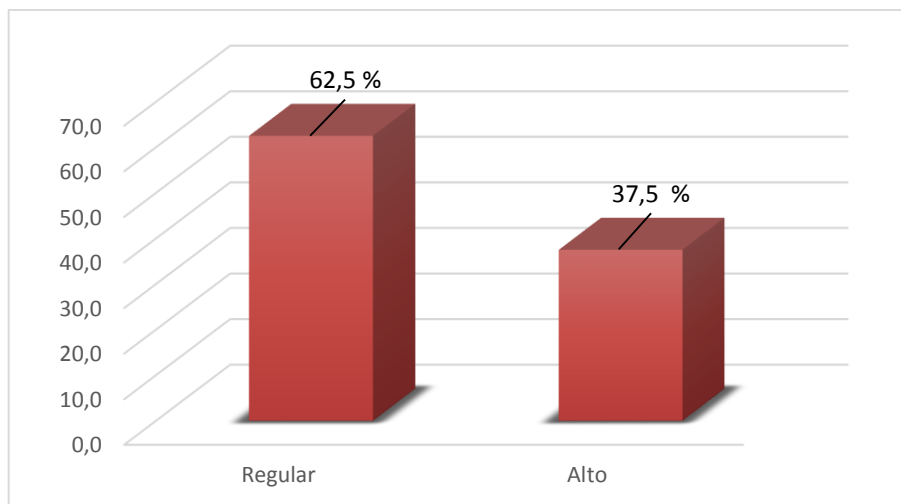


Figura 2. La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado
Fuente: Tabla 3

Indicador: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago.

Tabla 4

Nivel de confiscatoriedad y la obligación de emitir, otorgar C.P.

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 98 | 68,1 | 68,1 |
| Alto | 46 | 31,9 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 68,1% manifiestan que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago es regular y el 31,9% manifiestan que es alta.

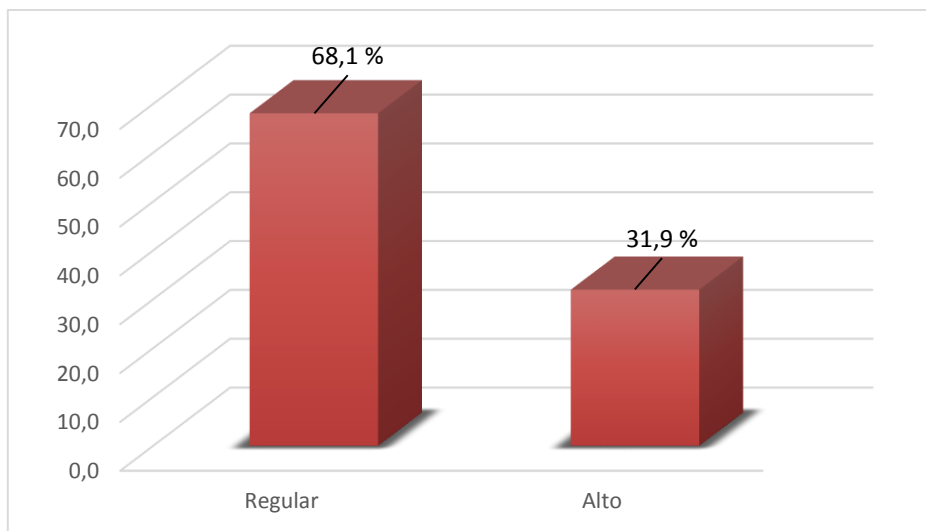


Figura 3. Nivel de confiscatoriedad y la obligación de emitir, otorgar C.P.
Fuente: Tabla 4

ITEM 1: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones, de no emitir comprobantes de pago.

Tabla 5
Nivel de confiscatoriedad proveniente de no emitir comprobantes de pago

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 36 | 25,0 | 25,0 |
| Regular | 70 | 48,6 | 73,6 |
| Alto | 38 | 26,4 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 25% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones, de no emitir comprobantes de pago es bajo, el 48,6 manifiesta que es regular y el 26,4 manifiesta que es alto.

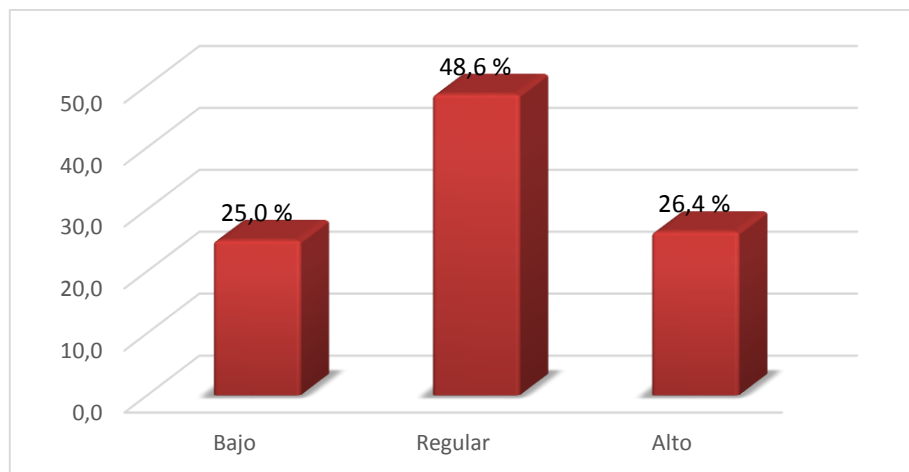


Figura 4. Nivel de confiscatoriedad proveniente de no emitir C.P.
Fuente: Tabla 5

ÍTEM 2: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros.

Tabla 6
Nivel de confiscatoriedad y la relación con la obligación de llevar libros y/o registros

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 18 | 12,5 | 12,5 |
| Regular | 101 | 70,1 | 82,6 |
| Alto | 25 | 17,4 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 12,5% manifiestan que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros es bajo, el 70,1% manifiesta que es regular y el 17,4% manifiestan que es alto.

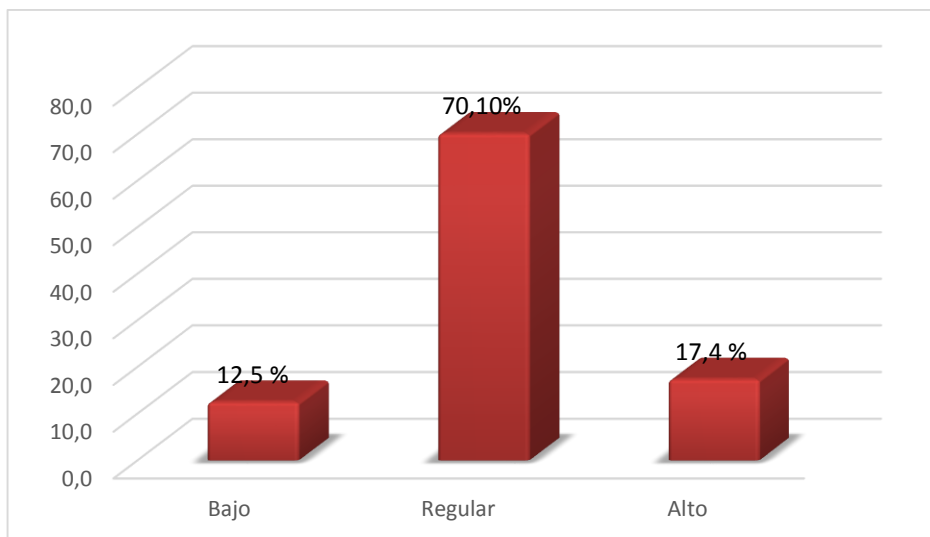


Figura 5. Nivel de confiscatoriedad y la relación con la obligación de llevar libros y/o registros

Fuente: Tabla 6

ÍTEM 3: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas a la omisión de registrar ventas etc.

Tabla 7

Nivel de confiscatoriedad y la relación a la omisión de registrar ventas

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 41 | 28,5 | 28,5 |
| Regular | 81 | 56,3 | 84,7 |
| Alto | 22 | 15,3 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 28,5% manifiestan que nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas a la omisión de registrar ventas etc. es bajo, el 56,3% manifiesta que es regular y el 15,3% manifiesta que es alto.

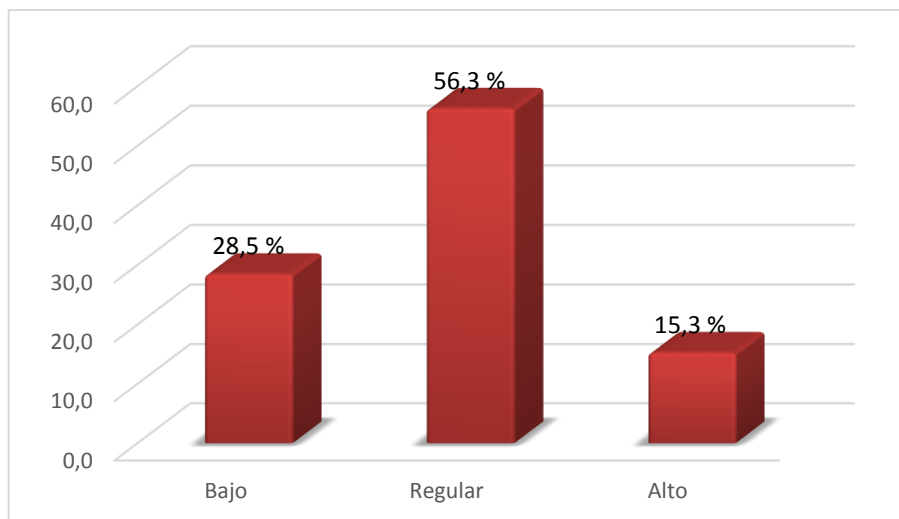


Figura 6. Nivel de confiscatoriedad y la relación a la omisión de registrar ventas

Fuente: Tabla 7

ÍTEM 4: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos.

Tabla 8
Nivel de confiscatoriedad y relación con el uso de comprobantes o documentos falsos.

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 48 | 33,3 | 33,3 |
| Regular | 72 | 50,0 | 83,3 |
| Alto | 24 | 16,7 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 33,3% manifiestan que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos es bajo, el 50% manifiesta que es regular y el 16,7% manifiesta que es alto.

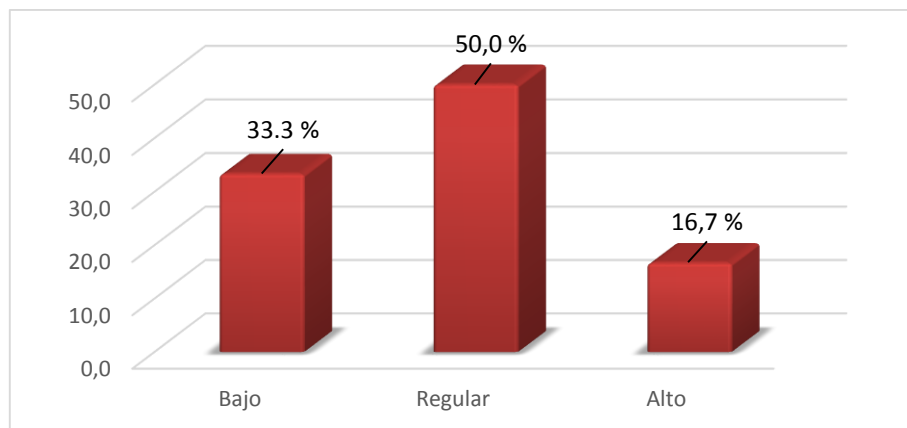


Figura 7. Nivel de confiscatoriedad y relación con el uso de comprobantes o documentos falsos.

Fuente: Tabla 8

INDICADOR: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.

Tabla 9
Nivel de confiscatoriedad y la relación con la obligación presentar declaraciones

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 103 | 71,5 | 71,5 |
| Alto | 41 | 28,5 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en der Derecho Tributario, el 71,5% manifiestan que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones es regular, mientras el 28,5% manifiestan que es alto.

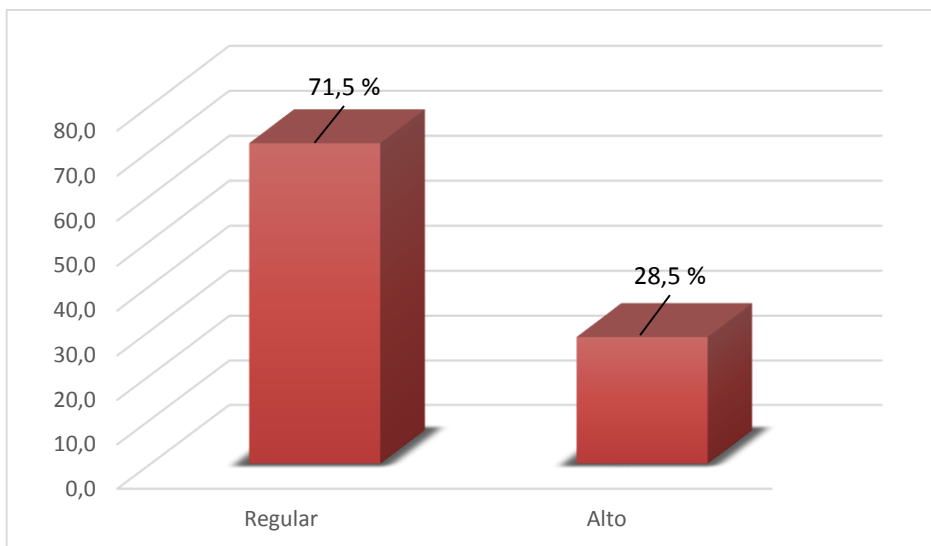


Figura 8. Nivel de confiscatoriedad y la relación con la obligación presentar declaraciones y comunicaciones

Fuente: Tabla 9

ÍTEM 5: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria.

Tabla 10
Nivel de confiscatoriedad y la relación por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 29 | 20,1 | 20,1 |
| Regular | 89 | 61,8 | 81,9 |
| Alto | 26 | 18,1 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 20,1% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda es bajo, el 61,8% manifiesta que es regular y el 37,5% manifiesta que es alto.

