

ALBERTO CARLOS PACCI CARDENAS

Abogado

Catedrático de Derecho Tributario



Introducción al DERECHO TRIBUTARIO

LIMA-PERU

A la Facultad de Ciencias Empresariales de la UPT
y a la Facultad de Letras y Ciencias Jurídicas de la UNJBG
por haberme permitido realizarme como profesor universitario,
en especial a mis queridos (as) alumnos (as) de ambas facultades,
en testimonio de mi especial gratitud.

SECCIÓN I

PARTE GENERAL

CAPITULO PRIMERO

FINANZAS PÚBLICAS

Y TRIBUTACIÓN

1.-CONCEPTO.-

El Estado como superestructura social requiere para el cumplimiento de sus fines y en provecho de la sociedad de un patrimonio que satisfaga sus "necesidades públicas", generalmente, brindados por el ente estatal a través de los denominados "servicios públicos". Para la formación de este patrimonio el Estado se procura en gran medida de los ingresos o recursos materiales "públicos" que contribuyan a su logro. Sin embargo, para establecer el nivel de ingresos públicos a obtener se requiere antes determinar cuanto gastar y en que gastar. Precisamente, estos aspectos son abordados por una disciplina especial: las finanzas públicas.

Para Castillo "... el conjunto de las medidas que se adoptan sistemáticamente para conseguir y administrar los recursos que deben cubrir las necesidades del Estado, conforman una disciplina especial, que se denomina economía financiera y que también se conoce con estas expresiones: ciencia financiera, finanzas, hacienda pública y ciencia fiscal" (CASTILLO LUCIANO, 1985:15).

En esa misma línea, pero a modo de complemento, el tratadista Diño Jarach nos dice que "... el aspecto jurídico de la ciencia de las finanzas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, tales como el Derecho Presupuestario, el Derecho de la deuda pública o, también la ciencia jurídica de la administración y de la contabilidad pública" (JARACH DIÑO, 1996: 364),

Modernamente, se concibe a las finanzas públicas como aquella ciencia que "... tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos" (VILLEGAS HECTOR, 1998:1), y la incidencia de ambos aspectos en la economía del país, esto es, el estudio de la actividad financiera del Estado.

En esa medida para lograr un cabal conocimiento sobre el término de finanzas públicas y su relación con la tributación debemos no sólo "... recurrir a cuatro nociones fundamentales íntimamente vinculados entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público..." (VILLEGAS HECTOR, 1998:2) que comprende el estudio de la actividad financiera del Estado sino que, previamente, es necesario determinar que entendemos por actividad financiera del Estado.

2.- LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.-

Podemos definir la actividad financiera' del Estado como "... el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines" (GARCIA HORACIO, 2003:1).

La actividad financiera del Estado puede ser estudiada, de modo general, desde diversos puntos de vista. Por un lado, desde la perspectiva de la ciencia de las finanzas y, por otro lado, desde el derecho financiero. Al respecto, el distinguido maestro universitario FLORES POLO, nos dice que "la actividad financiera tiene como objetivo fundamental posibilitar que el Estado cumpla sus fines. Para esta labor tan compleja debe advertirse que entran en juego una serie de aspectos de tipo político, económico, social y técnico, por una parte: y de tipo jurídico, por la otra. Los cuatro primeros aspectos son materia de las Ciencias de las Finanzas. El aspecto jurídico es materia del derecho financiero". En: FLORES POLO PEDRO.-Pcrecho Financiero y Tributario.- Ediciones Justo Valenzuela.- Lima-Peni.- 1986. Pág. 38.- Respecto del concepto de Derecho Financiero, siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, diremos que es "aquella rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos

Esto tiene que ver con "... una serie de entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos" (VILLEGAS HECTOR. 1998:9),

Estos recursos obtenidos por el Estado tienen un beneficiario único que es la propia sociedad porque es favor de ella, de la colectividad integrada por personas o entidades nacionales o extranjeras, que son destinados los gastos públicos.

Esta actividad financiera de la que hablamos "... está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, a saber

- a) la previsión de los gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero
- b) la obtención de tos ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas
- c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, tos gastos públicos" (VILLEGAS HECTOR. 1998:10).

Este esquema nos permite observar como el Estado, en principio, debe determinar los gastos públicos que va a realizar para afrontar las necesidades públicas de la colectividad, para luego determinar los recursos que requiere, los mismos que son reflejados en un instrumento legal llamado "presupuesto" que no es otra cosa que la ordenación de los ingresos y gastos en un período determinado.²

La obligación de diseñar el presupuesto³, en el caso peruano, se encuentra establecida en el artículo 77° de la Constitución Política de 1993 que dispone que "... la administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso...". Luego agrega "... el presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos. Su programación y ejecución responde a los criterios de eficiencia, de necesidades sociales básicas y de descentralización'.

En ese sentido, se dice que "... actualmente, el presupuesto púbñco, en su más amplia aceptación, es definido como el cómputo de tos ingresos y egresos gubernamentales y del movimiento de la deuda pública. Se le considera la guía y expresión de la política económica del gobierno y es uno de los componentes indispensables de la contabilidad gubernamental" (MANCERA RAFAEL, citado por FLORES PEDRO. 1986:103)

Se advierte de las líneas anteriores que "... el sujeto activo de la actividad financiera del Estado es exclusivamente el Estado en cualquiera de los niveles que resulten de su organización

destinan al cumplimiento de sus fines". En: SAINZ DE BUJANDA FF.RNANDO.-Lccciones de Derecho Financiero.- Décima Edición.- Universidad Complutense, Facultad de Derecho.- Madrid.- 1993.- Pág. I

² Se dice que cuando el Estado planifica su actuación financiera esta ejerciendo su PODER FINANCIERO.

³ Actualmente, se puede hablar de la existencia de un Derecho Presupuestario que forma parte del Derecho Financiero que puede ser definida como el "conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de los entes públicos, entendiendo por tales el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de gastos que esos entes pueden realizar durante un período de tiempo determinado, en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos". En: SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. Ob. Cit.

jurídica-política.. ~ (GARCIA HORACIO, 2003: 13), ya sea que se trate de un Estado Federal o Unitario. Éste último supuesto aplicable al caso peruano, habría que considerar los tres niveles de Gobierno: Central, Regional y Local. Y, por otro lado, tenemos a la colectividad integrado por individuos de una sociedad determinada que requiere de ciertos servicios públicos al que el Estado se encuentra obligado a satisfacer algunas de sus necesidades, lo que le convierte en "públicas".

Bajo este contexto se afirma que el fin de la actividad financiera del Estado será el cumplimiento de sus fines que se traduce en la satisfacción de las necesidades públicas.

Los fines de actividad financiera del Estado suelen clasificarse en fiscales y extra fiscales, siendo los primeros *"... aquellos que tienen por objeto obtener recursos para el erario público. Los segundos, los que tienen por finalidad satisfacer objetivos políticos, económicos o sociales..."* (GARCIA HORACIO. 2003: 15)

3.- LOS SERVICIOS PÚBLICOS.-

Los servicios públicos suponen la materialización de las actividades estatales en provecho de la colectividad. A través de ella, se objetiviza el cumplimiento de los fines del Estado.

En otras palabras, podemos afirmar que los servicios públicos *"... son las prestaciones que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas"* (VILLEGAS HECTOR, 1998:7).

En función a la satisfacción de esta» necesidades públicas podemos clasificar los servicios públicos en *_esenciales y no esenciales*.

Los primeros *"... son inherentes a la soberanía del estado, puesto que sólo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su poder de imperio, o sea, del poder de mando que como suprema autoridad se ejerce sobre quienes están sometidos a su jurisdicción soberana. Los servicios públicos no esenciales, tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía, por cuanto para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del poder de imperio"* (VILLEGAS HECTOR, 1998:8),

Si bien en todos los casos los servicios públicos son brindados por el Estado, sin embargo es posible que los particulares o la empresa privada se encargue de la prestación del resto de servicios públicos distintos de aquellos vinculados con la administración de justicia, seguridad pública y defensa nacional, los que están reservados exclusivamente al Estado.

Otros, sostienen que *"... los servicios públicos también se clasifican en divisible (es posible determinar cual es el beneficio que cada ciudadano obtiene, que no necesariamente es igual para cada uno) como la educación primaria; e indivisible (se prestan a la sociedad en su conjunto y no se puede y no se puede precisar el beneficio que cada individuo obtiene; beneficia a todos los integrantes de la comunidad) como la defensa o la justicia"* (En: www.monografias.com)

4.- LAS NECESIDADES PÚBLICAS.-

Históricamente, se conoce, que el hombre es un ser eminentemente social. La reunión de individualidades a dado lugar a una vida colectiva que plantea ideales comunes y, desde luego, la ^{*/} satisfacción de las mismas.

Estos requerimientos que nos plantea la vida colectiva y que son satisfechas por una actividad estatal es lo que se conoce como *necesidades públicas*.

— - ^ Ahora bien, suele distinguirse las necesidades públicas en absolutas y relativas. Las necesidades públicas absolutas *"... constituyen la razón de ser del Estado mismo (dentro de los se considera Estado de Derecho), por lo cuál éste desaparecería como tal si dejase de cumplir esos cometidos esenciales (defensa exterior, orden interno y administración de justicia)..."*, siendo sus características más destacables que *"... son esenciales, constantes, vinculadas esencialmente al Estado y de satisfacción exclusiva por él ..."*(VILLEGAS HECTOR, 1998:5),

Sin embargo, de otro lado vemos que las necesidades públicas relativas cuya satisfacción incumbe también al Estado como la Educación, Salud, Transportes y Comunicaciones no están vinculadas intrínsecamente a la existencia misma del Estado, por lo que no son esenciales, e inclusive pueden ser satisfechas por los particulares.

6.- LOS GASTOS PÚBLICOS.-

Para lograr la satisfacción de las necesidades públicas se requiere que se realicen los desembolsos necesarios para el cumplimiento de los fines estatales.

' —2? Estos desembolsos lo constituyen los gastos públicos definidos como *"... las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas"* (VILLEGAS HECTOR, 1998:31),

De esta definición podemos extraer las siguientes características:

- a) Se trata de desembolsos dinerarios
- b) Son realizados por el Estado
- c) Es establecido por ley, y
- d) Destinados al cumplimiento de los fines del Estado

Pero a efectos de afrontar tales gastos públicos tendientes a satisfacer las necesidades públicas es necesario que determinemos cuales son los recursos que disponemos para cubrir las mismas.

^fr 6.- LOS RECURSOS DEL ESTADO O INGRESOS PÚBLICOS.-

En líneas generales los *"... recursos públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera sea, su naturaleza económica o jurídica"* (VALDEZ RAMON, citado por VILLEGAS HECTOR. 1998:49).

En la doctrina existe una diversidad de criterios para clasificar los ingresos públicos, sin embargo siguiendo al maestro HECTOR VILLEGAS, a la cual nos adherimos, planteamos el siguiente esquema:

a) Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio. A su vez se distinguen en:

- i) Bienes de dominio público
- ii) Bienes de dominio privado:

b) Recursos de las empresas estatales. A su vez, estas pueden ser:

- i) Empresas que tienen a su cargo servicios públicos
- ii) Empresas nacionales, industriales y comerciales
- iii) Recursos por privatización de empresas estatales
- iv) Monopolios fiscales (recursos mixtos: patrimoniales-tributarios)

c) Recursos gratuitos

*i d) Recursos tributarios

e) Recursos derivados de sanciones patrimoniales

f) Recursos monetarios

i) El emisionismo como regulador económico

ii) EL emisionismo como medio de obtener ingresos

g) Recursos del crédito Público

Entre los recursos públicos citados interesa profundizar su estudio, en tanto institución jurídica principal del Derecho Tributario, el referido a los ingresos tributarios constituido por los tributos vigentes en un país.

En ese sentido, los tributos se conciben como aquella carga económica que han de soportar los individuos de una sociedad a favor del Estado para el cumplimiento de sus fines. Este fenómeno es conocido como *tributación*.

«a_____

7.- FUNDAMENTO Y FINALIDAD DE LA TRIBUTACION.-

La tributación refiere MANUEL ESTELA⁴ es una herramienta de la política económica que permite al Estado orientar la producción y distribución de la riqueza en un país.

Así, la tributación no es otra cosa que "... la acción con que el ciudadano entrega al Estado cierta cantidad de dinero para el financiamiento de las funciones y servicios públicos". La tributación, agrega, "es un aporte del contribuyente en aras del bien común. Quién no percibe el bien común está incapacitado para aceptarla tributación...". (ESTELA MANUEL, 2002:37).

____í^ En la *doctrina financiera*, no encontramos uniformidad de criterios para explicar el fundamento de la tributación.

Por un lado, siguiendo a VILLEGAS HECTOR, nos dice que existen hasta tres teorías que tratan de explicar el porque de la tributación. Entre ellas destacan las siguientes:

⁴ ESTELA BENAVIDES \L\NUEL.- *El Perú y la tributación*.- Industrial gráfica.- Primera edición.- Lima-Perú - 2002

—7 a) La *Teoría del precio del cambio* (carácter contractual), que nos explica que se trata de una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado,

_J> b) La *Teoría de la prima del seguro* que los ciudadanos pagan para asegurar los bienes que poseen contra cualquier riesgo que atente contra ellos; y

_5> c) La *Teoría de la distribución de la carga pública*, por el cual los ciudadanos de un Estado tienen el deber de sostenerla.

Otros, en esa misma línea, como CASTILLO LUCIANO⁵ sostienen que el impuesto es una *obligación contractual* que vincula al Estado con los ciudadanos aunque, modernamente, se le ha reconocido como una categoría de *deuda social* cuyos deudores son los miembros de la colectividad nacional. Así, precisa que:

— a) La *tesis de la obligación contractual* sostiene que la imposición es una prestación contractual y que constituye el equivalente al precio de los beneficios que el Estado le otorga. Esta concepción es la base de dos teorías:

— • La *teoría del seguro* que considera que el tributo debe ser pagado por los particulares, en razón de la protección y seguridad que nos presta sobre el patrimonio, la libertad y la vida misma.

— • La *teoría de la equivalencia o precio* de los servicios prestados por el Estado considera como el precio que el individuo paga por los servicios que el Estado presta a la comunidad nacional, y por tanto a cada uno de sus miembros,

b) La *tesis de que la imposición es una deuda social* es la más aceptada generalmente.

Concluye, estableciendo que la finalidad de la imposición radica en que: a) no sólo constituye un sistema de recaudar los fondos necesarios para cubrir los gastos del Estado; b) sino, sobretodo, —> un medio de intervenir en la economía social para determinar más altos niveles de vida y desarrollo general.

Desde la perspectiva de la *doctrina económica*, MANUEL ESTELA refiere que la tributación debe conciliar dos propósitos:

a) La *obtención de Ingresos que requiere el equilibrio monetario, que es una condición - necesaria, no suficiente - del crecimiento sostenible*.

b) El *apoyo para la eficiente asignación de recursos de la economía*

En suma, en lo particular, consideramos, efectivamente, que la tributación es una deuda social que tiene sus sustento en el denominado^ 'contrato soc/af,' cuya finalidad debiera ser lograr el crecimiento económico y tender a la redistribución del gasto, a fin de satisfacer las necesidades públicas de que hablamos líneas atrás, especialmente de las grandes mayorías. Este objetivo sólo se logrará si todos o la gran mayoría de los ciudadanos se encuentran comprometidos con el bien común y perciban que contribuir permite el logro de los objetivos mencionados.

_____1

⁵ CASTILLO LUCIANO.- *FINANZAS PUBLICAS. Ciencia Financiera. Derecho Financiero. Derecho Tributario*.- Cuarta Edición.- Editorial Alfa.- Lima-Perú.-1985

CAPITULO SEGUNDO

FUNDAMENTOS DEL DERECHO

TRIBUTARIO

1.- GENERALIDADES

El fenómeno de la tributación - entendida también como imposición - si bien no es reciente sino que se remonta en sus inicios a la aparición del Estado mismo, su estudio en nuestro país se ha acentuado a partir de la Reforma Tributaria iniciada en los años 1990 que introdujo cambios no sólo desde una perspectiva organizacional de la Administración Tributaria sino fundamentalmente expidiendo una nueva legislación tributaria menos dispersa y frondosa, más integrada y clara entonces frente a la vigente en dicha época.

A partir de entonces el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias se tomó más ágil y se extendió a todos los sectores de la actividad económica. El contar con una Administración Tributaria moderna y eficiente y con una estructura normativa tributaria, hacia posible tal cometido.

Si la tributación se encuentra presente en la mayor parte de actos o contratos que realizamos ya sea como personas naturales o jurídicas, esto exige que estos y los operadores contables y del derecho conozcan a profundidad las normas jurídicas tributarias para formular las reclamaciones correspondientes ante acotaciones sin fundamento o, en su caso, evitar las sanciones por la comisión de las infracciones tributarias.

Pero este conocimiento no debiera ser únicamente desde un plano meramente dogmático o doctrinario sino fundamentalmente a partir de lo que establece nuestra legislación positiva y los fallos jurisprudenciales que expiden los órganos integrantes del sistema judicial peruano - léase Corte Suprema de Justicia de la República y el Tribunal Constitucional- y aquellas de carácter administrativo que expide la máxima instancia administrativa en materia tributaria: el Tribunal Fiscal.

Si consideramos que la existencia del tributo se encuentra ligado a la propia existencia del Estado, como en efecto resulta ser, toda vez que se constituye en uno de sus principales ingresos para el cumplimiento de sus fines, la importancia que adquiere el estudio del Derecho tributario es tal que merece un tratamiento sui generis y especial por las instituciones jurídicas propias que trae, encontrándose en consecuencia plenamente justificada su enseñanza especializada y por separado.

2.- CONCEPTO

No encontramos en la doctrina una definición que abarque la totalidad de los temas materia de estudio del Derecho tributario, sin embargo hemos de tratar en lo posible de citar aquellos que nos conducen a tal fin.

Así, Hector B. Villegas define al Derecho Tributario como *"... el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos"*. (VILLEGAS HECTOR, 1998:133).

Para Héctor Jorge Damarco el Derecho tributario *"... es la ciencia jurídica que se ocupa del estudio del conjunto de normas que regulan la obligación tributaria"*. (DAMARCO HECTOR, en obra dirigida por HORACIO GARCIA BELSUNCE, 2003:53, Tomo I),

En esa misma línea, Diño Jarach conceptúa al Derecho Tributario como el "... conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos". (JARACH DIÑO. 1996:363),

Asimismo, es de destacar la noción descriptiva de Queralt Martín que concibe al Derecho Tributario como "... la disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos"; (citado por ASOREY RUBEN, en obra dirigida por HORACIO GARCIA BELSUNCE, 2003: 40, Tomo I),

De las definiciones dadas se advierte su sentido lato; sin embargo, al ampliar el concepto en sus caracteres siguiendo a Gaetano Liccardo diremos que el Derecho Tributario "... tiene por objeto esencial las relaciones jurídicas que median entre una entidad pública, titular del poder-deber de imponer prestaciones pecuniarias coactivas, y los sujetos obligados por ley al sometimiento de las cargas públicas y a las prestaciones de dar o de hacer, ya sean accesorias o instrumentales, o esenciales o necesarias para llevar a cabo la tributación, y en cuanto a tal relativa al procedimiento de liquidación del an y el quantum debido, en los otros esquemas de aplicación del tributo y en el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria". (LICCARDI GAETANO, en obra dirigida por ANDREA AMATUCCI, 2001: 3).

En nuestra opinión, el Derecho Tributario es una rama del Derecho en general que se encarga del estudio de las normas jurídicas, principios, instituciones y procedimientos que regulan las relaciones jurídicas-tributarias entre el Estado y los particulares/originadas por los tributos.

3.- TERMINOLOGÍA.-

No existe consenso en la doctrina ni en las legislaciones de los países del Orbe sobre la terminología utilizada para comprender el estudio de las relaciones jurídicas-tributarias.

Así, "en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación «derecho tributario», los alemanes pretieren la expresión <<derecho impositivo», mientras que los franceses se refieren al «derecho fiscal»..." (VILLEGAS HECTOR, 1998: 133), y entre los austríacos, originariamente, el término «derecho de las contribuciones».

Mayoritariamente, en Latinoamérica la expresión comúnmente utilizada y aceptada no sólo en la legislación interna de dichos países sino en la doctrina es la de Derecho Tributario en tanto que, Derecho que se refieren a los tributos, el término comprende y abarca a todas las relaciones jurídicas-tributarias que de ella se deriva. Este predominio del término lo observamos, por ejemplo, en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID y en el organismo multilateral de administradores tributarios llamado Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

En nuestra medio, no cabe duda que la expresión Derecho Tributario ve reflejada su respaldo desde un punto de vista normativo en el Código Tributario, que comprende las normas y principios generales aplicables a todos los tributos, en los órganos de la Administración Tributaria de todos los niveles de gobierno y en las organizaciones académicas como es el caso del Instituto Peruano de Derecho Tributario y el Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario, miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

13

N 11,

CffwSW

•yo fe 16* O\l6hvoo^~^ A^***

CIAT

4.-AUTONOMÍA.-

En la doctrina se ha venido discutiendo sobre si el derecho tributario goza o no de autonomía en relación a otras disciplinas del derecho.

Existen hasta tres posiciones al respecto, unos que niegan la autonomía del Derecho Tributario, otros que le otorgan una autonomía parcial o restringida y quienes sostienen y defienden la autonomía de esta rama jurídica. A saber

4.1. Posición anti-autonómica (o civilista, administrativo y financiero)

Dentro de esta corriente se niega la autonomía del derecho tributario y, en cambio, subordinan esta rama del derecho al Derecho Civil, al Derecho Administrativo o al Derecho Financiero..según sus propulsores.

- Quienes postulan por una subordinación al Derecho Civil (GENY) sostienen que muchas de sus normas son aplicables en materia tributaria como ocurre en el caso de las Teoría General de las Obligaciones Civiles y de los Contratos, así como las referidas al estado civil, al nombre, al domicilio, a las sucesiones, etc. Sin perjuicio de las relaciones que se pueden suscitar entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, en tanto que debemos concebir al Derecho en general como un todo unitario, cabe advertir que las relaciones jurídicas que se deriven de los mismos tienen un origen distinto, toda vez que el derecho común encuentra su fuente en la voluntad de las partes y en la ley. mientras que el derecho tributario únicamente en la ley por el principio de legalidad imperante. Asimismo, las obligaciones tributarias que vinculan a los ciudadanos con el Estado son de Derecho Público y no se encuentran en el fuero de las relaciones privadas.

- Quienes postulan por una subordinación al Derecho Administrativo (los administrativistas ALESSI. GAETANO y VITA; y los tributaristas GIANNINI. MICHELI. HENSEL. BLUMENSTEIN, ATALIBA) sostienen que la actividad financiera del Estado de obtener los ingresos públicos constituye una función administrativa que como cualquier otra actividad estatal se encuentra regulada por el Derecho Administrativo. Si bien existe una estrecha relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario no puede sostenerse la subordinación de éste frente a aquél, en tanto que si bien el órgano administrador del tributo es una entidad pública, en su origen, como parte del sistema de la Administración Pública en general, las competencias y las facultades del que esta investido surgen de las relaciones jurídicas tributarias derivadas del establecimiento y de la aplicación de los tributos.

- Quienes postulan por una subordinación al Derecho Financiero (PUGLIESE. GIULIANI FONROUGE, RAFAEL BIELSA, VANONI) sostienen que la parte más importante del Derecho Financiero es el Derecho Tributario toda vez que el fenómeno impositivo es parte de la actividad financiera del Estado y que posee principios generales propios. Esta afirmación no resulta ser acertada toda vez que el Derecho Financiero no profundiza en el estudio de la principal fuente de ingresos públicos: el "tributo" como si lo hace el Derecho Tributario al tratar las obligaciones tributarias en su integridad; ni puede atribuírsele el principio legalidad como principio general aplicable a toda la

actividad financiera del Estado que, en cambio, es recogida plenamente en el ordenamiento jurídico tributario.

4.2. Posición autonómica restringida

Esta posición impulsada por algunos tributaristas (DIÑO JARACH) considera que una parte del Derecho Tributario goza de autonomía didáctica como científica aludiendo al derecho tributario material o sustantivo que como veremos más adelante deviene en una rama de aquél.

4.3. Posición autonómica total

Esta posición, a la que por cierto nos adherimos, concibe que el Derecho Tributario goza de autonomía, pero no de modo absoluto como ocurre con el resto de disciplinas jurídicas. Esta autonomía puede justificarse desde un punto de vista estructural, dogmático, teleológico y didáctico.

