



**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
SECCIÓN DE POSGRADO**

**EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS
INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA
EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012
EN LA CORTE DE LIMA**

**PRESENTADA POR
GIOCONDA CARMELA BELLOMO MONTALVO**

**TESIS OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN
CONTABILIDAD Y FINANZAS CON MENCIÓN EN
GESTIÓN TRIBUTARIA EMPRESARIAL Y FISCAL**

LIMA – PERÚ

2014



**Reconocimiento - No comercial - Sin obra derivada
CC BY-NC-ND**

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
SECCIÓN POSGRADO**

**EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS
INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN
TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012
EN LA CORTE DE LIMA**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAESTRO EN CONTABILIDAD Y FINANZAS CON MENCIÓN EN
GESTIÓN TRIBUTARIA EMPRESARIAL Y FISCAL**

PRESENTADA POR

GIOCONDA CARMELA BELLOMO MONTALVO

LIMA, PERÚ

2014

**EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS
INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN
TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012
EN LA CORTE DE LIMA**

ASESORES Y MIEMBROS DEL JURADO

ASESOR:

Dra. Ana Mercedes León Zarate

PRESIDENTE DEL JURADO:

Dr. Juan Amadeo Alva Gómez

MIEMBROS DEL JURADO:

Dra. María Teresa Barrueto Pérez

Dr. Augusto Hipólito Blanco Falcón

Dr. Demetrio Pedro Durand Saavedra

Dr. Miguel Ángel Suarez Almeira

ÍNDICE GENERAL

	Páginas
Título	ii
Asesor y Miembros de Jurado	iii
Índice general	iv
Índice de tablas	viii
Índice de figuras	ix
RESUMEN	x
ABSTRACT	xi
INTRODUCCIÓN	xii
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.1 Descripción de la realidad problemática	1
1.2 Formulación del problema	3
1.2.1 Problema general	3
1.2.2 Problemas específicos	3
1.3 Objetivos de la investigación	4
1.3.1 Objetivo general	4
1.3.2 Objetivos específicos	4
1.4 Justificación de la investigación	4
1.4.1 Justificación.....	5
1.4.2 Importancia	6

1.5	Limitaciones del estudio.....	6
1.6	Viabilidad del estudio	6

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1	Antecedentes de la investigación.....	8
2.1.1	Teorías	8
2.1.2	Investigaciones	11
2.1.3	Tesis.....	13
2.2	Bases teóricas	14
2.2.1	Sistema procesal para el juzgamiento de delitos tributarios internos	14
2.2.1.1	Normas Legales Sustantivas	15
2.2.1.2	Normas Legales Procesales	56
2.2.2	Control de la evasión.....	71
2.2.2.1	Evasión tributaria.....	73
2.2.2.2	Delitos tributarios	100
2.2.2.3	Administración tributaria	104
2.2.2.4	Fiscalización tributaria	109
2.3	Definiciones conceptuales	119
2.4	Formulación de la hipótesis	125
2.4.1	Hipótesis general	125
2.4.2	Hipótesis específicas.....	125

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1	Diseño metodológico	127
3.1.1	Método	127

3.1.2	Tipo de investigación.....	127
3.1.3	Estrategia para la contrastación de la hipótesis	127
3.2	Población y muestra	128
3.3	Operacionalización de variables	129
3.4	Técnicas de recolección de datos.....	132
3.5	Técnicas para el procesamiento y análisis de la información	132
3.6	Aspectos éticos.....	133

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1	Presentación de resultados	136
-----	----------------------------------	-----

CAPÍTULO V: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1	Discusión	143
5.2	Conclusiones	144
5.3	Recomendaciones	145

FUENTES DE INFORMACIÓN	146
------------------------------	-----

ANEXOS

Anexo 1: Matriz de consistencia	151
Anexo 2: Tabla de resultados	155
Anexo 3: Cuestionario	179
Anexo 4: Variación de la presión tributaria en el Perú: 1990-2011	182
Anexo 5: Presión tributaria 2000-2011	183
Anexo 6: Proyección de la presión tributaria al 2015	184
Anexo 7: Variación de la presión tributaria en Latinoamérica: 2003-2011	185

Anexo 8: Variación de los ingresos tributarios del gobierno central	186
Anexo 9: Ingresos del Gobierno General	187
Anexo 10: Causas de la informalidad en el Perú	188
Anexo 11: Importancia de las administraciones tributarias de América Latina en función de los ingresos tributarios del país, en porcentajes	189
Anexo 12: Deuda reparada y cobrada. Año 2010	190
Anexo 13: Obligaciones tributarias	191

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Impuesto general a las ventas en Latinoamérica	95
Tabla 2: Tasas de evasión (o incumplimiento) en el impuesto general a las ventas	96
Tabla 3: Impuesto a la renta de personas naturales	99
Tabla 4: Sanciones emitidas y sentencias condenatorias por delito en el año 2010	108
Tabla 5: Grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria	136
Tabla 6: Grado de influencia de la falta de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria	137
Tabla 7: Grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria	138
Tabla 8: Grado de influencia de la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios	138
Tabla 9: Grado de influencia de la idoneidad del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos	139
Tabla 10: Grado de influencia del ambiente de riesgo generado por el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos	140
Tabla 11: Sentencias emitidas y sentencias condenatorias por delitos tributarios en el año 2010	142

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Procedimiento para el juzgamiento de los delitos tributarios internos con el Código de Procedimientos Penales	60
Figura 2: Fase de instrucción	61
Figura 3: Juicio oral	61
Figura 4: Etapa preparatoria	67
Figura 5: Etapa intermedia	68
Figura 6: Juzgamiento	69
Figura 7: Juzgamiento (parte B)	70
Figura 8: Impuesto a la Renta	98
Figura 9: Variación del porcentaje de evasión tributaria en el Impuesto General a las Ventas 2001-2010	141

RESUMEN

La presente tesis tiene por objeto investigar las principales causas de la evasión tributaria en nuestro país y orientarnos a profundidad en las causas relacionadas con el aspecto procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos, identificando las debilidades que presenta nuestro sistema procesal y aportar iniciativas que puedan coadyuvar a un debido proceso que identifique a los evasores y garantice una efectiva sanción a los mismos.

La evasión tributaria se tiene que combatir en nuestro país, ya que solo causa efectos negativos, disminuyendo los ingresos tributarios que necesita nuestro país para que el Estado realice su función y todos los ciudadanos tengan las mismas oportunidades para lograr su plena inclusión social.

ABSTRACT

This thesis aims to investigate the main causes of tax evasion in Peru and to provide an in-depth view of the causes related to the procedural aspect the prosecution of tax offenses, by identifying the weaknesses of the Peruvian procedural system, and to provide initiatives that could contribute to ensure a due process which identifies tax avoiders and guarantees that they are effectively sanctioned.

Tax evasion must be fought in our country because it only causes negative effects, such as the reduction of tax revenues that enable the State to fulfill its role in order to provide all citizens with equal opportunities to achieve their full social inclusion.

INTRODUCCIÓN

El Perú es uno de los países que presenta mayores índices de evasión tributaria en América Latina, lo que significa que el Estado deja de percibir cifras importantes de dinero que deberían contribuir a incrementar sus ingresos tributarios para realizar sus funciones y brindar igualdad de oportunidades a los ciudadanos.

Combatir los ilícitos tributarios derivados de las conductas evasivas es una preocupación nacional, por cuanto influye directamente en la recaudación fiscal y en consecuencia en la política económica del país. De hecho los ingresos tributarios son los principales recursos con los que cuenta un gobierno para realizar gastos públicos y así cumplir con sus objetivos: atender las necesidades de la población, entre las cuales, por ejemplo, se encuentran los programas de inclusión social.

La presente tesis se compone de cinco capítulos. En el primero se identifican los problemas de investigación y se ofrece la justificación de su estudio. Se expone el índice de evasión tributaria que presenta nuestro Estado, situación que repercute en su nivel de ingresos tributarios.

En el capítulo II, se desarrollan las bases teóricas que sustentan la presente tesis; se analizan investigaciones sobre el tema propuesto, se identifican las causas de la evasión tributaria, las manifestaciones de estas conductas evasivas -las mismas que están tipificadas en las normas sustantivas-, y se analizan las normas procesales para su juzgamiento.

En el capítulo III, se establece la metodología de trabajo identificando sus indicadores: el grado de suficiencia de la cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria, el grado de suficiencia de la cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria, el grado de suficiencia de la cantidad de fiscalías, juzgados y salas especializadas para el control de la evasión tributaria, así como el grado de idoneidad del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios y el grado de idoneidad del

ambiente de riesgo generado por el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios.

En el capítulo IV, se muestran los resultados obtenidos luego de aplicar el instrumento a funcionarios especializados en política tributaria, Ministerio Público, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) y a profesionales especialistas en delitos tributarios.

Finalmente, en el capítulo V se establecen las conclusiones y recomendaciones como resultado de la presente investigación, aportando algunas iniciativas relacionadas con la creación de juzgados especializados en delitos tributarios, el incremento de fiscalías especializadas en delitos tributarios, así como la designación de jueces y fiscales especializados en delitos tributarios.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Descripción de la realidad problemática

La evasión tributaria constituye un factor importante de pérdidas de recursos para el Estado peruano y se estima que nuestro país pierde 642 millones de dólares anuales por este delito. Según cifras de la SUNAT, el sector Construcción es el que presenta el más alto incumplimiento de las obligaciones tributarias debido a la falta de formalidad (Banco Mundial, 2011) y se calcula que su evasión tributaria ascendió a 727 millones de dólares entre 2009 y 2011.

Tania Quispe Mansilla, actual jefa de la SUNAT, en su primera presentación ante la Comisión de Economía del Congreso de la República (setiembre de 2011), reconoció que uno de los principales problemas a solucionar en su gestión es combatir los altos niveles de evasión y elusión tributaria del país.

Según cifras de CEPAL y la SUNAT, el Perú es uno de los países que tiene las tasas más altas de evasión en lo referido al Impuesto General a las Ventas (IGV) en la región; mientras que el Perú alcanzó 34.7% en la última década, en Chile y Uruguay se alcanzó el 18%, en México y Argentina, 20%; por encima de Perú está Venezuela con 66%. Pero no solo se evade IGV, también se busca la manera de no pagar el Impuesto a la Renta (IR), siendo las empresas las que tienen el más alto porcentaje de evasión.

En opinión del Banco Mundial (2011), la cultura tributaria en nuestro país es muy laxa. Esta apreciación se basa en los resultados de la Sexta Encuesta Nacional sobre Percepciones de la Corrupción en el Perú, en que el 82% de la población no considera inadecuado comprar sin pedir factura; asimismo, el 79% considera adecuado evadir impuestos si sabe que no van a ser descubiertos.

La legislación sobre delitos tributarios se encuentra recogida en distintas normas legales, siendo las principales el Libro Cuarto “Infracciones y Delitos Tributarios”, Título II “Delitos” del código tributario, según TUO aprobado por el D. S. 133-2013-EF; el Decreto Legislativo n.º 813, “Ley Penal Tributaria”, modificada por el Decreto Legislativo n.º 1114, y el Decreto Legislativo n.º 815, “Ley de Exclusión o Reducción de Pena, Denuncias y Recompensas en los casos de Delito e Infracción Tributaria”; estos documentos exigen el conocimiento público y la aplicación integral de un sistema de penalidad tributaria.

De igual forma, no existe actualmente ni juzgados especializados en delitos tributarios ni fiscales o magistrados especializados en la materia, y solo hay una fiscalía especializada en delitos tributarios. Este hecho constituye una limitación para el juzgamiento de este tipo de delitos, pues se requieren conocimientos especializados que no pueden ser superados por asesores técnicos; el juez debe conocer la materia que está juzgando para ejercer a cabalidad su labor jurisdiccional.

El sistema procesal penal competente para el juzgamiento de los ilícitos penales derivados de la evasión tributaria debe ser sólido y tener la capacidad de detectar las conductas evasivas, identificar a los actores y poder sancionarlos en forma ejemplar; de esta manera se podrá garantizar el debido proceso así como que no quedarán impunes conductas que causan daño a nuestro país y no le permiten al Estado ejercer su función.

Los delitos tributarios están regulados en la legislación peruana en el título II del Libro Cuarto del código tributario aprobado por el D. S. 133-2013-EF promulgado el 21 de junio de 2013, y por el Decreto Legislativo n.º 813, “Ley Penal Tributaria”, promulgado el 19 de abril de 1996, modificada por el Decreto Legislativo n.º 1114 y promulgado el 4 de julio de 2012.

Los delitos tributarios son actos ilícitos tipificados en nuestro sistema legal y sancionados con pena privativa de la libertad, sin perjuicio del cobro de la

deuda tributaria impaga en su integridad; representan un importante porcentaje de dinero que no recibe el erario y constituye una importante razón por la cual el Estado peruano pierde la posibilidad de efectuar su labor.

El dinero que el Estado peruano deja de percibir por la comisión de actos ilícitos repercute directamente en el bajo porcentaje de su presión tributaria, razón por la cual en nuestro país está en el orden del 15%, mientras que la del país vecino de Brasil está en el orden de 34%, por lo que los analistas económicos recomiendan incrementar dicha presión a 24%.

El Poder Legislativo ha otorgado facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria, aduanera y delitos tributarios y aduaneros, mediante Ley 29884. En virtud de dichas facultades, el Ejecutivo expidió, entre otros, los Decretos Legislativos 1113 y 1114, modificando el código tributario y la Ley Penal Tributaria para mejorar la tipificación de conductas evasivas que quedaban fuera de la esfera de juzgamiento y sanción.

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema general

- ¿En qué medida influye el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos en el control de la evasión tributaria?

1.2.2 Problemas específicos

- ¿En qué medida influye la falta de fiscales especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria?
- ¿En qué medida influye la falta de magistrados especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria?
- ¿En qué medida influye el reducido número de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios en el control de la evasión tributaria?

- ¿En qué medida incide una inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos en el control de la evasión tributaria?
- ¿En qué medida influye el ambiente de riesgo generado por la vigencia de un sistema procesal idóneo en el control de la evasión tributaria?

1.3 Objetivos de la Investigación

1.3.1 Objetivo general

- Determinar en qué medida el sistema procesal actual para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye en el control de la evasión tributaria.

1.3.2 Objetivos específicos

- Determinar la influencia de la falta de fiscales especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria.
- Determinar la influencia de magistrados especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria.
- Determinar la influencia del reducido número de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios en el control de la evasión.
- Determinar cómo la inadecuada legislación procesal tributaria incide en el control de la evasión tributaria.
- Determinar cómo el ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo incide en el control de la evasión tributaria.

1.4 Justificación de la investigación

Nuestro país presenta un alto porcentaje de evasión tributaria, lo cual repercute en los ingresos tributarios con que debe contar para realizar su función pública.

Siendo la evasión un fenómeno negativo para el desarrollo de nuestro país, se debe contar con un sistema procesal adecuado para el juzgamiento de los delitos tributarios internos y desde ese campo contribuir al control de la evasión.

La evasión tributaria es un problema importante en nuestro país, ya que repercute directamente en la recaudación tributaria reflejada directamente en los Ingresos Tributarios y en consecuencia constituye un fenómeno limitante para que el gobierno atienda sus programas sociales.

En el mensaje de Salomón Lerner Ghitis (2011) como primer ministro, ante el Congreso de la República, se determinó “combatir la evasión tributaria” como uno de los principales objetivos del actual gobierno de Ollanta Humala, discurso que concuerda con las declaraciones de la Superintendente Nacional de Administración Tributaria, Tania Quispe (2011). De este modo, la meta trazada por el actual gobierno está orientada a combatir los ilícitos penales para lograr un incremento de los ingresos tributarios y llegar en el 2016 a una presión tributaria de 18% (Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015).

1.4.1 Justificación

La existencia de un sistema procesal tributario idóneo ajustado a la realidad nacional trae como consecuencia directa la creación de un ambiente de riesgo que se vincula con el control de la evasión tributaria.

Siendo la evasión tributaria un componente importante en la economía de nuestro país y que influye en forma negativa para su desarrollo, se hace necesario evaluar el sistema procesal tributario para el juzgamiento de los delitos tributarios internos. De este modo, se generaría un ambiente de riesgo del contribuyente para, desde esa plataforma, disminuir los niveles de evasión tributaria.

1.4.2 Importancia

La importancia de la presente tesis radica en el hecho de enfocar un tema de interés nacional que repercutirá en el incremento del erario peruano. El dinero que puede ganar el Estado sería por evitar o reducir la evasión tributaria que afecta directamente al porcentaje de ingresos tributarios.

1.5 Limitaciones del estudio

En cuanto al diseño de investigación empleado, debe indicarse que la limitación de los estudios correlacionales es que los resultados no indican la causa-efecto del problema en estudio, sino solo las relaciones o asociaciones entre las variables consideradas. Sin embargo, la investigación correlacional ayuda a evaluar cuestiones descriptivas que pueden ser la base de posteriores investigaciones experimentales.

No obstante, la población se encuentra compuesta por especialistas en el tema de la presente investigación como funcionarios de la comisión de economía, banca, finanzas y lavado de activos del Congreso de la República, funcionarios del área de la Gerencia Procesal Tributaria y Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas del área relacionada con política tributaria, fiscales de la Fiscalía de delitos tributarios, profesionales especialistas en derecho tributario, por lo que sus resultados nos permiten llegar a conclusiones que podemos generalizar a nivel nacional.

1.6 Viabilidad del estudio

La tesis es viable porque ya existen estudios sobre el tema propuesto. En ellos podemos encontrar indicadores como resoluciones de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal, las mismas que son de naturaleza vinculante; de las Cortes de Justicia a nivel nacional, estadística elaborada por la SUNAT, del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT), informes de la administración tributaria, documentos como el “Marco Macroeconómico

Multianual” del Ministerio de Economía y Finanzas de diversos periodos -que nos permitirán comparar y analizar cifras económicas relacionadas con la política fiscal-, reportes de la Fiscalía especializada en delitos tributarios, doctrina de derecho comparado, legislación actual, como el código tributario según TUO aprobado por D. S. 133-2013-EF, Código Penal, Código de Procedimientos Penales, Código Procesal Penal, Decreto Legislativo n.º 813, Decreto Legislativo n.º 815 y Decreto Legislativo n.º 1114.