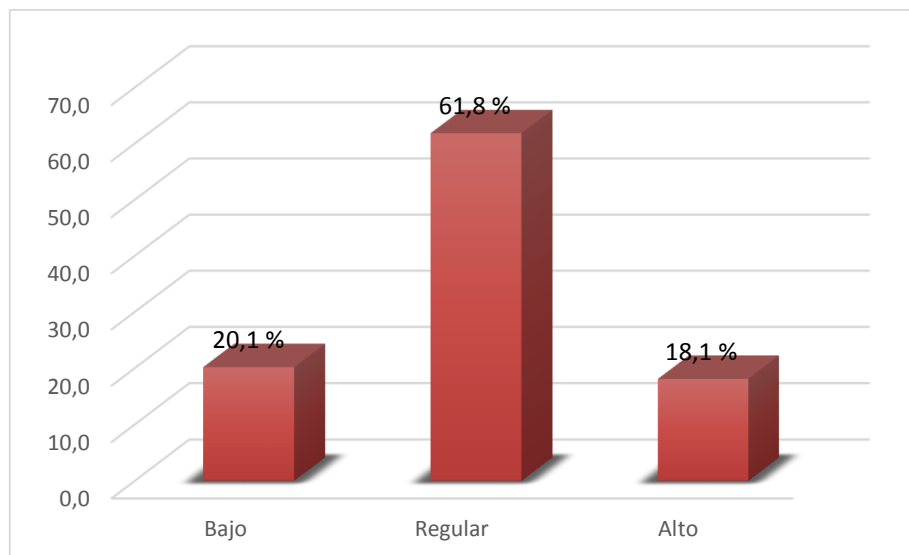


Figura 9. Nivel de confiscatoriedad y la relación por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria

Fuente: Tabla 10

ITEM 6: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de las infracciones relacionadas con la presentación de las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.

Tabla 11
Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de las declaraciones y la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 42 | 29,2 | 29,2 |
| Regular | 80 | 55,6 | 84,7 |
| Alto | 22 | 15,3 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 29,2% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta es bajo, el 55,6% manifiesta que es regular y el 15,3% manifiesta que es alto.

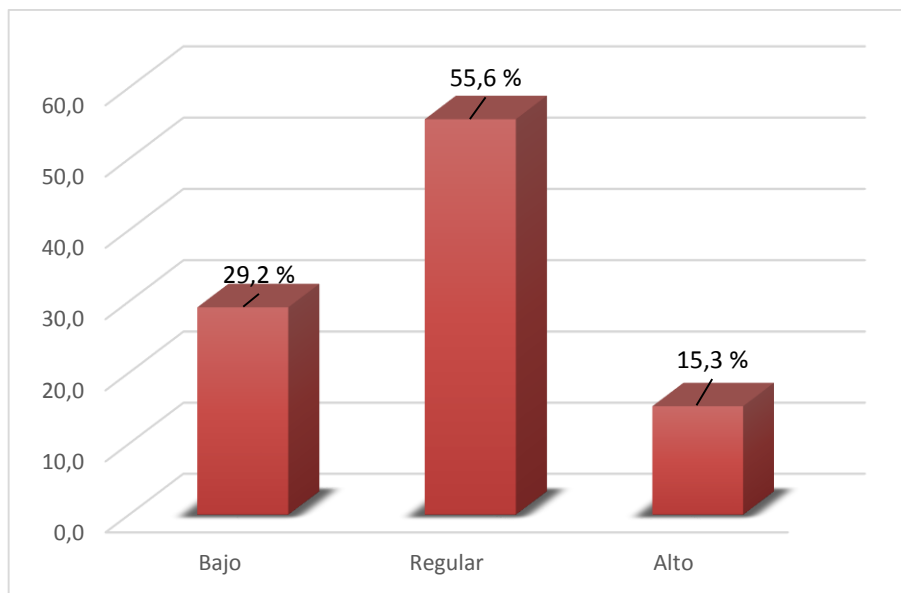


Figura 10. Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de las declaraciones y la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta

Fuente: Tabla 11

ITEM 7: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de a las infracciones relacionadas con la presentación de más de una declaración rectificatoria.

Tabla 12
Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de más de una declaración rectificatoria

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 35 | 24,3 | 24,3 |
| Regular | 84 | 58,3 | 82,6 |
| Alto | 25 | 17,4 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 24,3% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de más de una declaración rectificatoria es bajo, el 58,3% manifiesta que es regular y el 17,4% manifiesta que es alto.

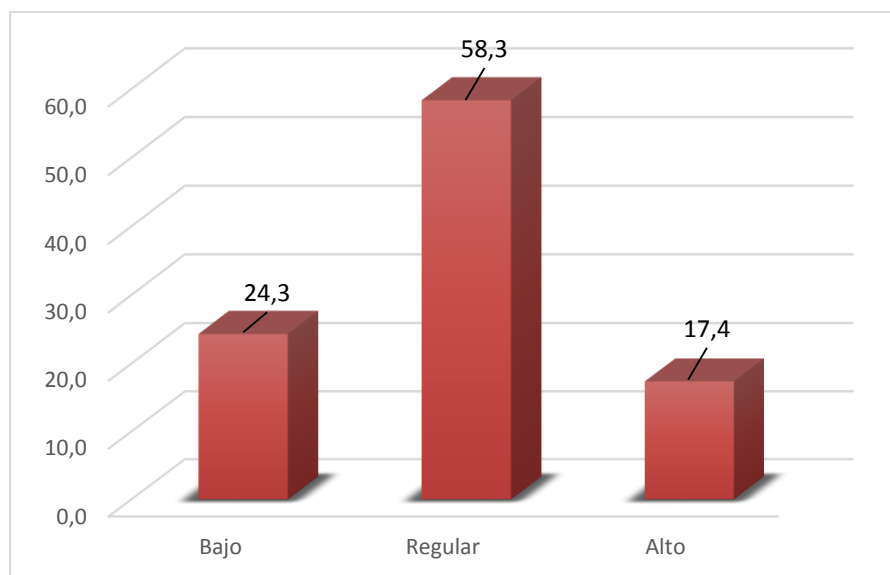


Figura 11. Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de más de una declaración rectificatoria

Fuente: Tabla 12

ITEM 8: Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA.

Tabla 13

Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 39 | 27,1 | 27,1 |
| Regular | 84 | 58,3 | 85,4 |
| Alto | 21 | 14,6 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 27,1% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA es bajo, el 58,3% manifiesta que es regular y el 14,6% manifiesta que es alto.

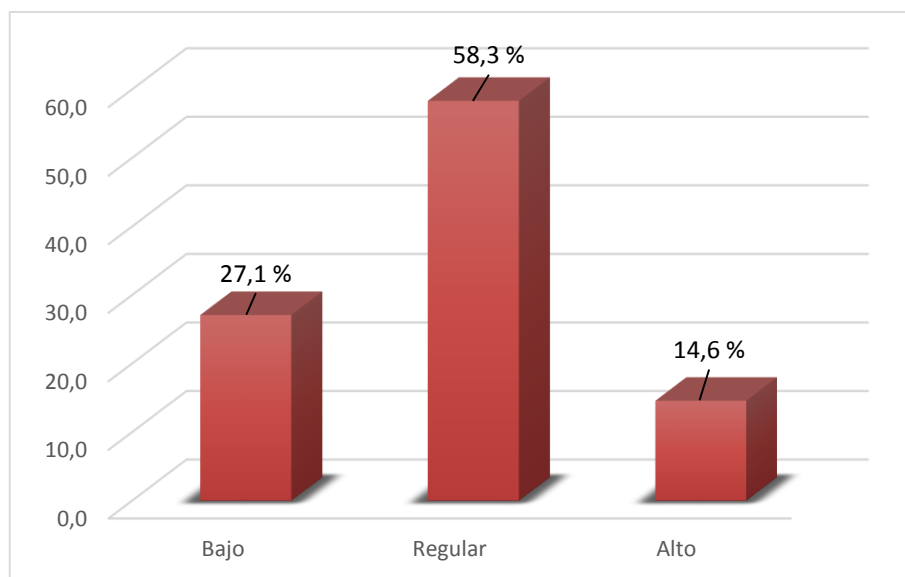


Figura 12. Nivel de confiscatoriedad y la relación con la presentación de las declaraciones incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA

Fuente: Tabla 13

INDICADOR: Nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tabla 14
Nivel de confiscatoriedad y la relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 113 | 78,5 | 78,5 |
| Alto | 31 | 21,5 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 78,5% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias es regular y el 21,5% manifiesta que es alto.

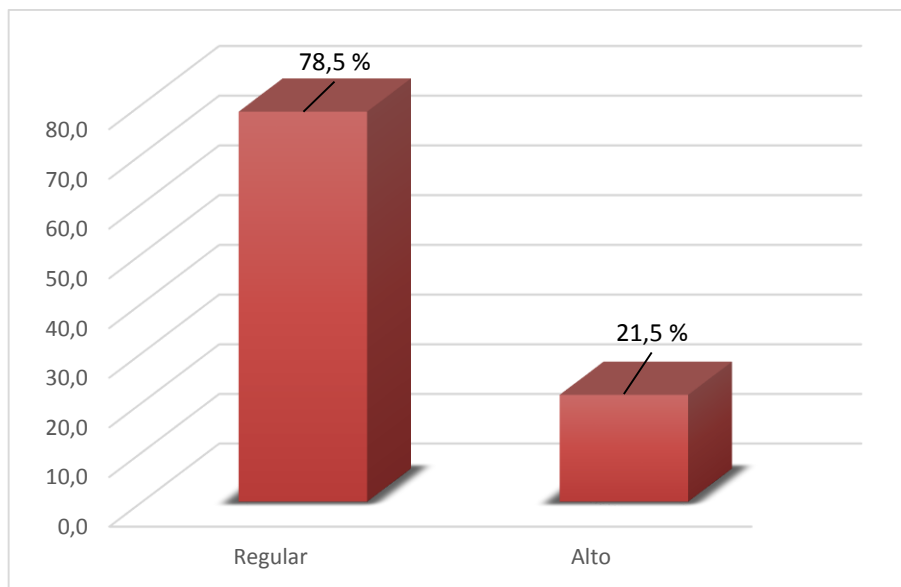


Figura 13. Nivel de confiscatoriedad y la relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Fuente: Tabla 14

ÍTEM 9: Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas con las obligaciones formales del IVA.

Tabla 15
Nivel de confiscatoriedad y la relación con las obligaciones formales del IVA

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 38 | 26,4 | 26,4 |
| Regular | 90 | 62,5 | 88,9 |
| Alto | 16 | 11,1 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 26,4% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas con las obligaciones formales del IVA es bajo, el 62,5% manifiesta que es regular y el 11,1% manifiesta que es alto.

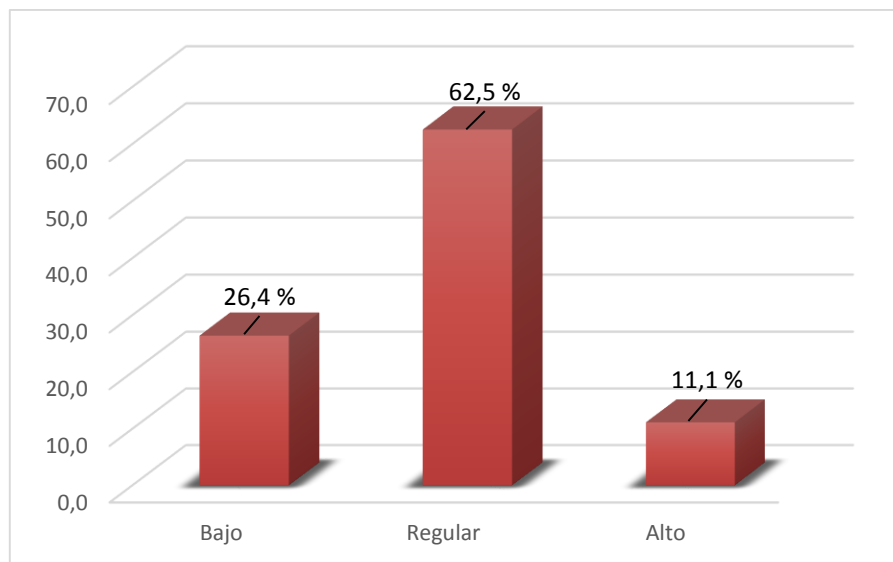


Figura 14. Nivel de confiscatoriedad y la relación con las obligaciones formales del IVA

Fuente: Tabla 15

ITEM 10: Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones sustanciales del IVA.

Tabla 16

Nivel de confiscatoriedad y la relación a las obligaciones sustanciales del IVA.

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Bajo | 35 | 24,3 | 24,3 |
| Regular | 85 | 59,0 | 83,3 |
| Alto | 24 | 16,7 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 24,3% manifiesta que el nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones sustanciales del IVA es bajo, el 59% manifiesta que es regular y el 16,7% manifiesta que es alto.

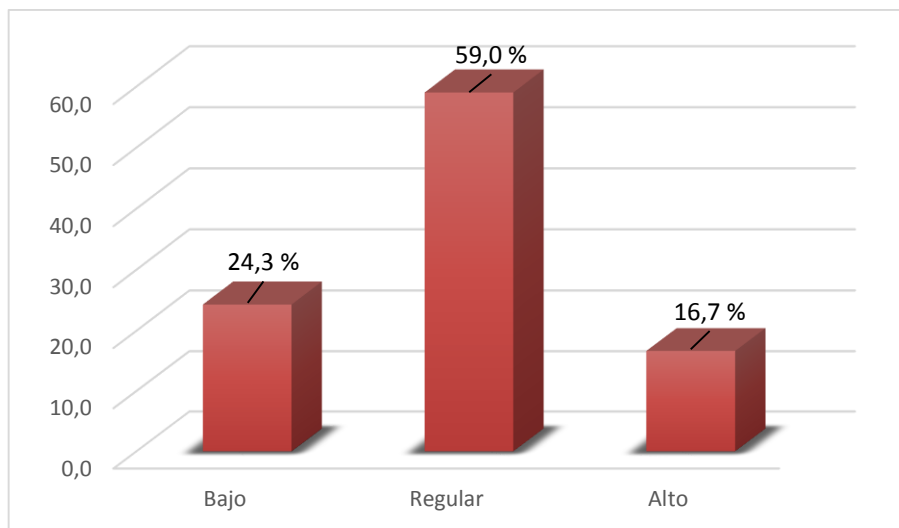


Figura 15. Nivel de confiscatoriedad y la relación a las obligaciones sustanciales del IVA.

Fuente: Tabla 16

5.2.2 Variable Dependiente: Finanzas

Tabla 17
Finanzas

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Moderada | 98 | 68,1 | 68,1 |
| Buena | 46 | 31,9 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 68,1% manifiesta que las finanzas son moderadas, mientras que el 31,9% manifiesta que son buenas.