Así, se sostiene que posee:

- a) Autonomía estructural en tanto contiene instituciones jurídico - tributarios propios como lo es el Tributo; ^"
- b) Autonomía dogmática toda vez que se encuentran presentes conceptos propios a partir de lo que establecen las leyes tributarias que difieren en cuanto a su conceptualización del resto del sistema jurídico positivizado; <g_
- c) Autonomía teleológica por cuanto interesa al derecho tributario como objeto las relaciones jurídica-tributarias que se deriven de la aplicación de los tributos, que no son las mismas que el resto de ramas jurídicas; y
- d) Autonomía didáctica, en tanto que la enseñanza es independiente, esto es, que la exposición de los temas tributarios es autónoma en los centros de enseñanza superiores.

6.- UBICACIÓN

El Derecho⁶, modernamente, se encuentra dividido en tres ramas: PRIVADO (a su vez se subdivide en derecho privado interno y externo), PUBLICO (también subdivido en derecho público interno y externo) y SOCIAL. El derecho privado regula relaciones jurídicas, fundamentalmente, entre particulares. Mientras que el derecho público regula las relaciones jurídicas entre las entidades u órganos que conforman el Estado, y entre estos y los particulares. En cambio, el derecho social⁷ regula las relaciones jurídicas que se suscitan en la colectividad: sociedad, entre cuyas ramas que se desprenden de ella se pueden mencionar al derecho del trabajo y al derecho agrario.

⁶ Tradicionalmente, el Derecho se dividía en DERECHO PUBLICO Y DERECHO PRIVADO.

Al respecto MACEDO LOPEZ nos dice que "el derecho social tiene, pues, un carácter general concreto: regula la convivencia humana tomando como base a una clase social representativa de toda la comunidad en lo humano, social y moral." Luego, más adelante, concluye diciendo que "el Derecho Público interesa al Estado, el Derecho Privado a los particulares, y el Derecho Social a la sociedad". En: MACEDO LOPEZ OSCAR- El Nuevo Derecho Social v la Constitución Peruana.- Segunda Edición.- Editorial San Marcos.- Lima.- 1990.- Pág. 100

Dentro de estas ramas, el derecho tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicada dentro del Derecho Público Interno que como parte del Derecho Público se desprende del tronco común que es el Derecho en general.

6.- CONTENIDO O CAMPO DE ESTUDIO.-

El Derecho Tributario comprende dos grandes partes como ocurre, por ejemplo, con el Derecho Penal, una Parte General y otra llamada Parte Especial.

6.1. Parte General del Derecho Tributario

En la parte general se esboza las normas y principios generales aplicables a los tributos y a las relaciones jurídica-tributarias que se originan por la aplicación del tributo. Precisamente, aquí se van a ubicar los distintos temas que son objeto de estudio por parte de las ramas del Derecho Tributario sin excepción - que revisamos en el siguiente punto siguiente - como por ejemplo la Potestad Tributaria, la Obligación Tributaria, la Administración Tributaria, los Procedimiento Tributarios, los Ilícitos Tributarios y los Convenios Internacionales de carácter tributario.

Así, desde el punto del vista del derecho positivo, las normas tributarias más importantes que se revisan y analizan en la parte general son las siguientes:

- a) La *Constitución Política del 1993* (la que corresponde a la potestad tributaria y los principios tributarios, los beneficios tributarios para las Universidades e Instituciones Educativas, la irretroactividad de las normas tributarias, entre otros)
- b) El Texto Único Ordenado del *Código Tributario* aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, complementarias y reglamentarias
- c) La *Ley del Registro Único del Contribuyente* aprobado por Decreto legislativo N° 943 y su reglamento aprobado por Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT
- fe d) La *Ley Marco de Comprobantes de Pago* aprobado Decreto Ley N° 25632 y el *Reglamento de Comprobantes de Pago* aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT
- e) Las Normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios aprobados por Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT
- 0 La *Ley que regula el proceso contencioso administrativo* aprobado por la Ley N° 27584 (la parte pertinente referidas a las demandas que pueden interponerse en contra de las Resoluciones del Tribunal Fiscal)
- g) La *Ley del Procedimiento Administrativo General* aprobado por la Ley N° 27444 (que se aplica de manera supletoria al ordenamiento jurídico tributario, en especial, el relativo a los recursos impugnativos del procedimiento administrativo aplicable a determinados trámites y procedimientos de índole tributario)
- h) La *Ley Penal Tributaria* aprobado por Decreto Legislativo N° 813 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 037-2002-JUS

- i) La Ley de exclusión o reducción de la pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria aprobado por Decreto Legislativo N° 815
- j) Entre otras, generalmente, normas reglamentarias a nivel de decretos supremos, resoluciones de superintendencia o directivas referidos a los diversos temas regulados por el Código Tributario

6.1. Parte Especial del Derecho Tributario

Mientras que la parte especial, destina su estudio a cada uno de los tributos en forma específica a partir del sistema tributario vigente en el país. Para ello se revisa toda la legislación positiva que crea y desarrolla *in extenso* los distintos tributos vigentes que conforman el sistema tributario nacional distinguiéndose en: Tributos del Gobierno Central, Tributos del Gobierno Local y Tributos para otros fines.

Entre las normas que son objeto de estudio en esta parte especial se encuentran:

- a) La Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobado por Decreto Legislativo N° 771.
- b) El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas reglamentarias.
- c) El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 155-99-EF y normas reglamentarias.
- d) El Texto Único del Nuevo Régimen Único Simplificado aprobado por Decreto Legislativo N° 937 y normas reglamentarias.
- e) La Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos - Ley N° 28424 y normas reglamentarias.
- f) La Ley que regula explotación de los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas - Ley N° 27153 modificada por las leyes Nos. 27616 y 27796 y normas reglamentarias.
- g) La Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía - Ley N° 28194 y normas reglamentarias.
- h) La Ley que crea el Fondo y el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional - Ley N° 27889 y normas reglamentarias.
- i) La Ley que crea el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado y modifica el Apéndice I del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo - Ley N° 28211 y normas reglamentarias.
- j) El Texto Único Ordenado de la Ley Tributación Municipal aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF y normas reglamentarias.
- k) La Ley del Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial (SENATI) - Ley N° 26272 modificado por las leyes Nos. 26449 y 26308 y normas reglamentarias.

- l) La Ley del Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO) - Decreto Legislativo N° 786 modificado por la Ley N° 26485 y normas reglamentarias.
- m) La Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud - Ley N° 26790 y normas reglamentarias.
- n) La Ley del Sistema Nacional de Pensiones - Decreto Ley N° 19990 y normas reglamentarias.
- o) La Ley que crea el Fondo y la Contribución Solidaria para la Asistencia Provisional - Ley N° 28046 y normas reglamentarias..

8.- DIVISIÓN O RAMAS.-

Advertimos, en el ordenamiento jurídico nacional normas tributarias que versan sobre distintos sectores vinculadas a la área del derecho constitucional, administrativo, procesal, penal, entre otras, los que van a dar lugar a la *división de la parte general del Derecho Tributario*.

Así, el Derecho Tributario se divide en:



8.1. Derecho Constitucional Tributario

Se encarga del estudio de las normas vinculadas con el ejercicio de la potestad tributaria contenidas en el texto constitucional y las limitaciones al mismo: los principios tributarios.

8.2. Derecho Tributario Sustantivo o Material

Se ocupa del estudio de las normas sustanciales relativas a la obligación tributaria, el nacimiento y su exigibilidad, así como sus elementos, los modos de transmisión y extinción de la misma.

8.3. Derecho Tributario Administrativo o Formal

Estudia la estructura organizacional de la Administración Tributaria, las facultades del que esta investido y sus principales obligaciones frente a los administrados; asimismo, se ocupa del estudio de la determinación de la obligación tributaria a fin de establecer la base imponible y la alícuota correspondiente. A diferencia del Derecho Tributario Sustantivo o Material (que versa sobre la relación jurídica tributaria entre el acreedor y deudor tributario) en el Derecho Tributario Administrativo o Formal se pone énfasis en las relaciones que se suscitan entre la Administración Tributaria y los administrados.

8.4. Derecho Procesal Tributario

Se ocupa de los llamados procedimientos tributarios, en los que existe controversia (procedimiento contencioso tributario), se exige el cobro de la deuda (procedimiento de cobranza coactiva) o se tramita una determinada petición (procedimiento no contencioso), incluyendo a aquellos

asuntos tributarios cuya vía procedimental sea la de observar el Procedimiento Administrativo General.

Algunos consideran que el estudio del proceso penal tributario como consecuencia de los delitos de defraudación tributaria debe estudiarse en esta rama del derecho tributario. Consideramos que ello no debe ser así toda vez que los temas procesales están reservados a aquella disciplina jurídica denominada Derecho Procesal Penal. En cambio, si corresponde ocuparse desde la etapa de la investigación administrativa - que no es otra cosa que el procedimiento de fiscalización tributaria - hasta el ejercicio de la facultad discrecional de denunciar por delito de defraudación Tributaria.

8.5. Derecho Tributario Internacional (o Derecho Internacional Tributario)

Se encarga del estudio de los instrumentos internacionales relacionados con la materia tributaria suscritos por los Estados, entre otros, para evitar la doble o múltiple imposición tributaria, para armonizar impuestos al consumo, para establecer beneficios especiales en determinadas materias y para intercambiar información, así como establecer mecanismos para combatir la evasión.

8.6. Derecho Penal Tributario

Que versa su estudio sobre los denominados ilícitos tributarios (infracciones tributarias de carácter administrativo y los delitos tributarios, incluyendo al denominado delito contable), sus modalidades y las correspondientes sanciones.

7.-FUENTES.-

Si hemos concebido el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas impositivas, estas tienen que ser creadas mediante mecanismos preestablecidos. Estos medios de creación se conocen como fuentes del Derecho Tributario en tanto medios generadores de estas normas jurídicas.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario (NORMA III del Título Preliminar, C. T.) las fuentes del Derecho Tributario son:

- a) *Las disposiciones constitucionales.* Constituyen una de las fuentes más importantes del Derecho Tributario en tanto que la Constitución se concibe como la Ley Fundamental, la ley de leyes. En la Carta Política de 1993 se regulan, de modo general, la potestad tributaria, los principios tributarios y las garantías correspondientes en materia tributaria.

En dicho texto constitucional encontramos diversos artículos relativos a la materia tributaria la cual pasamos a transcribir.

- i. *“Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial (ARTICULO 2°. NUMERAL 10).*

- ji. *“Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes. Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley. La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios. Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta” (ARTICULO 19).*
- iii. *“No pueden someterse a referéndum la supresión o la disminución de los derechos fundamentales de la persona, ni las normas de carácter tributario y presupuestal, ni los tratados internacionales en vigor” (ARTICULO 32°, ULTIMO PÁRRAFO).*
- iv. *“También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos” (ARTICULO 56°).*
- v. *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo” (ARTICULO 74°).*
- vi. *“El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país” (ARTICULO 79°).*

- vii. *'La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo en ambos supuestos, en materia penal, cuando favorece al reo' (ARTÍCULO 103").*
 - viii. *'Corresponde al Presidente de la República: ... 20) Regular las tarifas arancelarias" (artículo 118°)*
 - ix. *'Son bienes y rentas de los Gobiernos Regionales: ...3) Los tributos creados por ley a su favor..."(ARTICULO 193")*
 - x. *"Son bienes y rentas de las Municipalidades: ...2) Los Tributos creados por ley a su favor. 3) Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley" (ARTICULO 196).*
- b) *Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República.*- Los tratados internacionales son los acuerdos internacionales adoptados por los Estados que, como fuente del derecho tributario, versan sobre aspectos tributarios y que pueden revestir distintas modalidades como Convenios, Convenciones, Acuerdos, Protocolos, Actas, etc. Por ejemplo, el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena - Decisión 40.
- c) *Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente.*- Las leyes tributarias, en sentido estricto o restringido, son aquellas normas jurídicas expedidas por órganos públicos con potestad legislativa como el Congreso de la República para crear, modificar o derogar tributos, o establecer una exoneración. Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios como los *Decretos Legislativos* expedidos por el Poder Ejecutivo por delegación de facultades del Congreso mediante ley autoritativa. Asimismo, si bien nuestra legislación interna no reconoce a los *Decretos-Leyes* expedidos por los Gobierno de facto que irrumpen en la vida pública del país violentando el Estado de Derecho y la institucionalidad democrática, en la práctica rigen plenamente en aras de la seguridad jurídica. Del mismo modo, debemos considerar como norma de rango equivalente a la ley a las *Ordenanzas*, toda vez que los Gobiernos Locales, mediante éste instrumento legal, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción, con los limitaciones señaladas por ley, toda vez que la Constitución Política de 1993 ha regulado dicha potestad tributaria a favor de las Municipalidades. También, pueden constituir normas de rango equivalentes a la ley las *normas regionales de carácter general* que versen sobre materia tributaria siempre que por ley, que hasta la fecha no se ha expedido, regule la potestad tributaria de los Gobiernos Regionales.

- d) *Las leyes orgánicas o especiales que nonvan la creación de tributos regionales o municipales.*- Las leyes orgánicas son aquellas expedidas por el Congreso de la República que "... regulan la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución" según reza el artículo 106° de la Constitución de 1993. Por Ejemplo, la Ley Orgánica de Municipalidades - Ley N° 27972 y la Ley Orgánica de Gobiernos Regionales - Ley 27867 que contienen algunas normas vinculadas a la materia tributaria local y regional. Por otro lado, con relación a las leyes especiales debemos precisar que ella "... - *de por si regla excepcional en el ordenamiento jurídico nacional - se ampara en las específicas características, propiedades, exigencias o calidades de determinados asuntos no generales en el seno de la sociedad. Las leyes especiales hacen referencia específica a lo particular, singular o privativo de una materia. Su denominación se ampara en lo sui géneris de su contenido y en su apartamiento de las reglas genéricas. En puridad, surgen por la necesidad de establecer regulaciones juriacas esencialmente distintas a aquellas que contemplan las relaciones o situaciones diferenciadas, comunes o genéricas. Consecuencia derivada de la regla anteriormente anotada es que la ley especial prima sobre la de carácter general.*⁸
- e) *Los decretos supremos y las nonvas reglamentarias.*- Los Decretos Supremos son aquellas normas jurídicas dictadas por Poder Ejecutivo destinadas a reglamentar las leyes tributarias sin trasgredir ni desnaturalizarlas. Por ejemplo, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o el Reglamento del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Otras normas reglamentarias de índole tributaria pueden ser las Resoluciones Ministeriales.
- f) *La jurisprudencia:* Son aquellos fallos expedidos por los Tribunales Administrativos en materia tributaria e, inclusive, por los órganos jurisdiccionales. La jurisprudencia de carácter administrativa es emitida por el Tribunal Fiscal en segunda y última instancia administrativa ^{***} resolviendo asuntos vinculados a tributos internos, derechos arancelarios y contribuciones de seguridad social. De estas, algunas constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria cuando resuelvan aplicar la norma de mayor jerarquía o cuando interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias. También constituyen jurisprudencia aquellas expedidas por los órganos jurisdiccionales o de control constitucional correspondientes recaídas en el proceso contencioso administrativo y en los procesos constitucionales respectivamente (proceso de inconstitucionalidad, proceso de amparo y proceso de cumplimiento).
- g) *Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria-* Las Administraciones Tributarias (SUNAT. MUNICIPALIDADES, etc.) como órganos administradores de tributos dentro de su competencia emiten normas con carácter general

⁸ Según los fundamentos esbozados en la sentencia expedida por el Tribunal Constitucional recaída en el expediente 018-2003-AI/TC. <http://www.tcnob.pe/jurisprudencia/200400018-2003-AI.html>

para el cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y/o ciudadanos, los mismos que coadyuvan a la formación del derecho tributario. Entre ellas, podemos citar las Resoluciones de Superintendencia y las Directivas expedidas por la SUNAT que regulan sobre determinadas materias como las obligaciones generales a cargo de los deudores tributarios o interpretando de modo general el sentido de las normas tributarias, respectivamente.

- h) *La doctrina jurídica.*- Son aquellos estudios o ensayos de destacados tratadistas o teóricos del derecho que se ocupan de temas tributarios o de otra índole afín a ella que explican o fijan el sentido de las normas jurídicas estableciendo principios o criterios generales que coadyuvan a la solución de los casos concretos que se planteen.

9.- RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.-

El estudio especializado y por separado que se hacen de las distintas disciplinas jurídicas no implica que no pueda recurrirse a ellas, dado que el Derecho es una ciencia unitaria. Por tal razón, en las siguientes líneas esbozamos las vinculaciones existentes entre el derecho tributario con algunas de las ramas del derecho en general con las que guarda estrecha relación. A saben

- a) *Con el Derecho Constitucional.*- En tanto que la potestad tributaria de imponer los tributos a los miembros de una colectividad encuentra sus límites en la Constitución Política a través de los denominados principios tributarios así como el ejercicio de las acciones de garantía señaladas en el artículo 200° de nuestra Carta Política a través de los denominados procesos constitucionales de inconstitucionalidad y de amparo, los mismos que son objeto de estudio en el ámbito del Derecho Constitucional.
- b) *Con el Derecho Financiero.*- La vinculación la encontramos en el hecho de que ésta disciplina jurídica, aún cuando algunos nieguen su autonomía, se encarga del estudio de la actividad financiera del Estado, esto es, de los ingresos y gastos públicos, siendo uno de los recursos públicos más importantes que recauda el Estado Moderno los Tributos, sobre el que recae el estudio de ambas disciplinas aunque con mayor profundidad por parte del Derecho Tributario.
- c) *Con el Derecho Civil.*- Toda vez que resulta necesario tomar en cuenta algunos conceptos estudiados y regulados por el derecho civil como las obligaciones y los contratos, la responsabilidad solidaria, el domicilio, entre otros, que van incidir en las relaciones jurídico-tributarias.
- d) *Con el Derecho Administrativo.*- En tanto que los órganos de la Administración Pública en general - de la cual forma parte la Administración Tributaria - son objeto de estudio del Derecho Administrativo, siendo aplicables las normas administrativas en lo relativo a la estructura organizacional y los actos administrativos que expidan o realicen.

- e) *Con el Derecho Penal.*- Toda vez que a partir de las verificaciones o fiscalizaciones de índole tributario que se practiquen se pueden determinar infracciones tributarias - de carácter administrativo - pasibles de sanciones administrativas-tributarias reguladas por el Derecho Tributario pero también ilícitos tributarios penales como el delito de defraudación tributaria y/o el delito contable, que van a ser objeto de estudio del Derecho Penal (Tributario).
- f) *Con el Derecho Procesal.*- En tanto que de la relación jurídica tributaria sustantiva - *derivada del tributo* - puede originarse una relación jurídica tributaria procesal como consecuencia de las controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y los administrados que se tramitan en sede administrativa en el denominado procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación) y que pueden desembocar en el proceso contencioso administrativo llevado a cabo en sede judicial reguladas por la legislación civil adjetiva.
- g) *Con el Derecho Internacional.*- Toda vez que es creciente, ante el fenómeno de la globalización y el comercio internacional, la necesidad de los Estados de celebrar acuerdos o convenios relativos a evitar la doble o múltiple imposición tributaria, a la armonización de los impuestos al consumo, al establecimiento de los beneficios especiales en determinadas materias y para intercambiar información, así como al establecimiento de mecanismos para combatir la evasión.

CAPITULO TERCERO

NORMAS TRIBUTARIAS

(LA LEY TRIBUTARIA)

1. NOCION.-

Las normas tributarias son aquellos preceptos jurídicos expedidos por órganos públicos con potestad legislativa para regular los tributos en sus distintos aspectos.

2. JERARQUÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.-

La jerarquización de las normas tributarias - *desde el punto de vista de las normas de diferente tipo* - se da desde aquella de mayor rango hasta el de inferior de acuerdo al siguiente orden:

- 1° Constitución Política (Disposiciones constitucionales en materia tributaria)
- 2° Tratados Internacionales (Convenios multilaterales o bilaterales para evitar la doble o múltiple imposición y prevenir la evasión fiscal)
- 3° Ley, Decreto Legislativo y Decreto-Leyes (Leyes de creación de algún tributo)
- 4° Decretos Supremos y las normas reglamentarias (Reglamentos de las leyes que crean los tributos)
- 5° Resoluciones Supremas, Ministeriales, de Superintendencia, etc. (Normas reglamentarias que desarrollan o complementan lo establecido en los reglamentos)

La prevalencia de una norma jurídica-tributaria sobre otra encuentra su sustento en el artículo 102° del Código Tributario al establecer como obligación del Tribunal Fiscal de resolver aplicando la norma de mayor jerarquía, en cuyo caso origina una jurisprudencia vinculante.

Similar redacción la encontramos en el artículo 138° segunda parte de nuestra Constitución Política actual, pero para efectos jurisdiccionales la misma que puede extenderse para usos procesales administrativos de acuerdo a las nuevas corrientes doctrinales y jurisprudenciales, al establecer que "en todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior".

Ahora bien, desde otro punto de vista, si estamos frente a *normas tributarias del mismo tipo y rango* debe aplicarse el principio del derecho por el cual la *norma especial prima sobre la norma general* y, asimismo, *la norma posterior sobre la anterior*.

_r>

Así, cuando existan normas procesales contenidas en el Código Procesal Civil que pudiesen ser aplicables, por ejemplo, al procedimiento de cobranza coactiva en el tema de las medidas cautelares deberán aplicarse preferentemente las disposiciones contenidas en el Código Tributario y en el reglamento correspondiente aprobado por la SUNAT, dado que la norma - *tributaria* - especial prima sobre la general.

De igual modo, cuando *la nueva norma tributaria* regula íntegramente determinada materia que también resultaba regulada por la *anterior*, prima aquél sobre ésta, al haberse producido la denominada derogación tácita, *ir*

3. APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO.-

3.1. Vigencia.-

La regla general en nuestro ordenamiento jurídico tributario es que 'las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo - y esta es la excepción - disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte' (NORMA X del Título Preliminar, C. T.)°.

Sin embargo, precisa, por excepción, que *"tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la norma IV¹⁰, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario*, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Tratándose de los reglamentos, estos *'rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento'*.

Los reglamentos pueden estar expresados en Decretos Supremos expedidos, generalmente, por el Ministerio de Economía y Finanzas o, también, en Resoluciones de Superintendencia, expedidos por la SUNAT, a los que les resulta de aplicación lo mencionado en el párrafo anterior.

3.2. Modificación

Por la modificación se introducen algunas enmiendas a las normas tributarias vigentes. Nuestra legislación tributaria precisa que las normas tributarias sólo se modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior (NORMA VI del Título Preliminar, O T.).

Asimismo, establece una recomendación para el legislador al establecer que *"toda norma tributaria que modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que modifica"*.

3.3. Derogación.-

Por la derogación las normas tributarias dejan de surtir efectos en las relaciones o situaciones jurídicas tributarias existentes. Esta abrogación de las normas tributarias puede producirse por derogación de las mismas, por caducidad o por sentencia que declara su inconstitucionalidad,

Así, en principio, el Código Tributario establece que las normas tributarias sólo se *derogan* por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior (NORMA VI del Título

Con la cual nuestro legislador ha adoptado el sistema de la *vacatio legis* por la cual las normas jurídicas entran en vigencia luego de transcurrido un tiempo determinado desde su publicación, frente a los sistemas: simultáneo y gradual.

Preliminar, C. T.), Pudiese desprenderse de la citada disposición que sólo se admite la *derogación expresa* excluyendo la posibilidad de una *derogación tácita* de las normas tributarias. Pero ello no es así, para ello debemos recurrir al segundo párrafo del artículo I del Título Preliminar del Código Civil de 1984 que establece dos supuestos de derogación tácita: por un lado, en el caso que la nueva norma tributaria regule íntegramente la materia regulada por otra anterior, o cuando la norma tributaria posterior contiene disposiciones incompatibles en todo o en parte con la norma tributaria anterior. Tal es el caso del Decreto Legislativo 885° que aprobó normas de promoción del Sector Agrario que fue derogada tácitamente por la Ley N° 27360, al regular éste, íntegramente, las materias contenidas en su antecesora.

Luego, es posible concebir que las normas tributarias dejen de tener vigencia no por la derogación sino por *caducidad* de las mismas, esto es, que en las propias normas tributarias se haya dispuesto su vigencia temporal a cuyo vencimiento del plazo se produce la cesación de su vigencia. Tal es el caso de la Ley N° 26777 que creó el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos cuya vigencia se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1999 por Ley N° 16999. Al vencimiento de dicho plazo, dicho impuesto dejó de aplicarse, y no requirió de norma derogatoria.