Asimismo, la presente tesis es posible realizarla por cuanto se cuenta con todos los recursos humanos (competencia técnica y académica), recursos financieros y tecnológicos, así como la disponibilidad de tiempo requerido para la investigación.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes de la investigación

2.1.1 Teorías

A través del tiempo, uno de los aspectos más discutidos sobre la teoría del ilícito tributario es la naturaleza jurídica sobre las infracciones tributarias. Por esta razón, sobre la base de distintas corrientes, se han adoptado diversas tendencias no solo para clasificar pedagógicamente sino para puntualizar, entre otros aspectos, la política criminal adoptada, así como los principios a los cuales responde su fundamento y jurisdicción.

“La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al Derecho Penal Tributario”.

“La trasgresión fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque...”.

“Se presenta un problema doctrinal, sin embargo, con respecto a la ubicación del derecho penal tributario dentro del campo de las ciencias jurídicas, habiendo surgido diversas teorías” (Villegas, 2001).

Básicamente existen tres corrientes: la penalista, la administrativa y la tributaria o autónoma.

Corriente Penalista

Para los seguidores de esta teoría, los infractores fiscales tienen la misma naturaleza de las infracciones penales, pues si el derecho tributario tiene por finalidad dotar al Estado de los recursos necesarios para que cumpla con sus fines (a través de la regulación de ingresos y egresos del Estado, y de políticas económicas que doten de bienestar general a la colectividad), este – al igual que

el ilícito penal común– violenta la seguridad de los individuos y de la sociedad al atentar contra los ingresos y patrimonio del Estado.

Dino Jarach, en un principio, manifestó que existía distinción en el género de ilícito tributario entre las especies delitos y contravenciones, pues respondían a criterios distintos por la diferencia del elemento subjetivo: las primeras adoptan una naturaleza penal, a diferencia de las otras que, respondiendo al criterio de la responsabilidad objetiva, tienen naturaleza administrativa. Posteriormente, este autor cambia de criterio, ya que en un ensayo manifiesta en forma categórica que no existe diferencia en los bienes jurídicos protegidos y por lo tanto no hay contradicción entre el derecho tributario penal y el criminal. Jarach (1983) nos dice: “El Derecho Penal Tributario es Derecho Penal que no se ha separado del Derecho Tributario”.

Gonzalo Rodríguez Murillo, quien se encuentra en la corriente penalista, establece que el criterio que permite unificar el derecho penal tributario del derecho penal común es la similitud de las sanciones penales y administrativas. El legislador califica ambas conductas, penal tributario y penal común, como ilícitas; por lo tanto, las sanciones indistintamente persiguen el castigo y la intimidación.

Sus principales defensores sostienen que existe identidad en los principios jurídicos que los regulan así como en el bien jurídico tutelado.

Corriente Administrativa

Desarrollada en Alemania en 1902 por Goldschmidt, señala que existe diferencia entre la infracción penal y la tributaria. Las tributarias afectan a la administración estatal al no prestarle la ayuda necesaria para favorecer al bienestar público, y las penales ofenden bienes jurídicos protegidos en sí mismos por el derecho penal.

James Goldschmidt llega a definir al derecho administrativo como “el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal

encargada de satisfacer el bien público o estatal vincula la transgresión de una disposición administrativa, como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa” (Rintha, 2001).

A criterio de Rintha Martínez, Goldschmidt incurre en esta teoría porque considera que hay una distinción entre las infracciones penales –que las considera naturales– y las administrativas –que las considera artificiales.

Corriente Tributaria

Quienes defienden esta teoría consideran al derecho tributario como una rama del derecho, autónoma, con sus propios principios y fundamentos que, interconectados entre sí, que permiten que el ilícito tributario sea regulado por sus propias normas, las que “específicas, distintas de las del resto del derecho, admiten solamente la aplicación del derecho penal común, cuando la ley tributaria omita regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio, o sus efectos, y además no sean los principios penales aplicados, subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características, o especificidades del derecho tributario” (Barrera, 2000).

Villegas refiere que Giuliani Fonrouge concibe al derecho tributario como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal.

En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal; “su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas” (Giuliani Founrouge, citado por Villegas, 2001).

2.1.2 Investigaciones

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias presenta diversas investigaciones realizadas por los países miembros relacionadas a la evasión tributaria, poniendo de manifiesto la importancia del tema y el interés de buscar nuevas estrategias que permitan reducirla (CIAT, 2008).

Se presentan los siguientes estudios:

1. “Las estrategias integrales de control y prevención”, presentado por Ricardo Escobar, Director General de Servicio de Impuestos Internos –SII (Chile). En dicho estudio se presentan los principales avances obtenidos por la administración tributaria en lo relacionado a reducir la evasión tributaria, así como las estrategias utilizadas. Se resalta que, si bien es cierto se busca fortalecer la justicia tributaria, también se enfoca en un conjunto de medidas que eleven la percepción de control y riesgo en el contribuyente.
2. “Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria”, presentado por Marcelo Pablo Costa, Subdirector General de Fiscalización Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP (Argentina). El estudio enfoca el tema de combate a la evasión tributaria, creando distintas estrategias como inducir al mejoramiento del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes motivados por la percepción del riesgo.
3. “Marco del actual sistema tributario español: la reforma fiscal y el plan de prevención del fraude fiscal” por Luis Pedroche y Rojo, Director General Agencia Estatal de Administración Tributaria -AEAT España. Se analiza la relación entre la complejidad de las relaciones económicas en un mundo globalizado y la aparición de nuevos mecanismos de defraudación, la importancia del intercambio de información internacional. Se presenta un plan de prevención del fraude fiscal como una manifestación del compromiso asumido por la Agencia Tributaria de España para hacer frente al fraude fiscal.

4. “Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria. Plan evasión cero”, presentado por Noel González, Intendente Nacional de Tributos Internos, Servicio Nacional de Administración Tributaria -SENIAT Venezuela. Se presenta un análisis de las normas y mecanismos para el combate contra la evasión, resaltando en su plan de evasión cero la implementación de acciones que incrementen el riesgo subjetivo de los evasores, la formación del recurso humano, mediante adiestramiento capacitación y evaluación continua del personal, a fin de contar con funcionarios y fiscales de alto nivel, capaces de formar grupos especializados.

5. “El uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria”, por Ighsaan Paruk, Gerente Asistente de Operaciones Nacionales División de Cobranzas Servicio de Ingresos de Sudáfrica -SARS (Sudáfrica). En el estudio se resalta el hecho de que los delitos tributarios no tienen impacto en los contribuyentes; es decir, no se consideran como delitos graves y a ello se suman ciertos “facilitadores” de los delitos relacionados con ingresos.

6. “La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria”, estudio realizado por Dulio Leónidas Solórzano Tapia. Se analizan conceptos como evasión tributaria, informalidad, corrupción y se presentan resultados del Barómetro Global de la Corrupción (2010), en la que el Perú aparece como el país que tiene un sistema judicial más corrupto en comparación con los demás países de América Latina.

“Los Delitos Tributarios en el Perú. Problemas Fundamentales”, trabajo presentado por Beyker Chamorro López (2011), maestrando en Ciencias Penales de la USMP, en la presente investigación se aborda la problemática relativa a la conveniencia de contar con una legislación especial en materia de delitos tributarios, enfocándose también al análisis de las normas adjetivas o procesales

considerando la entrada en vigencia del nuevo código procesal penal como factor que fortalece la prevención de la evasión.

2.1.3. Tesis

1. “El delito tributario en la legislación ecuatoriana” (2010), tesis de diplomatura en Gestión Tributaria Empresarial, realizada por Víctor Antonio Atocha Morales y Ronald Henry Pacheco Castellano.

En la referida tesis se analizan las conductas consideradas delitos tributarios de conformidad con las leyes ecuatorianas y el procedimiento para juzgarlas, teniendo en cuenta que Ecuador presenta casos de evasión tributaria que deben erradicarse.

Es de destacar que en ese estudio se describe un sistema procesal penal tributario con el que cuenta dicho país, destacándose que las normas procesales para el juzgamiento de los delitos tributarios son especiales a diferencia del Perú, donde contamos con un cuerpo de normas procesales generales como el Código de Procedimientos Penales y el Código Procesal Penal.

2. “El juzgamiento de delito tributario” (2003), tesis de maestría en Derecho, mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Área de Derecho, realizada por Marcy Rodely Alvarado Córdova. La referida tesis analiza los problemas derivados de un sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios de acuerdo a la estructura legislativa del año 2003 en Ecuador.

El objetivo principal de dicho trabajo fue determinar problemas de competencia y jurisdicción; concluyó que es necesaria la especialización de los funcionarios encargados de administrar justicia en materia de delitos tributarios (policías, fiscales, funcionarios de los juzgados y tribunales), y la

creación de tribunales penales y fiscalías encargadas de conocer y resolver la etapa del juicio en los procesos por delitos tributarios.

4. “Causas de la evasión fiscal en Venezuela” (2006), tesis para la obtención del título de especialista en tributación, Universidad de Zulia, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, División de Estudios para Graduados Postgrado de Economía, especialización en Tributación; realizada por Kalinin Castillo.

El objetivo principal de presente trabajo fue identificar las causas de la evasión fiscal en Venezuela con el fin de mejorar la recaudación fiscal de dicho país.

5. “Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos” (2010), tesis doctoral en Economía, mención en Derecho Tributario, en la Universidad Nacional de la Plata, Argentina, realizada por Roberto J. Arias.

En el presente trabajo se analiza las conductas evasivas y elusivas de los contribuyentes, explicando ambas desde el ámbito de las teorías económicas, resaltando que en el caso de las conductas evasivas el factor del riesgo del contribuyente juega un papel importante, dado que son conductas ocultas.

2.2 Bases teóricas

2.2.1 Sistema procesal para el juzgamiento de delitos tributarios internos

El sistema procesal aplicable a delitos tributarios internos es un conjunto de normas legales que regulan el juzgamiento de conductas delictivas o hechos ilícitos cometidos por una persona, los mismos que se encuentran descritos en la norma legal de nuestro país y al que le corresponde una sanción, siendo el

órgano jurisdiccional de ofrecer el debido proceso para su juzgamiento y establecer el hecho ilícito cometido y aplicar la sanción prevista en la ley.

En ese contexto a fin de establecer el sistema procesal aplicable a los delitos tributarios internos en nuestro país debemos establecer las normas legales que son aplicables, esto es las normas sustantivas establecidas en el código tributario, la Ley Penal Tributaria, la Ley de Reducción de Penas y las normas procesales establecidas en el sistema penal peruano, tanto en nuestro Código de Procedimientos Penales, actualmente vigente en la ciudad de Lima, y el Código Procesal Penal vigente en algunas provincias del Perú.

2.2.1.1 Normas Legales Sustantivas

El artículo 189.º del código tributario según su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, promulgado el 18 de agosto de 1999 y publicado el 19 de agosto de 1999, en adelante el código tributario, establece que corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

El Código Penal, aprobado por el Decreto Legislativo n.º 635 y promulgado el 8 de abril de 1991, en adelante el Código Penal, se encuentra derogado en su Título XI “Delitos Tributarios”, Capítulo II “DEFRAUDACIÓN FISCAL”, Sección I “DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANAS”, Sección II “DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”, siendo el marco legal que rige a los delitos tributarios el Decreto Legislativo n.º 813, norma legal que en su séptima disposición final y transitoria deroga las normas del Código Penal. Por consiguiente, las normas penales tributarias aplicables a la materia son: el Decreto Legislativo n.º 813, “Ley Penal Tributaria”, en adelante Ley Penal Tributaria, promulgada el 19 de abril de 1996; Decreto Legislativo n.º 815, “Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito e infracción tributaria”, en adelante Ley de reducción de penas, promulgado el 28 de marzo de 2003, Libro Cuarto, Título II

del código tributario, según su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, promulgado el 21 de junio de 2013.

De otro lado, el segundo párrafo del artículo 189.º del código tributario establece que no procede el ejercicio de la acción penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o, a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas, norma que tiene concordancia con los incentivos establecidos en la Ley de reducción de penas antes aludida.

La ley penal tributaria establece en la cuarta disposición final y transitoria que promueve la creación, en el distrito judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos tributarios y aduaneros. De otro lado, el último párrafo del artículo 189.º del código tributario dispone que el Ministerio de Justicia igualmente debe promover la creación de juzgados especializados en materia tributaria y con el fiscal de la Nación la creación de fiscales *ad hoc* en esta materia. En la actualidad, la creación de juzgados, salas o fiscales especializados no se ha cumplido.

Para efectos de la presente tesis, las normas legales que se analizaron son las siguientes:

Código tributario

El Libro Cuarto- título II regula “Los Delitos”

El artículo 189.º del código tributario establece tres aspectos a considerar:

La competencia de la justicia penal ordinaria para la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en todo lo relacionado a delitos tributarios

establece con claridad que otra rama del derecho, la penal, será la única que tutelaré el bien jurídico agredido con la comisión de un delito tributario.

Un sistema de beneficios para el contribuyente, que de acuerdo a su conducta esté tipificada como un delito tributario para evitar el inicio de la acción penal correspondiente cuando el infractor regularice su situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas que podrían tipificar como delitos en la Ley Penal Tributaria, con la condición de que la regularización se efectúe antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o, a falta de esta, la fiscalización.

La promoción para crear juzgados especializados en materia tributaria y fiscales *ad hoc* para el juzgamiento de estos delitos cuando la circunstancia lo amerite o a solicitud del Ministerio de Economía.

Los artículos 190.º y 191.º del código tributario:

La diferenciación del juzgamiento de la conducta que tipifica como delito tributario del cobro de la deuda originada por dicha conducta, más las sanciones que se generen por dicha conducta. Esta situación puede interpretarse como violatorio del principio *non bis in ídem*, ya que se estaría sancionando dos veces por el mismo hecho, una sanción penal y otra administrativa.

La Reparación civil que se derive de la comisión de los delitos tributarios queda sin efecto cuando la administración tributaria cobra el íntegro de la deuda tributaria.

El artículo 192.º del código tributario que regula dos aspectos:

La legitimidad de iniciar la denuncia por la presunción de la comisión de delitos tributarios, la misma que puede realizarla un particular a la administración tributaria y los funcionarios de la administración tributaria que por el ejercicio de

sus funciones conozca de la comisión de conductas que tipifican como delito tributario.

La prejudicialidad del delito tributario, es decir, de la determinación previa por la vía administrativa del tributo impago al inicio de las acciones penales es un tema que ha originado posiciones encontradas; sin embargo, a la fecha el artículo 192.º del código tributario ha establecido la solución legislativa al establecer que la administración tributaria, de constatar situaciones tipificadas como delitos tributarios, tiene la facultad discrecional de iniciar la denuncia ante el Ministerio Público, sin tener que concluir el proceso de verificación o fiscalización, pudiendo continuar paralelamente el proceso antes indicado sin perjuicio de inicio del proceso penal con la condición de que en un plazo de 90 días de la fecha de notificación del auto de apertura del proceso o de fiscalización de la investigación preliminar, este puede suspenderse si hay incumplimiento de la SUNAT.

Esta norma controvertida tiene su sustento en que el objetivo del proceso administrativo es diferente al penal; mientras que en el primero el objetivo es la cuantificación del tributo impago; en el segundo, el objetivo es demostrar la conducta dolosa del agente.

La vía administrativa no es la única capaz de establecer el tributo impago, ya que dentro del proceso se pueden actuar pruebas como pericias, que en base a un proceso contable pueden determinar un estimado del tributo omitido.

De otro lado, el no ser condición culminar con la etapa de fiscalización o verificación encuentra su sustento en el hecho de que puede darse el caso de que la facultad de determinar la deuda tributaria haya prescrito según las normas del artículo 43.º del código tributario; sin embargo, claramente se constata que existe delito tributario, si se agotara la vía administrativa ya no se podría castigar dicha conducta. No obstante, la administración tributaria sí puede denunciarlos penalmente y los plazos de prescripción en lo penal son más largos, cinco, ocho y doce años, pudiendo incrementarse a siete y medio, doce, y dieciocho respectivamente. El requisito previo de culminar la fiscalización o verificación para

interponer la denuncia penal por delito tributario originaría que no se puedan denunciar delitos aún no prescritos en lo penal, por haber prescrito la facultad de la administración tributaria para fiscalizar y determinar el tributo impago.

Los artículos 193.º y 194.º del código tributario

Estos artículos establecen que la administración tributaria tiene facultad para denunciar cualquier tipo de delitos en general por cuanto puede darse el caso de que en el proceso de fiscalización encuentre indicios de falsedad material o falsedad genérica, fraude en la administración de personas jurídicas, entre otros. Asimismo, se establece que los informes técnicos y/o contables emitidos por la administración tributaria tienen valor probatorio de informe pericial de parte.

Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N.º 813)

Esta norma legal establece el marco jurídico aplicable a los delitos tributarios, ya que de conformidad con la séptima disposición final y transitoria deroga los artículos del Código Penal que regulaban este tipo de delitos, es decir, los artículos 268.º y 269.º.

La Ley Penal Tributaria regula la tipificación de las conductas delictivas consideradas como delito tributario, los requisitos de procedibilidad para iniciar la acción penal, la caución para asegurar el cobro de la deuda tributaria que se origina con la comisión de estos delitos, y las consecuencias accesorias relacionadas con las personas jurídicas que en muchos casos se utilizan para que se configuren dichas medidas llegando al extremo de ordenar su disolución.

Con fecha 4 de julio del año 2012, se promulga el Decreto Legislativo n.º 1114, dispositivo legal que modifica la Ley Penal Tributaria, en el marco de las facultades otorgadas al poder ejecutivo por la Ley 29884, para que legisle en materia tributaria.

Entre las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo n.º 1114, se incluyen nuevos tipos penales que permiten considerar como sujetos activos de dichos delitos, no solo a los deudores tributarios, sino también a terceros que realicen dichas conductas punibles, establecer circunstancias agravantes y eliminar el tipo atenuado del delito tributario, inhabilitar para contratar con el Estado como pena accesoria, así como eliminar la limitación temporal del tipo agravado referido a la insolvencia patrimonial que imposibilite el cobro de tributos, a fin de reforzar el efecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes y terceros vinculados a estos.