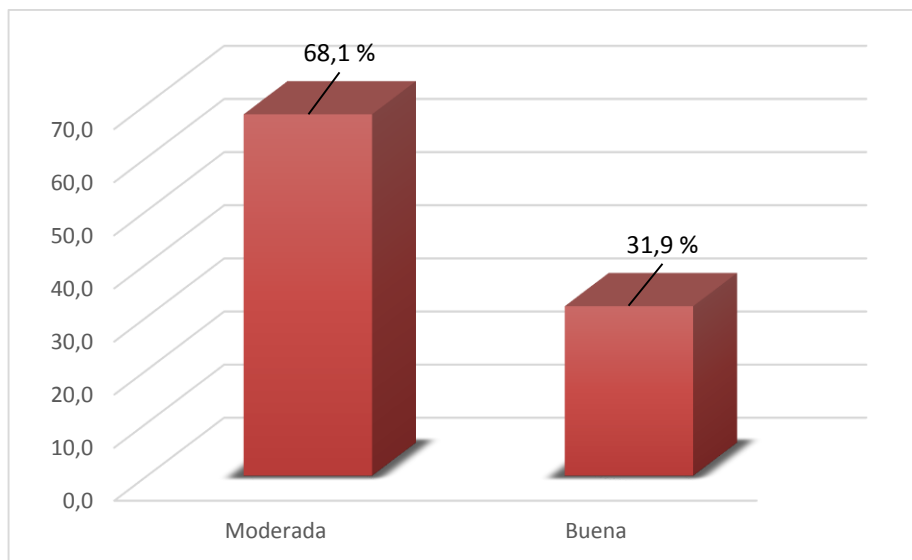


Figura 16. Finanzas
Fuente: Tabla 17

INDICADOR: Finanzas orientada a clientes y proveedores

Tabla 18

Finanzas orientadas a clientes y proveedores

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Moderada | 111 | 77,1 | 77,1 |
| Buena | 33 | 22,9 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 77,1% manifiesta que las finanzas orientadas a clientes y proveedores es moderada, mientras el 22,9% manifiesta que es buena.

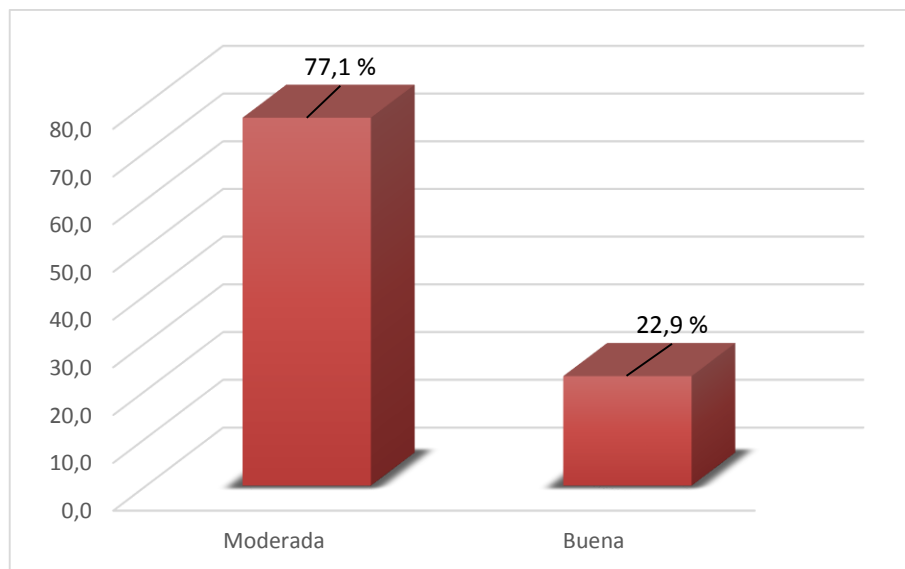


Figura 17. Finanzas orientadas a clientes y proveedores
Fuente: Tabla 18

ITEM: Identificación y dar seguimiento a las cuentas por cobrar

Tabla 19

Identificación y dar seguimiento a las cuentas por cobrar

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|----------------|------------|------------|----------------------|
| A veces | 34 | 23,6 | 23,6 |
| Frecuentemente | 87 | 60,4 | 84,0 |
| Siempre | 23 | 16,0 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 23.6% manifiesta, que a veces se da la identificación y se hace seguimiento a las cuentas por cobrar, el 60,4% manifiesta que frecuentemente se da este proceso y el 16% manifiesta que siempre se da.

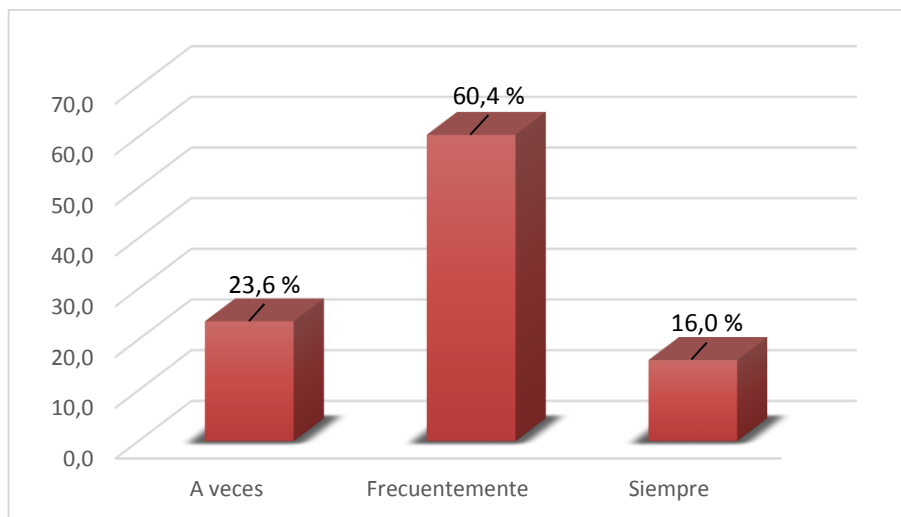


Figura 18. Identificación y dar seguimiento a las cuentas por cobrar
Fuente: Tabla 19

ÍTEM: Liquidez

Tabla 20
Liquidez

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|----------------|------------|------------|----------------------|
| A veces | 44 | 30,6 | 30,6 |
| Frecuentemente | 76 | 52,8 | 83,3 |
| Siempre | 24 | 16,7 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 30,6% manifiesta que solo a veces se da la liquidez, el 52,8% manifiesta que frecuentemente se esto, mientras que el 16,7% manifiesta que siempre se da este actuar.

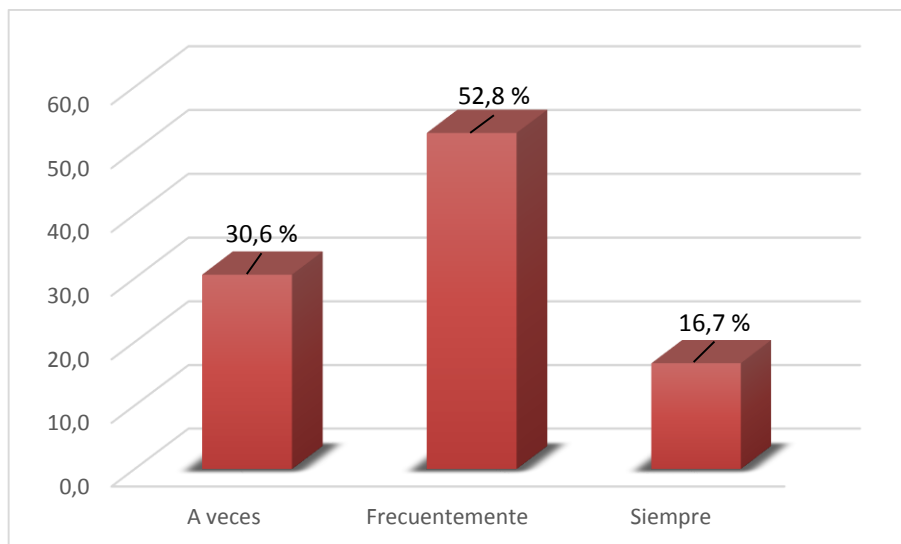


Figura 19. Liquidez
Fuente: Tabla 20

INDICADOR: Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos.

Tabla 21

Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Moderada | 113 | 78,5 | 78,5 |
| Buena | 31 | 21,5 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 78.5% manifiesta que las finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos es moderada, mientras que el 21,5% manifiesta que es buena.

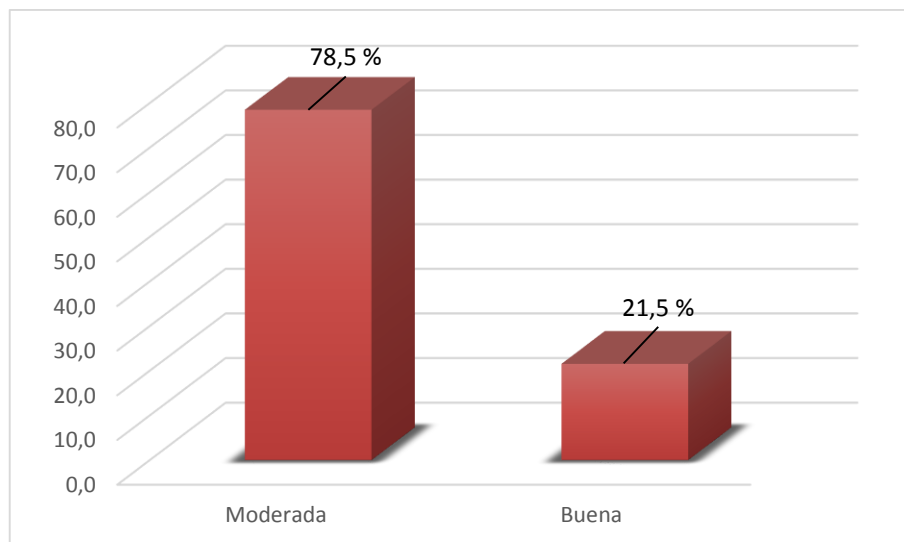


Figura 20. Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos

Fuente: Tabla 21

ÍTEM: Registro y clasificación de los costos y gastos de operación

Tabla 22

Registro y clasificación de los costos y gastos de operación

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 29 | 20,1 | 20,1 |
| Moderado | 89 | 61,8 | 81,9 |
| Alta | 26 | 18,1 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 20,1% manifiesta que el registro y clasificación de los costos y gastos de operación es regular, el 61,8% manifiesta que es moderado y el 18,1% manifiesta que es alta.

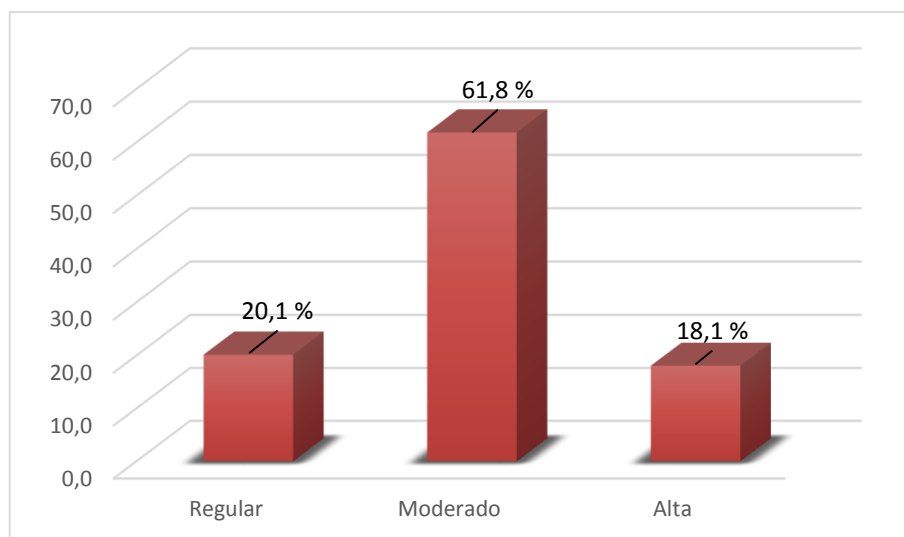


Figura 21. Registro y clasificación de los costos y gastos de operación
Fuente: Tabla 22

ÍTEM: Registro de presupuestos de ingresos y egresos

Tabla 23
Registro de presupuestos de ingresos y egresos

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 39 | 27,1 | 27,1 |
| Moderado | 83 | 57,6 | 84,7 |
| Alta | 22 | 15,3 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 27,1% manifiesta que el registro de presupuestos de ingresos y egresos es regular, el 57,6% manifiesta que es moderado y el 15,3% manifiesta que es alto.

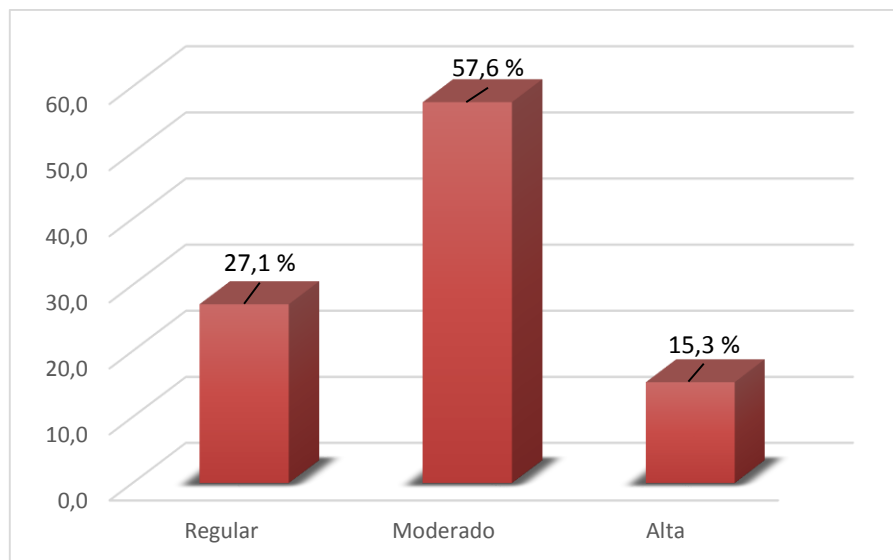


Figura 22. Registro de presupuestos de ingresos y egresos
Fuente: Tabla 23

INDICADOR: Finanzas a las utilidades y valor de la empresa.

Tabla 24

Finanzas a las utilidades y valor de la empresa

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Moderada | 112 | 77,8 | 77,8 |
| Buena | 32 | 22,2 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 77,8% manifiesta que las finanzas a las utilidades y valor de la empresa es moderada y el 22,2% de los encuestados manifiesta que es buena.

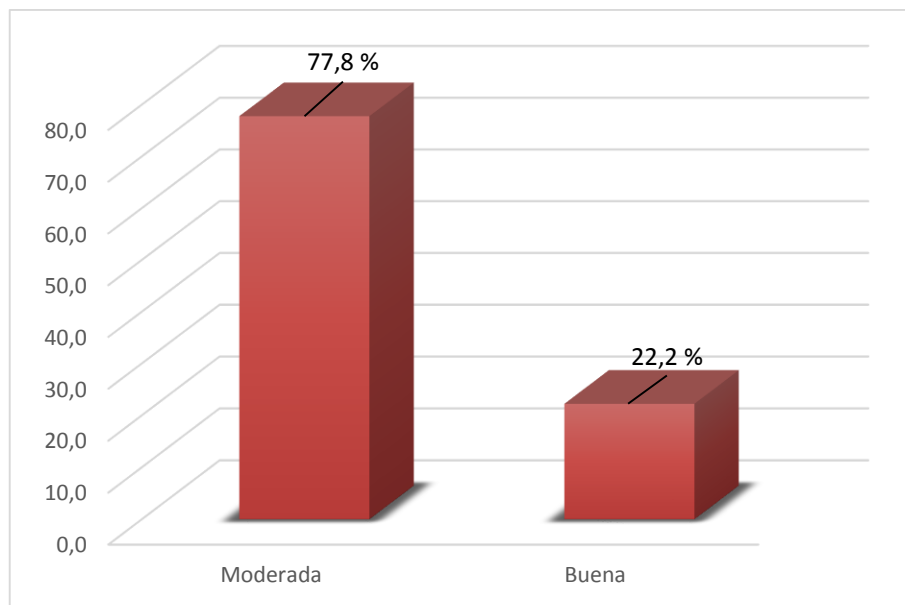


Figura 23. Finanzas a las utilidades y valor de la empresa
Fuente: Tabla 24

ÍTEM: Utilidades

Tabla 25
Utilidades

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 34 | 23,6 | 23,6 |
| Moderado | 85 | 59,0 | 82,6 |
| Alta | 25 | 17,4 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 23,6% manifiesta que las utilidades son regulares, el 59% manifiestan que son moderada, y el 17,4% manifiesta que es alta.