Por último, la norma tributaria denominada *ley* puede quedar sin efecto por sentencia del Tribunal Constitucional si declara su inconstitucionalidad dentro del *proceso de inconstitucionalidad*. Al respecto, el artículo 204° de la Constitución Política de 1993 preceptúa que *"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"*. Por ejemplo, citamos aquella sentencia de fecha 28 de septiembre del 2004, publicada el 13 de noviembre del 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AirrC, por el cual el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 y el artículo 53° del Decreto Legislativo N° 945 que incorporó el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, normas que regulaban el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta

3.4. Irretroactividad.-

Por la irretroactividad las normas tributarias no tienen efecto sobre hechos producidos con anterioridad a su vigencia. Desde el punto de vista estrictamente legal no es posible la retroactividad de las normas tributarias y, en ese sentido, nuestra Constitución Política de 1993 en su artículo 103°

¹⁰ El inciso a) de la Norma IV precisa que sólo por Ley o Decreto Legislativo se puede *"crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alienación del acreedor tributario: el deudor tributario y el agente de retención o percepción"*.

" Con relación a los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional debe tenerse en cuenta el artículo 81° del Código Procesal Constitucional aprobado por Ley N° 28237, el mismo que establece lo siguiente: "Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario Oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación. Cuando se declare la inconstitucionalidad **de normas tributarias por violación del artículo 74° de la Constitución**, el Tribunal

sustituido por la Ley N° 28389 ha establecido que *'la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo'*.

ty Nuestra Carta Política anterior, la de 1979, si admitía la retroactividad de la ley en materia tributaria cuando era más favorable al contribuyente, no habiéndose recogido esta disposición en nuestra actual Constitución.

Más aún, en materia de sanciones tributarias la actual redacción del artículo 168° del Código Tributario establece la irretroactividad de las normas sancionatorias al señalar que *"las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución"*. <4 ""

Sin embargo, a pesar de ello, el legislador peruano pareciera haber adoptando la tesis que impulsa un sector de la doctrina de que si es posible admitir la retroactividad benigna en materia de rebaja de sanciones tributarias bajo el argumento que la citada disposición constitucional - *al referirse a la retroactividad en materia penal (refiriéndonos al tema que analizamos)* - alude tanto al derecho penal tributario propiamente dicho así como al derecho contravencional tributario, esto es, se refiere a los ilícitos tributarios en sus dos facetas como ilícito penal tributario y como ilícito administrativo tributario o contravencional, tal como se desprende de la *Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT - Aprueban Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario*, que regula las normas relativas a la rebaja de sanciones tributarias al precisar en la segundo párrafo de la única disposición complementaria transitoria que: *'respecto de la gradualidad, el Régimen también podrá aplicarse a las infracciones, cometidas o detectadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución, siempre que el infractor cumpla con subsanarlas de conformidad con esta y no se hubiera acogido a un Régimen de Gradualidad anterior, no generándose derecho alguno a devolución o compensación'*.

4. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ESPACIO.-

En la doctrina tributaria existen hasta tres criterios que tratan de explicar hasta qué límite resultan de aplicación las normas tributarias a los particulares.

Una de ellas, el criterio de nacionalidad plantea que las normas tributarias deben ser aplicables a todos los nacionales de un Estado, sin importar el lugar donde se encuentre; luego, otra postura, por el criterio del domicilio las normas tributarias se aplicarían a las personas que se encuentren domiciliadas en el país independientemente de su nacionalidad y, finalmente, el **criterio de ubicación territorial** de la **fuentes** por el que las normas tributarias se aplicarían a las personas que tengan bienes en el país o celebren actos o contratos sujetos a imposición, independientemente del domicilio y de su nacionalidad.

debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo,

—^ Nuestra legislación tributaria adopta dos de las tesis anotadas, por un lado, la teoría del domicilio cuando sostiene que *'las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios'* (NORMA XI del Título Preliminar, C. T.).

Pero, también, por excepción, acoge el criterio de ubicación territorial de la fuente, cuando preceptúa que *"están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país"* -> *debiendo constituir domiciSo en el país o nombrar representante con domicilio en él'*. (NORMA XI del Título Preliminar, O T.).

5. INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.-

6.1. Noción.-

Por interpretación de las normas tributarias debemos entender la determinación del sentido y alcance de las mismas, éste es, qué quiso decir la norma tributaria y en qué caso es aplicable.

_E>

6.2. Clases

Las clases de interpretación de las normas jurídicas, generalmente aceptada en la doctrina jurídica, desde el punto de vista del órgano de donde emane, suelen ser la legislativa, la judicial y la doctrinal.

Sin embargo, desde el punto de vista de interpretación de las normas tributarias, siguiendo al distinguido tributarista Armando Zolezzi Möller, podemos hablar hasta de un cuarto tipo de interpretación al cual denomina "administrativa".

- a) **Interpretación legislativa.-** Es aquella realizada por el Congreso de la República, toda vez que conforme al numeral 1) del artículo 102° de la Constitución Política de 1993, es atribución de éste órgano legislativo dar las leyes e interpretar las existentes.
- b) **Interpretación administrativa.-** Este tipo de interpretación puede ser efectuada por la máxima instancia administrativa en materia tributaria - *el Tribunal Fiscal* - cuando emite sus fallos entre los que se encuentra la jurisprudencia de observancia obligatoria que es reconocida como una fuente del Derecho Tributario. Así se desprende del artículo 154° del Código tributario que establece que *"... las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con*

resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia ...".

carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102', constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Le/.

También es posible concebir que la Administración Tributaria realice interpretación administrativa sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, tal como lo preceptúa el artículo 93" del mismo cuerpo legal, cuando se sostiene que *"... las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias'.*

- c) **Interpretación judicial.-** Es aquella realizada por los jueces y tribunales del país.- En ese sentido cabe destacar la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que establece que *"los jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad".*
- d) **Interpretación doctrinal.-** Es aquella de tipo y rigor científico realizado por los juristas y tratadistas versados en materia tributaria. Si bien, a diferencia de las anteriores, no es obligatoria ejerce en el Foro una notable influencia en los operadores del derecho.

6.3. Métodps.-

Suele suceder que en determinados temas vinculados a materia tributaria de la simple lectura que hagamos no podamos determinar el sentido y alcance de una disposición legal, en tales supuestos se hace necesario recurrir a los métodos de interpretación de las normas jurídicas.

Los métodos de interpretación son *'procedimientos de aplicación de variables interpretativas para desentrañar el significado de las normas jurídicas'* (RUBIO MARCIAL, 2003:132)

En nuestro ordenamiento jurídico tributario la NORMA VIII del Título Preliminar Código Tributario precisa que *"al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho".*

En ese sentido, precisaremos a continuación aquellos generalmente aceptados en la doctrina jurídica. A saber:

- a) **Método literal (gramatical).-** Considera que para encontrar el verdadero significado de la norma tributaria debe recurrirse al significado de las palabras utilizadas ya sea en su acepción común o en su significado jurídico, así como a su construcción gramatical. Por ejemplo, cuando

el artículo 167° del Código Tributario establece que *"por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias"*, esta indicándonos que no se transmiten las sanciones tributarias cometidas e impuestas al contribuyente difunto a los herederos y legatarios de éste.

- b) **Método lógico (ratio legis).-** Trata de encontrar la razón de ser de la propia norma tributaria, el espíritu de la norma jurídica. En el ejemplo planteado lo que busca el texto legal es excluir de responsabilidad tributaria a aquél sujeto llamado heredero o legatario que no ha cometido la infracción tributaria dado el carácter personalísimo de las infracciones tributarias.
- c) **Método sistemático.-**
- i. Por *comparación con otras normas.* - Es una de las modalidades del método sistemático por el cual se puede encontrar el significado de la norma tributaria comprándolo con las definiciones de otra norma. Por ejemplo cuando la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 34° inciso e), alude a los contratos de prestación de servicios debe recurrirse a las normas del Código Civil que regulan éste tipo de contratos 4"
- ii. Por *ubicación de la norma.* - Como una modalidad del método sistemático plantea que se puede encontrar el significado de las normas tributarias utilizando los elementos provenientes de otras normas jurídicas en tanto que toda disposición legal tiene un lugar dentro del derecho. Por ejemplo, cuando la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo establece que sólo otorga derecho a Crédito Fiscal cuando sean permitidos como costo o gasto de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, deberá encontrarse el significado de la misma recurriendo a ésta última norma.
- (1) **Método histórico.-** Este método se sustenta en el hecho que para encontrar el significado de las normas tributarias debemos recurrir a sus antecedentes legislativos, exposiciones de motivos y normas derogadas.

6.4. Interpretación de la Realidad Económica.-

Según la NORMA VIII del Título Preliminar del Código Tributario *"para determinarla verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- «> tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios"*, lo cual significa apartarse de las formalidades jurídicas que pudiesen haber adoptado las partes.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00590-2-2003 ha precisado *"...que si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los*

- 1? *métodos de interpretación admitidos por el Derecho, incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho, {-imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes... *."*

Esta atribución con la que cuenta la Administración Tributaria resulta muy importante como puede advertirse por que le permite determinar la verdadera transacción u operación económica que realizaron los deudores tributarios sin importar las formas jurídicas simuladas o fraudulentas que adoptaron y, en consecuencia, exigir el pago de la real alícuota y aplicar las correspondientes sanciones tributarias a que hubiera lugar.

5.5. Extensión de la interpretación

De acuerdo al resultado al que pueden arribar los operadores del derecho, tributarios y contables, la interpretación puede ser extensiva o restrictiva. Así, será:

- Extensiva.-** cuando la interpretación se extiende a casos no previstos por la norma tributaria. En el ordenamiento jurídico tributario relativo a las infracciones y sanciones tributarias no es admisible esta forma de extensión de la interpretación.
- Restrictiva.-** cuando la interpretación se reduce a los supuestos contemplados en la propia norma interpretada.

Desde el punto de vista nuestro, la interpretación siempre ha de hacerse de manera restrictiva o estricta, independientemente si con ello se favorece o perjudica el interés fiscal toda vez que debemos remitirnos, exclusivamente, a los supuestos planteados por la norma tributaria.

5.6. Modalidades: in dubio pro-fiscum e In dubio contra-fiscum.-

En la doctrina tributaria se presentan dos tendencias de interpretación. Por un lado, quienes consideran que en caso de duda, las normas tributarias deben interpretarse a favor del Fisco, del Estado: *criterio in dubio pro fisco*. Por otro lado, quienes sostienen que en caso de duda las normas tributarias deben interpretarse en contra del Fisco, y a favor de los particulares: *criterio in dubio contra fisco*.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario no contempla tales posiciones. Sin embargo, se admite la posibilidad que pueda interpretarse bajo el criterio del in dubio contra fisco

Al respecto, en la doctrina tributaria se advierte dos posiciones metodológicas antagónicas sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Por un lado, algunos creen que la *metodología económica* se ha orientado primordialmente a huir del formalismo jurídico en la aplicación de las normas tributarias toda vez que, sustentan, el objeto de la imposición esta constituido por valores económicos existentes y por los movimientos de esos valores, y no por lo que resulta de la apariencia jurídica. Y, por otro lado, los sostenedores de la *metodología jurídica* surgida como respuesta al método puramente económico entienden que sus métodos de interpretación no pueden ser otros que los que imperan en el resto de ramas distintas al derecho tributario, los cuales deben ser conducidos con criterios de lógica jurídica. En: SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. Ob. Cit.

excepcionalmente en el ámbito del derecho penal tributario atendiendo a la redacción del artículo 139° inciso 11) de la Constitución Política que prescribe que son principios y derechos de la función jurisdicción, entre otros, la aplicación de la ley más favorable al procesado en caso de duda de las leyes penales, agregamos nosotros, tributarios.

De modo general, diremos que en materia administrativa-tributaria la facultad de interpretar que tiene la Administración Tributaria debe estar orientada siempre a criterios de razonamiento jurídico, porque *'...cuando el órgano administrativo pierde la objetividad de su competencia y utiliza las facultades interpretativas que la ley le atribuye, en procura de un deformado interés recaudatorio, en la práctica, se concreta el principio pro fisco. Todas las Administraciones Fiscales del mundo, en mayor o menor medida, cuentan con funcionarios honestos, inteligentes, formados adecuadamente en la ciencia jurídica y bien capacitados en la técnica impositiva que, sin embargo, caen bajo los desvíos de la ideología oficial de la institución a la que pertenecen: recaudar es el fin sin reparar en los medios. Como el tema no lo vemos de un solo ojo, también los contribuyentes - o mejor dicho, sus asesores - intentan transitar por los intersticios de la ley, empleando interpretaciones que derivan en ingeniosas construcciones elusivas, cuya efectividad se apoya en la esperanza de que el Juez coincida con su visión In dubio por contribuyente'* (TARSITANO ALBERTO, en obra dirigida por GARCIA BELSUNCE HORACIO, 2003: 426)

Finalmente, debemos precisar que estos estilos han sido superados hoy en día aún cuando su discusión puede mantenerse todavía a nivel doctrinario, por que no cabe admitir que se interprete la norma tributaria en favor ni en contra del Fisco en desmedro de la plena aplicación de la ley al caso concreto sino, más bien, resolver el caso concreto a la luz de las normas tributarias y de los hechos que se planteen.

6. INTEGRACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. -

La integración jurídica siguiendo al profesor universitario MARCIAL RUBIO CORREA¹³ "... se hace creando normas pero en el proceso de aplicación del Derecho, como un producto del razonamiento jurídico mismo". Entre ellas tenemos:

6.1. La analogía-

Consiste en aplicar la norma tributaria a supuestos no contemplados en ella pero similares en esencia. En nuestro ordenamiento jurídico tributario, en ciertos supuestos, el uso de la analogía se encuentra prohibido. Tal conclusión se desprende cuando la NORMA VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que "en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley".

6.2. Principios Generales del Derecho

¹³ RUBIO CORREA MARCIAL.- *Interpretación de las normas tributarias*.- Ara Editores.- Lima- Perú.- 2003

Los principios generales del derecho son postulados o criterios fundamentales que orientan la creación o interpretación de las normas jurídicas y que ayudan a cubrir los vacíos legales.

Al respecto, nuestro Código Tributario en la NORMA IX del Título Preliminar precisa que en lo no previsto por éste o en otras normas tributarias podrán aplicarse:

1° Norma» distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Por ejemplo la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil, en lo relativo a las normas procesales que resulten de aplicación. Inclusive, se puede recurrir al Código Civil cuando se pretende determinar que se entiende por arrendamiento, subarrendamiento, cesión, prestación de servicios, renta vitalicia, entre otros, citados por la Ley del Impuesto a la Renta, entre cuyas disposiciones no encontramos que se entiende por ellas.

2° Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario.- En defecto de la legislación positiva, debemos recurrir a los principios del derecho tributario, entre ellas, las positivizadas - teáse recogidas por el ordenamiento tributario vigente - como el principio de legalidad, de reserva de la ley, de igualdad tributaria, de no confiscatoriedad y de respeto a los derechos fundamentales de la persona. Y otros no positivizados como el principio de generalidad, el principio de obligatoriedad y el principio de economía en la recaudación.

3° O en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo.- Entre las más comunes se encuentran los siguientes principios: del debido procedimiento, de impulso de oficio, de razonabilidad, de imparcialidad, de informalismo, de presunción de veracidad, de conducta procedimental, de celeridad, de eficacia, de verdad material, de participación, de simplicidad, de uniformidad, de predictibilidad y de privilegio de controles posteriores¹⁴. Estos principios podrán aplicarse siempre que sean compatibles con el ordenamiento jurídico tributario.

¹⁴ La Ley del Procedimiento Administrativo General, artículo IV del Título Preliminar, precisa que pueden existir principios generales del Derecho Administrativo así como principios del procedimiento administrativo. Entre estos últimos se mencionan a los siguientes:

1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse

dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo en debida proporción entre los medios emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

5. Principio de imparcialidad.- Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general.

6. Principio de informalismo.- Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

8. Principio de conducta procedimental.- La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los participantes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal.

9. Principio de celeridad.- Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

10. Principio de eficacia.- Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

En todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

12. Principio de participación.- Las entidades deben brindar las condiciones necesarias a todos los administrados para acceder a la información que administren, sin expresión de causa, salvo aquellas que afectan la intimidad personal, las vinculadas a la seguridad nacional o las que expresamente sean excluidas por ley. y extender las posibilidades de participación de los administrados y de sus representantes, en aquellas decisiones públicas que les puedan afectar, mediante cualquier sistema que permita la difusión, el servicio de acceso a la información y la presentación de opinión.

13. Principio de simplicidad.- Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

4° Y los Principios Generales del Derecho- Entre los que destacan, el principio de buena fe, el principio de equidad y el principio de jerarquía normativa.

7.- COMPUTO DE LOS PLAZOS

El plazo de una norma tributaria es el espacio de tiempo concedido al deudor tributario, a un tercero y/o a la Administración Tributaria para la realización de diversos actos procesales.

En el ordenamiento jurídico tributario encontramos diversos plazos legales, algunos señalados en días hábiles (por excepción, se señalan en días calendario¹⁵), otros en meses o en años. Así, por ejemplo, en el Código Tributario, encontramos que el plazo para reclamar contra Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria es en el término improrrogable **da veinte (20) días hábiles** computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida (numeral 2 del artículo 137°). Asimismo, encontramos en dicho cuerpo legal que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de **nueve (9) meses**, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación (artículo 142°). También advertimos en dicha normativa que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva (artículo 43°).

Para el cómputo de los plazos señalados debemos recurrir a la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario que establece que para efectos de los plazos establecidos en las normas tributarias debe considerarse lo siguiente:

a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste

14. Principio de uniformidad.- La autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados.

15. Principio de predictibilidad.- La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.

16. Principio de privilegio de controles posteriores.- La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz.

¹ Sobre el particular el numeral 10.1. del artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios señala que los deudores tributarios que hubieran sufrido la pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros, de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas, respecto de tributos no prescritos, tendrán un plazo de sesenta (60) días calendarios para rehacer los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, documentos y otros antecedentes mencionados.

correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.

b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

Asimismo, precisa que, en todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente. Del mismo modo, en aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.⁸

¹⁶ Por ejemplo, el Decreto Supremo N° 070-2006-PCM que declara duelo nacional por el fallecimiento del ex presidente constitucional Valentín Paniagua Corazao y dispone el día 17 de octubre del 2006 día no laborable

CAPITULO CUARTO

EL SISTEMA TRIBUTARIO

Y LOS TRIBUTOS

para los Sectores Público y Privado a nivel nacional a partir de las 12:00 horas, debe considerarse para efectos tributarios como día inhábil.

1. NOCIÓN.-

El Sistema Tributario se define como el conjunto de normas tributarias y tributos vigentes en un país y en una época determinada.

También puede definirse como 'el conjunto ordenado, racional, coherente de normas, principios e instituciones que regulan las relaciones que se originan por la aplicación de los tributos en un país' (GUIA DEL DOCENTE, APRENDAMOS A TRIBUTAR, 105)

Del mismo modo, podemos decir, desde otra perspectiva, que Sistema Tributario es el 'conjunto de normas e instituciones que sirven de instrumento para la transferencia de recursos de las personas al Estado, con el objeto de sufragar el gasto público' (<http://tribunal.mef.gob.pe/glosariotributos.htm>).

2. CLASES.-

En la doctrina tributaria el Sistema Tributario puede ser de dos clases: Racional e Histórico. El sistema "es **racional** cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persigue y los medios empleados. Es, al contrario, **histórico** cuando tal armonía se produce sola, por espontaneidad de la evolución histórica" (SCHMOLDERS, citado por VILLEGAS HECTOR, 1998: 515)

3. ELEMENTOS.-

Los elementos de un Sistema Tributario esta constituido por la Política Tributaria, las Normas Tributarias y la Administración Tributaria.

Por Política tributaria se entiende los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario, la misma que es diseñada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

En cambio, las **Normas tributarias** son aquellas normas legales en virtud a los cuales se implementa la política tributaria.

Y, finalmente, la Administración Tributaria como órgano público o estatal es el encargado de aplicar la política tributaria, caso de la SUNAT, a nivel nacional, y los Gobiernos Locales, a nivel local.

4. COMPOSICIÓN.-

El Sistema Tributario Peruano, según el Decreto Legislativo N° 771 que aprueba la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional comprende: El Código Tributario y los Tributos vigentes.

4.1. El Código Tributario

Es el conjunto ordenado y coherente de normas jurídicas que regulan los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento juridico-tributario.

El primer Código tributario, en nuestro país, data de 1966 promulgado mediante la Ley N° 16043 del 12 de agosto de ese año. Posteriormente, se dictarían los Textos Únicos Ordenados aprobados por los Decretos Supremos números 395-82-EFC y 218-90-EF del 30 de diciembre de

1982 y 24 de julio de 1990, respectivamente. Luego vendrían los Códigos Tributarios aprobados por el Decreto Ley 25859 (del 06.11.1992) y por el Decreto legislativo N° 773 (30.12.1993)

El vigente Código Tributario peruano fue aprobado por decreto legislativo N° 816 del 20 de abril de 1996. A partir de su vigencia se han producido innumerables modificaciones, por lo que a fin de reunir las mismas en un solo cuerpo normativo se dicta el Texto Único Ordenado del Código Tributario mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF. Sin embargo, este cuerpo legal a partir de su expedición ha sido modificado por sucesivas leyes o normas con rango equivalente como las que se mencionan a continuación: Leyes Nos. 27256, 27296, 27335, 27393, 27787, 27788, 28365. 28647 y los Decretos Legislativos. Nos. 930, 941, 953, 969, 977 y **981**.

El Código Tributario actual se compone de un Título Preliminar con 15 Normas, 4 Libros, 194 Artículos, 22 Disposiciones Finales, 5 Disposiciones Transitorias y 3 Tablas de Infracciones y Sanciones:

Los 4 libros de este cuerpo normativo regulan los siguientes temas:

- Libro Primero: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
- Libro Segundo: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS ADMINISTRADOS
- Libro Tercero: PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
- Libro Cuarto: INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS

4.2. Los Tributos.

4.2.1. Noción.-

En nuestro Código Tributario y la de un gran número de legislaciones tributarias del derecho comparado no existe una definición del Tributo, más bien encontramos aspectos conceptuales de las especies o tipos de tributos.

Sin embargo, en la doctrina vamos a encontrar las siguientes definiciones.

Algunos consideran 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"* (VILLEGAS HECTOR, 1998: 67).

Otros, como el Modelo de Código Tributario para América Latina preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, sostienen que los Tributos son *"las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"*.

En nuestro país, el Tribunal Fiscal en su glosario de tributos internos precisa que el tributo es la *"prestación generalmente pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"*.

4.2.2. Características.-

De las definiciones esbozadas podemos extraer las siguientes características de los tributos:

- a) *Prestación generalmente pecuniaria*, esto es. que el pago no siempre es en dinero si no que es admisible que el pago se pueda realizar en especie, pero requiere de la voluntad legislativa estatal para aceptarlo que en nuestro medio se concreta a través de la dación de un Decreto Supremo que así lo disponga
- b) *Coercitiva*, es decir, que el Estado esta facultado para requerir el pago del tributo por la fuerza mediante el uso de los medios o mecanismos coactivos (embargos).
- c) *Prestación generalmente unilateral*, porque el Estado en virtud del ejercicio de su poder de imperio exige unilateralmente el pago de los tributos, esto es, a su favor, en la cual no hay necesariamente una prestación directa e individualizada en el sujeto pasivo, aunque hay que reparar que existe una actividad particular del Estado en el caso de las Tasas y Contribuciones.
- d) *Origen en la ley*. toda vez que los tributos sólo se crean, modifican o extinguen por ley o por normas de rango equivalente.
- e) *Finalidad*: en virtud del cual, los ingresos públicos que se obtienen son destinados para el cumplimiento de los fines del Estado.

-É>

4.2.3. Elementos:

4.2.3.1. Hipótesis de incidencia tributaria o leg al.-

Es la descripción legal de un hecho sujeto a tributación. Y responde al principio de legalidad por el cual no puede haber tributo si no hay una ley previa que lo cree.

Por ejemplo, cuando la Ley N° 27889 establece *"...créase el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional..."* (ARTICULO 5°). agregando luego que dicho impuesto gravará *"...la entrada al territorio nacional de personas naturales que empleen medios de transporte aéreo de tráfico internacional"* (ARTICULO 6°).

4.2.3.2. Hecho imponible o generador de la obligación tributaria.-

Es el hecho económico acontecido en la realidad que encaja en la descripción legal prevista por la ley tributaria y que dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Por ejemplo, en el caso comentado anteriormente, si en el plano real se produce la entrada efectiva al territorio nacional de personas naturales empleando medios de transporte aéreo de tráfico internacional se habrá producido el hecho imponible.