A continuación, analizaremos cada uno de los artículos de la Ley Penal Tributaria:

El artículo 1.º de la norma establece el tipo penal base del delito tributario (defraudación tributaria), el mismo que responde a dos consideraciones principales, una respecto a la conducta y la otra al resultado de la conducta.

Artículo 1.º Tipo base de defraudación tributaria

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

La conducta prohibida consiste en realizar actos fraudulentos frente al acreedor tributario destinados a obtener un resultado que es el dejar de pagar los tributos. Es decir, que dentro del comportamiento intencional del sujeto activo, se requiere de un mecanismo que induzca en error al Órgano Administrador del Tributo, a fin de que este no considere que se esté dejando de pagar total o parcialmente el tributo, sino que crea erróneamente que se está pagando correctamente.

El tipo básico de la Defraudación Tributaria exige una conducta consistente en el engaño u acto fraudulento realizado hacia el acreedor tributario a fin de que este sea inducido en error, lo cual naturalmente no solo requiere afirmaciones sobre determinados aspectos relacionados a la determinación del tributo a pagar sino principalmente elementos que permitan sustentar dichas afirmaciones. Estas afirmaciones complementadas con elementos sustentatorios deben tener como objetivo resultado, el que se deje de pagar tributos, situación que implica la realización del engaño dentro del procedimiento tributario, teniendo como presupuestos indispensables “la realización del hecho imponible” y la exigibilidad de la deuda tributaria.

Bramont-Arias (1997) señala que se debe aclarar jurisprudencialmente el término “engaño”. En otras legislaciones la simple elaboración o presentación de elementos que induzcan a error es considerado “engaño”. En nuestro país se ha optado por el término restringido, porque el mismo tipo penal establece que el comportamiento debe ser fraudulento, lo cual conduce a pensar que incluye no solo la falsedad sino también el sustento material de esa falsedad, y esto se une con el elemento “Resultado”, el mismo que implica la existencia de un tributo por pagar o su falta de pago.

Consumación del delito: Momento que, de acuerdo a las normas tributarias, es exigible el pago del tributo y no se cumple con este mediante un acto fraudulento.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Artículo 2.º Modalidades en el delito de defraudación tributaria

La Ley Penal Tributaria en su artículo 2.º contiene las modalidades del tipo base. Las modalidades en la comisión de un delito responden a la necesidad de

aclarar determinados supuestos que no fluyen directamente del texto expreso del tipo básico.

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

Todas estas conductas deben realizarse en un procedimiento tributario establecido para el pago del tributo, lo cual implica que dichos comportamientos estén incluidos en la declaración tributaria; dentro de esta conducta se ocultan ingresos o se consignan pasivos falsos.

El presupuesto de esta modalidad se comete siempre por acción, desde que existe un hacer del sujeto activo del referido delito al momento de presentar la declaración tributaria.

En esta modalidad no se requiere del engaño, entendido en la figura base anteriormente mencionada, solo se requiere la afirmación de hecho falsa sin que sea requisito necesario el sustento de lo firmado.

El comportamiento del sujeto activo, esto es la presentación de la declaración jurada, ha creado un riesgo jurídicamente desvalorado y este se realiza en el resultado (falta de pago del tributo) con lo cual es posible atribuir a dicho comportamiento el resultado ocasionado. Asimismo, es imprescindible la existencia del dolo del agente, es decir, el conocimiento y voluntad que se está ocultando ingresos o consignan pasivos falsos por lo cual, en el caso de error, se excluye la tipicidad de la conducta.

El contenido subjetivo (dolo) en el delito tributario no presenta problemas teóricos sino prácticos, dada la dificultad de establecer la voluntad del agente para ocultar ingresos o consignar pasivos falsos o simplemente se trate de un error; es por esto que en relación al ocultamiento de ingresos usualmente se ha estimado que el comportamiento del agente del delito consistía en la elaboración de un mecanismo para que el acreedor tributario no descubra la maniobra fraudulenta.

En este sentido, se considera que ocultar ingresos implica entre otras formas la doble facturación, la venta con documentos que no sean comprobantes de pago o el no registro de ingresos en los libros contables. Los actos antes descritos no necesariamente se realizan o en todo caso son conocidos por el acreedor tributario luego de su consumación en un proceso de fiscalización por lo que existiría un contrasentido.

El ocultamiento de ingresos solo requiere de la falta de declaración de los mismos, desde que este es un medio idóneo para dejar de pagar los tributos, atendiendo a la presunción de veracidad que existe.

Consumación del delito: Momento que se presenta la declaración tributaria ocultando ingresos o consignados pasivos falsos, dejando de pagar el tributo.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

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

No existe el engaño en este comportamiento sino un incumplimiento ante un encargo legal. Hay un abuso de confianza del agente retenedor o perceptor frente a la administración tributaria que le ha otorgado la categoría de recaudar por encargo de esta y luego entregar al fisco el monto recaudado.

En esta modalidad surge el problema cuando solo se ha efectuado la retención documentaria y no material. Sobre ello existe discrepancia en doctrina. En algunas legislaciones consideran que basta el registro, pero se debe considerar que pueden existir casos en que el retenedor no contaba con posibilidad financiera para efectuar dicha retención, situación distinta a los casos

de necesidad justificante en donde se prefiere salvaguardar un interés mayor sacrificando uno menor, como por ejemplo el pagar a los trabajadores antes que pagar el monto de la retención.

Consumación del delito: Momento que vence el plazo para efectuar el pago de la retención al acreedor tributario, no habiéndose realizado a pesar de haberse retenido el tributo.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Artículo 3.º Defraudación tributaria con atenuantes

Derogado por la disposición complementaria derogatoria única del Decreto Legislativo n.º 1114. Este artículo establecía la figura atenuante de la defraudación tributaria, cuando el importe de la deuda tributaria no excedía de 5 Unidades Impositivas Tributarias.

La derogación de la presente norma responde a la intención de reforzar el aspecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes, tal como se establece en los considerandos del Decreto Legislativo n.º 1114.

La norma derogada precisaba lo siguiente:

“El que mediante la realización de conductas descritas en las modalidades anteriores 1 y 2 deja de pagar tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de liquidación anual, o durante un periodo de doce meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco UIT vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo”.

Consumación del delito: Igual que los casos anteriores, ya que las conductas son las mismas; la diferencia está en los tributos omitidos cuyo importe llega a un límite no material que hace merecer al agente penas menores.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

Artículo 4.º Defraudación tributaria con agravantes

Se puede incurrir en una simulación utilizando facturas falsas que se pueden utilizar para el IGV consiguiendo un crédito fiscal inexistente; para ese caso se le considera al agente en este tipo legal que tiene agravantes, pero si se simulan facturas a efectos de ser consideradas a efectos de disminuir el impuesto a la renta se le considera dentro de los supuestos del artículo 2.º.

- a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

Si el agente simula actos para sustentar tanto el crédito fiscal como para el gasto o costo del impuesto a la renta, entonces se origina un concurso ideal de delitos, por el cual se sanciona al agente por el delito más grave, es decir, se aplica el artículo 4.º.

Consumación del delito: Momento en que se obtengan las exoneraciones, créditos y demás beneficios indicados.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientas sesenta) días-multa.

Otro supuesto de agravante en la Ley Penal Tributaria es el siguiente:

- b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.

Este inciso tiene relación con los delitos económicos establecidos en los artículos 235.º y siguientes del Código Penal. En este caso el agente se vale de documentos fraudulentos para conseguir ante Indecopi un estatus que le hace oponer a sus acreedores y en este caso la SUNAT y no pagar tributos por considerar que económicamente no está en condiciones. Este inciso fue modificado por el Decreto Legislativo n.º 1114, eliminando el aspecto temporal de la condición de insolvencia del deudor tributario.

En efecto, se ha eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, es decir, el momento de la simulación del estado de insolvencia, con lo cual es posible con la presente modificatoria determinar la figura de la comisión del delito inclusive antes de haberse iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

Consumación del delito: Momento en que se obtenga el estado de insolvencia del organismo competente y no se paguen los tributos adeudados.

Ante este delito se aplica la misma sanción anterior:

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientas sesenta) días-multa.

Con la modificación introducida por el Decreto Legislativo n.º 1114, como pena accesoria se tiene la inhabilitación para contratar con el Estado.

Artículo 5.º Delito contable

Según lo expuesto por Bramont-Arias (1997), el delito contable está establecido en el artículo 5.º de la Ley Penal Tributaria, el cual aparentemente guarda relación con un momento anterior a la determinación del tributo, pero supone una alteración en la determinación de la obligación tributaria y además

dificulta la labor de la administración tributaria destinada a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El delito contable constituye un tipo penal que tiene una relación de consunción con el tipo penal básico, esto es que contiene parcialmente los elementos contenidos en dicho tipo penal, excepto el de tributo impago.

Existe identidad de este tipo penal con las infracciones tributarias contenidas en el código tributario, pero existe diferencia entre la infracción y el delito, la misma que radica en la subjetividad dolosa que se requiere en el delito frente a la objetividad en las infracciones tributarias.

Lo que queda por contestar es si cabe aplicar las sanciones penales y también las administrativas. En opinión de Bramont-Arias (1997), solo el derecho penal es el que debe tener la capacidad de respuesta para sancionar este hecho atendiendo al criterio de absorción de la sanción más grave pero también en virtud del principio de *non bis in ídem*.

Desde el momento que se produce el hecho generador, dicho monto forma parte del hecho imponible y de la función del tributo y debe por ende ser consignado en los registros del contribuyente como dinero que es destinado al Estado. Desde el momento que se deja de anotar un ingreso o se consigna un gasto inexistente ya se está alterando la función del tributo de una persona y se está cortando el proceso de determinación correcta del tributo.

La existencia del delito contable no solo se limita a reforzar el medio de control de la administración tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales.

Al sujeto activo se le exige estar obligado a llevar libros y registros contables para lo que serán aplicables las normas tributarias.

Consumación del delito: Momento en que el agente incurra en las conductas descritas en el artículo 5.º de la Ley sin la necesidad de llegar a determinar un tributo impago.

Sanción: Pena privativa de la libertad no menor de 2 (ocho) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

Artículo 5.º A: Información falsa en Registro Único de Contribuyentes

“Artículo 5.º A.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.” (*)

(*) Artículo incorporado por el artículo 2.º del Decreto Legislativo n.º 1114, publicado el 5 julio 2012.

A través de la dación de esta norma se crea un nuevo tipo penal que alude al hecho que se sancionará como delito, el hecho de proporcionar información falsa cuando una persona se acerque a la administración tributaria para proporcionar datos que no son reales o correctos, tanto en la inscripción como en la modificación de los datos que figuran en la ficha RUC, pero tiene un conector que indica que se obtenga autorización de impresión de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito.

Consumación del delito: Momento en que el agente incurra en las conductas descritas en el artículo 5.º A de la ley sin la necesidad de llegar a determinar un tributo impago.

Sanción: Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

Artículo 5.º B Depósitos clandestinos

Artículo 5.º B.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.

Para este efecto se considera:

a) Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el impuesto a la renta.

b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.” (*)

(*) Artículo incorporado por el artículo 2.º del Decreto Legislativo n.º 1114, publicado el 5 julio 2012.

Nuevo tipo penal relacionado con el almacenamiento de mercadería en lugares no registrados como domicilio fiscal. Este tipo penal está relacionado con

el ciclo operativo que empieza con el delito de contrabando y luego en el marco del comercio interno. El ciclo se cierra con su comercialización en el mercado interno, para lo cual deben almacenar la mercadería en lugares clandestinos que no están declarados como domicilio fiscal.

El legislador está intentando considerar como conducta delictiva es el hecho de almacenar bienes en lugares no autorizados o no declarados como establecimientos anexos, lo que significa es que se está intentado verificar el tema de los depósitos clandestinos en donde se guarda mercadería sin ningún control tributario.

Se está dentro de la figura delictiva si los bienes superan las cincuenta (50 UIT), en términos de la UIT actual de 2012 que es de S/. 3650 sería equivalente a S/. 182 500 nuevos soles, y para el año 2013 que es de S/. 3700 sería equivalente a S/. 185 000.

Consumación del delito: Momento en que el agente almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de disposición en lugares no declarados como domicilio fiscal.

Sanción: Pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa.

Artículo 5.º C: Facturas falsas

“Artículo 5.º C.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.” (*)

(*) Artículo incorporado por el artículo 2.º del Decreto Legislativo n.º 1114, publicado el 5 julio 2012.

Creación de un nuevo tipo legal, la conducta delictiva es la “venta de facturas”, muchas de ellas falsificadas, las cuales son ofertadas inclusive por internet.

Una prueba de la necesidad de la creación de este tipo legal puede ser la noticia aparecida en el diario *Gestión*, que fue transcrita en la edición del diario *El Comercio* con fecha 26 de julio de 2010, el cual precisa lo siguiente:

Cada vez son más los inescrupulosos que ofrecen por internet facturas de diversos rubros para que terceros puedan conseguir, de manera ilegal, crédito fiscal que les permita pagar menos impuestos a la SUNAT <http://www.SUNAT.gob.pe/>. Incluso, estas personas no tienen reparo en poner su nombre, RUC, DNI, correo electrónico y hasta teléfono para que los puedan contactar.

Fuentes de la SUNAT consultadas por el diario “Gestión” señalan que a pesar de ser un delito, ya que permite, a quien compra las facturas, pagar menos impuesto, al poder utilizar un mayor monto de crédito fiscal gracias a facturas de compras o servicio nunca adquiridos, la tentativa no está sancionada penalmente. (Crece venta de facturas falsas, 2010, julio 26).

Con la inclusión de este tipo penal no solo se sanciona al deudor tributario, sino a los terceros que realicen conductas punibles.

Consideramos que este tipo penal tiene un componente subjetivo que obligará al magistrado a probar que estos documentos se hayan realizado con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos previstos en la ley.

Consumación del delito: Momento en que el agente confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

Sanción: Pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Artículo 5.º D: Figura agravante

“Artículo 5.º D.- La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:

1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.

2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable.

Para este efecto, la UIT a considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.

3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva.” (*)

(*) Artículo incorporado por el artículo 2.º del Decreto Legislativo n.º 1114, publicado el 5 julio 2012.

Se incorporan a la figura penal base prevista en el artículo 1.º de la Ley y a sus modalidades previstas en el artículo 2.º, figuras agravadas de los mismos cuando concurren las circunstancias descritas en sus incisos, tales como :

Testaferros, tanto como personas naturales como jurídicas

El monto del tributo

Cuando el agente activo forme parte de una organización delictiva

Facilita la acción del juzgador al proporcionarle elementos objetivos para aplicar las sanciones elevando la pena.

Antes de la dación de esta norma se observaba dificultades ante la fiscalía para formalizar la denuncia por la comisión de delitos de defraudación tributaria y en algunos casos se sancionaba al testaferro y no a los verdaderos beneficiarios. ¿Qué hace la SUNAT cuando detecta estos casos?

Se verifica la dirección, quién fue la persona que hizo el trámite para obtener el RUC, etc. A los contribuyentes que poseen esas facturas dudosas se les pide copia del pedido de compra, copia de la factura, la guía de remisión, el cheque con el que se realizó el pago, se pide el levantamiento del secreto bancario, etc. (Alva, 2012).

Con este trabajo logran pruebas de que existen facturas falsas, algunas compradas, otras armadas desde el interior de la empresa. Con todo esto se denuncia el caso a la Fiscalía.

A veces, la Fiscalía considera la prueba insuficiente para iniciar un caso, otras veces se inician los procesos, pero demoran más de cinco años y la sentencia apenas llega al año, es decir, no hay cárcel efectiva; además, se les impone una multa que nunca tiene cómo pagar. Normalmente a quien castigan es a la persona que fue utilizada y no a las personas que conforman las mafias organizadas, precisan las fuentes de SUNAT. (Alva, 2012).

Consumación del delito: Momento en que el agente incurre en las circunstancias agravantes antes descritas.

Sanción: Pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa.

Artículo 6.º.- Penas accesorias

“Artículo 6.- En los delitos tributarios previstos en el presente Decreto Legislativo la pena deberá incluir inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.”

Se observan dos cambios:

El primero de ellos es que se ha suprimido la mención a los delitos de “defraudación tributaria”; ahora solo se hace mención a los delitos previstos en el presente Decreto Legislativo, es decir, no solo se centra en los delitos de defraudación tributaria.

El segundo cambio es que se agrega a la pena la posibilidad de incluir la inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años para contratar con el Estado.

El Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE) debe estar informado de las personas sentenciadas por delitos tributarios previstos en la ley mediante un mecanismo que asegure dicha información para poder cumplir con esta modificación que es de gran importancia.

Acción penal

La acción penal está a cargo del Ministerio Público, quien en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la investigación preparatoria, previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Este numeral está vigente desde el 1 de febrero de 2006, por cuanto el nuevo Código Procesal Penal que está entrando en vigencia paulatinamente y de acuerdo a dichas normas el Ministerio Público es el titular de la acción penal. Antes el Ministerio Público ejercitaba la acción penal solo a petición de la parte agraviada, la misma que era considerada el órgano administrador del tributo.

Las diligencias preliminares y, cuando lo considere necesario el juez o el fiscal en su caso, los demás actos de la instrucción o investigación preparatoria, deben contar con la participación especializada del órgano administrador del tributo.

En concordancia con lo establecido por el código tributario, cuando el órgano administrador del tributo, en el curso de sus actuaciones, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin que esto signifique suspender el proceso administrativo.

El fiscal coordina con el órgano administrador del tributo, en todo caso podrá solicitar al órgano administrador del tributo determinadas diligencias o informes o podrá realizar las investigaciones por cuenta propia.

Si los indicios de comisión de delitos tributarios son observados por el Ministerio Público, la Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial, informarán al órgano Administrador del tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes para que el órgano administrador del tributo remita in informe motivado para que el fiscal formalice la denuncia.