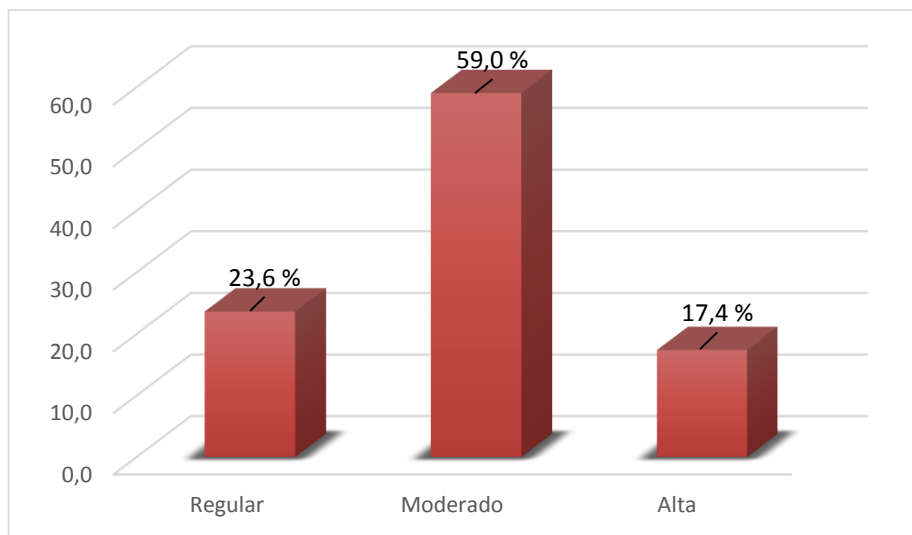


Figura 24. Utilidades
Fuente: Tabla 25

ÍTEM: Tener una idea precisa del valor de la empresa

Tabla 26

Tener una idea precisa del valor de la empresa

| Categoría | Frecuencia | Porcentaje | Porcentaje acumulado |
|-----------|------------|------------|----------------------|
| Regular | 34 | 23,6 | 23,6 |
| Moderado | 89 | 61,8 | 85,4 |
| Alta | 21 | 14,6 | 100,0 |
| Total | 144 | 100,0 | |

Fuente: Matriz de sistematización de datos

Del 100% de los contadores asesores de las MYPES registrados en el Colegio de Contadores Públicos de Tacna y los abogados especialistas en Derecho Tributario, el 23,6% manifiesta que tener una idea precisa del valor de la empresa es regular, el 61,8% manifiesta que es moderado y el 14,6% manifiesta que es alta.

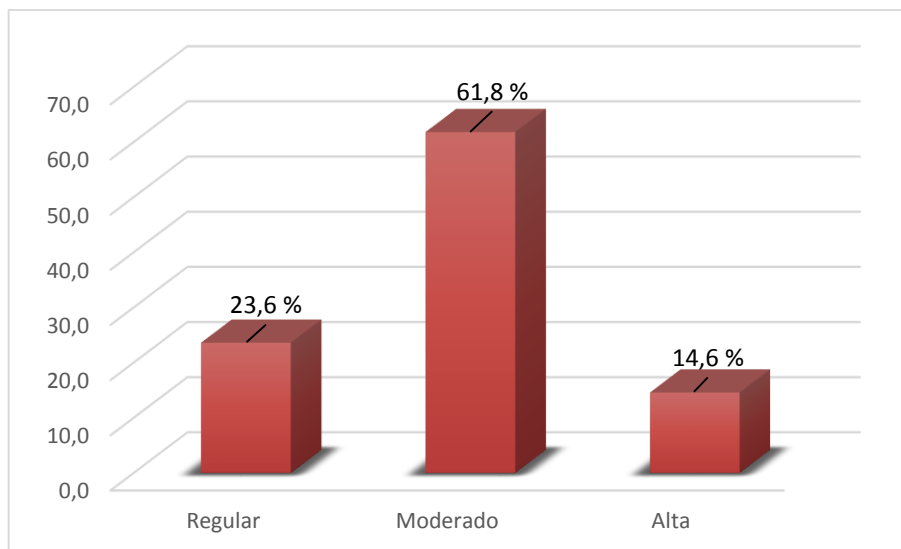


Figura 25. Tener una idea precisa del valor de la empresa
Fuente: Tabla 26

5.2.3 CORRELACIONES- PRUEBAS DE NORMALIDAD

1. Pruebas de Normalidad

| Incumplimiento de las obligaciones tributarias | Estadísticos | |
|---|-------------------------|---------|
| | Z de Kolmogorov-Smirnov | p-valor |
| Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, donde se considere el impuesto al valor agregado. | 0,223 | 0,000 |
| Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, donde se considere el impuesto al valor agregado. | 0,190 | 0,000 |
| Nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias con respecto al impuesto al valor agregado | 0,179 | 0,000 |
| Existe normalidad si p es mayor 0.05 | | |

| Nivel de confiscatoriedad | Estadísticos | |
|--|-------------------------|---------|
| | Z de Kolmogorov-Smirnov | p-valor |
| Finanzas orientadas a clientes y proveedores | 0,191 | 0,000 |
| Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuestos de ingresos y egresos | 0,204 | 0,000 |
| Finanzas a las utilidades y valor de la empresa | 0,193 | 0,000 |
| Existe normalidad si p es mayor 0,05 | | |

Como se puede apreciar el p-valor es menor a 0,05, por lo que se puede concluir que no presentan normalidad, por lo que para las correlaciones se aplicará Rho de Spearman.

5.2.4 CONTRASTACIÓN DE LAS HIPÓTESIS

VERIFICACIÓN DE LA HIPÓTESIS GENERAL

Existe una relación significativa entre la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

a) Planteamiento de la hipótesis estadística

Hipótesis nula

Ho: No existe una relación significativa entre la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

Hipótesis alterna

H1: Existe una relación significativa entre la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

b) Nivel de significancia: 0,05

Para todo valor de la probabilidad igual o menor que 0,05, se rechaza H_0 .

c) Elección de la prueba estadística: Correlación de Spearman

| Correlaciones | | | | |
|-----------------|---------------------|----------------------------|---------------------|----------|
| | | | La confiscatoriedad | Finanzas |
| Rho de Spearman | La confiscatoriedad | Coeficiente de correlación | 1,000 | 0,832** |
| | | Sig. (bilateral) | . | 0,000 |
| | | N | 144 | 144 |
| | Finanzas | Coeficiente de correlación | 0,832** | 1,000 |
| | | Sig. (bilateral) | 0,000 | . |
| | | N | 144 | 144 |

d) Regla de decisión:

Rechazar H_0 si el valor-p es menor a 0,05

No rechazar H_0 si el valor-p es mayor a 0,05

Conclusión:

Dado que el pvalor es menor a 0,05 entonces se rechaza la hipótesis nula y se concluye que existe una relación significativa entre la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

VERIFICACIÓN DE LA PRIMERA HIPÓTESIS SECUNDARIA

Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

a) Planteamiento de la hipótesis estadística

Hipótesis nula

Ho: No existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

Hipótesis alterna

H1: Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

b) Nivel de significancia: 0,05

Para todo valor de la probabilidad igual o menor que 0,05, se rechaza H_0 .

c) Elección de la prueba estadística: Correlación de Spearman

| Correlaciones | | | | |
|-----------------|---------------------------|----------------------------|---------------------------|----------|
| | | | Nivel de Confiscatoriedad | Finanzas |
| Rho de Spearman | Nivel de Confiscatoriedad | Coeficiente de correlación | 1,000 | 0,502** |
| | | Sig. (bilateral) | . | 0,000 |
| | | N | 144 | 144 |
| | Finanzas | Coeficiente de correlación | 0,502** | 1,000 |
| | | Sig. (bilateral) | 0,000 | . |
| | | N | 144 | 144 |

d) Regla de decisión:

Rechazar H_0 si el valor-p es menor a 0,05

No rechazar H_0 si el valor-p es mayor a 0,05

Conclusión:

Dado que el pvalor es menor a 0,05 entonces se rechaza la hipótesis nula y se concluye que existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

VERIFICACIÓN 2: Correlación de Spearman

| Correlaciones | | | | |
|-----------------|---------------------------|----------------------------|---------------------------|----------|
| | | | Nivel de Confiscatoriedad | Finanzas |
| Rho de Spearman | Nivel de Confiscatoriedad | Coeficiente de correlación | 1,000 | 0,846** |
| | | Sig. (bilateral) | . | 0,000 |
| | | N | 144 | 144 |
| | Finanzas | Coeficiente de correlación | 0,846** | 1,000 |
| | | Sig. (bilateral) | 0,000 | . |
| | | N | 144 | 144 |

d) Regla de decisión:

Rechazar H_0 si el valor-p es menor a 0,05

No rechazar H_0 si el valor-p es mayor a 0,05

Conclusión:

Dado que el pvalor es menor a 0,05 entonces se rechaza la hipótesis nula y se concluye que, si existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

VERIFICACIÓN DE LA TERCERA HIPÓTESIS SECUNDARIA

Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

a) Planteamiento de la hipótesis estadística

Hipótesis nula

Ho: No existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

Hipótesis alterna

H1: Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

b) Nivel de significancia: 0,05

Para todo valor de la probabilidad igual o menor que 0,05, se rechaza H_0 .

c) Elección de la prueba estadística: Correlación de Spearman (Rho de Spearman muestral)

Correlaciones

| | | | Nivel de Confiscatoriedad | Finanzas |
|-----------------|---------------------------|----------------------------|---------------------------|----------|
| Rho de Spearman | Nivel de Confiscatoriedad | Coeficiente de correlación | 1,000 | 0,362** |
| | | Sig. (bilateral) | . | 0,000 |
| | | N | 144 | 144 |
| | Finanzas | Coeficiente de correlación | 0,362** | 1,000 |
| | | Sig. (bilateral) | 0,000 | . |
| | | N | 144 | 144 |

d) Regla de decisión:

Rechazar H_0 si el valor-p es menor a 0,05

No rechazar H_0 si el valor-p es mayor a 0,05

Conclusión:

Dado que el pvalor es menor a 0,05 entonces se rechaza la hipótesis nula y se concluye que, si existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.

CAPÍTULO VI

DISCUSIÓN

6.1 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

De acuerdo con los resultados, se determinó que la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado es regular en un 62,5%, lo que sustenta el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago; se determinó que es regular en un 68,1%. El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones es regular en un 71,5%. También se determinó que el nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias es regular en un 78,5%.

El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones, de no emitir comprobantes de pago es regular en un 62,5%. Mientras que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros es regular en un 70,1%.

El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas a la omisión de registrar ventas, etc., es regular en un 56,3%, mientras que el 15,3% manifiesta que es alto. El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos es regular con un 50%.

El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda es regular en un 61,8%. El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas en presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta es regular en un 55,6%. El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas a presentar más de una declaración rectificatoria, es regular en un 58,3%. Estos hallazgos se relacionan con Álvarez, (2004) quien en su estudio titulada: *Efectos confiscatorios del tributo a la luz de los principios y garantías constitucionales del derecho a la propiedad y la capacidad económica contributiva. Alcance a las sanciones*, encontró que el Sistema Tributario es en primer lugar la organización legal, administrativa y técnica creada por el Estado, con la finalidad de ejercer "eficaz y objetivamente" el poder tributario que le corresponde; y, en segundo lugar, el instrumento

que a través de la norma jurídica permite el logro de objetivos precisos como lo son la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público. En Venezuela, la potestad tributaria del Estado -como poder de imperio creador de tributos- se encuentra subsumida y regulada genéricamente en la Constitución Nacional, contentiva de aquellos principios básicos y esenciales que hacen posible la conformación de un sistema tributario armónico y coherente frente a los derechos del ciudadano adquiridos en su mismo cuerpo; con la particularidad que es precisamente el Estado, el órgano encargado de crearlos, recaudarlos y hacer aplicar la ley a las controversias surgidas entre ambas partes. Genéricamente tenemos que, la confiscación es considerada como la acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad sin que medie indemnización alguna; esta se encuentra prohibida de manera expresa en el artículo 116 Constitucional, salvo casos excepcionalmente graves consagrados en leyes especiales. Sin embargo, a propósito de los tributos, el artículo 317 *eiusdem*, en su parte *in fine* prohíbe el efecto confiscatorio de los mismos y ha sido la doctrina y la jurisprudencia quienes han tenido la pesada carga de establecer el límite en el cual estos pudieran transformarse en confiscatorios. De esta forma, el tributo debe mantenerse en límites razonables, que no excedan las posibilidades económicas que pueda

soportar el sujeto pasivo. Pareciendo desde esa óptica sencillo, como se analizó en el desarrollo de esta investigación, el problema escapa de los límites teóricos y se ha convertido en un problema real práctico, resumible en interrogantes sencillas ¿cuándo podemos decir que la alícuota del impuesto es confiscatoria? Podría responderse: el momento en el cual el tributo afecta una "parte sustancial del patrimonio"; pero ¿qué debe entenderse como tal?, la respuesta sin duda alguna, se encuentra estrechamente vinculada a los postulados fundamentales de la tributación, el principio de la capacidad contributiva, el principio de la libertad económica y, el principio de justicia, desarrollados ampliamente y que guardan estrecha relación con la posibilidad económica de cada contribuyente en forma personal y particular. Así, concluimos en su oportunidad que las normas tributarias deben ser interpretadas en función de las realidades y manifestaciones de riqueza sobre las cuales proyectan sus efectos, que no son otras que los flujos de riqueza que el legislador valora como declaradores de capacidad contributiva al establecer los distintos hechos imposables, permitiéndole a la norma consagrar su verdadero alcance. La consideración económica no se plantea como una herramienta del sujeto activo de la obligación para hacer efectivo el cumplimiento de la prestación tributaria, ella es válida para ambos sujetos de la relación, en atención al principio de la igualdad de las partes en la