4.2.3.3. Sujetos.-

En las relaciones jurídicas tributarias originadas por los tributos hay que advertir la concurrencia de dos sujetos: el acreedor tributario y el deudor tributario. El acreedor tributario es el Estado mismo que exige de los particulares el pago de los tributos. En cambio, el sujeto obligado al pago no es otro que el deudor tributario. En nuestro medio, según la legislación tributaria interna, los deudores tributarios pueden ser contribuyentes o responsables. Dentro de éste último tipo puede

comprenderse a los representantes, los responsables solidarios y los llamados agentes de retención o de percepción.

Por ejemplo, en el mismo supuesto anterior, a tenor del artículo 13° del Reglamento de la Ley N° 27889 aprobado por Decreto Supremo N° 007-2003-MINCETUR, los sujetos pasivos son "las personas naturales nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el Perú, que ingresen voluntariamente al territorio nacional empleando: a) Medios de transporte aéreo de tráfico internacional regular; o, b) Medios de transporte aéreo de tráfico internacional no regular". Como también se plantea la figura de los responsables diremos que dicha calidad se otorga a las empresas de transporte aéreo de tráfico internacional como agentes de percepción.

4.2.3.4. Base Imponible.-

Constituye la base sobre el cual ha de aplicarse el tributo, y se encuentra representado por la manifestación de riqueza: los ingresos que obtenemos por la prestación de servicios civiles o laborales u obtenida de la explotación del capital, el valor de venta en la transferencia de bienes, el valor del patrimonio (inmuebles y vehículos), etc. Aunque hay que advertir, que la tributación no ha de gravar únicamente manifestaciones de riqueza en cuyo caso si es posible determinar la materia imponible sobre el cual a de recaer la alícuota sino que, en ciertos tributos, el monto del tributo es fijo; no hay posibilidad de que se aplique sobre "algo" para establecerla.

4.2.3.5. Alícuota.-

Se define como "el valor numérico porcentual o referencial que se aplica a la base imponible para determinar el monto del tributo" (SANABRIA ORTIZ RUBEN, 1997:101).

En la legislación tributaria peruana la alícuota de los tributos no es uniforme. Así, encontramos las siguientes formas:

- a) Alícuotas fijas.- Las mismas que pueden revestir dos formas: i) *Uniformes* y ii) *Graduados*.- Los primeros se aplican a la generalidad de sujetos obligados al pago del tributo (por ejemplo, el producto Pisco se encuentra gravado con el *Sl.* 1.50 del Impuesto Selectivo al Consumo), mientras que los segundos se aplican a sectores o grupos de la sociedad (Por ejemplo, es posible que aquí pueda situarse los pagos fijos - *Sl.* 20, *Sl.* 50, etc. - efectuados por el acogimiento al Nuevo Régimen Único Simplificado dependiendo de la categoría en la que se encuentra la persona obligada según diversos parámetros a tomarse en cuenta entre los cuales figura los ingresos obtenidos y las adquisiciones efectuadas)
- b) Alícuotas variables.- Las que pueden ser de: *Escala Proporcional* y *Escala Progresiva*. En las primeras, generalmente, existe un único porcentaje que permanece inalterable en el tiempo como es posible advertir en el caso del Impuesto General a las Ventas cuya tasa porcentual es de *Sl.* 17%. En cambio, en las segundas existen diversos porcentajes que se aplicarán en función del monto de la base imponible. Así. por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta de Personas Naturales la misma se determinará aplicando sobre la renta neta global anual la escala progresiva acumulativa siguiente:

Renta Neta Global	Tasa
Hasta 27 UIT	15%
Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT	21%
Por el exceso de 54 UIT	30%

4.2.4. Clases: Impuestos, Contribuciones y Tasas.-

La doctrina tributaria es casi unánime al reconocer la clasificación tripartita de los tributos - *criterio que es recogido por nuestro Código Tributario* - en: Impuestos, Contribuciones y Tasas.

Al respecto, la NORMA II del Título Preliminar del Código Tributario precisa que el término genérico tributo comprende al Impuesto, Contribución y Tasa, Luego pasa a definir cada una ellas, estableciendo que:

"a) *Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*"¹⁷

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

c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servido público individualizado en el contribuyente.*"¹¹

Si bien esta clasificación es la más aceptada es preciso reconocer que en la teoría tributaria existen otras no menos importantes como aquella que divide en tributos vinculados y tributos no vinculados, cuya principal diferencia estriba en que en los primeros no existe una contraprestación

¹⁷ En la doctrina se recogen diversas clasificaciones de los Impuestos. Entre ellas, la esbozada por el tributarista Héctor Villegas: I) Según el ámbito de aplicación: Impuesto Interno e Impuestos Externos, II) Según la forma de pago: Impuestos en especie o Impuestos en moneda. III) Según la temporalidad; Impuestos Ordinarios e Impuestos Extraordinarios. IV) Según el objeto de gravamen: Impuestos Reales u Objetivos c Impuestos Personales o Subjetivos, V) Según el sujeto que soporta la carga tributaria: impuestos Directos e Impuestos Indirectos.- Otros, consideran a los siguientes: VI) Según el ámbito territorial: Impuestos Nacionales, Impuestos Regionales, Impuestos Locales o Municipales. VII) Según la manifestación de riqueza: Impuesto a los Ingresos. Impuestos al Consumo, Impuestos al Patrimonio.

¹¹ Las contribuciones suelen clasificarse en: Contribuciones Especiales (que incluyen a la contribución de mejoras u obras públicas y a la contribución de seguridad social) y Contribuciones parafiscales (SENATI, SENCICO).

"Siguiendo la clasificación adoptada por nuestra legislación tributaria precisamos que las tasas pueden clasificarse en: 1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. 2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. 3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. En la doctrina podemos encontrar otra clasificación que es posible considerarla: Tasas Judiciales y Tasas Administrativas.

directa y particularizada en el ciudadano obligado y en los segundos esto si ocurre dado que existe cierta actividad estatal que produce beneficios en el ciudadano obligado.

Entonces, es posible señalar que los tributos vinculados son los impuestos, y nos vinculados, las contribuciones y tasas.

4.2.5. Tributos vinculados y no vinculados.-

Fue el distinguido tributarista brasileño Geraldo Ataliba quién, en su obra intitulada *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, estableció la distinción en tributos vinculados y tributos no vinculados.

Este autor define los tributos vinculados como aquellos cuya hipótesis de incidencia consiste "en un hecho cualquiera y no una actuación estatal" como los impuestos.

En cambio, los tributos no vinculados se conceptúan "como aquellos cuyo aspecto material de la hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal". Hay que advertir aquí que esta clase de tributos conlleva dos sub-tipos: la tasa y la contribución. Así, dicho tratadista plantea que "la hipótesis de incidencia en la tasa es una actuación directamente, inmediatamente referida al obligado". En cambio, "la hipótesis de incidencia en la contribución es una actuación estatal indirecta, mediatamente referida al obligado".

6. LOS TRIBUTOS VIGENTES EN EL PERU.-

Revisando la estructura tributaria, en nuestro país, encontramos los siguientes tributos vigentes siguiendo el esquema planteado por el Decreto Legislativo N° 771 que aprueba la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional.

5.1. Tributos para el Gobierno Central

- 5.1.1.** 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.
- 5.1.2.** 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.
- 5.1.3.** 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.

- 5.1.4.** 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 cada ejercicio gravable no excedan de S/. 360.000.00 así como el monto de sus adquisiciones afectadas a la actividad no exceda también de S/. 360.000.00
- 5.1.5.** 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.
- 5.1.6.** Impuesto a la Venta del Arroz Pilado.- Es el tributo que se aplica a la primera venta de arroz pilado en territorio nacional, así como a la importación de dicho producto.
- 6.1.7.** 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.
- 5.1.8.** Impuesto a las Transacciones Financieras.- Es el tributo que grava ciertas operaciones en moneda nacional o extranjera, que se realicen ante el Sistema Financiero.
- 5.1.9.** Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas.- Es el Tributo que grava la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas
- 5.1.10.** Derechos Arancelarios.- Son los tributos que gravan la importación de todos los bienes.
- 5.1.11.** Tasas por la prestación de servicios públicos.- Son los tributos que gravan diversos trámites y/o procedimientos administrativos que se lleven a cabo en las diversas entidades del Sector Público Nacional.

5.2. Tributos para los Gobiernos Locales

5.2.1. Impuestos Nacionales creados a favor de las Municipalidades

- 5.2.1.1.** Impuesto de Promoción Municipal.- Es un impuesto que grava las operaciones afectas con el Impuesto General a las Ventas y se rige por las normas aplicables a este último impuesto.
- 5.2.1.2.** Impuesto al Rodaje.- Es el tributo al consumo que grava con la tasa del 8% la venta en el país a nivel de productor y la importación de gasolina
- 5.2.1.3.** Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.- Es el tributo que grava al propietario o poseedor de las embarcaciones de recreo registradas en las Capitanías de Puerto o que se encuentren en trámite de inscripción.

5.2.2. Impuestos Municipales

- 5.2.2.1.** Impuesto Predial.- Es el tributo que grava el valor de los predios urbanos y rústicos.
- 5.2.2.2.** Impuesto de Alcabala.- Es el tributo que grava las transferencias de inmuebles urbanos y rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

5.2.2.3. Impuesto al Patrimonio Vehicular.- Es el tributo que grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y omnibuses con una antigüedad **no** mayor de tres (3) años, que se computará a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular.

5.2.2.4. Impuesto a las Apuestas.- Es el tributo que grava los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicas y similares, en las que se realice apuestas.

5.2.2.5. Impuesto a los Juegos.- Es el tributo que grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, tales como loterías, bingos y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar.

5.2.2.6. Impuesto **a** los Espectáculos Públicos No Deportivos.- Es el tributo que grava el monto que se abona por concepto de ingreso **a** espectáculos públicos no deportivos en locales o parques cerrados, con excepción de los espectáculos culturales debidamente autorizados por el Instituto Nacional de Cultura.

5.2.3. Contribución Especial por Obras Públicas.-

5.2.4. Tasa Municipales

5.2.4.1. Arbitrios.- Son las tasas que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente.

5.2.4.2. Derechos.- Son las tasas que debe pagar el contribuyen **a** la Municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la Municipalidad.

5.2.4.3. Licencias de Funcionamiento.- Son tasas que debe pagar todo contribuyente para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios.

5.2.4.4. **Tasas** por estacionamiento de vehículos: son las tasas que debe pagar todo aquel que estacione su vehículo en zonas comerciales de alta circulación, conforme lo determine la Municipalidad del Distrito correspondiente, con los límites que determine la Municipalidad Provincial respectiva y en el marco de las regulaciones sobre tránsito que dicte la autoridad competente del Gobierno Central.

5.2.4.5. Otras tasas: son las tasas que debe pagar todo aquel que realice actividades sujetas **a** fiscalización o control municipal, con el límite establecido en el artículo 67° de la Ley de Tributación Municipal.

6.3. Tributos para otros fines

6.3.1. Contribución al Seguro Social de Salud.- Tiene como finalidad dar cobertura **a** los asegurados y sus derecho habientes, **a** través del otorgamiento de prestaciones de prevención, promoción, recuperación, rehabilitación, prestaciones económicas y prestaciones de sociales que corresponden al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, así como otros seguros de riesgos humanos.

5.3.2. Contribución al Sistema Nacional de Pensiones.- Aportan a él los trabajadores en un porcentaje equivalente al 13% de la remuneración asegurable. Los contribuyentes de esta contribución son los asegurados obligatorios y los asegurados facultativos.

6.3.3. Contribución Solidaria para la Asistencia Provisional - COSAP.- Es el tributo que grava a las personas que tengan calidad de beneficiarios de pensiones de cesantía, invalidez, viudez, orfandad y ascendencia reguladas por el Decreto Ley N° 20530 (llamado también Cédula Viva), cuya suma anual exceda de 14 UIT (S/. 44,800 para el año 2004) por todo concepto.

5.3.4. Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial - SENATI.- ES el tributo cuya aportación esta a cargo de las personas naturales y empresas que desarrollan actividades industriales comprendidas en la categoría D del CIU de las Naciones Unidas (Revisión 3). La tasa es de 0.75%

5.3.5. Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - SENCICO- Aportan a ella las personas naturales y jurídicas que construyan para sí o para terceros dentro de las actividades comprendidas en la Gran División 45 del CIU de las Naciones Unidas, (actividades de construcción.- La tasa es de 0.2%

CAPITULO QUINTO

DERECHO CONSTITUCIONAL

TRIBUTARIO

1. POTESTAD TRIBUTARIA.-

1.1. Terminología.-

En la teoría tributaria no hay consenso sobre el término ya que algunos preferirán hablar de "Poder Tributario", otros de "Poder de Imposición", también "Potestad de Imposición" y algunos de "Poder Fiscal", según el significado amplio o restrictivo que le otorguen al término.

Nosotros preferimos utilizar la expresión POTESTAD TRIBUTARIA siguiendo al profesor VILLEGAS.

1.2. Noción.-

La Potestad Tributaria puede ser definida como la facultad estatal normativa de crear unilateralmente los tributos exigiendo de los particulares el pago de los mismos para el cumplimiento de los fines.

En ese sentido la potestad tributaria significa, desde un plano abstracto, supremacía y sujeción, esto es, "... *la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior*" (ALESSI, citado por VILLEGAS HECTOR; 1998: 186).

1.3. Caracteres.-

1.3.1. Abstracto: esto es. que el Estado tiene la facultad de crear, modificar o extinguir los tributos así como de conceder exoneraciones antes de ejercitarla en el plano real y la mantiene aún cuando no la ejerza en la práctica.

1.3.2. Irrenunciable: es decir, que no puede desprenderse de su atribución o facultad en tanto no es objeto de disposición.

1.3.3. Permanente: toda vez que su existencia esta vinculado al Estado y subsistirá mientras éste exista.

1.3.4. Indelegable: por que no es posible que se delegue a terceras personas distintas el Estado.

1.4. Tipos.-

Se reconoce dos formas de Potestad Tributaria: *la Potestad Tributaria Originaria y la Potestad Tributaria Delegada o Derivada.*

La primera de las formas se denomina originaria por que surge de la Constitución Política. En ese sentido, el único titular de la potestad tributaria originaria lo será el Poder legislativo toda vez que conforme al artículo 74° de la Carta Política de 1993 *'los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley...'*

Y con relación a la Potestad Tributaria Delegada debemos precisar que ella es atribuida por el titular de la potestad tributaria originaria y no por la Constitución Política. Esta tipo de potestad se

encuentra reservada para el Poder Ejecutivo y las Municipalidades. Así se desprende del artículo constitucional citado cuando establece, por un lado, que los tributos pueden crearse, modificarse o suprimirse por Decreto Legislativo mediante delegación de facultades al Poder Ejecutivo²⁰ y, por otro lado, cuando establece que "los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y lasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley".

Nuestra actual Constitución sólo reconoce la potestad tributaria delegada a los Municipalidades, y no a los Gobiernos Regionales, tal como se desprende el artículo 193" del texto constitucional.

2. LÍMITES.-

La potestad tributaria no puede ser ejercida ilimitadamente, toda vez que encuentra su limitación en los denominados principios tributarios que se encuentran consagrados en la Constitución Política de 1993 que ha diferencia de la Constitución de 1979²¹ reconoce únicamente 5 principios.

Sobre este tema, es importante tomar en cuenta el criterio esbozado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 0042-2004-AI/TC del 13 de abril del 2005 en el proceso de inconstitucionalidad contra el artículo 54° del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952, en especial los fundamentos 7 y 8 del mismo, que a continuación transcribimos:

**7.- De acuerdo con nuestra Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado -central, regional y local- Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es*

^K Al respecto el Tribunal Constitucional ha sostenido en la sentencia recaída en el Expediente 0042-2004-AI/TC del 13 de abril del 2005, fundamento 11, lo siguiente: "...En atención a esta naturaleza extraordinaria del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, se exige que la observancia del principio de reserva de ley, en este caso, es y debe ser aun más estricta; es decir, no sólo se debe cuidar de respetar el aspecto formal del principio de reserva de ley, sino también su dimensión material. En tal sentido, el decreto legislativo por el cual el Poder Ejecutivo ejerce la potestad tributaria debe estar sometida a los siguientes controles:

1. *Control de contenido*, a fin de verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción *iuris tantum* de constitucionalidad de dichos decretos;
2. *Control de apreciación*, para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo del decreto legislativo se enmarca en los parámetros de la dirección política - tributaria - que asume el Congreso de la República en materia legislativa; y
3. *Control de evidencia*, para asegurar que dicho decreto legislativo no sólo no sea violatorio de la Constitución por el fondo o por la forma, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma.

La Constitución Política de 1979 en su artículo 139° reconoció los siguientes principios de la tributación: legalidad, uniformidad, justicia, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación y no confiscatoriedad.

irrestringida o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

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; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

8. *Se debe señalar que cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74' de la Ley Fundamental establece que 'no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo'.*

De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución - principio de constitucionalidad - y no sólo de conformidad con la ley - principio de legalidad -. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es lex superior y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal Constitucional en Sentencia anterior (Exp. N.º 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC 009-2005-PI/TC, Fundamento 156).

En segundo lugar, se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho -incluso la administración pública-, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que:

a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo

el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más.

Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales."

2.1. Los Principios Tributarios en la Constitución Política actual²²

Nuestro texto constitucional, en su artículo 74°, consagra cinco principios tributarios cuando 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...'* refiriéndose al principio de legalidad y, agrega que *"... el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio"*.

²² En la doctrina tributaria. Neumark Fritz autor de PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN, citado por Dionisio A. Anyel en su Teoría de la Tributación, trata de ordenar sistemáticamente los principios tributarios actuales y fundamentales en base al siguiente esquema:

- I. Principios de imposición presupuestario-fiscales.
 1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales
 2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura
- II. Principios de imposición político-sociales y éticos
 1. Postulados de justicia
 - a) Principio de generalidad de la imposición
 - b) Principio de igualdad de la imposición
 - c) Principio de la proporcionalidad o principio de imposición por la capacidad de pago personal e individual
 2. Principio de la redistribución tributaria de la renta y el patrimonio
- III. Principios de imposición político-económicos
 1. Principios de política económica
 - a) Principio de obviar las medidas tributarias dirigistas
 - b) Principio de minimizar las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos
 - c) Principios de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia
 2. Principios del proceso político-económico
 - a) Principios de flexibilidad activa de la imposición
 - b) Principios de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición
 - c) Principios de una imposición orientada hacia la política de crecimiento
- IV. Principios jurídico-tributarios y técnicos-tributarios
 1. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias
 2. Principio de la transparencia tributaria
 3. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales
 4. Principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias
 5. Principio de economicidad de la imposición

A continuación desarrollaremos brevemente cada uno de ellos.

2.1.1. Principio de legalidad.-

Por el cual los tributos se crean, modifican o se extinguen sólo por ley. Responde al aforismo latino *'nullum tributum sine lege'* por el cual no hay tributo sin una ley previa.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha sentado el criterio de que *"...el principio de legalidad en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no sólo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a la Constitución (FJ 32):"*^M

2.1.2. Principio de reserva de la ley.-

Por el cual la regulación de ciertos aspectos del tributo debe regularse necesariamente por ley. tal como lo preceptúa la NORMA IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Esta disposición establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo se puede *"... señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código."*

Como se advertirá existe una diferencia entre el principio de legalidad y el de reserva de la ley. Así, *"... se señala que mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria esta sujeta en principio a la constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation with representation", es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes deben contribuir (FJ 9 y*

Si bien, por el principio de reserva de la ley se obliga a que determinados aspectos de los tributos sean regulados normativamente por disposiciones legales con rango de ley, el máximo interprete de la Constitución ha admitido que este principio contiene una reserva relativa. Así, el Tribunal Constitucional concluye que, siguiendo el criterio esbozado en la STC 00042-2004-AI/T, fundamento 12, *"... es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley o norma con rango de ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales*

6. Principio de comodidad de la imposición

²³ Según el fundamento 32 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 02302-2003-AA/TC del 30 de junio del 2005

²⁴ Según los fundamentos 9 y 10 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 0042-2004-AI/TC del 12 de agosto del 2005

será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al ejecutivo para regular la materia..." (Fundamento A).²¹

2.1.3. Principio de no confiscatoriedad-

Es aquél principio que "... informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria'.

Asimismo, este principio "... es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto, éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su con-espondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un 'concepto jurídico indeterminado'. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, 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 puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica..."²⁶

2.1.4. Principio de igualdad tributaria.-

Por principio de igualdad en materia tributaria debemos entender aquél principio que "se encuentra íntimamente vinculado a la capacidad contributiva, garantizando que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes".³⁷

²¹ Según el fundamento 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 05558-2006-AA-TC del 13 de abril del 2007.

²⁶ Según los fundamentos 18 y 19 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 0004-2004-AI/TC y otros del 21 de setiembre del 2004.

³⁷ Según se desprende del fundamento N° 49° de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0001-2004-AI/TC y otros acumulados expedida por el Tribunal Constitucional el 05.10.2004 en la acción de inconstitucionalidad promovida en contra de la ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia provisional.

Esto es, siguiendo al Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente W 001-2004-AT/TC, que "... la cláusula de igualdad prevista en el artículo 2° de la Constitución, no implica el derecho a un tratamiento 'uniforme', esto es, que no supone un principio de protección frente al trato diferenciado sino, tan sólo, frente al discriminatorio, entendido éste como aquel juicio de distinción que no se sustenta en base razonable, objetiva y concretamente verificable." Agrega, que '...debe tenerse presente que la potestad tributaria del Estado tiene como objetivo primordial el aseguramiento de la consecución de uno de sus deberes primordiales, cual es la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo equilibrado de la Nación, elemento primordial del Estado social de derecho. En tal medida, cuando la Norma Fundamental exige al legislador el respeto al principio de igualdad al momento de regular los tributos, lo que en buena cuenta le demanda es que no pretenda alcanzar el desarrollo equilibrado, desconociendo —en signo claro de incongruencia y arbitrariedad— el desequilibrio económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo'.

2.1.5. Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona.-

Supone que el Estado al ejercitar su potestad tributaria de establecer los tributos debe respetar los derechos fundamentales²⁸ de la persona previstos en la Constitución Política. Sin embargo, no está aludiendo a todos los derechos previstos en la Carta Fundamental sino a aquellos que tienen vinculación con la tributación que pueden resultar lesionados frente a la arbitrariedad legislativa.

Entre estos derechos que gozarían de protección jurídica a través de éste principio se encuentran los siguientes:

- Derecho a la propiedad
- A la inviolabilidad del domicilio
- Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados
- Al secreto bancario
- A la reserva tributaria
- Derecho a la libertad de tránsito
- Derecho al trabajo
- Derecho de contratación
- Libertad de empresa
- Pluralismo económico
- Libre competencia

²⁸ Según los fundamentos 2 y 4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 14 17-2005-PC/TC del 12 de julio del 2005 "los Derechos fundamentales en el caso peruano, no se agotan en la enumeración taxativa del Capítulo I del Título I de la Constitución, denominado "Derechos Fundamentales de la Persona", sino que a través de la cláusula de los derechos implícitos o no enumerados, todos los derechos fundamentales son a su vez derechos constitucionales, en tanto es la propia Constitución la que incorpora en el orden constitucional no sólo a los derechos expresamente contemplados en su texto, sino a todos aquellos que.

- Al debido proceso
- Entre otros.

En modo alguno, tales derechos fundamentales pueden ser vulnerados por las leyes tributarias, en caso ocurriesen se tiene expedito la acción de inconstitucionalidad para que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su inconstitucionalidad por contravenir este principio o recurrir en vía de amparo constitucional.

2.2. Otros principios tributarios.-

Existen otros principios de carácter tributario que se coligen o desprenden de la Constitución Política como ser el principio de uniformidad, justicia, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación.

2.2.1. *El principio de uniformidad*, por el cual todo ciudadano se encuentra obligado a soportar la carga tributaria establecida por ley de modo equitativo, esto es, que la exigencia del pago de los tributos no es que todos lo hagan (dado que se admiten exoneraciones u otros beneficios tributarios) sino que no debe existir privilegio alguno en la Imposición.

Al respecto, siguiendo a VILLEGAS HECTOR citado por FLORES POLO PEDRO en su *Derecho Financiero y Tributario Peruano* "... el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada en el hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

2.2.2. *El principio de Justicia*, por el cual las personas deben aportar equitativa y razonablemente según el tratamiento tributario otorgado por las leyes tributarias de modo tal que se permita ciertos - distingos - regímenes tributarios o categorías tributarias al cual pueden acceder los sujetos a fin de cumplir con el pago de los tributos.