El juez, al dictar mandato de comparecencia, o la Sala, al pronunciarse sobre la vigencia del mismo o conceder la libertad provisional, deberá imponer al autor una caución de acuerdo a determinadas reglas previstas en el artículo 10.º de la Ley cuantificándolo de acuerdo a la gravedad del delito tributario y el monto de la deuda tributaria impaga. El monto mínimo lo establece el órgano administrador del tributo a la fecha de interposición de la denuncia o la fecha de concederle la libertad provisional. En el caso de que el procesado haya cumplido con el pago de la deuda tributaria la caución se cuantificará en función de la gravedad del delito o la circunstancia de la comisión del mismo. Si fueran varios delitos se sumará la deuda tributaria total de todos los delitos.

Si son varios partícipes se les impondrá como caución un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponde al autor, se considera responsabilidad solidaria en la caución cuando son varios imputados y varios partícipes.

Como medida accesoria para los casos en los cuales se hayan valido de una organización de una persona jurídica o una empresa unipersonal se podrá establecer como consecuencias accesorias:

- Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento.
- Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.

- Disolución de la persona jurídica.

Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años (este párrafo fue incorporado por el Decreto Legislativo n.º 1114 y guarda relación con la modificación del artículo 6.º de la Ley Penal Tributaria).

LEY DE EXCLUSIÓN O REDUCCIÓN DE PENA, DENUNCIAS Y RECOMPENSAS EN LOS CASOS DE DELITO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA (DECRETO LEGISLATIVO N.º 815) DEL 19 DE ABRIL DE 1996

Esta norma legal establece un mecanismo de beneficios para las personas que se encuentran incursas en una investigación administrativa a cargo del órgano administrador del tributo, una investigación a cargo del Ministerio Público, o un proceso judicial proporcione información veraz, oportuna y significativa sobre la realización de un delito tributario, dicho beneficio incluye la exención de la pena si son partícipes o la reducción de la misma si son autores, y siempre que con la información proporcionada se evite la comisión del delito tributario, promueva el esclarecimiento del delito tributario y la captura del autor o autores del delito tributario y sus partícipes.

REFORMA TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Mediante Ley n.º 29884 promulgada el 12 de junio de 2012, se delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria, aduanera y de delitos tributarios y aduaneros por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario, contados a partir de la vigencia de la presente Ley, en los términos a que hace referencia el artículo 104.º de la Constitución Política del Perú; sin que ello comprenda la creación de nuevos impuestos, el aumento de las tasas de los impuestos, así como la eliminación o disminución de las deducciones o modificaciones de las escalas de las rentas de cuarta o quinta categoría del impuesto a la renta.

En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado, entre otros aspectos, a:

Expedir normas relacionadas con el sistema penal tributario, modificar las normas relacionadas con los delitos aduaneros, modificar leyes que regulan el proceso judicial vinculado a materia tributaria y/o aduanera.

Modificaciones a la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo n.º 813)

De conformidad con las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo, se expidió el Decreto Legislativo n.º 1114, en adelante el Decreto Legislativo, expedido el 4 de julio de 2012 y publicado el 5 de julio de 2012, norma legal que modifica el Decreto Legislativo n.º 813, en adelante la Ley, con el objeto de endurecer las sanciones de las conductas delictivas tipificadas en dicho dispositivo legal.

Las modificaciones a la Ley Penal Tributaria se aprecian en el siguiente cuadro comparativo:

CUADRO COMPARATIVO MODIFICACIONES Decreto Legislativo n.º 813 (Decreto Legislativo n.º 1114)

NORMA MODIFICADA D. Leg. 813	ANTES DE LA MODIFICACIÓN (D. Leg. 813)	Después de la Modificación (D. Leg. 1114)	COMENTARIO
<p align="center">Literal b) art. 4.º</p>	<p>“La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando”:</p> <p>“b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización”.</p>	<p>“La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando”:</p> <p>“b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos”.</p>	<p>Se ha eliminado la mención al inicio del procedimiento de verificación y/o fiscalización, es decir el momento de la simulación del estado de insolvencia, con lo cual es posible con la presente modificatoria determinar la figura de la comisión del delito inclusive antes de haberse iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.</p>
<p align="center">Artículo 6.º</p>	<p>“En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de</p>	<p>“En los delitos tributarios previstos en el presente Decreto Legislativo la pena deberá incluir inhabilitación no</p>	<p>Se observa dos cambios: El primero de ellos es que se ha suprimido la mención a los delitos de “Defraudación</p>

	<p>seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria”.</p>	<p>menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado”.</p>	<p>Tributaria”, ahora solo se hace mención a los delitos previstos en el presente “Decreto Legislativo”, es decir, no solo se centra en los delitos de defraudación tributaria.</p> <p>El segundo cambio es que se agrega a la pena la posibilidad de incluir la inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años para contratar con el Estado.</p> <p>El Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE) debe estar informado de las personas sentenciadas por delitos tributarios previstos en la ley mediante un mecanismo que asegure dicha información para poder cumplir con esta modificación que es de gran importancia.</p>
<p>Incorporación del artículo 5.º A</p>		<p>“Artículo 5.º A.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco)</p>	<p>A través de la dación de esta norma se crea un nuevo tipo penal que alude al hecho que se sancionará como delito, el</p>

		años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.”	hecho de proporcionar información falsa cuando una persona se acerque a la administración tributaria, proporcionando datos que no son reales o correctos, tanto en la inscripción como en la modificación de los datos que figuran en la ficha RUC, pero tiene un conector que indica que se obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito.
Incorporación del artículo 5.º B		“ Artículo 5.º B.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia u otra forma de	Nuevo tipo penal relacionado con el almacenamiento de mercadería en lugares no registrados como domicilio fiscal. Este tipo penal está relacionado con el ciclo operativo que empieza con el delito de contrabando y luego en el marco del comercio interno, el ciclo se cierra con su comercialización en el mercado interno, para lo cual deben almacenar la

		<p>disposición, cuyo valor total supere las 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes</p> <p>Para este efecto se considera:</p> <p>a) Como valor de los bienes, a aquel consignado en el (los) comprobante(s) de pago. Cuando por cualquier causa el valor no sea fehaciente, no esté determinado o no exista comprobante de pago, la valorización se realizará teniendo en cuenta el valor de mercado a la fecha de la inspección realizada por la SUNAT, el cual será determinado conforme a las normas que regulan el impuesto a la renta.</p>	<p>mercadería en lugares clandestinos que no están declarados como domicilio fiscal.</p> <p>Se aprecia que lo que el legislador está intentando considerar como conducta delictiva es el hecho de almacenar bienes en lugares no autorizados o no declarados como establecimientos anexos, lo que significa es que se está intentado verificar el tema de los depósitos clandestinos en donde se guarda mercadería sin ningún control tributario.</p> <p>Se está dentro de la figura delictiva si los bienes superan las cincuenta (50) UIT, en términos de la UIT actual del 2012 que es de S/. 3650 sería equivalente a S/. 182 500 nuevos soles y para el año 2013 que es de S/. 3700 sería equivalente a S/. 185 000.</p>
--	--	--	---

		b) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de la inspección a que se refiere el literal anterior.”	
Incorporación del artículo 5.º C		<p>“Artículo 5-C.- Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.”</p>	<p>Creación de un nuevo tipo legal, la conducta delictiva es la “venta de facturas”, muchas de ellas falsificadas, las cuales son ofertadas inclusive por internet.</p> <p>Según Alva (2012), una prueba de la necesidad de la creación de este tipo legal puede ser la noticia aparecida en el diario <i>Gestión</i> que fue transcrita en la edición del diario <i>El Comercio</i> con fecha 26 de julio de 2010, el cual precisa lo siguiente:</p> <p>Cada vez son más los inescrupulosos que ofrecen por Internet facturas de diversos rubros para que terceros puedan conseguir, de manera ilegal, crédito fiscal que les permita pagar menos</p>

			<p>impuestos a la SUNAT http://www.SUNAT.gob.pe/. Incluso, estas personas no tienen reparo en poner su nombre, RUC, DNI, correo electrónico y hasta teléfono para que los puedan contactar.</p> <p>Fuentes de la SUNAT consultadas por el diario “Gestión” señalan que a pesar de ser un delito, ya que permite, a quien compra las facturas, pagar menos impuesto, al poder utilizar un mayor monto de crédito fiscal gracias a facturas de compras o servicio nunca adquiridos, la tentativa no está sancionada penalmente.</p> <p>“Algunas empresas nos han mostrado los correos que han recibido con estos ofrecimientos para que nosotros podamos hacer el seguimiento”, explicaron las mismas fuentes.</p> <p>Preocupa que se trate de un mercado creciente. Hace algunos años las facturas</p>
--	--	--	---

			<p>falsas se vendían por un monto de entre 6% y 10% del valor facturado, y ahora están entre 3% y 4%.</p> <p>“Eso es una muestra de que hay una mayor oferta de estas facturas”, reconoce la SUNAT.</p> <p>Apreciamos que con esta descripción de una conducta delictiva se está penalizando la conducta evasiva de algunos contribuyentes, lo cual consideramos correcto”.</p> <p>Consideramos que este tipo penal tiene un componente subjetivo que obligará al magistrado a probar que estos documentos se hayan realizado con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos previstos en la ley.</p>
--	--	--	--

<p style="text-align: center;">Incorporación del artículo 5.º D</p>		<p>“Artículo 5.º D.- La pena privativa de libertad será no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa, si en las conductas tipificadas en los artículos 1.º y 2.º del presente Decreto Legislativo concurren cualquiera de las siguientes circunstancias agravantes:</p> <p>1) La utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario.</p> <p>2) Cuando el monto del tributo o los tributos dejado(s) de pagar supere(n) las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) en un periodo de doce (12) meses o un (1) ejercicio gravable.</p> <p>Para este efecto, la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) a</p>	<p>Se incorporan a la figura penal base prevista en el artículo 1.º de la Ley y a sus modalidades previstas en el artículo 2.º, figuras agravadas de los mismos cuando concurren las circunstancias descritas en sus incisos, tales como :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Testaferros tanto como personas naturales como jurídicas 2) El monto del tributo 3) Cuando el agente activo forme parte de una organización delictiva <p>Facilita la acción del juzgador al proporcionarle elementos objetivos para aplicar las sanciones elevando la pena.</p> <p>Antes de la dación de esta norma se observaba dificultades ante la fiscalía para formalizar la denuncia por la comisión de delitos de defraudación tributaria y en</p>
--	--	---	---

		<p>considerar será la vigente al inicio del periodo de doce meses o del ejercicio gravable, según corresponda.</p> <p>3) Cuando el agente forme parte de una organización delictiva”.</p>	<p>algunos casos se sancionaba al testaferro y no a los verdaderos beneficiarios.</p> <p>¿Qué hace la SUNAT cuando detecta estos casos? “Se verifica la dirección, quién fue la persona que hizo el trámite para obtener el RUC, etc. A los contribuyentes que poseen esas facturas dudosas se les pide copia del pedido de compra, copia de la factura, la guía de remisión, el cheque con el que se realizó el pago, se pide el levantamiento del secreto bancario, etc.”, explican la fuentes consultadas.</p> <p>Con este trabajo logran pruebas de que existen facturas falsas, algunas compradas, otras armadas desde el interior de la empresa. Con todo esto se denuncia el caso a la Fiscalía.</p> <p>NADA ALENTADOR A veces, la Fiscalía considera la prueba insuficiente para</p>
--	--	---	---

			<p>iniciar un caso, otras veces se inician los procesos, pero demoran más de cinco años y la sentencia apenas llega al año, es decir, no hay cárcel efectiva.</p> <p>Además, se les impone una multa que nunca tiene cómo pagar</p> <p>Normalmente a quien castigan es a la persona que fue utilizada y no a las personas que conforman las mafias organizadas, precisan las fuentes de SUNAT.” (Alva, 2012).</p>
<p>Incorporación del artículo del inciso d) del artículo 17.º de la Ley</p>	<p>“Artículo 17.º.- Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las</p>	<p>“Artículo 17.º.- Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las</p>	<p>Incorporación como una sanción anexa el hecho de la suspensión para la contratación con el Estado.</p>

	<p>siguientes medidas:</p> <p>(...)</p>	<p>siguientes medidas:</p> <p>(...)</p> <p>d) Suspensión para contratar con el Estado, por un plazo no mayor de cinco años”.</p>	
<p>Derogación del artículo 3.º de la Ley</p>	<p>“El que mediante la realización de las conductas descritas en los artículos 1.º y 2.º de la mencionada Ley, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un periodo de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del periodo, según sea el</p>	<p>Derogado</p>	<p>Se deroga los tipos penales atenuados previstos en la Ley modificada, con lo cual se quiere sancionar con la misma dureza la figura base y sus modalidades independientemente del monto del tributo dejado de pagar y más bien se considera agravante cuando el importe del tributo por pagar es mayor a 100 UIT.</p>

	<p>caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa. Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo”.</p>		
--	--	--	--

MODIFICACIONES AL CÓDIGO TRIBUTARIO (Decreto Legislativo n.º 1113, del 2012)

Al amparo de las facultades concedidas por el poder legislativo mediante la Ley 29884, se introducen modificaciones al código tributario en materia de delitos tributarios con la modificación de los artículos 189.º y 192.º.

A continuación, presentamos un cuadro comparativo en que se resaltan las modificaciones incorporadas a la norma legal.

CUADRO COMPARATIVO MODIFICACIONES CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO LEGISLATIVO N.º 1113

NORMA MODIFICADA	ANTES DE LA MODIFICACIÓN	DESPUÉS DE LA MODIFICACIÓN (D. Leg. 1113)	COMENTARIO
<p align="center">Artículo 189.º</p>	<p align="center">Artículo 189.º JUSTICIA PENAL</p> <p align="center">(...)</p> <p>No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y periodo en que se realizaron las conductas señaladas.</p> <p align="center">(...)</p>	<p align="center">Artículo 189.º JUSTICIA PENAL</p> <p align="center">(...)</p> <p>No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios de delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas de delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación dispuesta por el Ministerio Público o a falta de esta, el Órgano Administrador del Tributo inicie cualquier procedimiento de fiscalización relacionado al tributo y periodo en</p>	<p>Esta modificación precisa el aspecto procesal para el ejercicio de la acción penal mejorando la redacción y concordándola con la modificación del artículo 192.º del código tributario.</p>

		que se realizaron las conductas señaladas, de acuerdo a las normas sobre la materia. (...)	
Artículo 192.º	<p>Artículo 192.º FACULTAD DISCRECIONAL PARA DENUNCIAR DELITOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS (...)</p> <p>La administración tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no</p>	<p>“Artículo 192.º COMUNICACIÓN DE INDICIOS DE DELITO TRIBUTARIO Y/O ADUANERO (...)</p> <p>La administración tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de</p>	<p>Modifica la capacidad discrecional que tenía la administración tributaria de formular denuncia penal ante el Ministerio Público haciéndola obligatoria. A partir de la vigencia de la norma, cuando la administración tributaria en el curso de sus actuaciones encuentre indicios de la comisión de delitos tributarios o actos encaminados a dicho fin, debe comunicar al Ministerio Público dicha situación y en el plazo de 90 días debe determinar la deuda tributaria.</p> <p>Se prosigue con el principio de no prejudicialidad, para el inicio de la acción penal,</p>

	<p>exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la administración tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.</p> <p>En caso de iniciarse el proceso penal, el Juez y/o Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las resoluciones judiciales, informe de peritos, Dictamen del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.</p> <p>En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos conexos.</p>	<p>noventa (90) días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la administración tributaria. En caso de incumplimiento, el Fiscal o el Juez Penal podrán disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.</p> <p>En caso de iniciarse el proceso penal, el Fiscal, el Juez o el Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las disposiciones fiscales, resoluciones judiciales, informe de peritos, dictámenes del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.</p>	<p>es decir se siguen dos procesos paralelos el penal y el administrativo. Con la modificación el plazo de noventa días se cuenta desde la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la administración tributaria. Antes de la modificación el plazo se contaba solo desde el Auto de apertura de Instrucción.</p> <p>Se suprime que :</p> <p>“Se considerará parte agraviada a la administración tributaria, quien podrá constituirse en parte civil”</p> <p>Guarda concordancia con el artículo 7.º de la Ley Penal Tributaria, con la modificación establecida por el Numeral 6 de la Segunda Disposición Modificatoria y</p>
--	--	--	---

			Derogatoria del Decreto Legislativo n.º 957, publicado el 29-07-2004 y la entrada en vigencia del nuevo código procesal penal.
--	--	--	---

Creación de juzgados y salas tributarias

Mediante Resolución Administrativa n.º 206-2012.CE-PJ de fecha 24 de octubre de 2012, el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial ha creado seis juzgados y dos salas subespecializadas en lo tributario y aduanero. Estos órganos tienen competencia para conocer y resolver los procesos en los que participan el Tribunal Fiscal y la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. Estos juzgados y salas forman parte de la jurisdicción Contencioso Administrativa, la misma que existe en nuestro país desde el año 2002; la diferencia radica en que los juzgados y salas creadas constituyen una Subespecialidad en materia tributaria que anteriormente no se contemplaba.

La creación de estos juzgados responde a la necesidad de contar con juzgados y salas especializadas en materias como la Tributaria y la de Protección de la Propiedad Intelectual que aporten mayor celeridad en la solución de los procesos y una mayor efectividad en la solución de los mismos. Otro fundamento para la creación de estos juzgados es la elevada carga procesal en materia tributaria que es superior a los 3000 expedientes en la actualidad, lo que aunado a la complejidad de la materia amerita juzgados y salas subespecializadas (Salas, 2012).

La creación de estos órganos jurisdiccionales marcan un camino que tienden a la especialización en materias complejas como la tributaria y son coherentes con la propuesta de creación de fiscalías, juzgados y salas especializadas para conocer delitos tributarios, los cuales tienen incidencia en las finanzas públicas por su contenido patrimonial.

En opinión del Informativo Caballero Bustamante (2012), entre las ventajas de la especialización judicial, señala:

1. La realización continua de una determinada actividad posibilita su óptima ejecución. La especialización permite crear mejores métodos y técnicas para la realización eficaz de una función.