materia e indispensable como mecanismo para la adecuada comprensión del hecho jurídico de sustrato económico que se pretende interpretar. La calificación de los hechos es solo una parte del proceso de interpretación para aplicar el derecho, pues a la par, el intérprete debe verificar la correspondencia de los mismos con la manifestación de riqueza que el legislador ha considerado en el establecimiento del hecho imponible, atendiendo a la misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento de la creación del tributo. Por estos razonamientos formulados, plenamente la tendencia de la interpretación según la realidad económica, contenida por demás en las normas genéricas del Código Orgánico Tributario de 2001, sin que se pretenda en caso alguno suponer el relajamiento de las mismas a cada situación concreta por los particulares. Ahora bien, el artículo 16, numeral 2 de la propuesta de la AVDT, prohibía dar efectos confiscatorios no solamente a los tributos sino también a los accesorios de los mismos, tales como los intereses moratorios y las sanciones. Así se consagraba el principio de la no confiscatoriedad de los tributos de una forma más amplia a la consagrada en el primer párrafo del artículo 317 de la Constitución de 1999, pudiendo permitir esta última una interpretación que abarque únicamente la verificación de un reparo como confiscatorio o no, solo el tributo obviando sus accesorios y sanciones, que en muchos casos son calculados de manera desproporcionada e

irracional. Así, se podrá estar en presencia de los efectos confiscatorios no solo de una multa impuesta, sino por la concurrencia de varias de similar naturaleza, proviniendo tal carácter confiscatorio no solo de su alcance económico, sino también -como se acotó- de la falta de relación racional entre este y la naturaleza de la infracción penada. Tales circunstancias pueden hacer valer experiencias reales como obtener reparos de la Administración Tributaria, cuyos montos correspondientes a multas por "infracciones" cometidas por el contribuyente, superen ampliamente el monto real de la causa o factor que les dio origen, en virtud de lo cual se sostiene que la concurrencia de multas por infracciones cometidas por los contribuyentes en nuestro país, es en la actualidad, ampliamente desproporcionada y tiene a todas luces efectos confiscatorios de la propiedad de los contribuyentes además de violar el principio de la capacidad contributiva, donde pueden verse obligados a enajenar parte de su patrimonio o a contraer préstamos o financiamientos, que por vía de la disminución del activo o el aumento del pasivo, mermarán significativamente su patrimonio como fuente de riqueza, con la finalidad exclusiva de saciar las expectativas voraces y extrafiscales de nuestra Administración. Como corolario de esta idea sobre la incidencia que pueden tener elementos accesorios de la obligación tributaria, no podría resultar más oportuno en este estado, recordar el contenido del

fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia en Pleno, en fecha 7 de diciembre de 1999, bajo la ponencia de la Magistrada Hildegard Rondón de Sansó, mediante el cual se declaró la inconstitucionalidad de la parte del artículo 59 del Código Orgánico Tributario que contemplaba las figuras de los intereses compensatorios y de la actualización monetaria. Bajo esta congruencia, destacamos de nuestro ordenamiento legal, la garantía de proporcionalidad y la garantía innominada de razonabilidad que se encuentran insertas en el concepto adoptado por la Constitución de 1999 como sistema tributario, al consagrar -como se ha dicho- el principio de capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, y justa distribución de las cargas públicas. Ambas garantías son aplicables al régimen de infracciones tributarias y puntualmente a la sanción tributaria como consecuencia directa y necesaria del orden alterado. Debe existir razonable proporción entre la causa y el efecto, entre la violación del derecho y la sanción consecuente, de otro modo el valor "justicia" quedaría conculcado, así como la naturaleza resarcitoria de la sanción, que no es otra que la reparación de un daño. Desde el punto de vista práctico, el problema radica en que, si la sanción aplicable es una multa y esta es desproporcionada, el contribuyente no estaría resarciendo el daño que provocó, sino que estaría transfiriendo parte de su patrimonio al Estado, situación que solo es admisible por otra vía, como sería por

ejemplo el pago de impuestos. Así, el principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel primordial; no solo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, generalmente, de manera excesivamente flexible, por lo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que oscilan entre márgenes muy amplios, que en la práctica resultarían de cuantía extraordinariamente diversa. Así, el principio tiene como norte la actividad sancionadora de la Administración, no como una actividad eminentemente discrecional sino como una actividad jurídica o de aplicación de normas, lo que permite un control a través de dicho principio de proporcionalidad.

En este contexto las garantías constitucionales anotadas, proporcionalidad y razonabilidad, constituyen criterios rectores de particular importancia y trascendencia, aun siendo difíciles de precisar en los hechos, por lo que necesariamente exige un análisis en cada caso concreto. La falta de proporcionalidad entre la conducta contraria a la ley y la pena como su natural consecuencia, puede desembocar contra el contribuyente dos anomalías generalmente aceptadas: exceso de punición y la desviación de poder. La alteración de la proporcionalidad

entre infracción y sanción aplicada, que implican desarmonía desde la perspectiva de la razonabilidad, pueden representar dos niveles: en primer lugar, pueden llegar a un grado en que, sin comprometer en forma extrema las garantías constitucionales citadas, el infractor reciba como consecuencia del orden jurídico violado una pena excesiva, o bien, el funcionario administrativo encargado de aplicarla se extralimite en el ejercicio de las facultades a su cargo, quizá quedando dentro del marco de la legitimidad, pero altamente cuestionable desde la perspectiva axiológica; en segundo lugar, el exceso de punición puede importar la violación de lo dispuesto por la ley suprema, al afectar las garantías individuales aseguradas en ella, por lo que la esencia del acto irrazonable es que representa un acto inconstitucional. En tal sentido, se comparte el criterio aportado por la jurisprudencia Argentina, según el cual -a grandes rasgos comentado- las multas administrativas cuyo fin es promover el cumplimiento de las leyes establecidas por las autoridades ejecutivas, importan o no exacción no solo atendiendo a su monto, sino a la racionalidad de la relación del mismo con la naturaleza y las circunstancias de la infracción penada, materia sobre la cual no puede revisar el juez, sino que es materia propia del administrador. Sin embargo, al considerarse que alcanza este extremo confiscatorio, el resguardo del derecho de propiedad hace necesaria la revisión judicial, no para

establecer una graduación distinta, sino para declarar la inconstitucionalidad de la atacada. Se pueden entender aprehendidos estos principios, al concebir que la finalidad de la pena pecuniaria es herir al infractor en su patrimonio y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el Estado; debe existir la necesaria correlación entre la reacción del ordenamiento jurídico con el daño ocasionado, siguiendo la regla "cuanto de daño, tanto de resarcimiento". La sanción tributaria tiene como propósito disuadir comportamientos merecedores de una sanción, desde el punto de vista de la obligación fiscal. En consecuencia, y a propósito del alcance de la idea de capacidad contributiva, podemos decir que, obviar los presupuestos antes expuestos conduce de manera inexorable a tres consecuencias indeseables para cualquier ordenamiento jurídico, así: a) polifuncionalidad de la sanción tributaria, que puede derivar en un incremento mayor al adecuado a las arcas públicas; b) eventual desnaturalización de la sanción tributaria, transformándose en tributo por el excedente irrazonable e injustificado que surge como consecuencia de la inobservancia de la capacidad contributiva y, c) el camuflaje que un tributo encubierto adoptaría mediante el ropaje de la sanción. El Funcionario Administrativo en sede de su competencia, como los jueces cuando son llamados a decidir sobre la legitimidad de la sanción aplicada por la Administración Tributaria

deben -bajo nuestro criterio- valorar el perfil económico que rodea al contribuyente infractor y considerarlo a efectos de calibrar adecuadamente la sanción.

El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas a presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias en cuanto al IVA, es regular en un 58,3%, mientras el 14,6% manifiesta que es alto. El nivel de confiscatoriedad por la aplicación de infracciones relacionadas a las obligaciones formales y sustanciales del IVA es regular en un 62,5 %.

Asimismo, los referidos hallazgos se relaciona con Simón, (2011) quien en su estudio *Principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana*, encontró que la Constitución cubana, al haber sido promulgada en 1976, y, sobre todo, al refrendar un sistema económico, político, social y jurídico en pleno desarrollo y perfeccionamiento, hacia la construcción del socialismo, necesita mantenerse a la par de las transformaciones económicas que se avizoran, lo que no siempre se logra por la vía de la interpretación. De ahí que la realidad cubana actual requiera que como mínimo se realice una nueva reforma constitucional.

La regulación en nuestro texto constitucional de principios tributarios tiene que partir del reconocimiento del deber de todos de contribuir con los gastos públicos. Tal y como está estructurada en la actualidad nuestra Constitución, y teniendo en cuenta las críticas que ha recibido el hecho de que algunos derechos no se encuentren regulados en su capítulo VII, Derechos, Deberes y Garantías Fundamentales, lo más lógico sería considerar que la inclusión del deber de contribuir debía efectuarse precisamente en este capítulo. No obstante, no se puede dejar de tener en cuenta dos elementos trascendentales, el primero, es la relevancia del deber de contribuir dentro de los fundamentos económicos de todo Estado, y el segundo, que el deber de contribuir constituye el requisito, a partir y en relación con el cual, se regulan los principios del sistema tributario. Es por esto que sin entrar a cuestionar las clásicas partes en que se dividen las cartas magnas, consideramos que el deber de contribuir debía regularse en la parte destinada a los fundamentos económicos, claro está con una redacción clara y precisa, que no deje lugar a dudas sobre su condición de deber constitucional, y con ello de contenido especialmente protegido.

Asimismo, estos resultados se relacionan parcialmente con Atencio & Azuaje, (2008) quienes desarrollaron el trabajo de investigación titulado

Los principios de capacidad contributiva y progresividad, concluyen que, en Venezuela, desde los distintos niveles del poder público, existe una gran cantidad de tributos, específicamente impuestos directos e indirectos, entre los nacionales destacan la recaudación del impuesto sobre la Renta y el impuesto al valor agregado. El principal ejemplo de impuestos de carácter directo, está constituido por el impuesto sobre la Renta, el cual, a su vez, se ha visto, es de carácter progresivo, personal y global. Entre ellos destacan:

- El impuesto sobre la renta, grava incrementos patrimoniales que se verifican en un ejercicio fiscal, es decir, la renta obtenida por los contribuyentes, la cual se obtiene al restarle a los ingresos brutos los costos y deducciones, además de tomar en consideración, en su caso, el ajuste por inflación fiscal y luego, los desgravámenes y rebajas.
- A raíz de la reforma de la Ley de impuesto sobre la Renta de 1999, se adopta el principio de renta mundial, según el cual pueden ser gravadas rentas obtenidas fuera del territorio nacional.
- La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consagra el principio de capacidad contributiva como uno de los pilares fundamentales del sistema tributario venezolano, que acogiendo lo expuesto por la más calificada doctrina y jurisprudencia extranjera implica la necesidad de buscar la riqueza donde se encuentre.

- El principio de progresividad simplemente significa que la alícuota del impuesto aumenta en la medida que aumenta la renta, lo que se ajusta al ideal de justicia tributaria consagrado constitucionalmente.

El trabajo de Ordoñez, (2012) tiene relación con el presente estudio; Ordoñez titula su investigación como *Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano*, y arribo a la conclusión que en el Estado Constitucional de derechos y justicia en el cual se inscribe ese país, en la Constitución se establece la prohibición de confiscación de forma general. Esta prohibición es trasladada al campo tributario, al Régimen Tributario vía interpretación sistemática, y en este sentido la No Confiscatoriedad, viene a erigirse como un principio, una regla y un derecho al mismo tiempo.

Como un principio, pues, la No Confiscatoriedad, está ligada a la consecución de algunos valores y libertades, con el respeto a la propiedad, la vida digna y la justicia. Como una regla ya que, en el orden semántico, la No Confiscatoriedad es una prohibición, es un mandato constitucional, y como un derecho, debido a que: este viene a constituirse como un límite y vínculo con los poderes públicos dotado de los tres elementos que componen un derecho fundamental subjetivo: La norma

jurídica, la obligación jurídica y la posición jurídica. Esta es la naturaleza jurídica de la No Confiscatoriedad.

La No Confiscatoriedad no ha destacado como tema de estudio debido al hecho de no estar ubicado en el caso ecuatoriano por fuera del capítulo del Régimen Tributario, lo que ha dado lugar a que los juristas se interesen en otros principios, el escaso o nulo desarrollo jurisprudencial y la calificación del principio de No Confiscatoriedad como una cláusula de estilo nada más: Sin embargo se ha visto que el principio tiene varios campos de aplicación, como son: la justicia en el gasto público, el respeto al mínimo exento, la progresividad, los gravámenes abusivos, los tributos extrafiscales, la acumulación de impuestos y los que afectan a la propiedad.

Las conclusiones a las que llegó Velásquez, (2015) en su estudio *Inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en el artículo 11 de la Ley del impuesto de solidaridad (ISO) Decreto N° 73-2008 del Congreso de la República*, concuerdan con los resultados de la presente investigación ya que, como gasto deducible del impuesto sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los tres años regulado en el artículo 11 del

Decreto 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, implica el apoderamiento por el Estado de los bienes del contribuyente sin la justa compensación, le confisca ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, por lo mismo, configura la confiscatoriedad de tributos. El beneficio que la ley otorga al contribuyente de declarar como gasto deducible el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado, permite disminuir la base imponible, lo que significa pagar menos Impuesto Sobre la Renta en ese período, sin embargo, no es un beneficio neto del saldo pendiente de acreditar, pues el efecto del beneficio de tal deducción en la situación financiera del contribuyente es menor en relación al efecto de una acreditación directa, en consecuencia, se materializa la confiscación del patrimonio del contribuyente. La tercera conclusión considera como gasto deducible del Impuesto sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado violenta de forma directa el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, garantizado en los artículos 39 y 41 constitucionales, porque implica privar el goce y disfrute de su propiedad y se le impide que pueda disponer libremente de sus bienes, específicamente de ese crédito fiscal que tiene a su favor y que es parte de su activo. Como cuarta conclusión manifiesta una restricción al derecho de libertad de industria comercio y trabajo de los contribuyentes,

garantizado en el artículo 43 constitucional, porque disminuyen sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, lo cual, lo limita para seguir generando más riqueza, disminuye el capital de trabajo de las empresas, esto redundará en una manifiesta descapitalización de las mismas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual año 2015. Y finalmente concluye que el espíritu del Impuesto de Solidaridad es la de ser acreditable al Impuesto sobre la Renta, por lo tanto, no debe existir límite de tiempo para su acreditación, este impuesto debe acreditarse hasta su agotamiento total, el único límite debe ser el monto efectivamente pagado, limitarlo en el tiempo configura confiscatoriedad.

En cuanto al nivel de confiscatoriedad por la aplicación de infracciones relacionadas a las obligaciones formales y sustanciales del IVA, es regular en un 59%, mientras el 16,7% manifiesta que es alto, y con respecto a las Finanzas, se determinó en un 68,1% moderada.