2.2.3. *El principio de obligatoriedad*, por el que las leyes tributarias y, en general, las normas legales, son obligatorias para todos los ciudadanos cuyo deber es respetarlas y cumplirlas. Esta obligación se extiende a todos los órganos de la Administración Tributaria en sus diversas actuaciones.

2.2.4. *El principio de certeza*, por el cual las leyes referidas a los tributos deben ser claras e inequívocas en su enunciado, esto es, que uno pueda advertir claramente cual es el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el sujeto obligado, las deducciones de las que puede hacer uso, etc., y no sea oscura o ambigua.

de manera implícita, se derivan de los mismos principios y valores que sirvieron de base histórica y dogmática para el reconocimiento de los derechos fundamentales (FJ 2-4) "

2.2.5. *El principio de economía en la recaudación*, se refiere a que *Va administración de un tributo debe ser estructurada y manejada de tal forma que permita que entre el monto de lo recaudado y el gasto para recaudado haya una suficiente cobertura que justifique la aplicación del tributo*. Agregamos que, en *"caso contrario, el tributo resulta absurdo, antieconómico e irracional"*. (FLORES POLO PEDRO, 1986: 167)

En modo alguno, los costos para recaudar los tributos deben exceder de los ingresos tributarios que se pretenden percibir por que ello atentaría contra el principio de economía en la recaudación.

2.3. Otras garantías aplicables en materia tributaria.-

No sólo los principios tributarios reconocidos por la Constitución Política van a constituir límites al ejercicio de la Potestad Tributaria.

Es posible admitir algunas garantías a nivel constitucional que resultan de plena aplicación en el ámbito tributario a fin limitar el ejercicio legislativo arbitrario del Estado en la producción de las normas tributarias así como en el desarrollo de la actividad estatal administrativa como las que a continuación esbozamos:

- c) Procedencia de la incautación de los libros, comprobantes y documentación contable y administrativa previo mandato judicial (ARTÍCULO 2º, NUMERAL 10).
- d) Improcedencia del referéndum de las normas de carácter tributario y presupuestal, ni de los tratados internacionales en vigor (ARTÍCULO 32º, ÚLTIMO PÁRRAFO).
- e) Aprobación por el Congreso de los tratados que crean, modifican o suprimen tributos (ARTÍCULO 56º).
- f) Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. (ARTÍCULO 74º).
- g) Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. (ARTÍCULO 74º).
- h) Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. (ARTÍCULO 74º).
- i) El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. (ARTÍCULO 79º).
- j) Las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. (ARTÍCULO 79º).
- k) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país. (ARTÍCULO 79º).
- l) Irretroactividad de las leyes tributarias (ARTÍCULO 103º).

- m) Control de constitucionalidad de las leyes tributarias (ARTÍCULO 200°, numeral 4).
- n) Inaplicabilidad de las normas legales referidas a los tributos cuando se vulnere o amenace los derechos reconocidos por la Constitución a través de la vía de amparo constitucional.

CAPITULO SEXTO

DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO O MATERIAL

1. RELACIÓN JURÍDICA-TRIBUTARIA.-

En principio, la relación jurídica-tributaria vincula al Estado con los particulares quienes se encuentran obligados a efectuar una prestación a favor de aquél.

La relación jurídica-tributaria, entendida como la relación que se desarrolla entre dos sujetos y cuyo objeto es el tributo, se configura a partir de la realización del hecho imponible o hecho generador.

Mientras ello no ocurra, todo está en el plano meramente abstracto: hipótesis de incidencia tributaria.

2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.-

2.1. Noción.-

La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor tributario (personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros²⁹, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

2.2. Características.-

De la definición dada se pueden extraer las principales características de la obligación tributaria que a continuación esbozamos:

- a) De Derecho Público, por que vincula al Estado en su calidad de acreedor tributario y a los particulares en su condición de deudores tributarios. No se trata de una simple relación entre particulares.
- b) Establecido por ley, toda vez que en aplicación del principio de legalidad los tributos se establecen por sólo por ley. Es lo que diferencia de las obligaciones civiles en las que cabe admitir como fuente productora de las mismas al acuerdo de voluntades. Dado que las obligaciones tributarias nacen de la voluntad de la ley reciben el nombre de obligación "ex lege".
- c) Coactividad, toda vez que su exigencia es coercitiva, forzada, sin necesidad incluso de que se recurra a los órganos jurisdiccionales para el cobro del mismo.

2.3. Clases

Las obligaciones tributarias suelen clasificarse en sustanciales y formales. A saben

2.3.1. Obligaciones tributarias sustanciales.-

Consiste en el desembolso de dinero para el pago determinados conceptos tributarios. Entre estos mencionamos a los siguientes:

- a) El pago de tributos, por ejemplo, del Impuesto General a las Ventas, del Impuesto Selectivo al Consumo, del Impuesto a la Renta, etc.

- b) El pago de multas, por ejemplo, por haber declarado datos o cifras falsas, por no haber pagado los tributos retenidos o percibidos dentro de los plazos establecidos, por no presentar las declaraciones dentro de los plazos establecidos.
- c) El pago de cuotas de fraccionamiento o la correspondiente al aplazamiento, en caso se hayan otorgado facilidades para el pago de la deuda tributaria
- d) El pago de intereses moratorios del tributo, de la multa o del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria
- e) El pago de costas procesales, derivadas del procedimiento de cobranza coactiva y siempre que la misma se encuentre aprobado a través de un cuadro de aranceles por Resolución de Superintendencia o por Decreto Supremo según corresponda.
- f) El pago de gastos administrativos, derivadas de la adopción de medidas cautelares dentro del procedimiento de cobro coactivo o del comiso de los bienes por la comisión de la infracción de remitir bienes sin el correspondiente comprobante de pago o guía de remisión remitente, entre otros.

2.3.2. Obligaciones tributarias formales.-

Las cuales giran en torno de la obligación tributaria sustancial facilitando el cumplimiento de éste. Entre las principales obligaciones tributarias formales tenemos:

- a) De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción^N
- b) De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos^M

²⁹ La inscripción debe efectuarse ante la SUNAT, entidad que proporcionará el Registro Único del Contribuyente (RUC). El RUC es el número de identificación tributaria de once dígitos de uso obligatorio en toda solicitud, trámite administrativo, acción contenciosa y/o no contenciosa y en cualquier otro documento o actuación que se efectúe ante la SUNAT, en la medida que el titular esté obligado a inscribirse en el mencionado registro, entre otros. Los sujetos obligados a inscribirse en el RUC de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT que aprueba disposiciones reglamentarias del Decreto Legislativo N° 943 que aprobó la Ley del Registro Único del Contribuyente son:

- a. Los sujetos señalados en el Anexo N° 1 de la presente Resolución que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT.
- b. Los sujetos que soliciten la devolución del Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto de Promoción Municipal al amparo de lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 783 y normas modificatorias y reglamentarias.
- c. Los sujetos que se acojan a los regímenes aduaneros o a los destinos aduaneros especiales o de excepción previstos en el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, con excepción de los indicados en los incisos g) al p) del artículo 3°, así como al supuesto señalado en el último párrafo del referido artículo.
- d. Los sujetos que realicen los procedimientos, actos u operaciones indicados en el Anexo N° 6.

³⁰ Los comprobantes de Pago son documentos que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios. Entre los documentos considerados comprobantes de pago se encuentran los siguientes:

- a) Facturas.
- b) Recibos por honorarios.

- c) De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos. ³¹

c) Boletas de venta.

d) Liquidaciones de compra.

e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras. .

0 Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4° distinguidos en tres grupos (PRIMER GRUPO: Boleto de Transporte Aéreo, Documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, y por las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, Documentos emitidos por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones y por las Entidades Prestadoras de Salud, Recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua; así como por los servicios públicos de telecomunicaciones. Pólizas emitidas por las bolsas de valores, bolsas de productos o agentes de intermediación. Pólizas emitidas por los agentes de intermediación. Cartas de porte aéreo y conocimientos de embarque. Pólizas de adjudicación emitidas con ocasión del remate o adjudicación de bienes por venta forzada. Certificados de pago de regalías emitidos por PERUPETRO S.A., Documentos emitidos por las empresas que desempeñan el rol adquirente en los sistemas de pago mediante tarjetas de crédito y/o débito emitidas por bancos e instituciones financieras o crediticias, domiciliados o no en el país. Documentos que emitan las empresas recaudadoras de la denominada Garantía de Red Principal, Boletos de viaje emitidos por las empresas de transporte nacional de pasajeros. Boletos emitidos por las Compañías de Aviación Comercial que prestan servicios de transporte aéreo no regular de pasajeros y transporte aéreo especial de pasajeros. Documentos emitidos por el operador de las sociedades irregulares, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente y que se dediquen a actividades de exploración y explotación de hidrocarburos. Documentos correspondientes a las demás partes, distintas del operador, de las sociedades irregulares, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente y que se dediquen a actividades de exploración y explotación de hidrocarburos. Recibos emitidos por el servicio público de distribución de gas natural por red de duelos. Documentos que emitan los concesionarios del servicio de revisiones técnicas vehiculares; SEGUNDO GRUPO; Recibos por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, Documentos emitidos por la Iglesia Católica por el arrendamiento de sus bienes inmuebles, Boletos emitidos por las empresas de transporte público urbano de pasajeros. Boletos numerados o entradas que se entreguen por atracciones o espectáculos públicos en general. Recibos por el pago de la tarifa por uso de agua superficial con fines agrarios y por el pago de la cuota. Etiquetas autoadhesivas emitidas por el pago de la Tarifa Unificada de Uso de Aeropuerto (TUUA), Documentos emitidos por la COFOPRI; TERCER GRUPO; Billetes de lotería, rifas y apuestas, Documentos emitidos por centros educativos y culturales reconocidos por el Ministerio de Educación, universidades, asociaciones y fundaciones, en lo referente a sus actividades no gravadas con tributos administrados por la SUNAT.

g) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

Hay que advertir que las Guías de Remisión Remitente y Transportista y las Notas de crédito y de Débito no constituyen Comprobantes de pago toda vez que su uso tiene otras finalidades.

Mayor información sobre los comprobantes de pago pueden encontrarse en el Decreto ley N° 25632 - Ley Marco de Comprobantes de Pago y en su Reglamento aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99 SUNAT.

Los libros contables son aquellos registros en los que se realizan anotaciones de las operaciones de la empresa o de la persona que no realiza actividad empresarial, es decir, los ingresos y/o gastos que estos realicen expresados en moneda nacional, salvo la excepción prevista para los que efectúen o reciban inversión extranjera.

De modo general, los libros de contabilidad pueden ser llevados en cuadernos, registros, conjunto de hojas sueltas, tarjetas, etc.

Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios son legalizados por los notarios o, a falta de éstos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz. cuando corresponda, de la provincia en la que se encuentre ubicado el domicilio fiscal del deudor tributario, salvo tratándose de las provincias de Lima y Callao, en éste caso la legalización puede ser efectuada por los notarios o jueces de cualquiera de dichas provincias. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el notario o juez, según sea el caso, se encuentra obligado a sellar todas las hojas del libro o registro, las mismas que deben estar debidamente foliadas por cada libro o registro, incluso cuando se lleven utilizando hojas sueltas o continuas. Del mismo modo, los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas. Tratándose del libro de planillas, la legalización se rige por sus normas especiales como el Decreto Supremo N° 001-98-TR y normas modificatorias. A pesar de que éste libro ha sido sustituido actualmente por el PDT 601 - Planilla Electrónica sin embargo su uso se ha restringido a aquellos sujetos no obligados a presentar dicha declaración y que cuenten por lo menos con un trabajador sujeto al régimen laboral de la actividad privada.

A mayor abundamiento, recientemente en nuestro país, advertimos que la SUNAT, mediante la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT ha establecido nuevas disposiciones relacionadas con los libros y registros vinculados a asuntos tributarios integrando así en un solo cuerpo legislativo las normas vigentes sobre la materia. En dicha normativa se regulan disposiciones para el tratamiento tributario de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios referidas al procedimiento para la autorización de los mismos, la forma en la cual deberá ser llevados, los plazos máximos de atraso, la pérdida o destrucción de los mismos, la contabilidad completa y la información mínima contenida en ellos, así como los formatos que la integran.

Entre los libros y/o registros de contabilidad exigidos por esta normativa tenemos a las siguientes: Libro Caja y Bancos, Libro de Ingresos y Gastos, Libro de Inventarios y Balances, Libro de Retenciones, Libro Diario, Libro Mayor, Registro de Activos Fijos, Registro de Compras, Registro de Consignaciones, Registro de Costos, Registro de Costos, Registro de Huéspedes Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, Registro de Inventario Permanente Valorizado, Registro de Ventas e Ingresos, Registro del Régimen De Percepciones, Registro del Régimen de Retenciones, Registro IVAP, Registréis) Auxiliares) de Adquisiciones, Libro de Actas de la E.I.R.-L., Libro de Actas de la Junta General de Accionistas, Libro de Actas del Directorio, Libro de Matricula de Acciones, y Libro de Planillas.

Sin perjuicio de lo manifestado, en la doctrina tributaria contable se había establecido la siguiente clasificación de los libros y registros contables vinculados a asuntos tributarios:

1) Principales Obligatorios

a) Libro de Inventarios y Balances.

b) Libro Mayor.

c) Libro Diario.

2) Auxiliares Obligatorios

d) Libro de caja y bancos.

e) Libro de retenciones inciso e) del artículo 34° - Decreto Legislativo N° 774.

f) Libro de ingresos y/o gastos, según corresponda.

g) Libros auxiliares de control de activos fijos,

h) Registro de Ventas e Ingresos.

i) Registro de Compras.

- d) De presentar declaraciones y comunicaciones.
- e) De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.

33

- j) Registro de Inventario Permanente valorizado o no valorizado (en unidades), según corresponda,
- k) Registro IVAP (Impuesto a la Venta del Arroz Pilado)
- l) Registro del Régimen de Retenciones
- ll) Registro del Régimen de Percepciones
- m) Registro de Huéspedes

¹² La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual puede constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. El Código Tributario en su artículo 88° último párrafo precisa que se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Asimismo, prescribe que los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Esta es la declaración inicialmente presentada que debería suponerse como única en tanto que responde al principio de veracidad de la información que se proporciona. Sin embargo, esta declaración puede ser modificada a través de las denominadas Declaraciones Sustitutorias y/o Declaraciones Rectificadoras. Así, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria puede ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración puede ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de dichas declaraciones tributarias se efectúan a través de los denominados Formularios físicos previamente aprobados por la Administración Tributaria, mediante los medios informáticos desarrollados por la SUNAT utilizando el Programa de Declaración Telemática - PDT y mediante el uso de la Transferencia Electrónica de Fondos - TEF (caso del Nuevo Régimen Único Simplificado).

Además, se tiene que las declaraciones tributarias se diferencian en:

- Declaraciones Determinativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante determina la base imponible y, en su caso, la deuda tributaria a su cargo, de los tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación se le encargue.

- Declaraciones Informativas: Son las Declaraciones en las que el Declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria.

" El permitir el control de la Administración Tributaria esta vinculado entre otros supuestos a las siguientes circunstancias:

1. Exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.
2. Conservar los libros y registros contables, documentación sustentatoria, informes, análisis y antecedentes de las operaciones que estén relacionadas con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, dentro del plazo de prescripción de los tributos.
3. 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.

4. No 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 mientras no haya vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la administración.
5. Proporcionar la información o documentación que sea requerida 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.
6. Proporcionar a la Administración Tributaria información conforme con la realidad.
7. Presentar los estados financieros o declaraciones luego de haber cerrado los libros contables.
8. Exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.
9. Permitir o 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.
10. Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios siguiendo el procedimiento establecido por la SUNAT.
11. Proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria, en las condiciones que ésta establezca, las informaciones relativas a hechos generadores de obligaciones tributarias que tenga en conocimiento en el ejercicio de la función notarial o pública.
12. Facilitar que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación y/o permitir que se practiquen arcos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como permitir y/o facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.
13. Facilitar la inmovilización o incautación permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.
14. Permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.
15. Facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.
16. Cumplir con las disposiciones sobre actividades artísticas o vinculadas a espectáculos públicos.
17. Proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención.
18. 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.
19. Presentar el estudio técnico de precios de transferencia.
20. 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.
21. No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.

- f) Otras obligaciones tributarias.

2.3.3. Elementos

Siguiendo la doctrina imperante respecto de este tema, los elementos de la obligación tributaria son las siguientes:

- El elemento subjetivo o los sujetos
- El elemento objetivo o la prestación tributaria
- El elemento vinculatorio o vínculo jurídico

2.3.4. Los sujetos

Los sujetos de la obligación tributaria son el acreedor tributario y el deudor tributario, por el cual aquél exige de éste el cumplimiento de una determinada prestación a su favor.

2.3.4.1. Acreedor Tributario

2.3.4.1.1. Noción

El acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria (Art 4° C. T.).

2.3.4.1.2. Clases

Si bien el acreedor tributario es el Estado dado que, en términos generales, la prestación tributaria se realiza a favor de éste, debemos admitir que nuestra legislación tributaria (Art 4°, C. T.) clasifica a los acreedores tributarios en los siguientes órganos estatales:

a. El Gobierno Central

b. Los Gobiernos Regionales

c. Los Gobiernos Locales, y

d. Las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente. Dentro de éste grupo encontramos a las siguientes entidades estatales:

- Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial - SENATI
- Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción - SENCICO
- Oficina de Normalización Provisional-ON P
- Seguro Social de Salud - ESSALUD.

2.3.4.1.3. Concurrencia de acreedores tributarios

67

Dado que los acreedores tributarios tienen competencia sobre determinados tributos, a los cuales la ley le atribuye los montos recaudados, existe la posibilidad de que concurren varias acreencias que corresponden a varios acreedores respecto de un solo deudor tributario.

Planteado el supuesto de esta manera, tenemos que en el caso de que varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia deberán concurrir en forma proporcional a sus respectivas acreencias.

2.3.4.2. Deudor tributario

2.3.4.2.1. Noción

El Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable (Art. 7°, C. T.).

2.3.4.2.2. Tipos de deudor tributario

El ordenamiento jurídico peruano prevé que el deudor tributario³⁴ puede tener la calidad de contribuyente o responsable. Así:

2.3.4.2.2.1. Contribuyente

El Contribuyente³⁵ es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria (Art. 8°, C. T.). -

2.3.4.2.2.2. Responsables

El Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste (Art. 9°. O T.).

Entre los **tipos** de responsables se pueden citar los siguientes, *los representantes, los responsables solidarios y los agentes*.

^M Existe en la doctrina diversos criterios respecto del sujeto pasivo o deudor tributario, entre ellas, algunas que sostienen que estos se dividen en: *contribuyentes y responsables* (incluyendo al sustituto); otros que consideran sólo al contribuyente como sujeto pasivo; una tercera tendencia que considera como sujetos pasivos al *contribuyente y al sustituto*; y una cuarta postura que clasifica a los sujetos pasivos en *contribuyentes, sustitutos y responsables*. Nuestra legislación opta por la primera de las nombradas al establecer que el deudor tributario puede tener la calidad de contribuyente o responsable (sujeto obligado quien paga "al lado de"), comprendiendo dentro de esta última a los sustitutos (sujeto obligado que paga "en lugar de") llamados agentes de retención o percepción.

El profesor VILLEGAS Héctor denomina "Destinatario Legal Tributario" al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal llamado contribuyente, y nos dice que es aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura (o si se prefiere, quién queda encuadrado en el hecho imponible).

2.3.4.2.2.1. Representantes

Son los que están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. **Los** padres, tutores y curadores de los incapaces. En principio, tanto el padre como la madre ejercen la patria potestad de los hijos menores de edad correspondiendo a ambos la representación legal. Por la patria potestad los padres tienen el derecho y el deber de cuidar de la persona y bienes de sus hijos menores. Sin embargo, cuando el menor no esté bajo la patria potestad se le nombrará tutor que cuide de su persona y bienes. En el caso de los incapaces mayores de edad se les nombrará curador. El curador protege al incapaz, provee en lo posible a su restablecimiento y, en caso necesario, a su colocación en un establecimiento adecuado; y lo representa o lo asiste, según el grado de la incapacidad, en sus negocios
2. **Los** representantes legales y los designados por las personas jurídicas. Se alude fundamentalmente a los que dirigen las personas jurídicas, por ejemplo, a los gerentes o subgerentes en el caso de las sociedades mercantiles, a los presidentes o vicepresidentes en el caso de las asociaciones, los administradores en el caso de las fundaciones, etc.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios - *persona que se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante* -, administradores, gestores de negocios - *persona que careciendo de facultades de representación y sin estar obligado, asume concientemente la gestión de los negocios o la administración de los bienes de otro que lo ignora, en provecho de éste* - y albaceas - *ejecutor testamentario o persona encomendada por el testador el cumplimiento de sus disposiciones de última voluntad* -.
5. Los síndicos - *persona encargada de administrar todos los procesos de liquidación judicial de empresas declaradas en quiebra* - , interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades (Art. 16°, primer párrafo, C. T.)

2.3.4.2.2.2. Solidarios

³⁶ En la doctrina civil suele distinguirse la representación convencional de la legal. En el ámbito tributario, por la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias que asumen los representantes la representación es legal, lo cual implica la obligatoriedad de asumir dicha función. La representación no es otra cosa que "... una forma de sustitución por la cual una persona ocupa el lugar de otra para realizar un acto en nombre y interés de ella". En VIDAL RAMIREZ Fernando.- Teoría General del Acto Jurídico.- Cultural Cuzco Editores- Primera Edición- 1985.-Lima-Perú

Desde el punto de vista de la responsabilidad solidaria" los responsables solidarios pueden ser de 5 tipos: - **solidarios con el contribuyente**, - **en calidad de adquirentes**, - **por dolo**, **negligencia grave o abuso de facultades**, - **por acción u omisión del representante y** - **por hecho generador**

a) Solidarios con el contribuyente

Son responsables solidarios con el contribuyente:

1. Las empresas porteadoras - *persona natural o jurídica que se obliga contractualmente a realizar el transporte de mercancías* - que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.
2. Los agentes de retención o percepción - *persona natural o jurídica que por su posición contractual se encuentra obligado a retener o percibir tributos* - cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.
3. Los terceros - *léase entidades bancarias o financieras o empresas o cualesquiera otras personas que tengan en su poder algún crédito a favor del deudor tributario* - notificados para

¹⁷ Una determinada la responsabilidad solidaria el Código Tributario en su artículo 20-A plantea los efectos de la responsabilidad solidaria en los términos siguientes:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°.
2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.
3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46° tienen efectos colectivamente.
4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa- Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.
5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, cuando:

- a. No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- b. Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.
- c. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.
- d. Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En estos casos, se establece que la Administración Tributaria puede disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la responsabilidad.

Sin embargo, debe tenerse claro que no existiría responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo **que** se debió **retener**.

4. Los depositarios - *personas que se obligan a recibir un bien para custodiarlo y devolverlo cuando los soliciten* - de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado mediante una tasación que al efecto se ordene.
5. Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el artículo 12^a de la Ley General del Sistema Concursal^{3*}, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

Al respecto, el citado artículo 12^c precisa lo siguiente:

Artículo 12^c.- Declaración de vinculación entre deudor y sus «creedores

12.1 Para los efectos de la presente Ley, son relaciones que evidencian vinculación entre deudor y acreedor, las siguientes:

- a) El parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad entre ambas partes o entre una de ellas y los accionistas, socios, asociados de la otra parte o entre una de ellas y los accionistas, socios o asociados de la otra o entre quienes ostente tal calidad.
- b) El matrimonio o concubinato, presente o pasado.
- c) La relación laboral, presente o pasada, que implique el ejercicio de labores de dirección o de confianza.
- d) La propiedad, directa o indirecta del acreedor o deudor en algún negocio de su respectiva contraparte. Están excluidos de esta condición los trabajadores que sean acreedores de las cooperativas de trabajo a las que hubieran pertenecido.
- e) La asociación o sociedad, o los acuerdos similares entre acreedor > deudor.

6. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el artículo 119° del Código Tributario.

También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales (Art. 18°, C. T.).