2. La dedicación permanente al conocimiento de determinada materia jurídica permite profundizar y dominar sus contenidos.
3. La especialización optimiza las capacidades y competencias del juez y de los servidores judiciales.
4. Con la especialización se obtiene mayor rendimiento y mejores resultados. La especialización posibilita la celeridad en la realización de las actuaciones procesales.
5. Contribuye a la tramitación expeditiva de los procesos.
6. Facilita la rápida fundamentación y redacción de autos y sentencias.
7. Eleva significativamente la productividad de los servidores magistrados y de los órganos jurisdiccionales en su conjunto.
8. Posibilita la oportuna culminación de los procesos. Contribuye de manera efectiva a la composición de los conflictos, al entendimiento, la paz y, consecuentemente, al desarrollo del país.
9. La especialización de los órganos jurisdiccionales eleva la calidad del servicio de justicia en general.

2.2.1.2 Normas Legales Procesales

Los delitos tributarios internos se juzgan actualmente a través de dos sistemas procesales penales, que dependerá del distrito judicial en el que se llevará a cabo la investigación tributaria, ya que nos encontramos en un momento de entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal en forma paulatina. El reciente Código Procesal Penal está vigente en todas las ciudades, excepto Junín, Huancavelica y Apurímac; en Lima, rige desde el 2014.

El Código de Procedimientos Penales se caracteriza por ser de diseño inquisitivo –lo cual resulta obsoleto, según opinión de la exfiscal de delitos tributarios Virginia Alcalde, cuya prueba preconstituida de la comisión del delito es el informe técnico de presunción de delito emitido por la SUNAT–, mientras que en el Código Procesal Penal se caracteriza por basarse en la oralidad y se privilegia a la prueba testimonial.

En opinión de Fernando Danny Campana Añasco, Fiscal Superior, el sistema procesal del Código de Procedimientos Penales no es un sistema inquisitivo sino mixto y que en el nuevo Código Procesal Penal, además de caracterizarse por la oralidad, la prueba que se privilegia es la testimonial.

En nuestro país existe una sola Fiscalía especializada en delitos tributarios que atiende todas las denuncias de delitos tributarios internos, siendo la segunda instancia la Fiscalía Superior Penal, la que atiende las quejas y el juicio oral correspondiente. El juzgado de turno está a cargo del juzgamiento del delito, ya que no existe en nuestro país un juzgado especializado en delitos tributarios.

Tratamiento en el Código de Procedimientos Penales

La Ley n.º 9024 del 16 de enero de 1940 aprueba el Código de Procedimientos Penales, y regula las distintas etapas del proceso penal:

El proceso penal se desarrolla en dos etapas: la instrucción o periodo de investigación, y el juicio, que se realiza en instancia única. En el caso de los delitos tributarios la acción penal se inicia con el informe emitido por la SUNAT.

Etapas de Instrucción

El juez instructor es el director de la instrucción; le corresponde como tal la iniciativa en la organización y desarrollo de ella.

Antes de la dación del nuevo Código Procesal Penal, la instrucción por delitos tributarios se iniciaba con la denuncia de la SUNAT como parte agraviada; actualmente, empieza por pedido del Ministerio Público, que es el titular de la acción penal y cuya prueba preconstituida de la comisión del delito es el informe técnico de presunción de delito emitido por la SUNAT.

Recibida la denuncia y sus recaudos, el juez especializado en lo penal abrirá la instrucción si considera que de tales instrumentos aparecen indicios suficientes de la existencia de un delito, que se ha individualizado a su presunto

autor o partícipe, que la acción penal no ha prescrito o no concurra otra causa de extinción de la acción penal.

El auto motivado contendrá los hechos denunciados, los elementos de prueba en que se funda la imputación, la calificación de delito, motivación de las medidas cautelares. El plazo será de 15 días de recibida la denuncia; puede determinar también que no procede, “no ha lugar”.

A solicitud del fiscal se abre la instrucción y en el auto de apertura de instrucción o en cualquier estado del proceso, de oficio o a solicitud de parte, podrá ordenar se trabe embargo para cubrir la reparación; si hay orden de detención, es obligatorio. Podrá disponer la incautación de los objetos de la infracción penal o los instrumentos con los que se hubiere ejecutado, así como los efectos, sean estos bienes, dinero, ganancias o cualquier producto proveniente de la infracción penal.

El juez penal puede nombrar peritos cuando en la instrucción sea necesario conocer o apreciar algún hecho importante que requiera conocimientos especiales. En el caso de delitos tributarios este medio probatorio es muy utilizado dada la especialidad de la materia.

Los peritos entregan personalmente sus dictámenes al juez penal, y si hay contradicción, este abre el debate pericial. En el actual Código Procesal Penal se puede interrogar al perito sobre su dictamen.

La instrucción tiene un plazo de duración de cuatro meses, se puede ampliar hasta 60 días más; si es complejo, como es el caso de delitos tributarios en los que se debe revisar la gestión de personas jurídicas, se puede declarar caso complejo y ampliar la instrucción por ocho meses más.

Al término de la instrucción, se remite lo actuado al fiscal para dictamen, el que lo emitirá en un plazo de 20 días. El dictamen y el informe final del juez se elevan a la Sala para el inicio del juicio oral.

Juicio Oral

Los delitos tributarios son considerados delitos que se juzgan con el procedimiento ordinario, de conformidad con los artículos 1.º y 2.º de la Ley 26883 del 3 de julio de 1997. El juzgamiento de los delitos tributarios internos consta de dos etapas: la instrucción a cargo del juez penal y el juicio oral a cargo de la Sala Penal compuesta de tres vocales; el juicio oral es público en audiencias debidamente convocadas y con la intervención obligatoria del Ministerio Público.

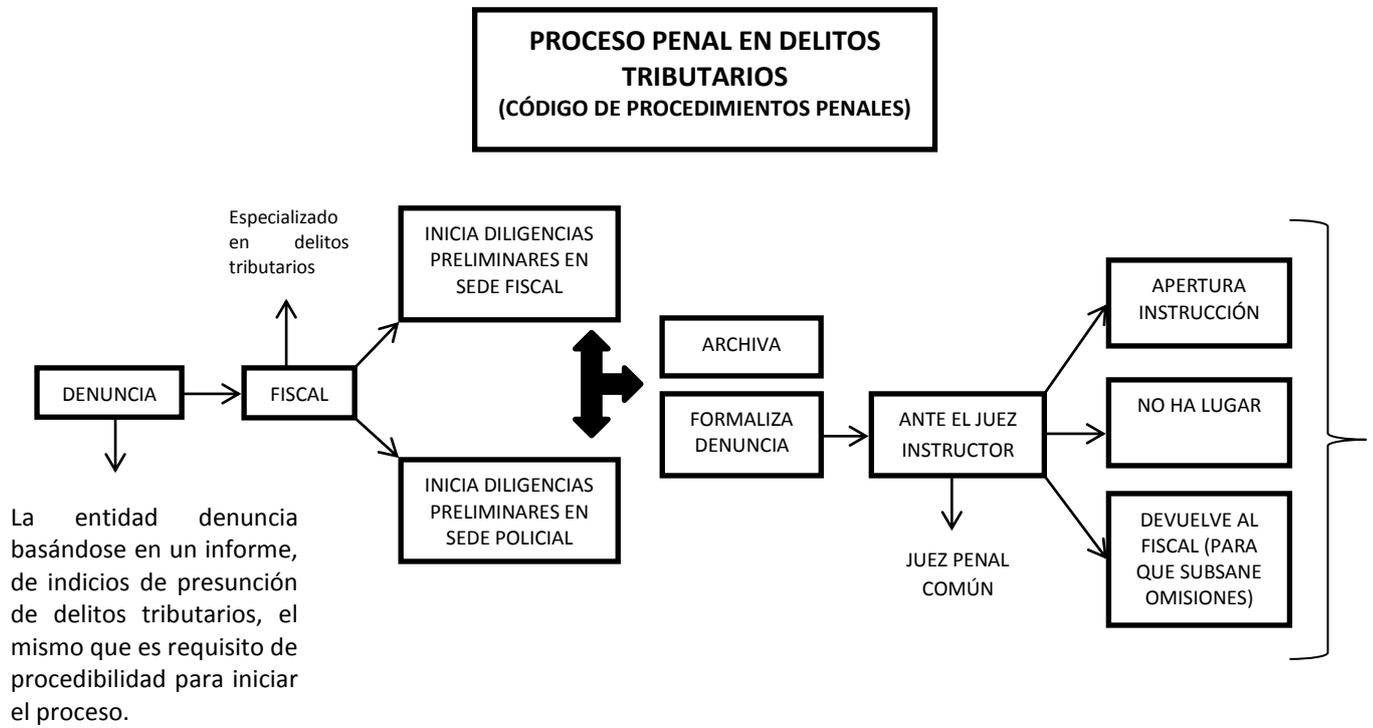
Contra la resolución de la Sala por tratarse de un proceso ordinario procede el recurso de nulidad, cuyo plazo vence al día siguiente de la lectura de la sentencia, se eleva a la Corte Suprema de la República. El recurso de nulidad se resuelve con cuatro votos conformes.

Contra la denegatoria del recurso de nulidad, procede el recurso de queja, el mismo que será resuelto por la Corte Suprema de la República, y por supuestos que acrediten violación de normas constitucionales o normas con rango de ley.

A continuación, mostramos un flujograma del procedimiento para el juzgamiento de los delitos tributarios internos con el Código de Procedimientos Penales.

Figura 1

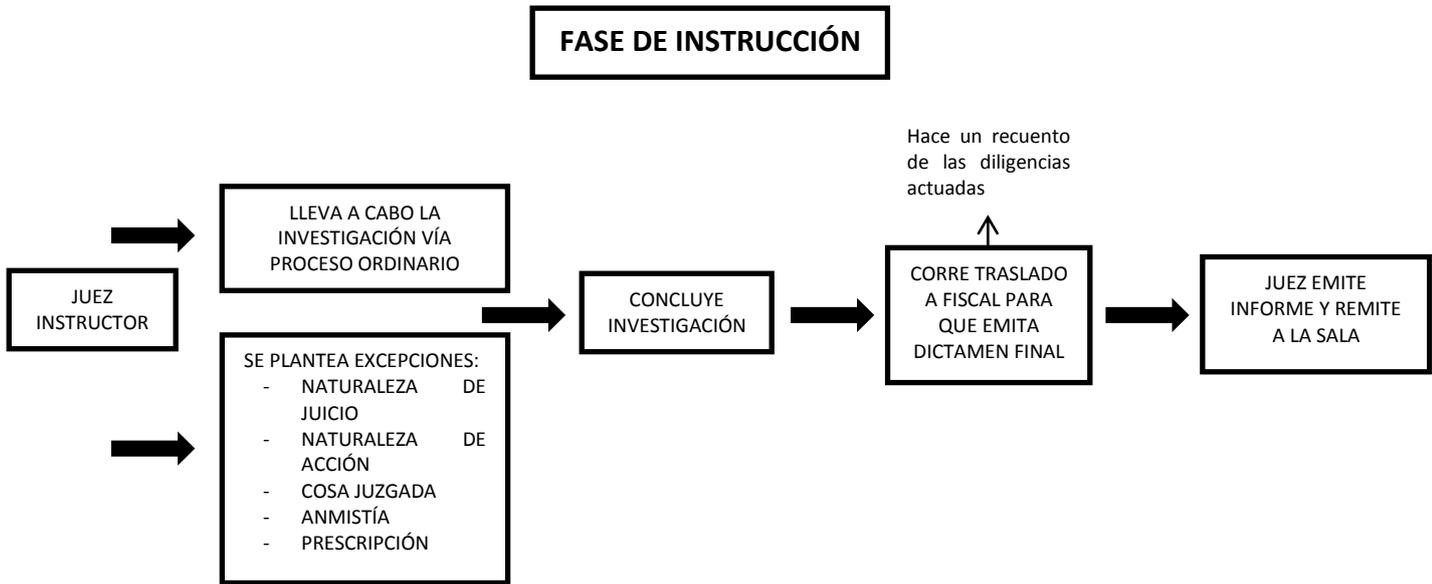
Procedimiento para el juzgamiento de los delitos tributarios internos con el Código de Procedimientos Penales.



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

Figura 2

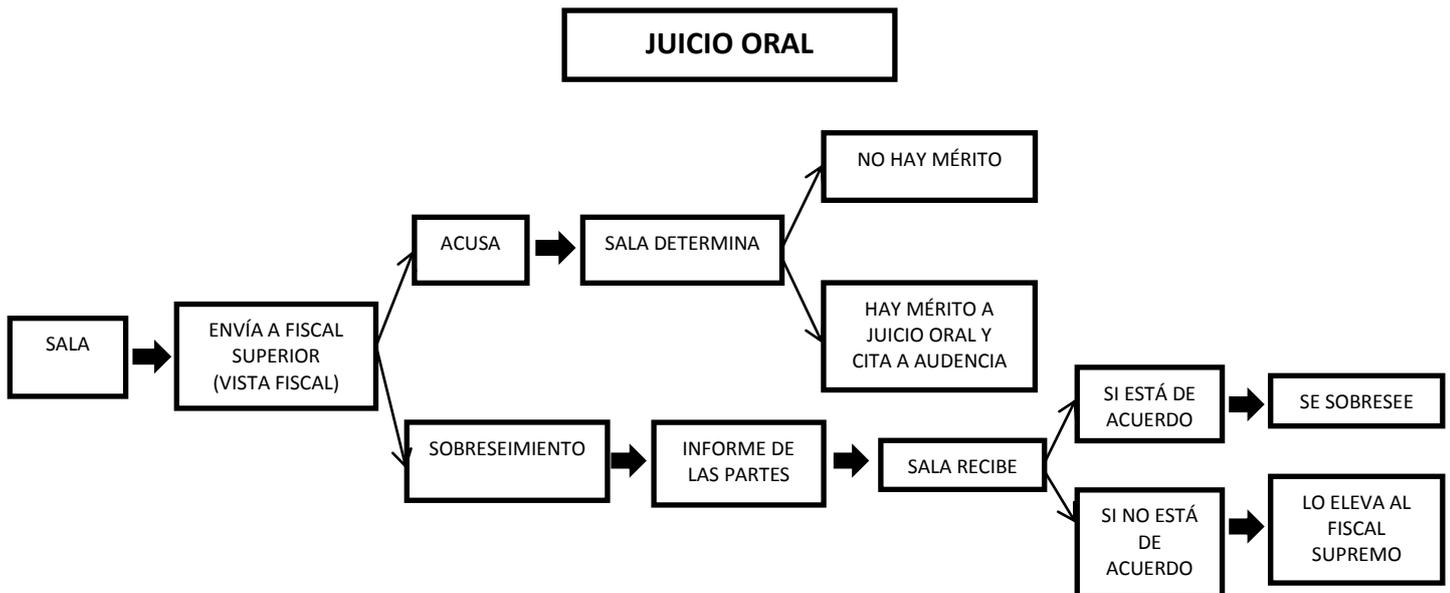
Fase de instrucción



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

Figura 3

Juicio oral



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

Tratamiento en el Código Procesal Penal

El Decreto Legislativo n.º 957 del 29 de julio de 2004 aprueba el Código Procesal Penal y regula las etapas en dicho procedimiento: investigación preparatoria, investigación intermedia y juicio oral.. En cuanto a los delitos tributarios internos, estos se someten a un procedimiento único, a diferencia del Código de Procedimientos Penales que establece una diferencia de procesos, el sumario y el ordinario, siendo aplicable a los delitos tributarios internos el procedimiento ordinario.

El modelo del sistema procesal establecido por el nuevo Código Procesal Penal es acusatorio y adversarial; acusatorio, porque la carga de la prueba está direccionada al representante del Ministerio Público, y adversarial, porque existe la garantía de tener igualdad de armas en el desarrollo del proceso judicial penal.

Etapas de Investigación Preparatoria

Está a cargo del Ministerio Público, “quedando el juez como un tercero imparcial que controlará los actos de investigación, de ahí que se le denomine juez de garantías” (Neyra, 2010).

Su función es asegurar que se llegue a la comprobación de un hecho presumiblemente ilícito y a la identificación de quienes han participado, para que el órgano público de persecución penal pueda decidir si formula acusación en contra de una determinada persona o solicita sobreseimiento.

Esta etapa presenta dos subetapas: las diligencias preliminares y la investigación preparatoria propiamente dicha.

La investigación preparatoria tiene un plazo de 120 días naturales, prorrogables por única vez hasta por un máximo de 60 días simples; mientras que las diligencias preliminares, a pesar de formar parte de la investigación preparatoria,

tienen un plazo de 60 días naturales, sin perjuicio de que el fiscal pueda fijar un plazo distinto, según las características y complejidad de la investigación.

Tratándose de investigaciones complejas, se establece un plazo de ocho meses y la prórroga del plazo es por igual término. Los delitos tributarios son complejos por su naturaleza.

Según el inciso 1 del artículo 321.º del Código Procesal Penal, la investigación preparatoria persigue reunir los elementos de convicción, de cargo y de descargo, que permitan al fiscal decidir si formula o no acusación y, en su caso, al imputado preparar su defensa.

Etapas de Fase Intermedia

Se critica, analiza y controla el resultado de la investigación y se realiza el control de la acusación o del sobreseimiento. El inicio de la etapa intermedia está representado por la conclusión de la investigación preparatoria y durará hasta que se dicte el auto de enjuiciamiento o cuando el juez de la etapa intermedia decida el sobreseimiento.

La fase intermedia es la etapa de filtro que tiene como función, depurar errores y controlar los presupuestos o bases de la imputación y de la acusación, primero por el propio órgano acusador y luego por el órgano judicial, a fin de establecer si es viable para convocar debate penal pleno en el juicio oral, o si resulta el sobreseimiento o preclusión del proceso.

El director de la etapa intermedia es el juez de la investigación preparatoria, el cual realizará las audiencias correspondientes al requerimiento del fiscal y de las partes, para finalmente realizar un pronunciamiento final, ya sea emitiendo el auto de enjuiciamiento o el de sobreseimiento de la causa.

Culminada la investigación preparatoria, el fiscal debe formular acusación o solicitar el sobreseimiento ante el juez de la investigación preparatoria; entonces, a partir de la disposición de culminación de la investigación preparatoria, se da

inicio a la fase intermedia y culmina cuando el juez de la investigación preparatoria dicta el auto de enjuiciamiento o de sobreseimiento, según corresponda.