Tales hallazgos se relacionan parcialmente con Zavala, (2015) quien en el estudio *El Impuesto a la Renta la Potestad Tributaria del Estado y el Principio Constitucional de no Confiscatoriedad para las Empresas en el Perú, 2015*, concluyó que: La potestad tributaria debe ejercerse de acuerdo con principios constitucionales tributarios. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que

el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; y de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, del derecho a la propiedad, y que no llegue a afectar irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de los administrados. Como segunda conclusión aseveran que, en virtud de este mandato, los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no solo declarativamente, por la Constitución Política del Estado, a respetar y proteger los derechos fundamentales de las personas, sean estas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras. No obstante, lo relevante es señalar y remarcar que, en todos los casos, el Estado, al ejercer su potestad tributaria, debe cuidarse de no violentar el contenido esencial de los derechos constitucionales del contribuyente. Como tercera conclusión afirma que los impuestos directos como por ejemplo el Impuesto a la Renta empresarial deben gravar al contribuyente en proporción directa con su capacidad económica, de tal modo que quien tenga mayores ingresos económicos pagará más, y quien tenga menores ingresos pagará menos impuestos directos. Haciendo que esto impida el que se pueda configurar un efecto confiscatorio sobre los activos, bienes y valores de las empresas, frente al poder tributario omnímodo y arbitrario del Estado. Por ello, se podría decir también que no debe existir

incongruencia alguna entre la finalidad de este tributo con el cual se pretende gravar la utilidad o superávit de la renta de tercera categoría, y no sea el patrimonio generador de dicha renta el afectado; a fin de que esto no incida de manera confiscatoria sobre la propiedad patrimonial o sobre el activo fijo de las empresas.

Asimismo, Vianel, (2008) en su estudio *Efectos de la retención del impuesto al valor agregado en los contribuyentes especiales, en condición de agentes y sujetos de retención caso de estudio: consorcio “Servicios de Ingeniería, mantenimiento, construcción y operaciones” (SIMCO)*. Se planteó como objetivos de investigación: la descripción de las disposiciones relacionadas con las retenciones del impuesto al valor agregado (I.V.A.), la caracterización de los contribuyentes especiales del I.V.A., el diagnóstico de los efectos administrativos y financieros para el consorcio SIMCO y el análisis del impacto financiero, para el consorcio SIMCO en su condición de sujeto a retención del mismo impuesto; y llegan a las siguientes conclusiones: en relación con el primer objetivo, el Código Orgánico Tributario establece que los agentes de retención pueden ser designados por la Ley o por la Administración Tributaria, disposición en virtud de la cual la Ley de Impuesto al Valor Agregado autoriza a la Administración Tributaria para la designación de agentes de

retención, procediendo el referido organismo a la emisión de las Providencias Administrativas SNAT/2002/1454 y SNAT/2002/1455, que actualmente están identificadas como: SNAT/2005/0056-A y SNAT/2005/0056, mediante las cuales se designan como agentes de retención a los contribuyentes especiales y a los entes públicos nacionales, estatales y municipales, y que actualmente se encuentran vigentes. Acerca del segundo objetivo, los contribuyentes especiales son aquellos que, dado el volumen de sus ingresos, revisten importancia significativa para la Administración Tributaria, estableciéndose en la Providencia N° 0685, las condiciones y niveles de ingresos previstas para enmarcarse dentro de la categoría de contribuyentes especiales, quienes deben ser calificados y debidamente notificados por la Administración Tributaria y se encuentran sometidos a un especial control fiscal. Con respecto al tercer objetivo específico que consiste en diagnosticar los efectos administrativos y financieros para el consorcio SIMCO, derivados de la condición de sujeto y agente de retención del I.V.A., se obtuvo información relevante tanto del área administrativa como del área contralora del consorcio. Cabe destacar que los sujetos informantes han estado involucrados por un tiempo considerable con el proceso de retenciones de I.V.A., llegando a afirmar que se extendieron los procesos administrativos, debiendo adaptarse el personal a nuevos programas en

el área que de cualquier manera requieren la contratación de personal especializado o con estudios en materia tributaria y de una supervisión más exhaustiva con el objetivo de minimizar los riesgos inherentes que traen consecuencias tributarias irreversibles. En virtud de lo anterior el consorcio ha tenido la necesidad de hacer grandes erogaciones para capacitar y adiestrar tanto al personal existente como al de nuevo ingreso, quienes consideran que se han cumplido las disposiciones previstas para el consorcio como sujeto y agente de retención del I.V.A. La afectación en la periodicidad de las cuentas por cobrar, aunado a la disminución de la capacidad de pago derivada del impacto de las retenciones del I.V.A., trajo como consecuencia el endeudamiento tanto con la banca como con sus empresas filiales, pudiendo afirmarse que tanto en el año 2005 y 2006 el activo se financió en su totalidad a través de las fuentes descritas. Finalmente se ratifica la disminución de la capacidad de pago ya expuesta, dado que el lapso para cumplir compromisos se incrementó en el 2006 en un 22,5% en relación con el año 2005, concluyendo que las retenciones no aplicadas efectivamente generaron para el consorcio un incremento de sus gastos operativos y endeudamiento, paralelo a una disminución de su capacidad de pago e inversión.

Al respecto, el principio de confiscatoriedad de los tributos es una derivación singular del derecho de propiedad consagrado en el inciso 16 del artículo 2 y el artículo 70 de la Carta. Refuerza la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal.

La jurisprudencia de los países del entorno no ha establecido que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, por que absorbe una parte sustancial del valor del capital, Renta o utilidad. Refuerza la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal.

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Aguilar, (2014).

Particularmente, el presente estudio no comparte el criterio expuesto, siendo que no puede desconocerse la capacidad contributiva del sujeto o contribuyente a los fines de la tributación. Aceptado así, sería tan prosaico como pensar que, quien no puede siquiera sufragar sus gastos por necesidades básicas se vea obligado incluso a financiarse para tributar a

favor del Estado. Consideramos que las posiciones diametralmente opuestas expuestas anteriormente, deben ser interpretadas bajo la perspectiva de la proporcionalidad en relación a la capacidad económica del contribuyente, la cual bajo ningún concepto puede dejarse de lado, siendo que, precisamente de dicha capacidad, como ha quedado expuesto es que nace la posibilidad cierta del Estado de ejercer su poder impositivo, caso contrario significaría arruinar más aún al contribuyente, aniquilando de nacimiento cualquier posibilidad de cultivar riqueza que permita el sostenimiento y contribución con las cargas económicas del Estado.

En relación con los resultados sobre las finanzas, se determinó que las finanzas orientadas a clientes y cuentas por pagar, se dan en un 77,10%. Las finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuesto de ingresos y egresos, es regular en un 62,5%. Las finanzas a las utilidades y valor de la Empresa, es regular en un 77,8%. La identificación y seguimiento a las cuentas por cobrar es regular en un 62,5%. La liquidez es regular o frecuentemente en un 52,8% y el 16,7% manifiestan que siempre. El registro y clasificación de los costos y gastos de operación es moderado en un 61,8%. El registro de presupuestos de ingresos y egresos es moderado en un 57,6%. Se determinó, también que las

utilidades se dan en un nivel moderado con el 59,0%. La idea precisa del valor de la empresa es moderada con un 61,8%. Al respecto, Catacora, (1998) refiere que la gestión financiera tiene a su cargo dos funciones primordiales como aportación para elevar al máximo el valor neto actual de la inversión de los propietarios de la empresa. En primer lugar, asume la responsabilidad de las “finanzas”, entendida como aquella disciplina que trata de establecer las reglas o pautas para la óptima utilización de los bienes o activos que posee una empresa, la estructura de endeudamiento y de capital, y que la contabilidad debe estar en la capacidad de informar, sea por el uso o aplicación de esos recursos.

Las finanzas informan, en muchos casos las decisiones que toma una empresa, y esto tiene incidencia en el cambio de los activos, pasivos y el patrimonio, por lo cual, toda decisión que se tome en el área financiera, debe estar sustentada por análisis de los estados financieros que emite la contabilidad, a fin de evitar el riesgo que puede derivarse de una mala decisión por información errada.

CONCLUSIONES

Primera

Se determinó que existe una relación regular en un 62,5%, entre la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado y el impuesto al valor agregado con las Finanzas de las Mypes en la región Tacna. Es primordial el cumplimiento de los principios constitucionales de reserva de Ley, Igualdad, No confiscatoriedad, y respeto a los Derechos fundamentales, en la aplicación de las normas tributarias, ya que esto afecta a los contribuyentes.

Segunda

Se concluye que el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, es regular en un 68,1%. Las exigencias según el reglamento de comprobantes de pago, la emisión de las mismas y el cumplimiento de los requisitos formales afectan a las Mypes, ya que no permiten la utilización del crédito fiscal pagado por el contribuyente, esto afecta a las finanzas del contribuyente.

Tercera

El nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones y las finanzas, es regular en un 71,5%. Esta situación se origina por la exigencia que tienen los contribuyentes de cumplir con las obligaciones formales mensuales, y que estas son derivadas del nacimiento de la obligación tributaria por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El nivel de confiscatoriedad relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas es regular en un 78,5%. Y al originar infracciones, afectan en forma negativa la situación económica y financiera, ya que estas generan la disminución de las utilidades, falta de liquidez y afectación patrimonial.

Cuarta

Se ha propuesto la Tabla I, del código tributario – libro cuarto (infracciones y sanciones), para aplicación exclusiva de las Mypes, con la respectiva flexibilización en las sanciones a las Mypes del país.

RECOMENDACIONES

Primera

Es primordial que la SUNAT, de cumplimiento de los principios constitucionales como de la reserva de Ley, Igualdad, No confiscatoriedad, y respeto a los derechos fundamentales, para que situación económica y financiera de la Mypes no se vea afectado en los resultados. Esto permitirá considerar la capacidad contributiva, la afectación razonable y proporcionada y tener en cuenta el “concepto jurídico indeterminado”, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso.

Segunda

Se recomienda que el Reglamento de Comprobantes de Pago, en lo establecido a la obligación de emitir, otorgar y exigir, debe guardar relación directa con el principio constitucional de no confiscatoriedad; y sea el organismo administrador, recaudador, fiscalizador. La SUNAT aplique la facultad discrecional en beneficio de los contribuyentes que se encuentran clasificados como Mypes.

Tercera

Los contribuyentes de las Mypes, para cumplir adecuadamente con las obligaciones de presentar declaraciones y comunicaciones, deben buscar mayor capacitación en las entidades de estado como SUNAT, y el Colegio de Contadores Públicos de Tacna.

Cuarta

Se debe modificar integralmente el sistema tributario considerando los derechos constitucionales tributarios, el derecho tributario y derecho financiero, y primordialmente el código tributario, ya que esta norma está vigente desde agosto de 1999. Y como un aporte del trabajo de investigación, se adjunta: el proyecto de Ley adjunto en el anexo 02 donde se propone la modificación de la Tabla I, del código tributario – libro cuarto (infracciones y sanciones), para aplicación exclusiva de las Mypes y la respectiva flexibilización en la aplicación de sanciones en las Mypes del país, sea presentado por algún parlamentario peruano, para su respectiva aprobación en el congreso

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACOSTA, M.; Correa, A. & González, A. (2000). *Recursos y Capacidades Financieras: Fuente de Ventajas competitivas*. México: Editorial Actualidad Financiera.

AGUILAR, H. (2014). *Nuevo Código tributario*. Lima. Instituto del Pacífico. SAC.

ARANCIBIA (2012). *Manual del código tributario y la Ley Penal Tributaria*. Lima Instituto del Pacífico. SAC.

ATALIBA, G. (1989, septiembre). *Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente. Ponencia Presentada en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Buenos Aires.

ATALIBA, G. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987.

ATENCIO, G. & Azuaje, M. (2008). *Los principios de capacidad contributiva y progresividad en la imposición sobre la renta en Venezuela Cuestiones Jurídicas*, vol. II, núm. 1, enero-junio, 2008, pp. 41-63 Universidad Rafael Urdaneta Maracaibo, Venezuela.

BASAURI, R. (2013). *IGV-ISC. Análisis y aplicación práctica*. Lima. Instituto del Pacífico SAC.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J., *El Derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991

BUNGE, M. (1983). *La investigación Científica*, España, Editorial Ariel.

BRAVO, J. (2003). *Fundamento del derecho tributario 2003*. Lima. Palestra editores.

CARRASCO, L. (2013). *Aplicación Obligación Tributaria*. Lima. Instituto del Pacífico SAC.

CATACORA, F. (1998). *Contabilidad. La base para las decisiones gerenciales*. Caracas, Mc Graw Hill.

CARLOS DE CABO, M., *Sobre el concepto de ley*, Trotta, Madrid, 2000, pág. 69. Citado por Cesar Landa, Op. Cit., pág. 255.

EGUIGUREN (2006). “*Constitución y Tributación*”. Entrevista al doctor Francisco Eguiguren Praeli. En: Revista 191 Análisis Tributario, Volumen XIX, Nº227, Lima, diciembre, 2006, p 7- 10.

ESPINOZA (1986).” *Lineamientos de Derecho Público*”, México Editorial: Cárdenas Editor y Db

FRAGA, L. (2.000, octubre). *Breves Reflexiones Sobre la Interdicción de los Efectos Confiscatorios de los Tributos en la Constitución de 1999*. Ponencia Presentada en las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario Sobre Aspectos Tributarios en la Constitución de 1.999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas

FERREIRO, J. “*Curso de derecho Financiero*, español, Volumen I, Editorial Marcial Pons, Madrid 1998.

FLORES POLO, P. (1983): *Derecho Financiero y Tributario Peruano*, 34 p., 1era Edición, Talleres Gráficos de ITAL PERÚ, Lima Perú.

GARCÍA H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Homenaje al Prof.

HERNÁNDEZ, FERNÁNDEZ Y BAPTISTA, *Metodología de a Investigación*, 4^o Edición, Editorial McGraw-Hill, México, abril 2006.

HERNÁNDEZ et al (2010). *Metodología de la Investigación Científica*. México. Mc Graw Hill.

HURTADO, J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. IUTP. SYPAL. Caracas, Venezuela

JARACH, D. (1980). *Curso de Derecho Tributario*. (3^a ed.). Buenos Aires: Cima.

- JARACH, D** (2007). "*Manual de derecho tributario*", Recuperado 10 de enero del 2015, <https://es.scribd.com/doc/289416794/28/El-enfoque-administrativo-y-el-del-derecho-tributario-sustantivo>
- LUQUI, J.** (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- LUQUI, J.** (1989). *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires. Ediciones Depalma.
- OCHOA, C.** (1994). "*Constitución financiera: Bases del Derecho Constitucional Tributario*". En: La Constitución de 1993, análisis y comentarios. Lima, Comisión Andina de Juristas, No 10, 1994, pp. 127- 139.
- ORDOÑEZ** (2012). *Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano*. (Tesis de maestría), de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador.
- PLAZAS, M.** (2003). "*Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos*" En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, pp. 176-192.
- PEREZ, F.** (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Estudios fiscales, Madrid, 1986.