- b) En calidad de adquirentes

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes; que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.
2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.
3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refiere la Ley General de Sociedades, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

Esta responsabilidad que se atribuye a las personas en calidad de adquirentes puede cesar:

- a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción. Se entienden comprendidos quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refiere la Ley General de Sociedades.
- b) Por otro lado, tratándose de los otros adquirentes la responsabilidad cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del

f) La existencia de contabilidad común entre las actividades económicas de acreedor y deudor.

g) La integración común de un grupo económico en los términos señalados en la ley de la materia.

b) Cualquier otra circunstancia que implique una proximidad relevante de intereses entre acreedor y deudor.

12.2 La existencia de estas relaciones deberá ser declarada por el acreedor y por el deudor en la primera oportunidad en que se apersonen ante la Comisión.

plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva (Art 17°, C. T.).

c) Por dolo, negligencia grave o abuso de facultades

En los casos de los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas, existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias (Art 16°, segundo párrafo, C. T.).

En ese sentido, se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.

A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.

3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.

4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.

5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.

6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.

8. Elabora o comercializa 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.

9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo de tres días hábiles.

10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.

11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

d) Por acción u omisión del representante

En los casos de los padres, tutores y curadores de los incapaces y de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades la responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado (Art 16°, segundo párrafo, O T.).

e) Por hecho generador

Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias (Art. 19°, O T.).

2.3.4.2.2.3. Agentes de retención y de percepción

Nuestra legislación tributaria establece como tercer tipo de responsables a los llamados agentes de retención o agentes de percepción. Esta calidad de deudor tributario la encontramos en diversas normas tributarias como por ejemplo en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.³⁹

³⁹ Sobre el particular en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (L1R) aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF se puede encontrar diversas disposiciones vinculadas al tema. Así, el artículo 67° establece que están obligados a pagar el impuesto con los recursos que administren o dispongan y a cumplir las demás obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones de la LIR corresponden a los contribuyentes, las personas que se enumeran, encontrándose dentro de ellas a los agentes de retención y percepción. Ya en el artículo 67°, con mayor detalle se señala que los agentes de retención son:

"... a) Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría.

b) Las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad de acuerdo al primer y segundo párrafos del artículo 65° de la presente Ley, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría.

c) Las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

d) Las personas jurídicas que paguen o acrediten rentas de obligaciones al portador u otros valores al portador.

e) Las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de los Fondos de Inversión, así como las Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicomitidos y los Fiduciarios de Fideicomisos Bancarios, respecto de las utilidades, rentas o ganancias de capital que paguen o generen en favor de los

Hay que distinguir cuando el agente de retención o percepción es responsable solidario - ya que en éste supuesto encajaría en la anterior forma de responsable que desanvllamos - con el contribuyente y cuando es el único responsable. El primer supuesto esbozamos líneas atrás precisamos que dichos agentes son responsables con el contribuyente cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Contrario sensu si lo hubiesen efectuado los agentes de retención o percepción resultan ser los únicos obligados en calidad de responsables.

Los agentes de retención o percepción deben ser designados por ley atendiendo al principio de reserva de la ley. Sin embargo, nuestra legislación tributaria permite que los mismos puedan ser designados agentes de retención o percepción mediante Decreto Supremo e, inclusive, adicionalmente, la Administración Tributaria puede designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

Los agentes de retención o percepción son aquellos sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual están en la posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario (Art 10°, C. T.).

poseedores de los valores emitidos a nombre de estos fondos o patrimonios o de los fideicomitentes en el fideicomiso bancario.

0 Las personas, empresas o entidades que paguen o acrediten rentas de tercera categoría a sujetos domiciliados, designadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. Las retenciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca dicha entidad.

Tratándose de personas jurídicas, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en el inciso d), siempre que sean deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá en el mes de su devengo.

Las retenciones deberán ser pagadas dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Los usuarios de obras protegidas por la Ley sobre el Derecho de Autor no se encuentran obligados a efectuar las retenciones previstas en los incisos a) y c) del presente artículo, respecto de las rentas que abonen por el uso de dichas obras a las siguientes personas o entidades:

i. A la sociedad de gestión colectiva.

ii. A los titulares de las obras o sus derechohabientes, a través de una sociedad de gestión colectiva.

Mediante decreto supremo se podrá establecer supuestos en los que no procederán las retenciones del Impuesto o en los que se suspenderán las retenciones que dispone esta Ley. En ningún caso, se establecerá la suspensión de retenciones o la no procedencia de la retención a personas que obtengan rentas de tercera categoría que no tengan pérdidas arrastrables generadas en ejercicios anteriores al ejercicio gravable por el cual se deba efectuar la **retención o no tengan saldos a favor.../”**.

En el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 155-99-EF también encontramos normas relativas a los agentes de retención y percepción. El inciso c) del artículo 10° de este cuerpo legal señala que son sujetos del IGV en calidad de responsables solidarios, entre otros 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.

2.3.4.2.3. Cualidades del deudor tributario

a. El domicilio fiscal

El domicilio fiscal es aquél lugar fijado por el deudor tributario dentro del territorio nacional para todo efecto tributario (Art. 11°, C. T.). En rigor, el domicilio fiscal es regularmente el establecimiento comercial, industrial o de servicios o la oficina de un profesional. En caso de que exista más de un domicilio fiscal señalado en los registros de la Administración Tributaria (SUNAT) debe considerarse a uno de ellos como principal y al resto como establecimientos anexos: casa matriz, sucursal, agencia, local comercial o de servicios, sede productiva, depósito, almacén u oficina administrativa.

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria puede ser variado en cualquier momento, sin embargo existe impedimento o restricción legal cuando la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, por lo menos hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

Asimismo, se prevé que la Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones.

En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, opera las presunciones legales establecidas por el Código Tributario y, en consecuencia, es posible considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los siguientes lugares;

1.- Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.

b) Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.

c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).

En caso de existir más de un domicilio fiscal de los señalados, el que elija la Administración Tributaria.

2.- Cuando las personas Jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) Aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva.
- b) Aquél donde se encuentra el centro principal de su actividad.
- c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.
- d) El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el punto 1.

En caso de existir más de un domicilio fiscal de los señalados, el que elija la Administración Tributaria.

3.- Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los puntos 1 y 2 citados.
- b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

4. Cuando las entidades que carecen de personalidad Jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternatively, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

a1. El domicilio procesal

El domicilio procesal es aquél lugar señalado por el deudor tributario o tercero en el escrito o recurso correspondiente para efectos procesales administrativo-tributarios, en el que se le harán llegar todas las notificaciones de los actos de la Administración Tributaria vinculados a un procedimiento tributario determinado.

Es facultad del deudor tributario señalar un domicilio procesal distinto al domicilio fiscal al iniciar cada uno de los procedimientos tributarios.

El domicilio procesal debe necesariamente estar ubicado dentro del radio urbano que disponga la Administración Tributaria. En ese sentido, mediante Resolución de Superintendencia N° 006-98/SUNAT la SUNAT ha fijado el radio urbano aplicable a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendente regionales y Oficinas Zonales del país para efectos de designar el domicilio procesal elegido.

Ahora bien, aún cuando se hubiese fijado domicilio procesal pero no sea posible realizar la notificación en dicho domicilio, la Administración Tributaria se encuentra facultado para realizar las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal señalado por el deudor tributario, y surtirá los efectos de ley (Art 11°, C. T.)

Cuando el deudor tributario hubiera fijado un domicilio procesal y la forma de notificación por correo certificado o mensajero no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal.

Por otro lado, por ser de utilidad y la importancia del tema, a continuación transcribimos integralmente el texto de la resolución que aludimos líneas atrás relativo a la ubicación territorial del domicilio procesal:

Fijan radio urbano aplicable a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 006-98/SUNAT

Lima, 16 de enero de 1998

CONSIDERANDO:

Que, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 11' del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario, sin perjuicio de la facultad del deudor tributario de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria;

Que, es necesario que la SUNAT señale el radio urbano de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales;

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 11' del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y en uso de las facultades otorgadas por el inciso o) del Artículo 6° del Estatuto de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 032-92-EF;

SE RESUELVE:

Artículo 1º- El radio urbano aplicable a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales es el establecido en el Anexo que forma parte de la presente Resolución.

Artículo 2º.- Cuando en un procedimiento tributario el contribuyente señale un domicilio procesal referente a su domicilio fiscal, las notificaciones y demás actos procesales que se efectúen en el desarrollo de dicho procedimiento deberán realizarse en el domicilio procesal fijado por el deudor tributario, siempre que el mismo se encuentre ubicado en el radio urbano que corresponda a la Intendencia u Oficina Zonal a la que pertenece dicho deudor.

Artículo 3º.- Cuando no sea posible notificar al deudor tributario en el domicilio procesal fijado por éste, la SUNAT realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal de conformidad con lo establecido en el último párrafo del Artículo 11' del Código Tributario.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

JORGE FRANCISCO BACA CAMPODONICO

Superintendente.

ANEXO

RADIO URBANO DE LAS INTENDENCIAS Y OFICINAS ZONALES

RADIO URBANO PARA LA INTENDENCIA REGIONAL LIMA Y LA INTENDENCIA DE PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES

Se inicia por el puente Nicolás Dueñas hasta su intersección con la avenida Benavides (antes Colonial) continúa por ésta hasta el cruce formado por la avenida Universitaria, sigue por ésta hasta la intersección con la avenida La Marina; continúa por ésta hasta la avenida Brasil, por la que se desvía hasta su intersección con la avenida Pérez Aranibar (antes avenida del Ejército) por la que continúa hasta la plaza Centro América de donde prosigue por la avenida José Pardo, continúa por ésta hasta el óvalo de Miradores por donde se desvía por la avenida Oscar R. Benavides (Diagonal) hasta su intersección con el Malecón de la Reserva; prosigue por éste hasta que continúa por la avenida Armendáriz hasta el cruce con la avenida Vasco Núñez de Balboa; continúa por esta vía hasta la avenida Miradores (antes avenida 28 de Julio); prosiguiendo por esta arteria hasta su intersección con la avenida República dn Panamá (antes Panamericana) por la que continúa hasta la intersección con la avenida Benavides, prosigue por ésta hasta el cruce con la avenida Panamericana Sur; continuando por esta vía hasta el intercambio vial sur de donde se desvía hacia la avenida Javier Prado Este; por lo que continúa hasta la intersección con la avenida Aviación; siguiendo por dicha arteria hasta el cruce con la avenida Andahuaylas continuando por ésta hasta su última cuadra llegando hasta el puente Balta, sigue por la margen derecha del río Rimac hasta su intersección con el puente Nicolás Dueñas.

OFICINA ZONAL HUACHO

Por el Norte Se inicia con la avenida San Martín, prolongación de la avenida San Martín hasta la intersección con la carretera Panamericana Norte.

Por el Noreste Se inicia desde la carretera Panamericana Norte hasta la intersección con la avenida Espinar y siguiendo por ésta hasta su intersección con la avenida La Paz.

Por el Este Se inicia desde la avenida La Paz hasta la intersección con la avenida Coronel Baltazar de la Rosa.

Por el Sur Parte de la avenida Coronel Baltazar de la Rosa, sigue por la bajada Aminco Mar, hasta la intersección con Luna Amela.

Por tí Oeste Desde Luna Arrieta, continúa por malecón Rocca hasta la intersección con la avenida 28 de Julio.

Por tí Noroeste Se inicia desde la avenida 28 de Julio hasta la intersección con la avenida Ferrocarril y, desde ésta hasta la intersección con la avenida San Martín.

INTENDENCIA REGIONAL PIURA Se inicia en la intersección de la margen derecha del río Piura con la avenida Circunvalación siguiendo hasta la avenida César Vallejo, por ésta continúa empalmando con el Circuito Andrés Avelino Cáceres hasta la avenida Luis Montero; sigue por esta avenida y la avenida Progreso y dobla en la avenida del Canal de Balarezo para tomar la avenida Tacna hasta su intersección con la margen izquierda del río Piura.

OFICINA ZONAL TUMBES Se inicia a la izquierda de la carretera Panamericana Norte Sur donde se puede ubicar la calle Malecón Benavides hasta llegar a la calle Manco Cápac, siguiendo por la calle Francisco Ibáñez continuando por la calle Los Angeles; hasta llegar la calle Bolívar seguimos hasta la calle Agricultura hasta llegar a la calle Arica.

INTENDENCIA REGIONAL TACNA Se inicia en el Ovalo de Pocollay (monumento al Mariscal Andrés Avelino Cáceres), siguiendo por la avenida Circunvalación Este hasta el cruce con la avenida Circunvalación Norte, continuando por ésta hasta la Rotonda, dirigiéndose por la avenida Circunvalación Oeste hasta el cruce con la avenida Ejército, siguiendo por ésta hasta el cruce con la avenida Cristo Rey, siguiendo hasta el cruce con la avenida Manuel A. Odría, hasta el cruce con la avenida Circunvalación Oeste, hasta la avenida Tarapacá hasta el cruce con la avenida Pinto, se continúa hasta el cruce con la avenida Circunvalación Sur hasta el cruce con la avenida Basadre y Forero, siguiendo por ésta hasta el cruce con la calle Los Alamos, se sigue por la calle Los Alamos bordeando la urbanización Tacna hasta el cruce con la avenida Celestino Vargas hasta llegar al Ovalo de Pocollay.

OFICINA ZONAL MOQUEGUA Se inicia por la avenida Ferrocarril, continúa por la calle Ilo, siguiendo por la avenida 28 de Julio, calle Junín, calle Pichincha, jirón Callao y prolongación Callao, jirón Abtao hasta llegar a la avenida Ferrocarril.

INTENDENCIA REGIONAL LA LIBERTAD Se inicia en el cruce de las avenidas F. Casals y América Norte, continuando por la avenida América Sur prosiguiendo por la avenida América Oeste y avenida F. Casals, hasta llegar al cruce inicial.

OFICINA ZONAL CHIMBÓTE

Por el Norte Jirón Dionicio Deartheno.

Por el Oeste Jirón Guillermo More.

Por el Este Avenida Aviación.

Por el Oeste Malecón Grau.

OFICINA ZONAL HUARAZ

Por el **Oeste** Se inicia por la avenida Confraternidad Internacional, avenida Francisco Bolognesi; avenida Rosas Pampas, jirón Crídlle y avenida Tarapacá.

Por el **Norte** Avenida Confraternidad Internacional, jirón Las Retamas; avenida Centenario, jirón Francisco Araos, avenida Mariano Melgar y jirón Recuay.

Por el **Este** Avenida Confraternidad, Prolongación José Olaya, avenida José Olaya y avenida Confraternidad Internacional.

Por el Sur Jirón Piedrita, jirón Belén, avenida Atusparia y jirón Rauca Rocardio.

INTENDENCIA REGIONAL AREQUIPA

Por el **Norte** El límite de la entrada a la urbanización Challapampa desde la avenida Prolongación Ejército, continuando por la avenida bajando hasta intersectar la calle Los Arces, sigue por la calle Mariano Melgar hasta la calle Bolognesi y el encuentro con calle Ramón Castilla, prosigue hasta llegar a la avenida Alfonso Ugarte de Yanahuara doblando por calle León Velarde para llegar a la avenida Bolognesi donde se prolonga hasta el camal de Yanahuara.

Por el Este y Sur Pasando el río Chili, prosigue con calle Ugarteche de Selva Alegre, siguiendo la avenida Roosevelt hasta intersectar la calle El Sol y siguiendo por calle los Diamantes y la calle Alto de la Alianza, baja por la calle Teniente Rodríguez hasta encontrar la avenida Progreso para seguir hasta la esquina formada con la calle Teniente Palacios, donde continúa por la avenida Prolongación Sepúlveda, sube por calle Capitán Novoa para seguir hasta la calle Amazonas sigue por calle Comandante Canga, luego baja hasta la avenida Mariscal Castilla.

Por el Sur Prosigue por la calle Alcides Camón, avenida Arnauta, avenida Industrial Cayro, avenida Jesús, hasta la avenida Guardia Civil, continuando por la avenida Estados Unidos y carretera a Cerro Juli. Continúa por la pista de cerro Juli, calle E. Zegarra, avenida Andrés Avelino Cáceres hasta la calle Arturo Torres, bordeando por calle Ernesto Gúnter hasta la calle Eduardo López de Romana, para intersectar la avenida Miguel Porga y llegar a la esquina con avenida Alfonso Ugarte del mercado, continúa hasta la avenida Estación de Tingo, siguiendo hasta llegar a la urbanización El Palacio, cruzándola para salir a la calle Ponce.

Por el Oeste Continúa por la avenida Bemandini hasta la intersección con la línea férrea prolongándose hasta la entrada a la urbanización Challapampa y cruce con la avenida Prolongación Ejército que fue el punto inicial.

OFICINA ZONAL PUNO

Por el **Sur Este** Desde la intersección formada por Manuel Núñez Butrón y la calle Cabana, hasta la intersección formada con la avenida Ramón Castilla con la calle Cabana.

Por el Este La Av. Ramón Castilla hasta la intersección formada con la calle Huancané.

Por el Norte Con la calle Huancané, prosiguiendo con el jirón Sandía.

Por el Norte Oeste De la intersección formada por la calle Sandía y Lampa, continuando por la intersección formada por la calle Lampa y Calixto Aréstegui, la calle Calixto Aréstegui hasta la intersección con el jirón Unión.

Por el Sur-Oeste Desde la intersección formada por Jorge Chavez e Hipólito Unanue, hasta la intersección formada por Cuatro de Noviembre e Hipólito Unanue.

Por el Sur De la intersección formada por Hipólito Unanue y Cuatro de Noviembre, hasta la intersección formada por Manuel Núñez Butrón y Cabana que viene a ser la continuación de Cuatro de Noviembre.

Por el Oeste Desde las intersecciones formadas por Calixto Aréstegui y Unión, pasando por la intersección formada por las calles Unión y Jorge Chávez (2 cuadras) hasta la intersección formada por Jorge Chávez e Hipólito Unanue.

INTENDENCIA REGIONAL LORETO

Por el Norte Se inicia desde la primera cuadra de la avenida 28 de Julio hasta la intersección de la avenida Navarro Cauper.

Por el Oeste Continuando desde la avenida Navarro Cauper, la calle Calvo de Araujo, la calle Echenique, Ricardo Palma, siguen por la calle Ramón Castilla, la que se intersecta con la avenida del Ejército (pasando por la curva de Morococha).

Por el Sur Continúa la avenida del Ejército, la calle Ramón Castilla, calle Moore sigue por Leticia hasta la intersección con la calle Cornejo Portugal.

Por el Este Desde la intersección de la calle Cornejo Portugal con la calle Leticia, siguiendo por la calle Elías Aguirre hasta la intersección con la calle José Gátvez, sigue por la calle Arica, la calle Alfonso Ugarte, la calle Ramírez Hurtado, continúa hasta el malecón Tarapacá, la calle Ñapo, la calle Raimondi, la calle Loreto, la calle Fitzcarral, la calle Requena, continúa por la avenida la Marina, y culmina con la intersección en la avenida 28 de Julio.

OFICINA ZONAL SAN MARTIN Partiendo de la avenida del Ejército en la parte Noroeste de esta ciudad, siguiendo hasta el Este hasta la avenida Circunvalación doblando a la izquierda por la avenida España y luego por la continuación del mismo que es el jirón Juanjuí hasta llegar al río Shiclayo, cruzando este río se continua por el jirón Huáscar hasta llegar a la esquina con el jirón Santa María siguiendo con dirección Sur Oeste hasta la avenida Perú (continuación del jirón Santa María) hasta llegar al cruce del jirón Atahualpa con jirón las Palmeras Ramón Castilla de aquí hasta llegar a la esquina con C. Alberto Leveau, doblando a la izquierda con el jirón Los Bosques luego cruzar el río Shiclayo en la parte Sur de la ciudad siguiendo por el jirón Shapaja y luego por la continuación del mismo que es el jirón Orellana, la avenida Micaela Bastidas (continuación del jirón Orellana) y avenida Salaverry (continuación de la avenida Micaela Bastidas) hasta llegar a la esquina de jirón Bolívar con la avenida del Ejército.

OFICINA ZONAL UCAYAU Se inicia en el jirón 9 de Diciembre, continuando por el jirón Huáscar, jirón Coronel Portillo, jirón 2 de Mayo, entrando por el jirón Manco Cápac, jirón Agustín Cauper, jirón Francisco Orellana, jirón Sáenz Peña, continuando por la avenida Centenario, entrando por el jirón Serafín Filomeno, CM. Rojas continuando por la avenida Bellavista entrando por el jirón Maya de Brito hasta la avenida comandante Barrera, hasta cerrar el perímetro en el jirón 9 de Diciembre.

INTENDENCIA REGIONAL CUSCO

Por tí Norte Desde la intersección de las calles Suittocato con Tandapata, siguiendo por las calles: Tandapata, Siete Borreguitos, Concepción, retomando por la Autopista a Sacsayhuaman, calle Saphí, calle Conquistadores hasta su intersección con la avenida de la Raza, y su intersección con la plazoleta de Santa Ana, carretera de salida a Abancay, avenida Apurimac, calle Queshua y Hospital, hasta el puente Almudena.

Por tí Oeste Iniciando en el puente Almudena, siguiendo por la calle Almudena, avenida Antonio Lorena, prolongación Antonio Lorena, prolongación avenida Grau y Carlos Ugarte hasta su intersección con la avenida Machu Picchu (carretera Cusco - Paruro).

Por tí Sur Desde la intersección de Carlos Ugarte con la avenida Machu Picchu, sigue luego por la carretera Cusco - Paruro, hasta el límite de la urbanización Huancaro Grande, con el Campo Ferial de Huancaro. continuando por la margen izquierda del río Huancaro que incluye a la urbanización Ttio hasta la autopista hacia el aeropuerto Velazco Astete, avenida 28 de Julio, límites del parque industrial con la urbanización Kennedy Norte, Prolongación Túpac Amaru, límites de las urbanizaciones Santa Mónica, Santa Rosa y Marcavalle con la urbanización Santa Teresa Chico, avenida Rafael Aguijar Pez, avenida de la Cultura, Camino Real hasta su intersección, con la avenida Collasuyo.

Por tí Est Desde la intersección de Camino Real con la avenida Collasuyo, prolongación Recoleta, Lucrepata, Lucrecalles, Lucrepata, Tandapata hasta su intersección con la calle Suittocato.*

OFICINA ZONAL APURIMAC Se inicia en la avenida Prado Alto, prosiguiendo por el templo del Señor de la Caída y el puente Chinchichaca para seguir por la avenida Seone llegando al Ovalo El Olivo, continuando por el jirón Mariscal Gamarra, entrando a la última cuadra del jirón Lima, para llegar a la avenida 28 de Julio e ingresar a la avenida Abancay, luego continuar con la avenida Pachacútec y Malecón, siguiendo por la calle Marino e ingresar a los Chankas hasta la avenida Grau. siguiendo por la avenida Elias se sube por el pasaje Kennedy, llegando a la avenida Garcilaso de la Vega, continuando por la avenida David Samáñez Ocampo para finalizar en la avenida Prado Alto.

OFICINA ZONAL MADRE DE DIOS

Por tí Norte Se inicia con el margen del río Madre de Dios

Por el Sur Desde la prolongación de la avenida Madre de Dios, continuando por la avenida María Fakhye Vda. de Herrera (carretera Tambopata); asentamiento humano Barrio Nuevo y finalizando con la prolongación de la avenida León Velarde.

Por el Este Continúa con el margen del río Tambopata

Por el Oeste Prosigue con la avenida Circunvalación.

INTENDENCIA REGIONAL ICA

Por el Norte Se inicia desde la intersección formada por la autopista Fernando León de Vivero y pasaje los Angeles, continuando por dicho pasaje hasta la intersección con la avenida Arenales, siguiendo por esta avenida en línea quebrada, continuando por la calle Arequipa hasta la intersección con la calle Tacna, en línea quebrada hasta la intersección de la calle Apurimac siguiendo por la calle Puno hasta la intersección con la calle Tumbes.

Por el Este Intersección de la calle Puno con la calle Tumbes, siguiendo en línea recta por la calle Tumbes, continuando por la calle Paita hasta la intersección con la avenida Cutervo.

Por el Sur Desde la esquina que conforma la avenida Cutervo con la calle Paita, continuando en línea recta por la avenida Cutervo hasta la intersección con la avenida J.J. Elias, siguiendo en línea recta por dicha avenida hasta la intersección con prolongación Ayabaca.

Por el Oeste La intersección del Pasaje los Angeles con la autopista Fernando León de Vivero continuando en línea recta por dicha autopista, siguiendo por la avenida Los Maestros hasta la intersección con prolongación Ayabaca, en línea quebrada hasta la intersección con la avenida J.J. Elias.