Etapa de Juicio Oral

Etapa central del proceso, donde se lleva a cabo la audiencia central y se evidencia en todo su esplendor los principios del sistema acusatorio y del juicio oral propiamente dicho.

El juicio oral ha sufrido un notorio cambio en el nuevo sistema procesal, del sistema acusatorio mixto al sistema acusatorio adversarial; tiene un fuerte componente de oralidad y debate contradictorio y, a su vez, demanda un desempeño totalmente diferente a lo que están acostumbrados los jueces, fiscales, y operadores del derecho.

Por ello, Neyra (2010) señala que el juicio oral constituye el verdadero debate que presenta el proceso penal, en donde se ponen de manifiesto todos los principios del sistema acusatorio y en donde se puede destruir la presunción de inocencia que inspira todo el proceso penal.

De acuerdo a este modelo que adopta el nuevo sistema procesal, se establece que toda petición o cuestión propuesta en audiencia será argumentada oralmente, al igual que la recepción de las pruebas y en general toda intervención de quienes participan en ella. En ese sentido está prohibido dar lectura a escritos presentados con tal fin, salvo quienes no puedan hablar o no lo supieren hacer en el idioma castellano, en cuyo caso intervendrán por escrito, salvo que lo hagan por intérprete.

De otro lado, el juicio oral es *erga omnes*¹¹; esta publicidad se hace posible gracias al instrumento de la oralidad y se sustenta en la necesidad de que la ciudadanía conozca cómo los jueces imparten justicia.

Impacto del juzgamiento de delitos tributarios internos en el nuevo Código Procesal Penal

Consideramos que lo más resaltante en cuanto al impacto que tendrá el juzgamiento de los delitos tributarios internos es:

1. La policía elabora un informe, ya no un atestado policial, y lo remite a la Fiscalía especializada en delitos tributarios y aduaneros.
2. La SUNAT comunica al Ministerio Público el informe de presunción de delitos tributarios, al igual que en el proceso anterior; la diferencia consiste en que el fiscal comunica al juzgado de investigación preparatoria el inicio de la investigación preparatoria a cargo del juez de investigación preparatoria, el juez recibe la comunicación y empieza a controlar los plazos, autoriza las diligencias que tenga que realizar la fiscalía y la policía. En opinión de Virginia Alcalde, Fiscal titular especializada en delitos tributarios y aduaneros, esta etapa que se presenta con el nuevo modelo, es una garantía, por cuanto es una etapa de filtro, que permite analizar si existen elementos suficientes para el juzgamiento por delitos tributarios y solo pasarán a juicio los casos que verdaderamente se compruebe que constituyan delitos tributarios y no todos como ocurría con el antiguo modelo.
3. Si el juez de investigación preparatoria está de acuerdo con la acusación remitirá el proceso a un juzgado unipersonal o a un juzgado colegiado. La diferencia está dada por la pena dispuesta para el tipo de delitos; si el mínimo de la pena, es hasta seis años será un juzgado unipersonal; caso contrario, será un juzgado colegiado.

¹¹ *Erga omnes*, locución latina que significa “frente a todos”, según el Diccionario Jurídico Ic.com

Esta es una diferencia con el modelo anterior; por ejemplo, considerando las últimas modificaciones a la Ley Penal Tributaria incorporadas por el Decreto Legislativo n.º 1114 de 10 de julio de 2012, correspondería un juzgado unipersonal para el tipo legal contenido en el numeral 5 A del Decreto Legislativo n.º 813, referido a proporcionar información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro Único de Contribuyentes, ya que el mínimo de la pena es de dos años.

Correspondería igualmente a un juzgado unipersonal al tipo legal establecido en el numeral 5 C de la norma legal antes aludida, referida a la confección, venta o facilitación de comprobantes de pago, guías de remisión, notas de crédito o notas de débito, ya que el mínimo de la pena es cinco años.

La figura base de Defraudación tributaria sería juzgada por un juzgado unipersonal, ya que el mínimo de la pena es de cinco años.

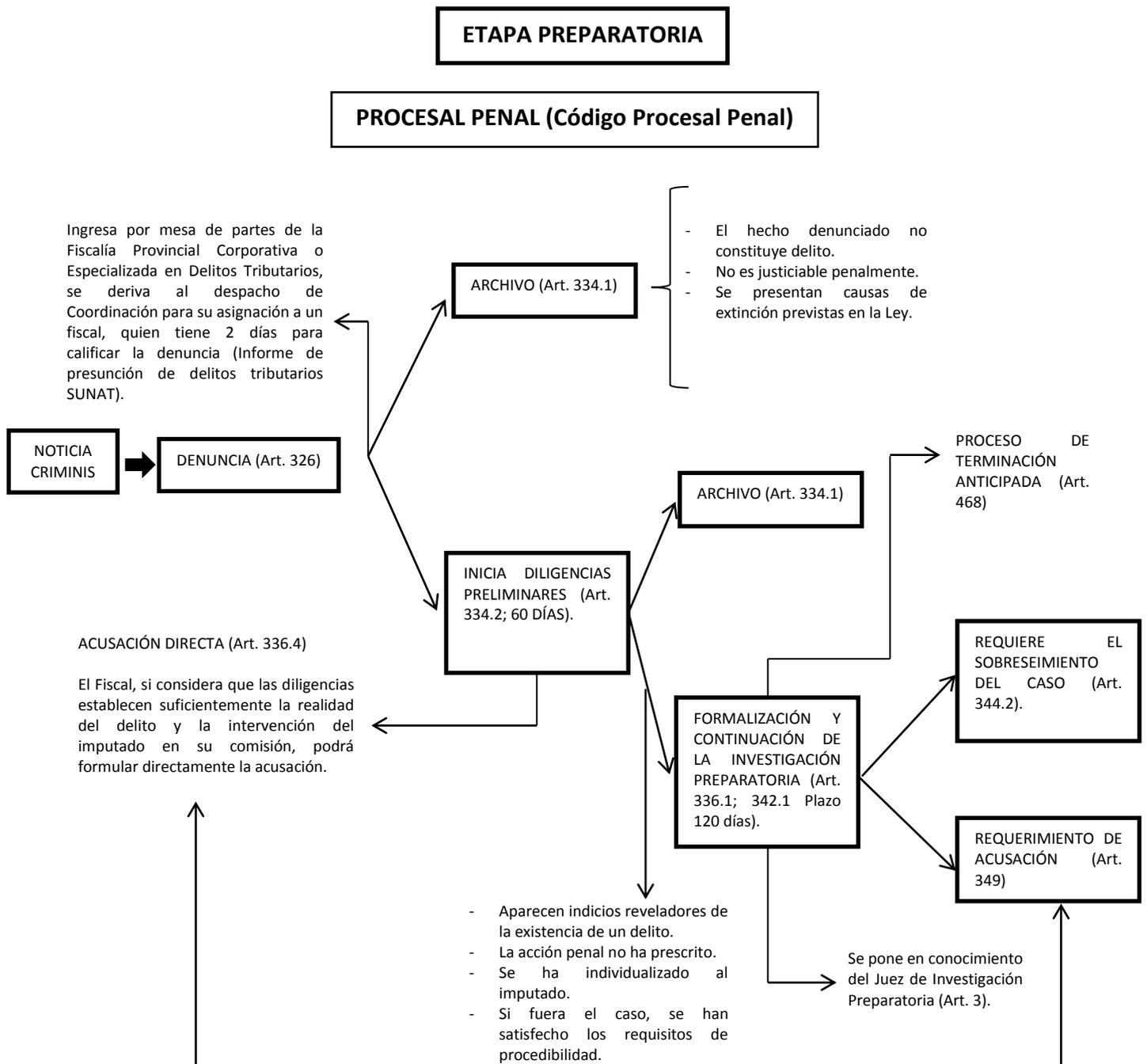
Se juzgaría por un juzgado colegiado el tipo agravado contenido en el numeral 5.º D del Decreto Legislativo n.º 813; es decir, cuando se utilice una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario, o cuando el monto del tributo supere las 100 UIT.

4. El Perito de Parte, cuya actuación es establecida en el artículo 177.º del Código Procesal Penal, está facultado a estar presente en todas las diligencias del perito oficial, haciendo las observaciones que considere pertinentes dejando constancia de las mismas. En el anterior modelo procesal el artículo 165.º faculta al agraviado y parte civil a nombrar peritos, pero estos no están presentes en las diligencias del perito oficial, simplemente su dictamen se añade al proceso. Con el nuevo modelo procesal hay respeto por la igualdad procesal.
5. Existe la posibilidad de establecer medidas preventivas en la etapa preparatoria del proceso. Se establecen medidas preventivas contra las personas jurídicas como clausura temporal, parcial o total de sus locales o establecimientos, la suspensión temporal de todas o algunas de sus actividades, nombramiento de una Administración Judicial, el sometimiento

a vigilancia judicial, anotación o inscripción registral del procedimiento penal.

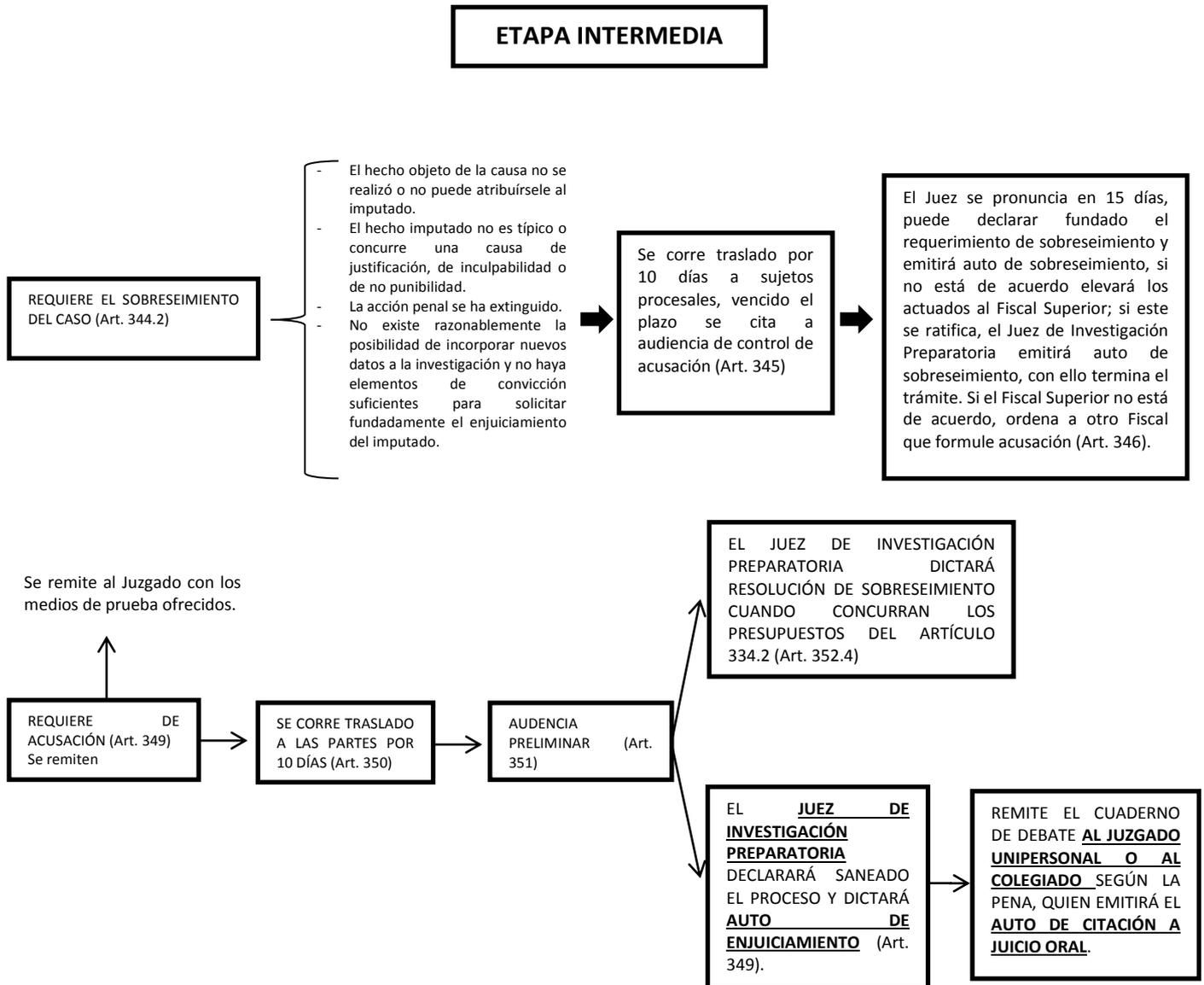
Figura 4

Etapa preparatoria



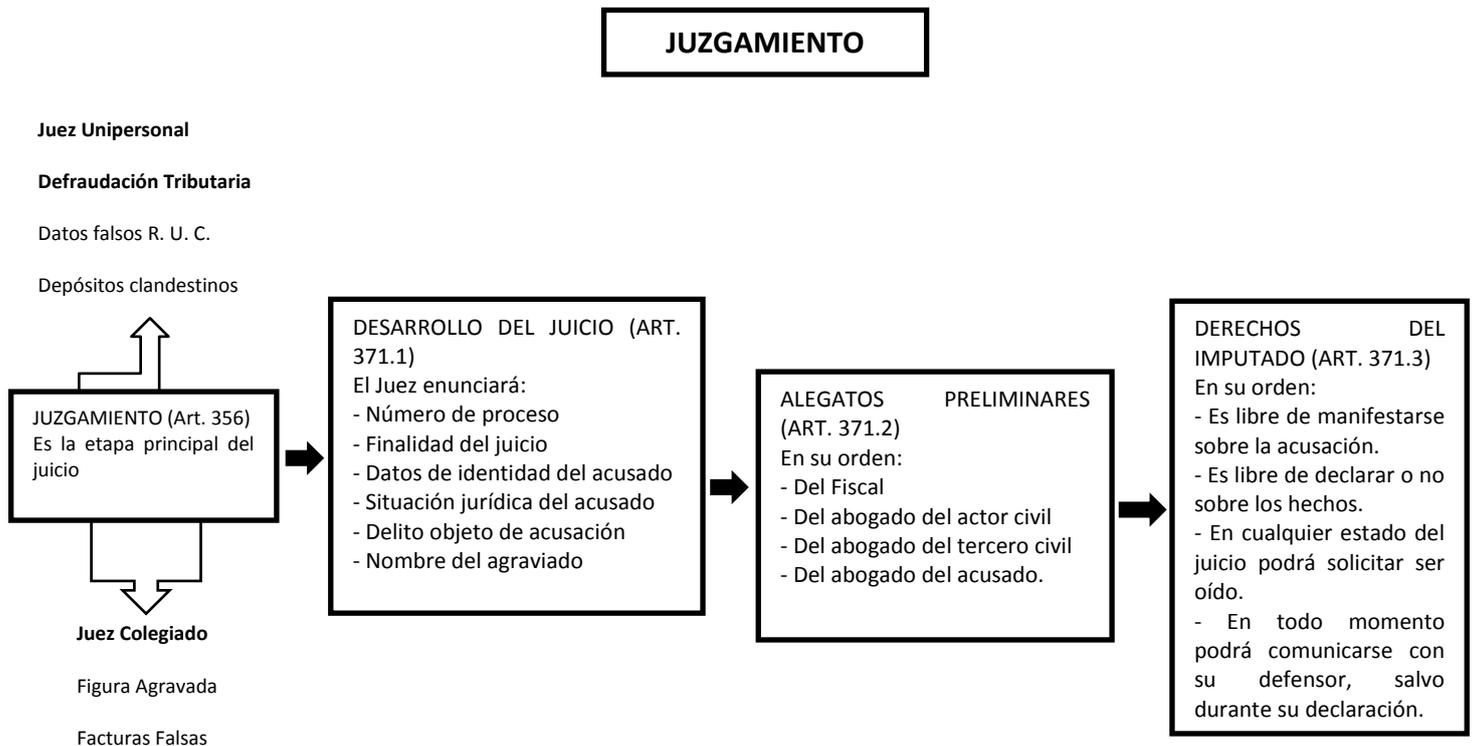
Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

Figura 5
Etapa intermedia



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

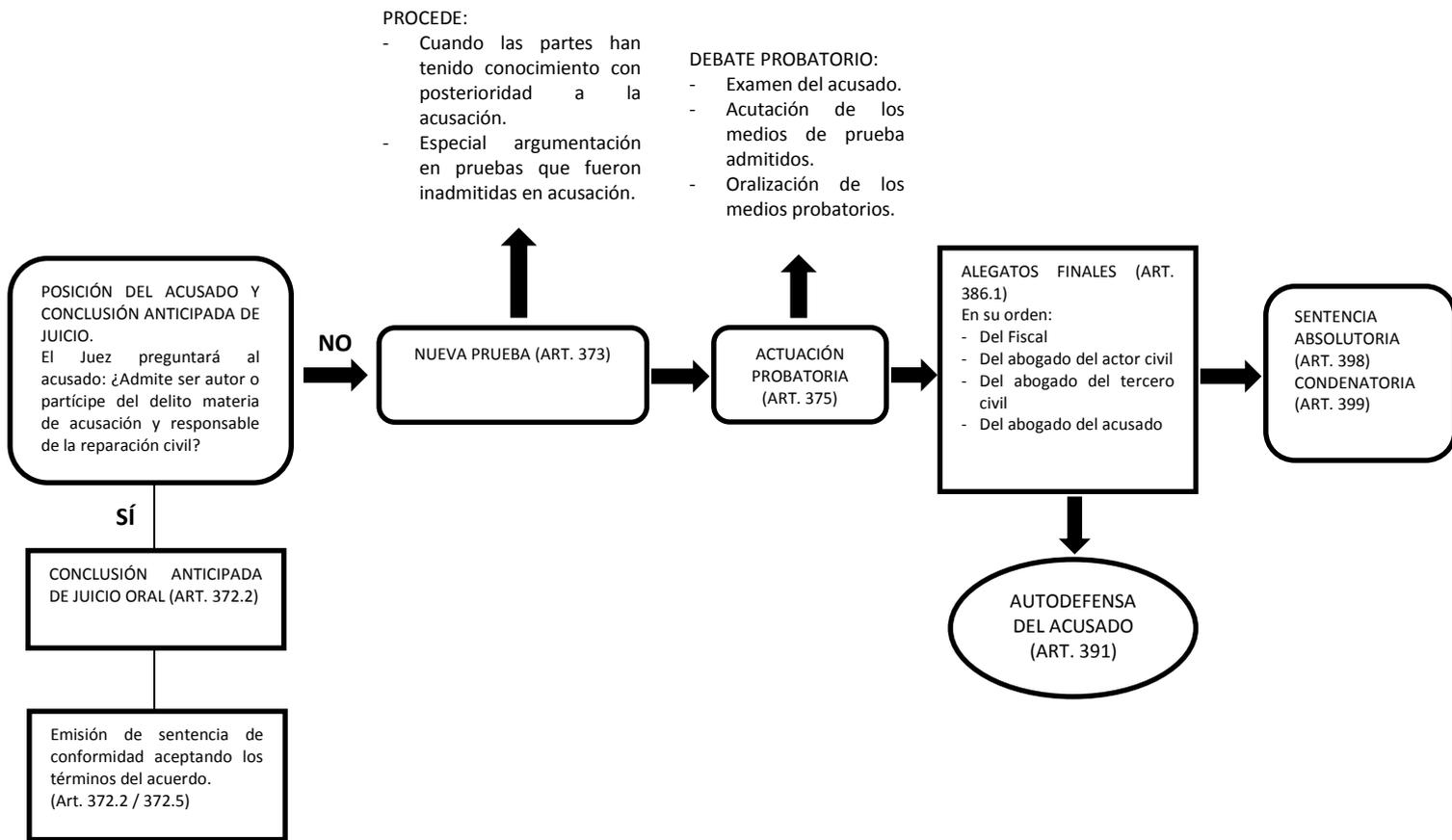
Figura 6
Juzgamiento



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

Figura 7

Juzgamiento (parte B)



Fuente: E. A. P. de Derecho UCV Filial Lima

2.2.2 Control de la evasión

En la presente tesis se ha mencionado lo pernicioso que es la evasión tributaria para un país, pues tiene efectos negativos en su economía, generando desigualdades en los agentes de la economía, repercutiendo en la distribución de la riqueza a los menos favorecidos, obstaculizando su labor de inclusión social. El Estado debe tener como misión corregir esta desigualdad disminuyendo la evasión fiscal del país hasta lograr erradicarla.