PFALLER Alfred. (1997). *El estado en la economía social de mercado: el modelo y la realidad alemana*. - [Electronic ed.]. - Bonn, 1997. - 12 Bl. = 59 Kb, Text Electronic ed.: Bonn: FES-Library, 1998. <http://library.fes.de/fulltext/stabsabteilung/00074.htm>. Recuperado 28 de enero del 2015.

PICÓN, J. (2012). *Temas tributarios empresariales – Sector Construcción e Inmobiliario*. Lima. Instituto del Pacífico.

RUEDA, G. & RUEDA, J. (2012). *Manual Práctico del contribuyente para no ser sancionado*

ROBLES, C. (2005). *Introducción a la obligación tributaria*. Disponible en internet: <http://blog.pucp.edu.pe/item/19488/introduccion-a-la-obligacion-tributaria>. Recuperado el 18 de junio del 2015.

RODRÍGUEZ (1976), *“Introducción al Derecho”*, Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha

RUBIO Correa, M. *Estudio de la Constitución Política de 1993*, Tomo III, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 1999, pp. 419-420.

RUBIO Correa, M. (1999). *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Lima, Fondo Editorial de la PUCP.

SABLICH (2013), “*Derecho Financiero una Visión en el Perú*”,
<http://docplayer.es/7458953-1347-derecho-financiero-una-vision-actual-en-el-peru-charles-alexander-sablich-huamani.html>.

Recuperado 22 de marzo del 2015

SIMÓN, L. (2011). *Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana Cuestiones Constitucionales*, núm. 25, julio-diciembre, 2011, pp. 201-266 Universidad Nacional Autónoma de México Distrito Federal, México

SOTELO (2005). “*Potestad Tributaria y Tributos de la Especie TASA*”,
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8768/915>
4. Recuperado 8 de agosto del 2015

SPISSO, R. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

TARSITANO, A. (2005). “*El Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático*”. En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Coordinadores Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Universidad Austral, Buenos Aires, 2005, pp. 407- 423.

TARSITANO, A (1994) [García Belsunce, Horacio (coordinador)]. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. De Palma. Buenos Aires 1994, pág. 307

TORRES, G. (2014). *Manual del Sistema Tributario*. Lima. Instituto del Pacífico.

SUNAT.s.f.*Régimen de percepciones del IGV*. Disponible en internet:http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=754:icual-es-el-monto-de-la-percepcion&catid=117:regimen-de-percepciones-del-igv-venta&itemid=185. Recuperado 15 de noviembre del 2015.

VALDÉS, R. (1.996). *Curso de Derecho Tributario*. (2ª. ed.). Santa Fe de Bogotá: Temis/Depalma/Marcial Pons.

VELASQUEZ A. "*Inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en el artículo 11 de la ley del impuesto de solidaridad ISO) decreto N° 73-2008 del congreso de la república*" <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/01/Velasquez-William.pdf>. Recuperado 13 de abril del 2015

VILLEGAS, H. (1994). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

VILLEGAS, H. (1994). *El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad en Materia Tributaria*. En H. García Belsunce (comp.). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. (Pp. 217-269). Buenos Aires: Depalma.

VILLEGAS, H. (1999). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 7ª. [www. tsj.gov.ve](http://www.tsj.gov.ve)

VITORIA, M. (2009). *Philosophica: Enciclopedia filosófica*. Recuperado el 18 de julio del 2016. <http://www.philosophica.info/voces/comte/Comte.html>

ZAVALA, M. (2015). *El impuesto a la renta la potestad tributaria del estado y el principio constitucional de no confiscatoriedad para las empresas en el Perú, 2015*. Lima: Universidad Católica los Ángeles de Chimbote, 2015

ZAINS DE BUJANDA, F. (1993). *Lecciones de Derecho Tributario*. 10ª Edición complutense, facultad de Derecho, Madrid 1993.

ZOLEZZI MOLLER, A. “*El régimen tributario en la nueva Constitución*”. En: *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima, Comisión Andina de Juristas, 1994, pp. 141- 151.

CONSTITUCIÓN Política del Perú, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de diciembre del 1993.

SENTENCIA recaída en el expediente N° 2822-03-AA/TC, Coldex S.A.C., de fecha 23 de marzo de 2004, contra el Impuesto Mínimo a la Renta). Fundamento singular de la magistrada Revoredo Marsano.

ANEXOS

ENCUESTA

INSTRUMENTO Nº 1

La confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado en las MYPES en la región Tacna, 2011-2013

ESTIMADO Sr. Contador

La presente encuesta tiene por finalidad recoger información de los contadores asesores de las empresas comerciales de la región Tacna, acerca de la confiscatoriedad en el impuesto al valor agregado en las MYPES en la región Tacna. Por tanto, mucho le agradeceré responder escogiendo la alternativa correspondiente, de acuerdo a las siguientes categorías:

- a) Siempre (5)
- b) Frecuentemente (4)
- c) A veces (3)
- d) Raras veces (2)
- e) Nunca (1)

| Nº | Ítems | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|----|--|---|---|---|---|---|
| | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación de infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, donde se considere el impuesto al valor agregado. | | | | | |
| 1 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones, de no emitir y/o comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, donde se considere el impuesto al valor agregado. | | | | | |
| 2 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros, donde se considere el impuesto al valor agregado | | | | | |
| 3 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas a la omisión de registrar ventas, etc. | | | | | |
| 4 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el uso de comprobantes o documentos falsos simulados o adulterados, donde se consigne el impuesto al valor agregado. | | | | | |
| | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, donde se considere el impuesto al valor agregado. | | | | | |
| 5 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, donde se considere el Impuesto al valor agregado. | | | | | |
| 6 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de las | | | | | |

| | | | | | | |
|----|--|--|--|--|--|--|
| | declaraciones que contengan la determinación de la deuda triturraría en forma incompleta | | | | | |
| 7 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y periodo. | | | | | |
| 8 | Nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la presentación de las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, en cuanto al impuesto valor agregado. | | | | | |
| | Nivel de confiscatoriedad relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias con respecto al impuesto al valor agregado | | | | | |
| 9 | Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones formales | | | | | |
| 10 | Nivel de confiscatoriedad por la aplicación a las infracciones relacionadas a las obligaciones sustanciales del Impuesto al valor agregado | | | | | |

Muchas gracias por su colaboración.

INSTRUMENTO 2

Finanzas de las MYPES en la región Tacna, 2011-2013.

ESTIMADO Sr. Contador

La presente encuesta tiene por finalidad recoger información de los contadores asesores de las empresas comerciales de la región Tacna, acerca de las finanzas de las MYPES en la región Tacna. Por tanto, mucho le agradeceré responder escogiendo la alternativa correspondiente, de acuerdo a las siguientes categorías:

- a) Alto (5)
- b) Moderado (4)
- c) Regular (3)
- d) Bajo (2)
- e) Nunca (1)

| | Ítems | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Finanzas orientadas a clientes y proveedores | | | | | |
| 1 | Se identifica y da seguimiento a las cuentas por cobrar y cuentas por pagar | | | | | |
| 2 | La empresa cuenta con liquidez para cubrir sus obligaciones en el corto plazo | | | | | |
| | Finanzas orientadas a costos, gastos de operación y presupuestos de ingresos y egresos | | | | | |
| 3 | Se registra y clasifica los costos y gastos de operación en su oportunidad | | | | | |
| 4 | Se registra el presupuesto de ingresos y egresos en su oportunidad | | | | | |
| | Finanzas a las utilidades y valor de la empresa | | | | | |
| 5 | La empresa tiene suficiente utilidad | | | | | |
| 6 | El personal valora la empresa | | | | | |

Muchas gracias por su colaboración.

PROPUESTA LEGISLATIVA

I- INTRODUCCIÓN

Según los principios Constitucionales Tributarios refiere que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, lo que constituye un elemento novedoso en la normativa constitucional peruana; es decir, que los tributos que rijan al país en un determinado momento, no pueden extraer del contribuyente una cantidad que implique su descapitalización o una violación al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, si se analizan las sanciones del Código Orgánico Tributario, los cuales tienen inherencia en el incumplimiento de los deberes formales en materia de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), se puede determinar que las mismas no hacen distinción en cuanto a la capacidad económica o a las características de los ingresos de la empresa infractora, existiendo la posibilidad de imponer al contribuyente una sanción que exceda los límites razonables de la tributación. En lo concerniente al principio de no confiscatoriedad Valdés-Costa (1996) señala que parte de la doctrina invoca este principio cuando el tributo es irrazonable. En este sentido, este autor critica esta expresión argumentando, en primer lugar, que en vez de un principio se debe hablar de una prohibición dirigida al legislador, a fin de evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del contribuyente de colaborar con las cargas públicas, sin afectar su derecho a una subsistencia digna y en

segundo lugar, que no es ajustado a derecho que una tributación excesiva se le califique como confiscatoria que significa quitar alguna cosa sin la debida compensación. En este orden de ideas, (Villegas, 1994) expresa que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga carácter confiscatorio.

La Constitución de 1979. Asimismo, resulta indispensable indicar que establece en el artículo N° 317, del Código tributario peruano, en virtud que, no es una norma emitida por el Congreso de la Republica como correspondería, y teniendo en este Código como objetivo lograr la máxima recaudación de tributos y multas por parte de los contribuyentes, es que no cumple con los principios constitucionales tributarios emanados de la Carta Magna. Como el caso de los diversos artículos mencionados en el trabajo, los mismos que incumplen los principios de Legalidad, Reserva de Ley, confiscatoriedad, así como el respeto a los derechos fundamentales de la persona. Luego del análisis de la normativa vigente, se tiene que el Código Tributario que en algunos artículos sobrepasan la constitución, convirtiéndose en inconstitucional, al mismo que gracias a la Potestad tributaria que le ha sido conferida es que tiene las facultades que debe tener un órgano administrador de tributos para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los deudores, logrando con sus normas internas como Resoluciones de

Superintendencia, informes, oficios, logra que incluso terceros ajenos a la relación jurídica tributaria cumplan con el pago de obligaciones tributarias que éste ente previamente les ha responsabilizado, logrando así incrementar las arcas fiscales (Aguilar, 2014).

OBJETIVO GENERAL

Proponer la modificación del Código Tributario –Libro Cuarto (infracciones y sanciones)

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Proponer la modificación de la Tabla I, del código tributario, libro cuarto (infracciones y sanciones), para aplicación de exclusiva de las Mypes.
- Flexibilizar la aplicación de sanciones en las Mypes del país

II- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Es una gran realidad que las Micro y Pequeñas Empresas, MYPES, son de mucha importancia para el impulso y desarrollo de nuestra economía, tanto por la concentración numérica de sus unidades empresariales como por lo que le generan a la misma. Las MYPES abarcan varios aspectos importantes de la economía de nuestro país. Las Micro y Pequeñas Empresas han sido entendidas por quienes han abordado su análisis y problemática como un fenómeno subsidiario, subordinado al tema de la gran empresa, la cual deviene un modelo

afectado cuyas características necesariamente deben ser adoptadas por las MYPES.

Según el Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual conlleva a la Mypes a ser sancionados con multas confiscatorias significativas y en otros casos con cierres temporales de locales. Por ello, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, en adelante SUNAT.

La formalización, la productividad, el financiamiento, la capacitación y la competitividad de las MYPES del Perú, considerando la finalidad de las normas como la Ley N° 28015 y la Ley N° 30056.

En el Perú, las micro, pequeñas y medianas empresas representan el 99.6% de todos los negocios en el país, las cuales producen el 47% del PBI y dan empleo a más del vital para la economía mundial y la prosperidad de su población. Su importancia en la generación de ingresos, empleo e innovación, sitúa a las pymes en el centro de la agenda nacional de desarrollo.

III-EFECTO DE LA VIGENCIA DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL.

La presente propuesta normativa no contraviene el ordenamiento jurídico constitucional establecido, ni colisiona con otra norma aplicable al tema propuesto. La propuesta permitirá mayor trascendencia en los contribuyentes que pertenecen a las Mypes.

Que por las consideraciones establecidas se propone la aprobación de la presente propuesta normativa.

IV- ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO

La implementación y aplicación del proyecto no irroga ningún costo adicional alguno para el Tesoro Público e implica un mayor beneficio a todos los contribuyentes que pertenecen a las Mypes.

Actualiza la normativa del código tributario y se hace más objetiva y real en la cual se encuentra las Mypes.

El congresista de la republica que suscribe....., en ejercicio del derecho de iniciativa legislativa reconocido en el Artículo 107° de la Constitución Política del Perú y los artículos 74° y 75° del reglamento del congreso de la Republica, pone a consideración del Congreso de la Republica el siguiente Proyecto de Ley:

PROYECTO DE LEY

MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO –LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)

Artículo 1°. - Modifica la Tabla I - Personas y Entidades generadores de Renta de Tercera Categoría, con lo siguiente:

TABLA I CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)

PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE RENTA DE TERCERA CATEGORÍA - MYPES