OFICINA ZONAL CAÑETE

Por tí Norte Se inicia desde el km. 135 de la Carretera Panamericana Sur, comprendiendo al Oeste el distrito de Cerro Azul: delimitado por la carretera Panamericana Sur, la calle Rivera del Mar por el malecón José Olaya y el Camino Viejo que conduce nuevamente a la carretera Panamericana Sur a la altura del km. 137.5 incluyendo al Este y Oeste del distrito de San Luis, hasta los límites de la extensión urbana. Continúa por el Sur hasta el km. 153 de la Carretera Panamericana Sur incluyendo. Por el Oeste El anexo de Herioay Bajo.

Por el Este Se procede a delimitar el perímetro que comprenden los distritos de San Vicente de Cañete e Imperial, iniciándose a la altura del km. 143.5 de la Carretera Panamericana Sur abarcando el área comprendida al Este y Oeste hasta los límites de la extensión urbana, prosigue por el Este por la avenida Circunvalación Sur, la autopista San Vicente Imperial, la vía de Evitamiento, la avenida Benigno Ríos, la avenida Independencia, la avenida La Mar, la avenida Osear Ramos Cabieses y la prolongación Ayacucho para luego retomar la autopista San Vicente-Imperial.

OFICINA ZONAL AYACUCHO

Por tí Norte Se inicia desde la intersección de la prolongación del jirón Libertad con la avenida Independencia continuando hasta la confluencia con la avenida del Deporte, siguiendo por el jirón González Prada hasta la intersección con el jirón Salvador Caveto de la Magdalena.

Por el **Este** Del Ovalo de la Magdalena hasta el final de la avenida Mariscal Cáceres de la intersección de esta última con el jirón Faucett, continúa por el jirón Untiveros confluencia con el jirón Pizarro. siguiendo por éste hasta la avenida Ramón Castilla, llegando a la intersección con la avenida del Ejército comprendiéndose hasta su final y continúa por la avenida Ramón Castilla hasta el punto de la unión con la avenida Cusco y la alameda del Cementerio.

Por el Sur Da la intersección de la avenida Ramón Castilla y Carlos F. Vivanco sigue por el pasaje Malecón Paris y por el margen izquierdo del río Alameda hasta la intersección con la calle Tellería saliendo hacia el jirón Dos de Mayo y sigue hasta llegar a la intersección con el jirón 28 de Julio.

Por el Oeste Por el jirón 28 de Julio en dirección de la Plazoleta Santa Teresa, continuando por el arroyo Seco hasta el jirón Grau hasta confluencia con el jirón Chorro, siguiendo por este jirón hasta la intersección con el jirón Libertad, continuando hasta la intersección con el jirón San Martín subiendo hacia la primera cuadra del mencionado jirón, luego por el pasaje Bolognesi hasta la intersección del jirón Sucre de éste hasta el jirón Callao siguiendo ésta hasta la intersección con el jirón José Olaya y en dirección de la prolongación de José Olaya (EMADI), hasta la confluencia con la avenida Túpac Amaru a la intersección con el jirón Libertad y sigue por la prolongación del jirón Libertad hasta la avenida Independencia.

INTENDENCIA REGIONAL JUNIN Se inicia desde las intersecciones de las avenidas Mariscal Castilla, La Cantuta y Francisco Vidal en el distrito de El Tambo, siguiendo hacia el oeste por la avenida la Cantuta, hasta la avenida Huancaavelica, continuando por ésta hacia el Sur hasta la intersección con la avenida Jorge Chávez, continuando por ésta hasta la avenida Huaytapallana, continuando por ésta hasta la intersección con la avenida Los Bosques y continuando por ésta hasta la avenida Sucre, prosiguiendo por ésta hasta la avenida Santa Rosa, continuando por ésta hasta la intersección con la avenida Huancaavelica prosiguiendo por esta intersección con la avenida Riva Agüero y la Línea del Ferrocarril, continuando por la avenida Riva Agüero hasta la intersección con la avenida Los Proceres, continuando por ésta hacia el Este hasta la intersección con la avenida Jacinto Ibarra, prosiguiendo por ésta hasta la intersección con la avenida Leoncio Prado, continuando por ésta hasta el cruce con la avenida José Olaya, siguiendo por esta última hasta la avenida San Martín de Porras, prosiguiendo por ésta hasta la Av. Pichcus, continuando por este hasta la avenida Santivañez, siguiendo por ésta hasta la intersección con la Av. San Judas Tadeo, siguiendo por ésta hasta el cruce con la Av. San Carlos, continuando con ésta hasta la Intersección con la Av. Ferrocarril, continuando por ésta hacia el norte hasta el cruce con el jirón Julio Llanos, siguiendo por ésta hasta el cruce del jirón Francisco Vidal, siguiendo por ésta hasta la intersección señalada en el punto inicial.

OFICINA ZONAL PASCO Se encuentra comprendido por 3 distritos: distrito de Yanacancha (Urb. de San Juan Pampa, A.H. Víctor Haya de la Torre, Asociación Provienda Gerardo Patino López, Urb. Vista Alegre, 27 de Octubre, Asociación Provienda Daniel A. Camón P.J. Columna Pasco, A.H. Arturo Robles Morales) distrito de Chaupimarca (Cercado de Chaupimarca, Paragsha, P.J. Túpac

Amaru, Uliachin, Barrio La Esperanza) y el distrito de Simón Bolívar (P.J. José Caños Mariátegui, barrios de Buenos Aires y Champamarca.)

OFICINA ZONAL HUANCARELICA

Por el Norte En el jirón Pablo B. Solís (Barrio San Cristóbal) y jirón Santos Villa (Barrio Ascensión).

Por el Sur Comprende la avenida Augusto B. Leguía (Línea férrea en todo su recorrido).

Por el Este Comprende desde la avenida Los Incas hasta la base militar.

Por el Oeste Desde la avenida Ernesto Morales siguiendo por la avenida Andrés A. Cáceres, luego por la prolongación Garcilaso de la Vega (hospital regional del IPSS).

OFICINA ZONAL HUANUCO El perímetro de la ciudad de Huánuco comprende 2 distritos: Huánuco y Amarilis.

Huánuco:

Por el Oeste, Comprende con la urbanización El Bosque, siguiendo con la urbanización Santa Serafina, continuando con el jirón Monte Bandera, P.J. Aparicio Pomares, P.J. Santa Rosa, P.J. Las Moras Comité 1-2 Alfonso Ligarla llegando hasta Comité Vecinal Sr. de Fuelles.

Por el Norte, Comprende con el A.H. La Florida, continuando con la Av. Circunvalación, Urb. Las Flores.

Por el Este, Todo el Malecón Leoncio Prado, llegando hasta el puente Calicanto prosiguiendo con el Malecón Daniel Atomía Robles hasta el puente San Sebastián, que da acceso al distrito de Amarilis.

Amarilis:

Comprendido por el Malecón Huallaga, siguiendo con la avenida Los Laureles, luego calle 5, continuando por la avenida Marcos Durand Martel, Urb. Leoncio Prado, Urb. Los Portales, Urb. Santa María, Urb. María Luisa, Vía Colectora, Urb. Santa Elena, Fonavi II, Urb. Leoncio Prado, Uícuca, Sector Las Terrazas Sector 5 luego, con el A.H. San Luís. Por el sur con el puente Tingo, llegando hasta la lotización Los Pinos.

INTENDENCIA REGIONAL LAMBAYEQUE Se inicia por la avenida Leonardo Ortiz hasta la intersección con la avenida Bolognesi siguiendo por la avenida Grau, continuamos por la avenida Chinchaysuyo, luego por la avenida Víctor Raúl Haya de la Torre. Seguimos por la avenida Bolognesi hasta intersección con Fitzcarral (Aeropuerto), continuando por la avenida Jorge Chávez con la avenida Nicolás de Piérola, siguiendo hasta la avenida Augusto B. Leguía y Panamericana Norte hasta la avenida Confraternidad continuando por la avenida Insurrección y avenida Salaverry hasta la avenida Zarumilla siguiendo por la avenida Pacífico hasta la avenida Elvira García con la intersección de la avenida José Leonardo Ortiz.

OFICINA ZONAL CAJAMARCA Se inicia en la esquina del jirón América y de la avenida Independencia, sigue a la derecha por Vía la Curva 6 cuadras, luego por el pasaje Lirio Andino 3

cuadras, dobla a la derecha por pasaje Vista Alegre 4 cuadras, a la izquierda por carretera a Cumbo Mayo y a la izquierda por el jirón Juan Antonio Egúsquiza 3 cuadras a la derecha por calle Las Traquitas 3 cuadras, a la izquierda por el jirón Flor de Cumbe 2 cuadras, a la izquierda por el jirón Santos Chocano 2 cuadras, a la derecha por la avenida Guillermo Caba Álvarez 2 cuadras, a la derecha por el jirón San Ramón 2 cuadras, a la izquierda por el jirón Revolución 9 cuadras, a la derecha por Quebrada San Vicente 5 cuadras, a la derecha por el jirón Cruz de Mayo 3 cuadras; sigue por el jirón Urubamba 1 cuadra, luego por jirón Ucayali 3 cuadras dobla a la izquierda por la avenida 13 de Julio 12 cuadras, sigue por el jirón Angamos 2 cuadras, dobla a la derecha por el jirón Nicolás Piérola 3 cuadras, a la derecha por el jirón Los Alisos 7 cuadras, a la izquierda por Vía de Evitamiento 12 cuadras, sigue por la avenida Delfín Cerna 4 cuadras por la Vía de Evitamiento 19 cuadras, por la quebrada CaSspuquio 7 cuadras, dobla a la derecha por el jirón Colonial 3 cuadras, a la derecha por la avenida San Martín de Porres 5 cuadras, a la izquierda por jirón Historia 3 cuadras sigue por el jirón Santa Rosa 2 cuadras, por el jirón Jorge Caves 2 cuadras, luego dobla a la derecha por el jirón Alfonso Ugarte 3 cuadras, al a izquierda por el jirón América 3 cuadras, hasta la avenida Independencia.

OFICINA ZONAL AMAZONAS

Por ti Norrt Se Inicia desde la intersección del jirón Sachapuyos con el jirón San Juan de la Libertad continuando con el jirón Santa Lucía, jirón Santa Ana, jirón La Merced siguiendo por el jirón Salamanca, jirón Grau, jirón Santa Ana, jirón Santo Domingo y jirón Asunción.

Por el Oeste Empieza desde la intersección del jirón Asunción con el jirón Arequipa, siguiendo con el jirón Triunfo y jirón Santo Domingo.

Por el Sur Empieza en la Intersección del jirón Santo Domingo con el jirón Los Angeles, continuando con el jirón Ortiz Arrieta, jirón Miraflores, jirón Grau, jirón La Merced, jirón Los Angeles, jirón Tres Esquinas y prolongación Tres Esquinas.

Por ti Estt Empieza en la intersección de prolongación Tres Esquinas con el Jirón Hermosura, continuando con el jirón Sociego, jirón Cuarto Centenario, jirón Triunfo y jirón Sachapuyos.

b. La capacidad tributaria

Hay que distinguir la capacidad civil⁴⁰ de la capacidad tributaria. De ningún modo son similares aunque hay que advertir su estrecha relación.

La capacidad tributaria es la aptitud para ser titular de las relaciones jurídica-tributarias, es decir, sujeto de derechos y de obligaciones tributarias. Así pues, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas,

De acuerdo al artículo 42° del Código Civil Peruano tienen plena capacidad de ejercicio de sus derechos civiles las personas que hayan cumplido dieciocho años de edad, salvo lo dispuesto en los artículos 43° y 44° del mismo cuerpo legal referida a la incapacidad absoluta y relativa

fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias (Art. 21°, C. T.).

Si bien los menores de edad o los incapaces mayores de edad, por ejemplo, estuvieren comprendidos dentro del ámbito de aplicación de algún impuesto y en consecuencia gravados con el mismo, de acuerdo con la disposición comentada tendrían capacidad tributaria, esto es, serían sujetos de derechos y obligaciones tributarias; pero, ¿cómo cumplirían con las obligaciones tributarias de tramitar el RUC (Registro Único del Contribuyente), lograr la autorización de impresión de comprobantes de pago, proceder a legalizar los libros y/o registros contables y declarar y pagar los tributos debidos?. La respuesta es sencilla. Dado que poseen capacidad tributaria pero no capacidad civil (de ejercicio) lo que impide que por sí solos puedan ejecutar o realizar sus derechos u obligaciones, la ley tributaria prevé que el cumplimiento de las obligaciones tributarias ha de recaer sobre sus representantes (legales) en calidad de responsables del tributo, es decir, en el caso propuesto, por los padres, tutores o curadores, según corresponda.

De igual modo, cabe distinguir la capacidad tributaria de la capacidad contributiva (económica). Así, se entienda por capacidad contributiva la aptitud económica real para tributar, esto es, la aptitud para soportar la carga tributaria según la capacidad económica del sujeto pasivo (deudor tributario).

2.3.4.2.4. Obligaciones

Las normas tributarias imponen a los deudores tributarios (administrados) el cumplimiento de determinadas obligaciones formales de carácter fiscal, principalmente, aquellas destinadas a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, entre las que destacan las siguientes:

1. Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos.
2. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera y consignar el número de identificación o inscripción en los documentos respectivos, siempre que las normas tributarias lo exijan.
3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. Asimismo deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.
4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de

microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme.

Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que se establezcan, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso pueden llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, considerando lo siguiente:

- a. La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional.
- b. Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Asimismo, en todos los casos las Resoluciones de Determinación, Órdenes de Pago y Resoluciones de Multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria, serán emitidos en moneda nacional.

Igualmente el deudor tributario deberá indicar a la SUNAT el lugar donde se llevan los mencionados libros, registros, sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento e información y demás antecedentes electrónicos que sustenten la contabilidad.

5. Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Esta obligación incluye la de proporcionar los datos necesarios para conocer los programas y los archivos en medios magnéticos o de cualquier otra naturaleza; así como la de proporcionar o facilitar la obtención de copias de las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, las mismas que deberán ser refrendadas por el sujeto fiscalizado o, de ser el caso, su representante legal.

6. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación.

7. Conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito. El deudor tributario deberá comunicar a la Administración Tributaria, en un plazo de quince (15) días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados. El plazo para rehacer los libros y registros es de 60 días calendario, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar los procedimientos de determinación sobre base presunta establecidos en el Artículo 64° del Código Tributario.

8. Mantener en condiciones de operación los sistemas o programas electrónicos, soportes magnéticos y otros medios de almacenamiento de información utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el plazo de prescripción del tributo; debiendo comunicar a la Administración Tributaria cualquier hecho que impida cumplir con dicha obligación a efectos de que la misma evalúe dicha situación. La comunicación referida deberá realizarse en el plazo de quince (15) días hábiles de ocurrido el hecho.

9. Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

10. En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.

11. Sustentar la posesión de los bienes, mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la posesión, cuando la Administración Tributaria lo requiera.

12. Guardar absoluta reserva de la información a la que hayan tenido acceso, relacionada a terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria, como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Esta obligación conlleva la prohibición de divulgar, bajo cualquier forma, o usar, sea en provecho propio o de terceros, la información indicada y es extensible a los representantes que se designen como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia de que trata el numeral 18 del Artículo 62° del Código Tributario.

13. Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta. (ART. 87°, C. T.)

Si bien en las relaciones jurídicas tributarias se pone énfasis en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por sus características de obligatoriedad y exigibilidad forzada en algunas situaciones; sin embargo, debemos señalar también que los deudores tributarios tienen derechos, no sólo los contenidos en el texto legal sino inclusive a nivel de nuestra Carta Constitucional, que puede invocar y exigir ante la Administración Tributaria.

Así, los derechos de los deudores tributarios son a nivel legal, los siguientes:

a) EXIGENCIA DEL TRATO RESPETUOSO

Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria;

b) SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes. El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario.

c) PRESENTAR DECLARACIONES SUSTITUTORIAS O RECTIFICATORIAS

Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;

d) INTERPONER EL RECURSO DE RECLAMO, RECURSO DE APELACIÓN O LA DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA

Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el Código Tributario;

e) CONOCER EL ESTADO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y ACCEDER A LOS MISMOS

Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.

Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131* del Código Tributario que contiene normas sobre la publicidad del expediente tributario.

f) SOLICITAR LA AMPLIACIÓN DE LA RTF

Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;

g) SOLICITAR NO APLICACIÓN DE INTERESES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170° del Código Tributario;

h) PRESENTAR QUEJA

Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario;

i) FORMULAR CONSULTAS TRIBUTARIAS

Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93° del Código Tributario, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;

j) DERECHO A LA RESERVA (O SECRETO) TRIBUTARIA

La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85° del Código Tributario (RESERVA TRIBUTARIA);

k) SOLICITAR COPIA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS O COMUNICACIONES

Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria;

l) NO PRESENTAR DOCUMENTOS EN PODER DE LA ADMINISTRACIÓN

No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria;

m) CONTAR CON ASESORAMIENTO PROFESIONAL

Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.

n) SOLICITAR APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO TRIBUTARIO

Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36° del Código Tributario;

o) SOLICITAR LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de la deuda tributaria;

p) EXIGIR FACILIDADES PARA CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

q) **DESIGNAR DOS REPRESENTANTES EN FISCALIZACIÓN VINCULADO A PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Asimismo, además de los derechos antes señalados, pueden ejercer los conferidos por la Constitución Política de 1993, por el Código Tributario o por leyes tributarias o de otra índole específicas⁴¹. (Art 92°, O.T.)

2.3.4.3. Los terceros.-

Los terceros son aquellos que se encuentran fuera de la relación jurídica tributaria sustancial originada entre el acreedor tributario (Estado) y los deudores tributarios, sin embargo, se encuentran

Al respecto, en la legislación administrativa encontramos también algunos derechos de los administrados que pueden ser invocados en cualquier procedimiento administrativo incluyendo al tributario, ya que debemos considerar a éste como un sub tipo de procedimiento de aquél. Precisamente, el artículo 55° de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece lo siguiente:

"... Artículo 55.- Derechos de los administrados

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

1. La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.
2. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.
3. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.
4. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades del Estado sobre sus actividades orientadas a la colectividad, incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.
5. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.
6. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.
7. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlos así a las autoridades.
8. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.
9. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.
10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.
11. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.
12. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y
13. Los demás derechos reconocidos por la Constitución o las leyes ..."

obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones. Dentro de ellas pueden encontrarse a los servidores del sector público y los que ejercen funciones encomendadas por ley, y los particulares.

En ese contexto, los miembros del Poder Judicial (magistrados, auxiliares jurisdiccionales y oficiales auxiliares de justicia que intervengan en las causas judiciales, incluyendo a los órganos de gestión y de control) y del Ministerio Público (Fiscal de la Nación, fiscales supremos, fiscales superiores y fiscales provinciales), los funcionarios y servidores públicos, notarios⁴², fedatarios y martilleros públicos, se encuentran obligados a comunicar y proporcionar a la Administración Tributaria las informaciones relativas a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.⁴³

De igual forma se encuentran obligados a cumplir con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria, así como a permitir y facilitar el ejercicio de sus funciones:

- Las personas que compren bienes (adquirientes) o reciban servicios (usuarios) están obligadas a exigir que se les entregue los comprobantes de pago por las compras efectuadas o por los servicios recibidos.
- Las personas que presten el servicio de transporte de bienes (transportista de carga por carretera) están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado.

En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos (Art 96°, C. T.).

2.3.5. Prestación Tributaria

Antes debemos precisar que el objeto de la obligación tributaria es la prestación, pero esta prestación tributaria tiene su propio objeto que se traduce en dar, hacer o no hacer. Esta prestación tiene que ser realizada por el deudor tributario a favor del acreedor tributario.

Actualmente, los notarios públicos del país se encuentran obligados a informar anualmente a través del PDT 3520 las escrituras públicas que contengan operaciones patrimoniales o los actos en los que hayan participado en la transferencia de bienes muebles registrables o no registrables, la misma que se encuentra regulada en la Resolución de Superintendencia N° 138-99/SUNAT.

Tratándose de los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública, en caso de inobservancia por acción u omisión, de acuerdo al artículo 186° del Código tributario, serán pasibles de sanción de suspensión o destitución, de acuerdo a la gravedad de la falta.

De igual modo, tratándose de los miembros del Poder Judicial y del Ministerio Público que infrinjan esta obligación, no cumplan con lo solicitado expresamente por la Administración Tributaria o dificulten el ejercicio de las funciones de ésta, serán sancionados de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley Orgánica del Ministerio Público, según corresponda, para cuyo efecto la denuncia será presentada por el Ministro de Economía y Finanzas.

En el caso de los notarios y martilleros públicos que no acaten dicha obligación serán sancionados conforme a las normas vigentes.

Por ejemplo, la prestación de dar se manifiesta en el pago del tributo que se realiza a favor del Estado. La prestación de hacer en cambio se concreta en las obligaciones tributarias formales de emitir u otorgar comprobantes de pago y en llevar los libros y/o registros contables exigidos por ley, entre otros. Contrariamente, la prestación tributaria de no hacer se concretará en no llevar los libros y registros en idioma distinto al castellano y en moneda distinta a la nacional.

2.3.6. Vínculo jurídico-tributario

De los elementos de la obligación tributaria que acabamos de exponer, el vínculo jurídico-tributario es el que no puede materializarse, entendiéndose a éste como el nexo, ligamen que une al acreedor y al deudor tributario, por el que aquél exige de éste el cumplimiento de una determinada prestación tributaria a su favor.

3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.- EL HECHO IMPONIBLE Y LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA.-

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley. como generador de dicha obligación (Art 2º, C. T.).

Esto es. la obligación tributaria nace cuando en la realidad se produce o acontece un hecho económico susceptible de producir efectos jurídicos tributarios y que se encuentra descrito o previsto en la ley tributaria.

Ese hecho económico acontecido en la realidad como puede ser la venta de un bien mueble o la prestación de un servicio si se encuentra descrito en la ley tributaria como transacción gravada constituye el hecho imponible⁴⁴ o el hecho generador de la obligación tributaria.

Mientras que la descripción legal de ese hecho económico o del hecho sujeto a tributación viene a constituir la hipótesis de Incidencia tributaria⁴⁵.

Por ejemplo, el artículo 1º inciso a) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo precisa que "el Impuesto General a las Ventas grava las siguientes

El tributarista Al al iba sostiene que el hecho imponible ha de ser "un hecho concreto, ocurrido *hie et nunc*, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible...".- ATALIBA GERALDO.- Hipótesis de Incidencia Tributaria.- Instituto Peruano de Derecho Tributario.- Lima-Perú- 1987. Pág. 76.

La hipótesis de incidencia tributaria contiene la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo. Esta creando un tributo desde que la ley describe su hipótesis de incidencia, asociando a ella el mandato "pague". Estas líneas, expresa ATALIBA, ponen de manifiesto la distinción entre la hipótesis de incidencia, descripción legal hipotética de los hechos aptos para determinar el nacimiento de obligaciones tributarias, y el hecho imponible como concretización efectiva de los hechos descritos. Al "plano abstracto" a que se refiere ALESSI corresponde la hipótesis de incidencia. Al "plano concreto", el hecho imponible. ATALIBA GERALDO.- Hipótesis de Incidencia Tributaria.- Instituto Peruano de Derecho Tributario.- Lima-Perú- 1987.- pág. 77, 95

operaciones: a) La venta en el país de bienes muebles...". A esta descripción legal de un supuesto denominamos hipótesis de incidencia tributaria; mientras que el hecho imponible estará dado cuando efectivamente en la realidad el titular de un negocio comercial venda sus productos o mercancías en el país en un momento determinado, lo afirmado se advierte, que la hipótesis de incidencia tributaria se da en el plano abstracto, y el hecho imponible en el plano concreto o real.

En la hipótesis de incidencia tributaria se distinguen cuatro aspectos o elementos. A saber:⁴⁶

a) Aspecto Material u objetivo: Es la descripción de una acción que realiza el deudor tributario o de una situación en el que se halla. Por ejemplo: la acción de vender en el Impuesto General a las Ventas. De igual modo, el hecho de ser propietario de un inmueble en el Impuesto Predial

b) Aspecto personal o subjetivo: Esta dado por el sujeto que realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita por la ley. Por ejemplo, el vendedor o la persona que vende en el Impuesto General a las Ventas. El titular o propietario del inmueble en el Impuesto Predial.

c) Aspecto espacial: Es el lugar en el cual el deudor realiza la acción o la situación, descrita como aspecto material de la hipótesis de incidencia. Por ejemplo, las ventas que se realicen en el país en el Impuesto General a las Ventas. Los inmuebles ubicados en el territorio nacional dentro de la jurisdicción distrital correspondiente en el Impuesto Predial.

d) Aspecto temporal: Es el momento en el que se produce la acción o la situación descrita en la hipótesis de incidencia. Por ejemplo, en el momento en que se verifique o se produzca la venta de los bienes muebles en el Impuesto General a las Ventas. Si al 1º de enero del año a que corresponda la obligación tributaria el sujeto pasivo es propietario de un inmueble en el Impuesto Predial.