Entiéndase como control de la evasión:

Un mecanismo preventivo y correctivo adoptado por la administración de una dependencia o entidad que permite la oportuna detección y corrección de desviaciones, ineficiencias o incongruencias en el curso de la formulación, instrumentación, ejecución y evaluación de las acciones, con el propósito de procurar el cumplimiento de la normatividad que las rige, y las estrategias políticas, objetivos, metas y asignación de recursos. (Definición, 2014).

La palabra “control” proviene del término francés *contrôle* y significa “comprobación, inspección, fiscalización o intervención. También puede hacer referencia al dominio, mando y preponderancia, o a la regulación sobre un sistema.

La presente tesis profundiza el estudio del control de la evasión desde el ámbito de un sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos, que brinde los elementos idóneos para su funcionamiento, como fiscalías, juzgados y salas especializadas y suficientes, fiscales y magistrados especializados, normatividad idónea y que genere la sensación de riesgo en los contribuyentes.

Diversos autores han tratado este fenómeno negativo para la sociedad y a través de los diversos estudios han expresado sus puntos de vista, como los que a continuación desarrollamos:

El control de la evasión está relacionado con el fraude fiscal, el mismo que tiene sus raíces en el terreno de la psicología individual. Se tienen que analizar sus causas, las mismas que pertenecen al terreno de la sociología tributaria. A fin

de determinarlas debemos tener presente la naturaleza del ser humano; en base a ello tenemos las siguientes conductas del ser humano relacionadas con el fraude fiscal (Santolaya, 2010):

- El ser humano tiene naturaleza insolidaria.
- Tiene una concepción utilitarista de la fiscalidad, no en función de la capacidad contributiva, sino en función del beneficio que recibe del Estado.
- Distorsión a la baja sobre el grado de aprovechamiento de los servicios públicos.
- Considera que el sistema tributario es injusto, no en su configuración normativa sino en su aplicación.
- Considera que la probabilidad de ser objeto de regularización tributaria, es poco factible.

Respecto al fraude, el artículo 6.º del Plan de Prevención del Fraude Fiscal Español (2010) señala:

El Fraude Fiscal es un fenómeno que no afecta exclusivamente a los recursos de la Hacienda Pública. El fraude distorsiona los comportamientos, generando efectos económicos negativos. Las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; de este modo se puede poner en riesgo la existencia de empresas eficientes, que generan empleo, beneficios a sus titulares y accionistas y que además aportan recursos a la financiación de las actividades públicas, pero que se ven incapaces de competir ante empresas tal vez menos eficientes, pero que se valen del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para desplazar a las primeras. En consecuencia, desde esta perspectiva, el fraude redundará en una pérdida de riqueza para el conjunto de la sociedad.

Junto con las causas y efectos del fraude fiscal, se presenta su instrumentalización, entre la escrupulosa observancia de la norma fiscal y su más burdo incumplimiento; es decir, simplemente se deja de pagar o se deja de declarar en ingresar los tributos. Entre estos dos extremos, se observan

conductas legalmente admisibles pero cohabitan con sofisticadas contravenciones de leyes, reglamentos y órdenes ministeriales, lo legítimo se solapa allí con lo abusivo y, por ende ilegítimo. Por estas razones es necesario analizar todas las conductas, a fin de determinar cuál de ellas no merecen ningún reproche jurídico (Santolaya, 2010).

Todas las conductas relacionadas con el fraude fiscal están relacionadas con el control de la evasión, por dicha razón estableceremos el concepto de evasión y demás conductas fraudulentas desde el punto de vista doctrinario y luego analizaremos los efectos de las mismas en nuestro país con el Impuesto General a las Ventas y el impuesto a la renta.

Es importante que nuestro país cuente con un sistema procesal eficaz a fin de lograr el juzgamiento y la eventual sanción de aquellas conductas relacionadas con estas modalidades fraudulentas y que tanto daño hacen a todos los ciudadanos.

2.2.2.1 Evasión tributaria

La evasión tributaria ha sido definida por diversos autores a lo largo de los años, a continuación consignamos algunas definiciones:

Se entiende la evasión como una compleja y variable manifestación de oposición al deber contributivo por parte del sujeto pasivo del impuesto. La evasión y los ilícitos tributarios constituyen desde tiempos más remotos el vicio original de cualquier ordenamiento fiscal, aun por la razón técnica de que los tributos directos y algunas formas de contribuciones indirectas ofrecen a quien quiera valerse de ellas, posibilidades más o menos amplias para eludir el deber contributivo. Por consiguiente, eliminar totalmente la evasión es una utopía, por lo menos mientras el individuo tenga una posibilidad de selección entre el cumplimiento leal y la evasión fraudulenta de la obligación tributaria de la obligación contributiva, y no adquiera la convicción de que a veces es menester anteponer a los intereses particulares los preeminentes de la colectividad de la cual forma parte y de cuya organización se vale para desarrollar su actividad y el logro de sus objetivos. Uno de los fenómenos que alienta a la evasión es el descontento y desconfianza que no pocas veces se difunde entre la masa de los sujetos sometidos a imposición, cuando se ponen de manifiesto graves discordancias entre los principios de justicia fiscal proclamados y la aplicación práctica de las leyes tributarias (Giorgetti, 1967).

Respecto a la evasión, Villegas (2001) señala:

Evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Hay evasión tributaria no solo cuando evito totalmente pagar el tributo sino también cuando con la conducta antes descrita disminuyo el monto debido.

La evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o la disminución de la carga tributaria, con prescindencia que la conducta sea fraudulenta o simplemente omisiva. No deben confundirse los conceptos de evasión y fraude fiscal. Toda evasión es una conducta antijurídica. No se acepta la evasión legal del tributo y se cree que la elusión (evasión lograda con el abuso de las formas del acto jurídico) es siempre antijurídica.

Evasión fiscal, significa sustraerse al pago de un impuesto, el cual es legítimamente adeudado. Podemos encontrar diferentes causas, complejas y que puede relacionarse entre ellas o no. Muchas veces es la misma evasión la que genera evasión. Se produce una dinamización del proceso. Cometen evasión todos aquellos que están obligados al pago. Comprenden todas las actividades o conductas que sean contrarias al derecho. (Jarach, 2014).

Causas generales

Giorgetti, en su obra *La Evasión Tributaria* (1967), analiza diversas causas que pueden inducir al sujeto pasivo de la imposición a ejecutar actos contrarios al *jus* tributario, analizando los móviles que con mayor frecuencia influyen en el comportamiento del contribuyente llamado a cumplir con las obligaciones tributarias.

Antiguamente, tal como observa Stefani (citado por Giorgetti, 1967), “los economistas clásicos no se interesaron en ello, permaneciendo indiferentes ante el fraude o, lisa y llanamente, lo estimularon”. Como prueba de esta afirmación Stefani recuerda que Smith era indulgente contra la evasión, que serviría, según este autor, para evitarle al contribuyente la injusticia de impuestos perjudiciales a su actividad económica y que contravienen aquellos cánones establecidos por el

propio Smith para el *optimum* de la imposición. De otro lado, Leroy-Beaulieu (citado por Giorgetti, 1967) afirmaba que el contribuyente perjudicado tiene el derecho a sustraerse al impuesto, y citaba precisamente a Italia como un ejemplo de ello considerando que es un país que había llegado “al extremo límite en que el impuesto perjudica a la sociedad y a sí mismo, en el sentido de que estimula demasiado y facilita el fraude”. Igualmente Say intentó demostrar que es justo sustraerse a imposiciones que no afectan al lujo, por lo cual es el impuesto y no el contribuyente el culpable de la mentira y de las falsas declaraciones que provoca. De acuerdo a lo establecido por Giorgetti (1967), se debe reconocer que en todo acto de evasión concurren móviles y circunstancias múltiples. Siguiendo la clasificación de las causas de la evasión propuestas por este autor, se analizan las causas económicas, técnicas, políticas, jurídicas y accidentales:

Causas económicas

Son múltiples las causas, pero entre las principales tenemos la cuantía de la presión tributaria individual y la global media (definida por Giorgetti como la relación entre el monto total de los tributos y el rédito nacional), las cuales constituyen un índice importante que puede revelar una actitud económico-contributiva favorable o desfavorable.

Según Stefani (citado por Giorgetti ,1967), podemos distinguir diferentes tipos de presión tributaria:

Presión tributaria legal: La suma de los tributos que debería pagar el contribuyente, aplicando las alícuotas y los montos imposables tal como los determina la ley.

Presión tributaria real: La suma de los tributos que el contribuyente efectivamente paga (se dé cuenta de ello o no) y que difiere de la presión tributaria legal en la porción evadida y en la parte trasladada. (Se debe distinguir entre el impuesto que el contribuyente no estaría legalmente obligado a pagar, pero que paga como contribuyente de facto e inversamente).

Presión tributaria psicológica: Que corresponde a la preocupación que causan al contribuyente los tributos que tiene la obligación de pagar. La molestia que psicológicamente experimenta el contribuyente ante la obligación fiscal, aun cuando ella difícilmente corresponda: a) al monto efectivo de los tributos directos e indirectos que satisface (muchos de los cuales escapan a su control como los impuestos que están incluidos en los bienes y servicios), o b) la suma de beneficios de que el contribuyente disfruta en realidad, estando fuera de su apreciación el empleo que de sus tributos hace el ente público y las ventajas mediatas que también derivarán para él del gasto público.

Por lo tanto, difiere de la presión tributaria real no solo en la parte de impuestos, generalmente incluidos en los precios, que no advierte que paga, sino también por la introducción del factor subjetivo del sacrificio. Por consiguiente, aun sin suponer una diferencia cuantitativa entre la presión real y la psicológica, subsiste la necesidad de la distinción con respecto al grado de preocupación, que es el factor generalmente determinante del fraude.

Presión tributaria individual: Se refiere al individuo aislado, en el sentido en que han sido definidos los tres tipos de presión tributaria antes mencionados que exactamente puede corresponder a cualquiera de ellos.

Presión tributaria colectiva: Giorgetti (1967) la llama la presión tributaria global media y se refiere a la relación entre el conjunto de tributos percibidos por los entes públicos por cualquier motivo y el rédito nacional devengado del mismo periodo.

Los elementos económicos y psicológicos están estrechamente ligados a la molestia del sacrificio que el contribuyente estima cada vez de manera subjetiva, y en la cual pueden insertarse de diversas formas otras causas de mayor o menor importancia.

Otro motivo a considerarse entre las causas económicas de la evasión, es el que aparece en periodos de coyuntura y que es consecuencia de la disminución de las capacidades contributivas individuales. Las reducciones de réditos, las fuertes

oscilaciones de precios, los obstáculos para la colocación de la oferta, etc. constituyen elementos que en determinadas condiciones pueden actuar como causas decisivas de actos de oposición a las obligaciones tributarias.

Si la carga fiscal se agrava, en diversa medida, por una situación económica de agotamiento o, peor, de crisis, es evidente que el motivo económico puede, en ciertas circunstancias, asumir una importancia decisiva como factor determinante de la evasión.

Por otro lado, corresponde observar que la elevación del gravamen tributario constituye un elemento de juicio de valor relativo y variable en el sentido de que representa un índice a considerar en estrecha relación con las condiciones económicas del momento de la observación; lo cual queda confirmado por el hecho de que, en tanto una carga impositiva puede ser bien absorbida en determinado periodo, ello puede dejar de ocurrir aun a muy breve tiempo, si factores económicos de alcance limitado o general modifican la capacidad contributiva de una parte o de toda la masa contribuyente.

A juicio de Giorgetti, debe destacarse que lo elevado de la imposición en sí y por sí, es decir en forma independiente de cualquier conexión, y, por tanto, en estrecha relación con la apreciación que de ello hace el sujeto contribuyente, representa un factor decisivo de los actos de oposición al tributo; debido a que el deudor del impuesto advierte en forma subjetiva doloroso lo económico (*penosita económica*), estimulando en él la tendencia hacia la ocultación de la riqueza imponible y, por tanto, induciéndolo a la evasión. Barone (citado por Giorgetti, 1967), al estudiar la relación existente entre presión tributaria y fraude fiscal, expresaba la convicción de que el impuesto elevado excita al fraude de la ocultación.

Otro aspecto a considerar en las causas económicas de la evasión, es el hecho que aun admitiendo que todos o casi todos los tipos de impuestos pueden trasladarse del contribuyente percutido a otro incidido, en la práctica puede muy bien ocurrir el caso de que la traslación, por diversas causas, sea imposible y si a ello se le agrega onerosidad del tributo, la evasión puede presentarse como la más cómoda alternativa.

En conclusión, siguiendo a Giorgetti (1967), muchas son las causas, aun económicas, del fraude fiscal, y no es fácil individualizarlas y eliminarlas, a pesar de que toda justificación moral de la evasión cesa en el momento que “el Estado, por un lado, solicita lo estrictamente necesario para cumplir sus obligaciones en pro del bien público, con las cosas y de la manera en que deben atenderse, según las circunstancias del momento que atraviesa la vida social, y lo pide en forma compatible con la capacidad contributiva de las diversas categorías de la población, y por el otro, hace uso de las sumas recaudadas con prudencia y honestidad de procedimientos administrativos (...) y como tal lo aprecia la opinión pública, por lo que no solo tiene el derecho de obligar en conciencia a los ciudadanos con sus decisiones en materia fiscal, sino también de estimularlos al cumplimiento de esos deberes sociales en visa de las reales ventajas que los gastos públicos reportan a la sociedad en relación con el monto de los ingresos” (De Marco, citado por Giorgetti, 1967).

La responsabilidad de la evasión no debe atribuirse únicamente al contribuyente. Siguiendo a Stefani (citado por Giorgetti 1967):

si para estar autorizados a la evasión ilegal basta que el Estado solicite más de lo estrictamente necesario, sin guardar proporción con la capacidad contributiva, y gaste esos ingresos sin observar la forma escrupulosa y honesta, serían muy frecuentes los casos en que la evasión es moralmente admisible.

Giorgetti considera que los sujetos de la imposición tienen derechos y deberes recíprocos; por lo cual si es verdadero y justo que el contribuyente no pueda sustraerse al deber contributivo, aun siendo gravoso, es asimismo verdadero e ineludible le que el Estado limite la imposición, sobre todo mediante el uso prudente y escrupuloso de los dineros públicos, utilizándolos y canalizándolos en la medida más amplia posible hacia formas que incrementen eficazmente la productividad del gasto público y, por lo tanto, del bienestar común.

Causas técnicas

Una de las críticas sobre el aspecto técnico es la de los impuestos indirectos, sosteniendo que solo los impuestos directos constituyen un instrumento apto para realizar a la justicia tributaria. Lo que afecta como una razón técnica cuando existe una desproporción en favor de los tributos indirectos.

No basta afirmar que la imposición indirecta se opone al principio de capacidad contributiva y obsta a la distribución proporcional de la carga impositiva, porque muchos motivos justifican en los modernos ordenamientos fiscales la coexistencia de ambos tipos de tributos. Además de mediar razones prácticas, para evitar que escapen a la imposición numerosas e importantes fuentes de réditos (que el impuesto directo no lograría afectar (Giorgetti, 1967).

Otra consideración técnica consiste en la variedad de impuestos atípicos, que agregados a otras numerosas cargas fiscales y parafiscales, tornan extremadamente difícil la apreciación del sacrificio global medio de las distintas categorías de contribuyentes y por tipos de impuestos.