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|----------------------|--|--|
| 1. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE, ACTUALIZAR O ACREDITAR LA INSCRIPCIÓN EN LOS REGISTROS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA | Artículo 173° | | |
| - No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio. | Numeral 1 | 1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo (1) | 50% 1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo (1) |
| - Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad. | Numeral 2 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - Obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro. | Numeral 3 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción y/o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo. | Numeral 4 | 50% UIT | 20% UIT |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|---|----------------------|---|---|
| - No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. | Numeral 5 | 50% de la UIT o comiso (2) | 20% de la UIT o comiso (2) |
| - No consignar el número de registro del contribuyente en las comunicaciones, declaraciones informativas u otros documentos similares que se presenten ante la Administración Tributaria. | Numeral 6 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| - No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan. | Numeral 7 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| 2. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS. | Artículo 174° | | |
| - No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión. | Numeral 1 | Cierre (3) (3-A)(i) | Cierre (3) (1-A)(i) |
| - Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión. | Numeral 2 | 50% de la UIT o cierre (3) (4) | 20% de la UIT o cierre (3) (4) |
| - Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT. | Numeral 3 | 50% de la UIT o cierre (3) (4) | 20% de la UIT o cierre (3) (4) |
| - Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado. | Numeral 4 | Internamiento temporal del vehículo (5) | Internamiento temporal del vehículo (5) |
| - Transportar bienes y/o pasajeros con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o guías de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento que carezca de validez. | Numeral 5 | 50% de la UIT o internamiento temporal del vehículo (6) | 20% de la UIT o internamiento temporal del vehículo (6) |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|-------------------|--------------------|----------------------|
| - No obtener el comprador los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, según las normas sobre la materia. | Numeral 6 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - No obtener el usuario los comprobantes de pago u otros documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, por los servicios que le fueran prestados, según las normas sobre la materia. | Numeral 7 | 5% de la UIT | 2% de la UIT |
| - Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión. | Numeral 8 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - Remitir bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago, guías de remisión y/u otro documento que carezca de validez. | Numeral 9 | Comiso o multa (8) | Comiso o multa (8) |
| - Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia. | Numeral 10 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos. | Numeral 11 | Comiso o multa (8) | Comiso o multa (8) |
| - Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización. | Numeral 12 | 50% de la UIT (9) | 20% de la UIT (9) |
| - Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos. | Numeral 13 | Comiso o multa (8) | Comiso o multa (8) |
| - Remitir o poseer bienes sin los precintos adheridos a los productos o signos de control visibles, según lo establecido en las normas tributarias. | Numeral 14 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - No sustentar la posesión de bienes, mediante los comprobantes de pago u otro documento previsto por las normas sobre la materia, que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición. | Numeral 15 | Comiso (7) | Comiso (7) |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|----------------------|--------------------------|--------------------------|
| - Sustentar la posesión de bienes con documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago según las normas sobre la materia y/u otro documento que carezca de validez. | Numeral 16 | Comiso o multa (8) | Comiso o multa (8) |
| 3. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES | Artículo 175° | | |
| - Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos. | Numeral 1 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes. | Numeral 2 | 0.3% de los IN (11) (12) | 0.3% de los IN (11) (12) |
| - Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores. | Numeral 3 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT. | Numeral 4 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación. | Numeral 5 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera. | Numeral 6 | 0.2% de los IN (13) | 0.1% de los IN (13) |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|---|----------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| - No conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, o que estén relacionadas con éstas, durante el plazo de prescripción de los tributos. | Numeral 7 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No conservar los sistemas o programas electrónicos de contabilidad, los soportes magnéticos, los micro archivos u otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible en el plazo de prescripción de los tributos. | Numeral 8 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No comunicar el lugar donde se lleven los libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas gravadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad. | Numeral 9 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| 4. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES | Artículo 176° | | |
| - No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos. | Numeral 1 | 1 UIT | ½ 1 UIT |
| - No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos. | Numeral 2 | 30% de la UIT o 0.6% de los IN (14) | 10% de la UIT o 0.2% de los IN (14) |
| - Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta. | Numeral 3 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad. | Numeral 4 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| - Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario. | Numeral 5 | 30% de la UIT (15) | 10% de la UIT (15) |
| - Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período. | Numeral 6 | 30% de la UIT (15) | 10% de la UIT (15) |
| - Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta los lugares que establezca la Administración Tributaria. | Numeral 7 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |

| Infraacción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|----------------------|---------------------|----------------------|
| - Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria. | Numeral 8 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| 5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA. | Artículo 177° | | |
| - No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite. | Numeral 1 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - Ocultar o destruir bienes, libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar las obligaciones tributarias, antes del plazo de prescripción de los tributos. | Numeral 2 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - No mantener en condiciones de operación los soportes portadores de microformas grabadas, los soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en las aplicaciones que incluyen datos vinculados con la materia imponible, cuando se efectúen registros mediante microarchivos o sistemas electrónicos computarizados o en otros medios de almacenamiento de información. | Numeral 3 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración. | Numeral 4 | Cierre (16) | Cierre (16) |
| - No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. | Numeral 5 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad. | Numeral 6 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello. | Numeral 7 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|-------------------|--|--|
| - Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad. | Numeral 8 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables. | Numeral 9 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria. | Numeral 10 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - No permitir o no facilitar a la Administración Tributaria, el uso de equipo técnico de recuperación visual de microformas y de equipamiento de computación o de otros medios de almacenamiento de información para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación. | Numeral 11 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones. | Numeral 12 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos. | Numeral 13 | 50% del tributo no retenido o no percibido | 20% del tributo no retenido o no percibido |
| - Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT. | Numeral 14 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |
| - No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que ésta establezca, las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública. | Numeral 15 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte. | Numeral 16 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|-------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| - Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes. | Numeral 17 | 0.6% de los IN (10) | 0.3% de los IN (10) |
| - No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos. | Numeral 18 | Cierre (17) | Cierre (17) |
| - No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario. | Numeral 19 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario. | Numeral 20 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |
| - No implementar, las empresas que explotan juegos de casino y/o máquinas tragamonedas, el Sistema Unificado en Tiempo Real o implementar un sistema que no reúne las características técnicas establecidas por SUNAT. | Numeral 21 | Cierre o Comiso (18) | Cierre o Comiso (18) |
| - No cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos. | Numeral 22 | 0.2% de los IN (13) o cierre (19) | 0.1% de los IN (13) o cierre (19) |
| - No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118° del presente Código Tributario. | Numeral 23 | 50% de la UIT | 20% de la UIT |
| - No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT, así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago. | Numeral 24 | | |
| - No exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley. | Numeral 25 | 0.6% de los IN (10) (20) | 0.3% de los IN (10) (20) |
| - No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos, así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias. | Numeral 26 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|--|----------------------|---|---|
| - No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32ºA del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley. | Numeral 27 | 0.6% de los IN (10) (20) | 0.3% de los IN (10) (20) |
| 6. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS | Artículo 178º | | |
| - No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. | Numeral 1 | 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21) | 20% del tributo omitido o 20% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 05% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21) |
| - Emplear bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden. | Numeral 2 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - Elaborar o comercializar clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos. | Numeral 3 | Comiso (7) | Comiso (7) |
| - No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos. | Numeral 4 | 50% del tributo no pagado. | 20% del tributo no pagado. |
| - No pagar en la forma o condiciones establecidas por la Administración Tributaria o utilizar un medio de pago distinto de los señalados en las normas tributarias, cuando se hubiera eximido de la obligación de presentar declaración jurada. | Numeral 5 | 30% de la UIT | 10% de la UIT |

| Infracción | Referencia | Sanción | Sanción Mypes |
|---|------------|--------------------------------|--------------------------------|
| - No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención. | Numeral 6 | 50% del monto no entregado. | 20% del monto no entregado. |
| - Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley N° 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11° de la citada ley. | Numeral 7 | 50% del tributo no pagado (22) | 20% del tributo no pagado (22) |
| - Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11° de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad. | Numeral 8 | 0.3% de los IN (11) | 0.1% de los IN (11) |

- La sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se aplicará con un máximo de diez (05) días calendario, salvo para aquellas infracciones vinculadas al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas en que se aplicará el máximo de noventa (30) días calendario; conforme a la Tabla aprobada por la SUNAT, en función de la infracción y respecto a la situación del deudor.

- La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará con un máximo de treinta (10) días calendario, conforme a la Tabla aprobada por la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia.

- La Administración Tributaria podrá colocar en lugares visibles sellos, letreros y carteles, adicionalmente a la aplicación de las sanciones, de acuerdo a lo que se establezca en la Resolución de Superintendencia que para tal efecto se emita.

- Las multas no podrán ser en ningún caso menores al 3% de la UIT cuando se determinen en función al tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, no entregado, el monto aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia con excepción de los ingresos netos.

(1) Se aplicará la sanción de internamiento temporal de vehículo o de comiso según corresponda cuando se encuentre al contribuyente realizando actividades, por las cuales está obligado a inscribirse. La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará cuando la actividad económica del contribuyente se realice con vehículos como unidades de explotación. La sanción de comiso se aplicará sobre los bienes.

(2) Se aplicará la sanción de multa en todos los casos excepto cuando se encuentren bienes en locales no declarados. En este caso se aplicará la sanción de comiso.

(3) La multa que sustituye al cierre señalada en el inciso a) del cuarto párrafo del artículo 183 no podrá ser menor a 0.5 UIT.

(281) (3-A) En aquellos casos en que la no emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes se aplicará una multa de 0.5 UIT.

(4) La multa se aplicará en la primera oportunidad que el infractor incurra en la infracción salvo que éste la reconozca mediante Acta de Reconocimiento. Para este efecto, la referida acta deberá presentarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al de la comisión de la infracción. La sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que el infractor incurra en la misma infracción. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa o se hubiera reconocido la primera infracción mediante Acta de Reconocimiento.

(282) En aquellos casos en que la emisión y/u otorgamiento de documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión o que la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT, no se haya cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, sólo se aplicará la multa.

(282) Párrafo modificado por el Artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012.

(5) La sanción de internamiento temporal de vehículo se aplicará a partir de la primera oportunidad en que el infractor incurra en alguna de estas infracciones. La multa a que hace referencia el inciso b) del octavo párrafo del artículo 182º, será de 0.50 UIT.

(6) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de internamiento temporal de vehículo a partir de la tercera oportunidad en que el infractor incurra en alguna de estas infracciones. A tal efecto, se entenderá que ha incurrido en las dos anteriores oportunidades cuando las sanciones de multa respectivas hubieran quedado firmes y consentidas.

(7) La sanción de comiso se aplicará de acuerdo a lo establecido en el artículo 184 del Código Tributario. La multa que sustituye al comiso señalada en el octavo párrafo del artículo 184 del Código Tributario, será equivalente al 05% del valor de los bienes. Dicho valor será determinado por la SUNAT en virtud de los documentos obtenidos en la intervención o en su defecto, proporcionados por el infractor el día de la intervención o dentro del plazo de diez (10) días hábiles de levantada el Acta Probatoria. La multa no podrá exceder de 1 UIT. En aquellos casos que no se determine el valor del bien se aplicará una multa equivalente a 1 UIT.

(8) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de comiso o multa. La sanción de multa será de 05% de la UIT, pudiendo ser rebajada por la Administración Tributaria, en virtud a la facultad que se le concede en el artículo 166.

(9) La sanción es aplicable por cada máquina registradora o mecanismo de emisión.

(10) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 5% de la UIT ni mayor a 15 UIT.

(11) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 5% de la UIT ni mayor a 6 UIT.

(12) La multa será del 0.3% de los IN cuando la infracción corresponda a no legalizar el Registro de Compras con los topes señalados en la nota (10).

(13) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 5% de la UIT ni mayor a 3 UIT.

(14) Se aplicará el 0.3% de los IN, con los topes señalados en la nota (10), únicamente en las infracciones vinculadas a no presentar la declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas y/ o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

(15) La sanción se aplicará a partir de la presentación de la segunda rectificatoria. La sanción se incrementará en 5% de la UIT cada vez que se presente una nueva rectificatoria.

Las declaraciones rectificatorias que se presenten como resultado de una fiscalización o verificación correspondiente al período verificado no les será aplicable el incremento mencionado siempre y cuando se realicen dentro del plazo establecido por la Administración Tributaria.

(16) No se eximirá al infractor de la aplicación del cierre.

(17) Cierre de establecimiento por un plazo de treinta (10) días calendario la primera vez, sesenta (20) días calendario la segunda vez y noventa (30) días calendario a partir de la tercera vez.

(18) La sanción de cierre se aplicará para la primera y segunda oportunidad en que se incurra en la infracción indicada. La sanción de comiso se aplicará a partir de la tercera oportunidad de incurrir en la misma infracción. Para tal efecto, se entenderá que ha incurrido en una oportunidad anterior cuando la resolución de la sanción hubiera quedado firme y consentida en la vía administrativa.

(19) La Administración Tributaria podrá aplicar la sanción de multa o cierre. La sanción de multa podrá ser rebajada por la Administración Tributaria, en virtud de la facultad que le concede el artículo 166.

(20) Para los supuestos del antepenúltimo y últimos párrafos del inciso b) del artículo 180 la multa será equivalente a 1.5 y 2.5 UIT respectivamente.

(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas

netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Para tal efecto, se entiende por tributo resultante:

- En el caso del Impuesto a la Renta, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior.
 - En caso, los referidos créditos excedan el Impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor.
 - Tratándose de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible.
 - En el caso del Impuesto General a las Ventas, al resultado de la diferencia entre el impuesto bruto y del crédito fiscal del período. En caso, el referido crédito exceda el impuesto bruto, el resultado será considerado saldo a favor.
 - En el caso del Nuevo Régimen Único Simplificado, a la cuota mensual.
 - En el caso de los demás tributos, el resultado de aplicar la alícuota a la base imponible establecida en las leyes correspondientes.
- b) En el Impuesto General a las Ventas, en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del tributo omitido y el 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor.
- c) En el caso del Impuesto a la Renta Anual:
- En caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 30% del saldo a favor declarado indebidamente y el 30% del tributo omitido.
 - En caso se declare una pérdida correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 5% de la pérdida declarada indebidamente y el 30% del tributo omitido.
 - En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, el monto de la multa será la suma del 20% del saldo a favor declarado indebidamente y el 5% de la pérdida declarada indebidamente.
 - En caso se declare un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 20% del saldo a favor declarado indebidamente, 05% de la pérdida declarada indebidamente y el 20% del tributo omitido.
- d) En el caso de que se hubiera obtenido la devolución y ésta se originara en el goce indebido del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, el 100% del Impuesto cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente.
- e) En el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, el 50% del tributo omitido.

Para la aplicación de lo dispuesto en la presente nota, tratándose de los deudores tributarios que tienen una tasa distinta a la establecida en el Régimen General del Impuesto a la Renta y que hubieran declarado una pérdida indebida, la multa se calculará considerando, para el procedimiento de su determinación, en lugar del 05% el 20% de la tasa del Impuesto a la Renta que le corresponda.

(22) La multa no podrá ser menor al 5% UIT cuando la infracción corresponda a la exoneración establecida en el literal c) del Apéndice de la Ley N° 28194, en los demás casos no podrá ser menor a 0.5 UIT.

Artículo 2°. - La SUNAT dictara las medidas necesarias en el plazo de 60 días calendario para la aplicación de la presente Ley.

DISPOSICION FINAL

Única. - Derogase todas las normas que se opongan a la presente Ley.

Lima, abril del 2016

MATRIZ DE CONSISTENCIA

| PROBLEMAS | OBJETIVOS | HIPOTESIS | VARIABLES |
|--|---|--|--|
| <p>Problema Principal</p> <p>¿Cuál es la relación que existe entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?</p> | <p>Objetivo General</p> <p>Determinar la relación que existe entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013</p> | <p>Hipótesis principal</p> <p>Existe relación significativa entre la confiscatoriedad en el Impuesto al Valor Agregado con las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013</p> | <p>Variable independiente</p> <p>X: Principio de no confiscatoriedad</p> |
| <p>Problemas específicos</p> <p>a) Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?</p> | <p>Objetivos específicos</p> <p>a) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.</p> | <p>Hipótesis específica</p> <p>a) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de emitir comprobantes de pago y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.</p> | <p>Variable dependiente</p> <p>Y: Finanzas</p> |

| | | | |
|--|--|--|--|
| <p>b) ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?</p> | <p>b) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.</p> | <p>b) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.</p> | |
| <p>c) ¿Cuál es la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013?</p> | <p>c) Determinar la relación que existe entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013.</p> | <p>c) Existe relación significativa entre el nivel de confiscatoriedad proveniente de la aplicación a las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las finanzas de las MYPES en la Región Tacna, año 2011-2013</p> | |