Si bien una vez producido el hecho imponible - *dado que el hecho económico acontecido en la realidad se encuadra en la hipótesis de incidencia tributaria* - éste da lugar al nacimiento de la obligación tributaria o la obligación de tributar o pagar los tributos debidos, esto es, la transacción u operación resulta estar gravada o se encuentra afectada a un tributo determinado, puede ocurrir que, ante la existencia de "*una hipótesis legal neutralizante tributaria*" calificativo utilizado por el profesor VILLEGAS Héctor, se destruya en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible, en cuyo caso estamos frente a lo que denominamos INAFECTACIÓN o EXENCIÓN TRIBUTARIA y EXONERACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. Inafectación Tributaria

Por la inafectación, a criterio del Tribunal Fiscal, no nace la obligación tributaria ya que el hecho que acontece en la realidad no se encuadra en el supuesto establecido por la ley como hecho generador

⁴⁶ Instituto de Administración Tributaria.- Código tributario I. parte peñera.- Lima-Perú- 2000.- pág. 67 y 68.

La Inafectación tributaria implicaría que un sujeto o una transacción determinada no se encuentra gravado con tal o cual tributo ya sea por que no es considerado sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o la operación no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo correspondiente. En otras palabras, como decíamos, se trata de un supuesto que no se encuentra comprendido dentro del presupuesto de hecho de la norma tributaria.

En tomo a su clasificación, la doctrina tributaria distingue las inafectaciones subjetivas de las objetivas.

Estamos frente a las **Inafectaciones subjetivas** cuando esta se encuentra referida a la persona natural o jurídica. Por ejemplo, cuando el artículo 18° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que no son sujetos pasivos del impuesto:

a) El Sector Público Nacional, con excepción de las Empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

b) Inciso derogado por el artículo 16° del Decreto Legislativo N° 882, publicado el 9 de noviembre de 1996.

c) Las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

d) Las entidades de auxilio mutuo.

e) Las comunidades campesinas.

f) Las comunidades nativas..."

En cambio, las **inafectaciones objetivas** toman en cuenta el acto, los ingresos, los bienes, la actividad o el beneficio sin tener en cuenta a la persona. Por ejemplo, cuando el citado artículo en su tercer párrafo precisa que constituyen ingresos inafectos al impuesto:

a) Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes.

Se encuentran comprendidas en la referida inafectación, las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del Artículo 88° y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el Artículo 147° del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.

b) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades, sea que se originen en el régimen de seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo previsto en el inciso b) del Artículo 2° de la presente ley.

c) Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.

d) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.

e) Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia...."

Otro sector importante de la doctrina tributaria establece la siguiente clasificación: inafectaciones naturales y legales.

Hay **inafectación natural** cuando el hecho económico acontecido en la realidad **no** se encuentra comprendido en el supuesto de hecho previsto en la ley. Por ejemplo, si revisamos el ámbito de aplicación de algún impuesto previsto en la ley y establecemos que una determinada transacción no se encuentra comprendida dentro de ella, nos encontraríamos frente a una operación ¡nafecta «natural».

Sin embargo, a pesar de que es posible que verifiquemos en la descripción de la ley, que tal o cual hecho no se encuentra gravado o que resulta inafecto, el legislador puede establecer de modo expreso en la ley que determinado hecho económico es una transacción ¡nafecta, en cuyo caso estaríamos frente a lo que se denomina **inafectación legal**.

3.2. Exoneración Tributaria

La exoneración tributaria es la liberalización del cumplimiento de una obligación o carga tributaria con carácter temporal y otorgado por ley. O también aquél beneficio por el que un contribuyente sujeto pasivo del tributo es liberado de sus obligaciones tributarias (IAT, 1995: 86).

Las exoneraciones tributarias pueden ser

1) Objetiva: Cuando el legislador toma en cuenta el hecho imponible del tributo para establecer la exoneración. Por ejemplo, cuando el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo precisa que '*están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II..'*', destacándose entre ellas los productos primarios agropecuarios.

2) Subjetiva: Si el legislador toma en cuenta una cualidad del sujeto pasivo. Por ejemplo, cuando el artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que '*están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 2008:*

a) Las rentas que, las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos en el país.

b) Las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso..."

3) **Mixta:** Si el legislador toma en cuenta tanto el hecho imponible del tributo como una cualidad del sujeto pasivo. Por ejemplo, cuando el apéndice I literal b) del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo preceptúa que se encuentran exonerados del IGV "la primera venta de inmuebles que realicen los construyentes 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 Ucenia de Construcción admitida por la Municipalidad correspondiente, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 27157 y su reglamento..."

A. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Hay que distinguir que el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad ocurren en momento totalmente distintos. Así, una vez que ha nacido la obligación tributaria éste resulta exigible:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Esta regla es aplicable a todos los tributos (por ejemplo, el Impuesto Predial, el Impuesto Vehicular, etc. administrados por los Gobiernos Locales), excepto a aquellos administrados por la SUNAT.

Por ejemplo, en el caso del Impuesto Predial el artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal ha previsto que los contribuyentes de dicho impuesto están obligados a presentar la declaración jurada anualmente, el último día hábil del mes de febrero, salvo que el Municipio establezca una prórroga. Si ocurriese que el contribuyente no hubiera presentado la declaración ni mucho menos hubiera efectuado el pago al contado del adeudo tributario al vencimiento del mismo (aún cuando se admite en forma fraccionada), al día siguiente de vencido dicha fecha la obligación tributaria se tomaría exigible.

Por otro lado, tratándose de tributos administrados por la SUNAT (por ejemplo, el Impuesto a la Renta, el IGV, el ISC, el ITAN, el ITF. etc.), la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el cronograma de vencimientos aprobado por dicha entidad o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto de la importación de bienes (esto es, a partir del cuarto día siguiente de la numeración de la declaración - DUA, con las excepciones contempladas por Ley; y en el sistema anticipado de despacho aduanero, a partir del día siguiente de la numeración de la declaración).

Por ejemplo, las obligaciones mensuales de los tributos como los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, entre otros, para el año 2008 se sujetan a lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 233-2007/SUNAT del 27.12.2007.

2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria⁴⁷. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación (art. 3°. C. T.)

5. TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

De modo general, la transmisión de las obligaciones tributarias está asociada a la cesión de éstas a otros sujetos ajenos a la relación jurídica-tributaria.

En la doctrina civilista se habla de la transmisión de las obligaciones por actos inter vivos o mortis causa. Ahora bien ¿será posible aplicar este criterio en el ámbito tributario?

No, en modo alguno. Desde el punto de vista tributario, no es posible admitir la transmisión **de la obligación tributaria por actos inter vivos**, toda vez que conforme al artículo 26° del Código Tributario "los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria".

En cambio, el artículo 25° del Código Tributario sí prevé la transmisión de la obligación **tributaria por actos mortis causa** al preceptuar que "la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba". Empero, excluye de la misma los "castigos" impuestos al contribuyente en vida, cuando el artículo 167° del Código Tributario prescribe que "por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias".

6. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Extinguir una obligación tributaria supone poner fin a la obligación tributaria sustancial. Siendo ello así la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

6.1. Pago.

El pago es el cumplimiento de la obligación tributaria que se traduce no sólo en la entrega de una suma de dinero sino, de ser el caso, del equivalente en especie.

6.1.1. Sujetos obligados

⁴⁷ Aquí, se alude fundamentalmente a las Resoluciones de Determinación, de Multa u Órdenes Pago. El primero de los nombrados se define como el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, según lo dispuesto por el artículo 76° del Código Tributario. Y respecto de ella, en particular, se establece que la misma resulta exigible según el inciso a) del

El pago de la deuda tributaria es efectuado, en principio, por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.

Los terceros también pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario (Art 30°, C. T.)

6.1.2. Forma

El pago de la deuda tributaria se realiza en moneda nacional. Por excepción, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se puede disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, pueden disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales puede disponerse el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor. Para estos efectos, se considerará como bien inmueble los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (Art 32°, C. T.).

6.1.3. Medios

Para efectuar el pago se pueden utilizar los siguientes medios:

a) Dinero en efectivo

b) Cheques⁴⁹

c) Notas de Crédito Negociables

d) Débito en cuenta corriente o de ahorros⁴⁹

artículo 115° del C. T. cuando la citada resolución haya sido notificada y no se haya reclamado en el plazo de ley (20 días hábiles).

⁴⁹ El artículo 32° del Código Tributario precisa que la entrega de cheques bancarios producirá el efecto de pago siempre que se hagan efectivos. Cuando los cheques bancarios no se hagan efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél, no surtirán efecto de pago. En este caso, si el pago fue realizado hasta la fecha vencimiento del plazo a que se refiere el artículo 29° del Código Tributario, la Administración Tributaria requerirá únicamente el pago del tributo, aplicándose el interés moratorio a partir de la fecha en que vence dicho requerimiento si el pago se hubiera efectuado después del vencimiento del plazo previsto en el citado artículo, no se cobrarán los intereses que se hubieran generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento.

e) Tarjeta de Crédito

O Otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Los medios de pago a que se refieren los ítems b), c) y f) se deben expresar en moneda nacional (Art 32°, C. T.).

6.1.4. Lugar⁵⁰

Los pagos se efectúan de acuerdo a ley en las entidades bancarias y/o financieras con los cuales la Administración Tributaria hubiere celebrado Convenio, en las oficinas o dependencias fiscales o por Internet según sea establecido por ley o norma de igual rango o mediante las correspondientes normas reglamentarias.

El órgano competente para recibir el pago no puede negarse a admitirlo, aún cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio que la Administración Tributaria inicie el Procedimiento de Cobranza Coactiva por el saldo no cancelado (Art 37°, C. T.)

6.1.5. Plazo

Tratándose de tributos que administra la SU NAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realiza dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.

⁴⁹ De acuerdo a los artículos 29° y 32° del Código Tributario los débitos en cuenta corriente o de ahorro del deudor tributario, surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario podrá autorizar, entre otros mecanismos, el pago mediante débito en cuenta corriente o de ahorros, siempre que se hubiera realizado la acreditación en las cuentas que ésta establezca previo cumplimiento de las condiciones que señale mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de realizar el pago utilizando dichos mecanismos en las condiciones que señale para ello.

⁵⁰ El artículo 29° del Código tributario prescribe que el lugar de pago será aquel que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Al lugar de pago fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SLTNAT, para los deudores tributarios notificados como Principales Contribuyentes no le será oponible el domicilio fiscal. En este caso, el lugar de pago debe encontrarse dentro del ámbito territorial de competencia de la oficina fiscal correspondiente.

- c) Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- e) Los tributos que graven la importación, se pagaran de acuerdo a las normas especiales.

Se prevé que la SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se regula que se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones.

Tratándose de otros tributos administrados por otras Administraciones Tributarias del país los pagos se realizarán de acuerdo a lo previsto por la ley o reglamento que la regula.

El plazo para el pago de la deuda tributaria puede ser prorrogado, con carácter general, por la Administración Tributaria (Art. 29°, C. T.).

6.1.6. Prueba del pago

Los pagos de la deuda tributaria, por regla general, deben constar necesariamente en algún documento escrito, aunque no necesariamente físico toda vez que se admite la posibilidad de que puede expresarse por medios electrónicos.

Así, por ejemplo el pago puede efectuarse a través de un formato o formulario diseñado y aprobado por la propia Administración Tributaria y recepcionado por ésta o una entidad financiera o bancaria con la cual haya celebrado el convenio respectivo. La prueba del pago la constituye precisamente la copia del citado formulario que es devuelta al deudor tributaria debidamente firmado y sellado.

Asimismo, también, dado el avance la tecnología, se admite la posibilidad de que los pagos se efectúen a través de medios telemáticos como ocurre con el Programa de Declaración Telemática - PDT que es presentada no sólo a través de una oficina fiscal o entidad bancaria o financiera sino, inclusive, utilizando el Internet en la Web de la Administración Tributaria, en cuyo caso la prueba del pago se expresará en la constancia que expida la oficina fiscal o entidad bancaria o la obtenida por medios electrónicos, respectivamente.

Finalmente, puede suceder que el pago se realice sin utilizar ninguno de estos instrumentos sino el mecanismo denominado Transferencia Electrónica de Fondos (TEF) por el cual el deudor tributario se acerca a la entidad bancaria o financiera autorizada proporcionando en forma verbal

información mínima relativa al adeudo tributario y cancelando la obligación, recibiendo a cambio la constancia respectiva que acredite la operación.

6.1.7. Imputación de pagos

Los pagos se imputan, es decir, se aplican, en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso; salvo respecto a las costas y gastos.

El deudor tributario puede indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago. Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo periodo se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.

6.2. Compensación.

Por la compensación los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributarias se caracterizan por ser a la vez acreedores y deudores uno del otro, oponiendo sus respectivos créditos hasta donde estos alcancen.

Así, la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

El artículo 40° del Código Tributario recoge las siguientes formas de compensación tributaria:

1. *Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.*
2. *Compensación de oficio por la Administración Tributaria:*
 - a. *Si durante una verificación y/o fiscalización detenvina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.*
 - b. *Si de acuerdo a la información que conbenen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe una deuda tributaria pendiente de pago.*
3. *Compensación a solicitud de part*, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma y condiciones que ésta señale.*

6.3. Condonación.

En principio, el acreedor tributario tiene el derecho de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo, es posible que renuncie a su exigencia mediante la condonación

y, en consecuencia, se exime al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria al pago de la deuda tributaria.

Por regla general, la condonación de los tributos en general, los intereses moratorios y las sanciones tributarias debe ser establecida por norma expresa con rango de Ley, esto es. por ley del congreso o por decreto legislativo expedido por el Poder Ejecutivo en caso de delegación de facultades.

Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar mediante Ordenanza, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren: impuestos municipales, contribución especial por obras públicas y las tasas municipales. En el caso de estos dos últimos tributos municipales (contribuciones y tasas) dicha condonación también podrá alcanzar al tributo. (Art. 41°, C. T.).

6.4. Consolidación o Confusión.

La deuda tributaria se extingue por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo (Art. 42°, C. T.), esto es, cuando el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria tiene simultáneamente las calidades de acreedor y deudor tributario a la vez. Esta forma de extinción de la obligación tributaria no es muy frecuente.

6.5. Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

En ciertos casos se admite que la Administración Tributaria a través de la expedición de resoluciones administrativas dé por extinguida la obligación tributaria sustancial cuando se este frente a deudas consideradas como de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

¿Y cuando estamos frente a cada una de ellas? Revisemos brevemente las definiciones de estos términos.

Las **deudas de cobranza dudosa** son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones de Determinación o Multe u Ordenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, principalmente el relativo a la adopción de las medidas cautelares, siempre que sea posible ejercerlas, sin haberse logrado satisfacer el adeudo tributario.

Las **deudas de recuperación onerosa** en cambio, que tiene su fundamento en el principio denominado de economía en la recaudación, son aquellas cuyo costo de recuperación resulta ser mayor que la cobranza misma, y son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Ordenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.

b) Aquellas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén incluidas en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

6.6. Otros que se establezcan por leyes especiales.

El ordenamiento jurídico tributario puede plantear otros supuestos distintos para la extinción de la obligación tributaria, pero para ello es importante que ella se encuentre establecida por ley.

Así, hace algunos años atrás se dictó la Ley N° 27681 - Ley de Reactivación a través del sinceramiento de las deudas tributarias (RESIT) que estableció en su artículo 10°, entre otros supuestos, la extinción de las deudas tributarias que "... por contribuyente se encuentren pendientes de pago y exigibles al 31 de diciembre de 1997, siempre que actualizadas a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, de acuerdo a lo previsto en el artículo 4° de la presente norma, fueran menores o iguales a una Unidad Impositiva Tributaria (1 UIT) correspondientes al presente ejercicio, cualquiera fuera el estado de las mismas...".

7. LA PRESCRIPCIÓN

Por la prescripción **cesa** la acción **de** la Administración Tributaria **para satisfacer su** crédito tributario por el transcurso del tiempo, pero mantiene el derecho a dicho crédito. De modo tal, que el pago voluntario de la obligación tributaria prescrita no da derecho al deudor tributario a solicitar la devolución de lo pagado (Art 49°, C. T.). Por ello, en estricto la figura jurídica de la prescripción no puede ser considerada como una forma de extinción de la obligación tributaria.

En la doctrina y legislación civilista se recoge el criterio de que la prescripción extingue la acción (plano real u objetivo) pero no el derecho mismo (plano subjetivo), lo cual concuerda con la posición adoptada en el derecho tributario peruano.

A diferencia del derecho tributario español que admite la posibilidad de declarar de oficio la prescripción, en nuestro medio la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario (Art 47°, C. T.). Esto es que, cuando el deudor advierta que el adeudo tributario ha prescrito sin que medie acto administrativo alguno que exija su pago, solicitará por escrito a la Administración Tributaria que la declare en ese sentido, especificando el tributo y el período correspondiente. Sin embargo, puede ocurrir que se hayan emitido las correspondientes resoluciones u órdenes de pago que exijan el pago del adeudo tributario en cuyo caso corresponde que en vía de reclamación, apelación o demanda contenciosa administrativa se alegue la prescripción, en virtud a que la misma puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial, al amparo del artículo 48° del Código Tributario.

7.1. Plazos

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, para quienes hayan presentado la declaración tributaria respectiva.

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración tributaria respectiva.

La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años. (Art 43°. C. T.).

7.2. Cómputo de los plazos

El término prescriptorio se computa:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal. tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.
6. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos (Art. 44°, C. T.).

7.3. Interrupción

El efecto de la interrupción es dejar sin efecto el plazo de prescripción que hubiere transcurrido., debiendo iniciarse el cómputo de nuevo plazo a partir del día siguiente de ocurrido el hecho interruptorio.

Entre las causales de interrupción previstos en el ordenamiento jurídico tributario pueden distinguirse las siguientes:

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:
 - a. Por la presentación de una solicitud de devolución.
 - b. Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
 - c. Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria.
 - d. Por el pago parcial de la deuda.
 - e. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
 - a. Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa.
 - b. Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria.
 - c. Por el pago parcial de la deuda.
 - d. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
 - e. Por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento.
 - f. Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:
 - a. Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones.
 - b. Por la presentación de una solicitud de devolución.
 - c. Por el reconocimiento expreso de la infracción.
 - d. Por el pago parcial de la deuda.
 - e. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
4. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se interrumpe:
 - a. Por la presentación de la solicitud de devolución o de compensación.
 - b. Por la notificación del acto administrativo que reconoce la existencia y la cuantía de un pago en exceso o indebido u otro crédito.
 - c. Por la compensación automática o por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio.

El nuevo término prescriptorio se computa desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio. (Art. 45", C. T.).

7.4. Suspensión

El efecto de la suspensión es paralizar el cómputo del plazo prescriptorio cuando ocurren los supuestos descritos seguidamente, toda vez que finalizada el hecho suspensivo se reanuda el cómputo del plazo.

Entre las causales para que opere la suspensión se encuentran las siguientes:

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:
 - a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c. Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
 - d. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - e. Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
 - f. Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:
 - a. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - d. Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
 - e. Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.
3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:
 - a. Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
 - b. Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - c. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - d. Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.

Para estos efectos la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. (Art 46°. C. T.).

8. DEUDA TRIBUTARIA

8.1. Noción.-

En términos generales diremos que no hay identidad entre la obligación tributaria y la deuda tributaria, toda vez que el primer término resulta en contenido más extenso que el segundo. Así, la obligación tributaria implica no sólo la prestación de dar a favor del ente estatal sino también la prestación de hacer y la de no hacer, mientras que la deuda tributaria está vinculada únicamente con la prestación de dar. En otras palabras, diremos que la obligación tributaria es el género mientras que la deuda tributaria es la especie.

Precisado de éste modo el contenido de la deuda tributaria, la podemos definir como el monto o cantidad de dinero que el deudor tributario debe pagar al acreedor tributario como consecuencia de la aplicación del tributo.

8.2. Sus elementos: principal y accesorios.-

Los componentes de la deuda tributaria son:

- a) **PRINCIPAL.-** Es el elemento básico de toda deuda tributaria y puede estar constituido por:

a1. El tributo: prestación generalmente pecunaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley. para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines; o,

a2. La Multa: Es aquella pena o sanción pecuniaria establecida por ley por el incumplimiento de las obligaciones formales o por el no pago dentro de los plazos establecidos de los tributos retenidos o percibidos.

- b) **ACCESORIO.-** El elemento accesorio deriva del elemento principal, y está constituido por los intereses. El interés es definido como aquél beneficio, ganancia, utilidad o rédito de un capital.

Los tipos de intereses, en el ámbito tributario, pueden ser

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo".

" Al respecto, el artículo 33° del Código Tributario establece que "el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29° devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Monitorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa aetha del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes 110

2. El interés moratorio aplicable a las multas⁵².

3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago .

8.3. Prefación de la deuda tributaria de acuerdo al Código Tributario.-

En principio, las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tienen prelación sobre las demás obligaciones no tributarias.

Sin embargo, si el acreedor tributario concurre con otros acreedores cuyos créditos sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el Artículo 30* del Decreto Ley N° 25897⁵³; alimentos; e hipoteca o

anterior. La SL'NAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT. salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

* La actualización de las multas se ciñe al procedimiento previsto en el artículo 33° del Código Tributario. debiendo aplicarse el interés diario desde la fecha en que se cometió la infracción o. cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, según reza el artículo 181° de dicho cuerpo legal.

" De acuerdo al artículo 36° del Código Tributario se prevé que La Administración Tributaria aplique a la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento un interés que no será inferior al ochenta por ciento (80%) ni mayor a la tasa de interés monitorio a que se refiere el Artículo 33° del mismo cuerpo legal.

" Los conceptos a que se alude están referidos a los aportes descritos en el artículo 30° de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones aprobado por Decreto Ley N° 25897 que a la letra prescribe lo siguiente:

Artículo 30°.- CONSTITUCIÓN DE LOS APORTES OBLIGATORIOS Y VOLUNTARIOS

Los aportes de los trabajadores dependientes pueden ser obligatorios o voluntarios.

Los aportes obligatorios serán constituidos por:

a) El 10% de la remuneración asegurable.

b) El porcentaje de la remuneración asegurable destinado a financiar las prestaciones de invalidez y sobrevivencia y un monto destinado a financiar la prestación de gastos de sepelio;

c) Los montos y/o porcentajes que cobren las AFP por los conceptos establecidos en el inciso a) del Artículo 24° de la presente Ley.

Los afiliados al SPP se encuentran facultados a efectuar aportes voluntarios con fin provisional, los mismos que tienen la condición de inembargables y están sujetos a retiros al final de la etapa laboral activa del trabajador.

Asimismo, podrán efectuar aportes voluntarios sin fin provisional, los mismos que tienen la condición de inembargables y cuyo saldo puede ser convertido en aporte voluntario con fin provisional, los afiliados que registren un mínimo de cinco años de incorporación al Sistema Privado de Pensiones o de cincuenta años de edad, alternativamente. La Superintendencia determinará las normas complementarias sobre la materia.

Entiéndase por remuneración asegurable el total de las rentas provenientes del trabajo personal del afiliado, percibidas en dinero, cualquiera que sea la categoría de renta a que deban atribuirse de acuerdo a las normas tributarias sobre renta.

Los subsidios de carácter temporal que perciba el trabajador, cualquiera sea su naturaleza, se encuentran afectos a los aportes al Sistema Privado de Pensiones.

cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro, estos gozan de prelación sobre las deudas tributarias.

Asimismo, debe tenerse presente que los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.

8.4. Prioridad registral para oponer derechos reales.-

El Código Civil Peruano establece en su artículo 2016°, al referirse a uno de los principios registrales, que la prioridad en el tiempo de la inscripción determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

Precisamente, en concordancia con esta disposición se faculta a la Administración Tributaria para solicitar a los Registros Públicos la inscripción de las Resoluciones de Determinación, Ordenes de Pago o Resoluciones de Multa que expida, la misma que debe anotarse a simple solicitud de la Administración Tributaria, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido anteriormente.

Por ejemplo, para oponer derechos reales sobre inmuebles a quienes también tienen derechos reales sobre los mismos, es preciso que el derecho que se opone esté inscrito con anterioridad al de aquél a quien se opone.

Sin embargo, si se trata de derechos de diferente naturaleza, por ejemplo, un derecho real frente a uno personal, se aplican las disposiciones del derecho común, en cuyo caso prevalece el derecho real frente al personal.