Otro aspecto a considerar es aquella que consiste en la diferente configuración del rédito fiscal de empresa con respecto a la configuración del rédito económico de empresa. En opinión de Giorgetti, si el empresario entiende que la valuación fiscal de su rédito se aleja considerablemente, por exceso, de aquella económico –empresarial, una situación semejante podría inducirlo a oponerse a las pretensiones del fisco aun con actos de evasión; actos que no ejecutaría sin un pausable pretexto como el mencionado. En igual supuesto, por tanto, el contribuyente puede resultar impulsado a acciones contrarias a la norma tributaria:

- a) Porque la diversidad de valoración del rédito, en perjuicio suyo, le ofrece un buen pretexto para la justificación moral de la eventual actitud de resistencia a la obligación tributaria; resistencia determinada por un exceso de imposición, por una divergencia de valuación de lo imponible, que el contribuyente estima arbitraria.

- b) Porque el mayor agravio tributario determinaría una injusta pérdida económica para la empresa; constituyendo otro motivo de justificación moral para el contribuyente.

En el sector de la empresa el fraude tributario tiene un campo de acción muy vasto y multiforme, concretándose en aquellos conocidos artificios mediante los cuales se aumentan los gastos y las pérdidas efectivas, o se crean gastos y pérdidas inexistentes, o bien se subestiman o se ocultan beneficios y rentas, alterando u omitiendo, así, el resultado económico de hechos administrativos, a fin de lograr y presentar un resultado final de gestión distinto al real. Para la realización de sus resoluciones contrarias al deber contributivo el contribuyente prefiere cualquier otro medio que, aun cuando se oponga a la letra de la norma, le permite sin embargo sustraerse en la mayor medida posible al deber tributario, sirviéndose a tal fin de interferencias, protecciones, favores, engaños, etc. (Giorgetti, 1967).

Para Wackernagel (citado por Giorgetti, 1967), “la evasión tributaria tiene lugar cuando alguien, sin oponerse a la letra de la ley tributaria, actuaren de tal forma que saque un provecho o beneficie a un tercero, lo que es contrario al sentido y a la finalidad de la legislación”.

Giorgetti resume las causas técnicas de la evasión a todos aquellos motivos que aun cuando no tengan caracteres unívocos son conexos con las resoluciones prácticas mediante las cuales se articula el sistema tributario. En consecuencia, las alícuotas elevadas del impuesto, la preferencia concedida a inadecuados tipos de tributos antes que a otros y en los cuales, en cambio, se fundan mayormente las extracciones de riqueza por parte del ente que aplica el impuesto, la excesiva multiplicidad de los impuestos, sea fiscales o parafiscales, multiplicidad que también es causa de una onerosa e inútil reiteración de los mismos actos de imposición, las disparidades en la distribución de la carga fiscal y las no siempre justificadas exenciones previstas por la norma tributaria en favor de determinadas categorías de contribuyentes, etc. constituyen en forma aislada o conjuntamente

las causas técnicas más visibles de la evasión. Una incertidumbre de todo sistema tributario se advierte como una de las causas técnicas de la evasión.

Causas políticas

Giorgetti (1967) señala como causas políticas a las exenciones tributarias, fácilmente perceptibles por el contribuyente y juzgadas desfavorablemente por este; las devoluciones de impuestos, las cargas estacionales sobre servicios públicos y privados y todas las otras formas de contribución obligatoria, o voluntarias. Desde un punto de vista general, las causas políticas deben colocarse en relación con el juicio negativo a que frecuentemente es inducida la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público y por tanto, el uso que hacen los gobernantes de los dineros públicos.

Las causas políticas de la evasión se manifiestan a través de aquellos motivos de insatisfacción de la masa contribuyente respecto a:

- a) Los principios político-sociales en que se funda un sistema tributario y en los cuales se originan las instituciones jurídicas que hacen efectivos sus instrumentos y sus fines.
- b) A las orientaciones prácticas de gobierno para las selecciones políticas del gasto, con lo cual se vincula el problema de la productividad del gasto, y de las inversiones del ente que aplica el impuesto.
- c) Los efectos redistributivos del impuesto, como instrumento de una política de intervención fiscal en favor de los sectores económicos distintos de aquellos sobre los cuales recae la carga tributaria.
- d) Al juicio sobre la equidad de la presión fiscal con relación al nivel de la producción, de los réditos y del ahorro.

- e) A los métodos de política tributaria cuyos efectos se reflejan en la relación fisco y contribuyente. (Giorgetti, 1967).

Causas psicológicas

Para determinar las causas psicológicas de la evasión, se parte de las premisas que en general para los ciudadanos el concepto de finanzas es confuso, y que los pueblos –que a lo largo de la historia han sufrido dominación extranjera– son, por instinto, hostiles a los poderes públicos, por lo que su comportamiento en la esfera fiscal está condicionado a una determinada mentalidad (Giorgetti, 1967).

Otros factores, según Giorgetti, son el egoísmo, la mentalidad propia de algunas clases sociales, el temperamento individual, la educación, las convicciones políticas y religiosas, los prejuicios, la invencible desconfianza hacia las instituciones y los órganos fiscales, los lugares comunes relativos a cada aspecto de la imposición, etc.

Según Scailteur (citado por Giorgetti, 1967), el estudio de la psicología del contribuyente es tan importante como el estudio del impuesto y de su técnica de aplicación.

Uno de los móviles psicológicos negativos consiste en la afrenta infligida al contribuyente honesto relativo a los grandes evasores; esto se vincula con los sistemas de represión de las violaciones fiscales y, por tanto, a las instituciones del ordenamiento jurídico. La ignorancia o el insuficiente conocimiento individual de los gravámenes impositivos efectiva e íntegramente soportados por cada cual, que no siempre coinciden con aquellos a los cuales uno tiene la sensación de estar obligado, contribuyen a crear una sugestión psicológica negativa en el contribuyente.

Según Rosier (citado por Giorgetti, 1967) otras causas de la evasión son: la desaparición de una conciencia tributaria, la proliferación de las oficinas fiscales, la actitud asumida hacia el fisco por las agrupaciones profesionales (sindicatos,

asociaciones, federaciones de clases, la indiferencia de los moralistas y sociólogos); la agresividad de algunos economistas financistas (A. Smith, G. B. Say, Leroy-Beaulieu, Jése), la indiferencia de los moralistas y sociólogos, la actitud comprensiva de las autoridades eclesiásticas, la extremada benevolencia de los políticos, literatos, periodistas, las sutiles distinciones de los juristas, etc.

Causas jurídicas

Está relacionado con el mayor o menor respeto del sistema tributario hacia los principios éticos, jurídicos, económicos y sociales, que debe inspirar un equitativo ordenamiento fiscal (Giorgetti, 1967).

Giorgetti manifiesta que un conjunto de normas y disposiciones que regulan de una manera inestable y contradictoria, idénticas relaciones jurídicas tributarias, constituyen a menudo la razón de un deficiente conocimiento de las normas tributarias, interpretaciones equivocadas de la misma, lo que se desencadena en actos de evasión fiscal.

La legislación tributaria, no siempre constituye un fácil instrumento de la información y guía, más bien parece, en muchos países, patrimonio cultural y profesional de unos pocos iniciados. (Giorgetti, 1967).

Las razones del escaso conocimiento que por lo común tiene el contribuyente del precepto fiscal depende, en mayor o menor grado, de la forma en que está organizado y funciona en la práctica el instrumento de la imposición, es otra verdad evidente que no necesita demostración (Giorgetti, 1967).

Muchos sujetos pasivos de la imposición, omiten deliberadamente cuanta acción que pueda facilitar su relación con el fisco. La pregunta que nos debemos plantear es cuáles son las razones de esta actitud del contribuyente y que a veces desembocan en actitudes deliberadas o inconscientes de actos de elusión de la obligación tributaria (Giorgetti, 1967).

Giorgetti manifiesta que la conciencia social no ha alcanzado un nivel tal que permita al contribuyente entender que las obligaciones tributarias constituyen un deber ineludible de todos los ciudadanos, sino más bien que es un sacrificio inútil y es de astutos eludirlos.

La perduración de un imperfecto conocimiento del sistema tributario conduce a tener en cuenta la opinión que se forman los particulares acerca del uso que hace el ente público de los ingresos tributarios, por lo que es elemento esencial sobre el juicio que se forma el contribuyente; sin embargo tampoco se puede concluir que este sea el único argumento o razón que conduce al contribuyente a evadir al fisco los defectos de un sistema tributario o una insatisfacción en el empleo de los medios financieros públicos.

En la esfera del derecho tributario, puede hablarse del error *juris* (Giorgetti, 1967), cuando la ignorancia o el falaz conocimiento de la norma fiscal induzca al sujeto pasivo de la imposición a proceder en forma contraria a la norma; sin embargo, según el principio general de que la norma jurídica tiene valor en sí y por sí, prescindiendo del conocimiento que de ella puede tener el ciudadano no se estaría aceptando dar validez a este error ni podría invocarse como atenuante o como justificación de un acto contrario al *jus* tributario, *error juris non excusat*.

Otras de las causas consideradas técnicas y expuestas por Giorgetti, consiste en el abuso de condonaciones tributarias, amnistías y similares en el sector tributario. En relación con previstos y esperados actos de clemencia, no es recomendable que se favorezca a los más pícaros y detrimento económico y moral de los honestos. Si la carga tributaria resulta excesiva, es conveniente que esta se disminuya pero lo que no es recomendable es que se tomen medidas que favorezcan a los incumplidores y en mortificación de los contribuyentes leales.

Por último, Giorgetti señala como causa jurídica la morosidad en la resolución del contencioso tributario por parte de la administración tributaria.

Causas accidentales

También resulta conveniente analizar los efectos casuales para tener una visión completa sobre las violaciones tributarias a las que Giorgetti clasifica como accidentales.

Por ejemplo, factores climáticos anormales, fenómenos naturales de carácter extraordinario como aluviones, inundaciones y otras calamidades, cuando no van seguidos de oportunas disposiciones de moratoria o de alivio fiscal, crisis económicas, huelgas, cierres de establecimientos y otras perturbaciones del orden social, constituyen elementos vinculantes de evasión fiscal.

De conformidad con la clasificación efectuada por Cosulich (1993), se consideran causas de la evasión tributaria:

1. La inexistencia de una conciencia tributaria en la población.- Que a nadie le agrade pagar impuestos es una consecuencia lógica de la falta de conciencia social.
La resistencia a pagar se vincula con la percepción que tienen los individuos sobre la forma cómo el gobierno gasta el dinero aunado a la corrupción de los países.
2. Complejidad y limitaciones de la legislación tributaria.- Esta causa incluye conceptos muy amplios como la existencia de normas que regulan la misma base imponible y los contribuyentes, así como la existencia de exoneraciones amplias o condicionadas, la vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimientos muy detallados y confusos, el alcance no siempre claro en cuanto a las facultades y deberes de la administración tributaria.
Se incluye también sistemas de condonación o amnistía tributaria, que premian al contribuyente incumplidor en perjuicio del cumplidor y afectan por ende la conciencia tributaria.
3. La ineficiencia de la administración tributaria.- En muchos casos la decisión de evadir impuestos implica cálculos del contribuyente, estimando los beneficios y costos de la evasión. En un país donde la probabilidad de que un contribuyente

no sea detectado es baja, entonces el contribuyente asumirá el riesgo de no pagar.

Aun cuando las sanciones sean altas, lo que percibe el contribuyente es que la administración tributaria no es eficiente en cuanto a su recaudación.

Jarach (2014) considera las siguientes causas de la evasión tributaria:

1. Sistema tributario constituido por las diferentes proporciones de impuesto que se aplican en un determinado país. Estructura de porcentajes que forman la totalidad del impuesto recaudado.
2. Distribución anárquica que surge entre los distintos niveles de gobierno.
3. Bajo nivel de educación en lo referente al conocimiento que poseen los ciudadanos sobre las obligaciones tributarias. Bajo nivel de educación tributaria que impide que los ciudadanos tengan conciencia de la necesidad por parte del Estado de recaudar impuestos.
4. Falta de claridad y transparencia por parte del Estado en el uso y manejo de los recursos.
5. Falta de simplicidad y precisión en la legislación tributaria (relacionado con seguridad jurídica).
6. Inflación a nivel macro.
7. Creación de nuevos impuestos o aumento de alícuotas, con las cuales aumenta la presión tributaria.
8. Fraude fiscal institucionalizada, pues se busca la posibilidad y el conocimiento para realizar artimañas que permitan cometer la evasión fiscal.
9. Globalización y nuevas formas de comercio que se realizan de forma electrónica y la relación de una casa matriz-subsidiaria que permite el surgimiento de los precios de transferencia que aumentan la evasión.
10. Paraísos fiscales, los cuales constituyen zonas de baja o nula imposición.
11. Administración fiscal con un régimen sancionatorio, que va de un extremo a otro, es decir, que es demasiado exigente o demasiado leve.
12. Blanqueos y moratorias, que ocasionan la percepción de que a los evasores de impuestos se les condona los intereses y sanciones.
13. Considerable desarrollo de la economía informal.

14. Régimen de promoción con datos inventados para cumplir con las condiciones requeridas.

Efectos de la evasión

En opinión de Giorgetti (1967), no podemos decir que la evasión agota sus efectos en el menor caudal de ingresos que recibe el erario, ya que esta afirmación sería incompleta. No carece de importancia que el erario perciba menos ingresos; sin embargo, el Estado puede intentar superar esta situación aumentando la base de la imposición o aumentando la presión fiscal con la agravación de alícuotas impositivas, lo que afectará a los contribuyentes que cumplen con pagar sus obligaciones tributarias. Este hecho se traduce en un perjuicio para los buenos contribuyentes y una ventaja para los evasores chicos y grandes, ya que terminan por beneficiarse con una mayor renta fiscal en perjuicio de los que obran correctamente.

La consecuencia más evidente de la evasión es la desigualdad que ello produce en la carga tributaria, al restringirse la masa del contribuyente, lo cual determina que además de gravar injustamente a un número reducido de contribuyentes, la carga tributaria se distribuye de manera distinta y más onerosa de la deseada por el legislador, por otro lado el Estado debe adecuar su erogaciones a sus ingresos y no a la inversa.

Si en determinados momentos los actos de evasión y de fraude son tales y tantos como para influir apreciablemente en el cálculo del producto de los ingresos, inevitablemente el legislador se verá forzado a adoptar medidas reparadoras mediante un aumento en la imposición fiscal, lo cual, a su vez inducirá a la masa de los contribuyentes a adoptar contramedidas. Esto demuestra que el fraude puede sumarse al fraude en un efecto concatenado de “efecto causa” como última posibilidad del sujeto pasivo de la imposición a sustraerse a una carga que ha llegado a ser insoportable.

Giorgetti analiza los efectos económicos, psicológicos, técnicos, políticos, financieros, entre otros.

Efectos económicos de la evasión

En opinión de Giorgetti, los actos de oposición al deber contributivo constituyen, aparte de un ilícito jurídico, una situación capaz de alterar el equilibrio del mercado.

Giorgetti (1967) indica que la evasión debe contemplarse como un fenómeno que en el aspecto económico se suma a los efectos y a las repercusiones del impuesto y que, por tanto, cabe en el estudio de los problemas de traslación, difusión, amortización, etc. de los tributos.

El aumento de la carga tributaria, derivada tanto del aumento de la imposición consiguiente a la expansión de actos de violación de las leyes financieras, como de la situación de desigualdad en que resultan hallarse los contribuyentes que cumplen con el impuesto, respecto de los evasores, determina condiciones económicas que conducen a diferencias del sacrificio económico. Estas diferencias en la actividad de las empresas inciden negativamente y en medida variable, según las condiciones en que la empresa misma produce y actúa. Para investigar los efectos de la evasión es menester estudiar la incidencia de los impuestos en general y en cuanto concierne específicamente a la influencia de las cargas fiscales en el nivel de los precios, los efectos de los fenómenos sobre los costos.

En el caso de dos empresas, una cumplidora y otra evasora, la situación para la empresa cumplidora sería la siguiente:

- a) La empresa, para afrontar el mercado competitivo, no aumenta sus precios, prefiriendo renunciar a una parte de las utilidades. Esto lo coloca en una situación económica de inferioridad reditua, en relación a otras empresas menos gravadas en los costos y por la imposición.

- b) La empresa expuesta a un aumento en los costos, procura transferirlo sobre otros mediante el incremento de los precios de sus productos, traslación que puede transformarse en continua o sucesiva en el supuesto de que el aumento de los precios rebote, por sucesivas sobre otras categorías intermedias, para retornar, tal vez, por el fenómeno de la contratraslación, sobre el primer autor de la traslación.

En cuanto a las consecuencias que en la economía de empresas pueden derivar de actos ajenos de oposición a las obligaciones fiscales, corresponde hacer notar que la desigualdad contributiva que se produce entre sujetos del impuesto que desarrollan actividades similares, si bien no siempre incide en los precios, pueden influir los indirectamente modificando las condiciones y las aptitudes productivas de la empresa, por la reducción de sus posibilidades económicas, reducción que se traduce también en una disminución general de la eficiencia empresarial.

De otro lado, los actos de oposición del ahorro y del consumo, por la incidencia que la evasión puede ocasionar perjuicio en la esfera del ahorro y del consumo, por la incidencia que la evasión puede tener en la aptitud reidual de quienes cumplen escrupulosamente las obligaciones fiscales.

Efectos psicológicos de la evasión

El conocimiento o la sensación que la masa contribuyente termina por adquirir del comportamiento ilícito de algunos, comportamiento que no siempre halla la justa sanción y obstáculo en el rigor de la ley y en el freno moral, representa indudablemente un elemento psicológico negativo capaz de influir desfavorablemente las débiles propensiones a cumplir las obligaciones impositivas de aquellos que las consideran como un incómodo deber del ordenamiento social (Giorgetti,1967).

Esta descripción del autor está relacionada con una adecuada legislación procesal tributaria y la sensación de riesgo que debe infundir las normas de juzgamiento de los delitos tributarios. El contribuyente debe percibir que estas transgresiones a las normas tributarias son efectivamente perseguidas y sancionadas ejemplarmente, no solo en el ámbito administrativo sino en el

jurisdiccional, específicamente en el ámbito del derecho penal tributario, lo que repercutirá en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y los disuadirá en la comisión de actos ilícitos que tipifiquen como delito tributario.

Prosigue el autor citado:

Por otra parte, quien no halle en sí mismo las razones más valederas para su responsable cumplimiento, sino que más bien tienda a adecuar su conducta tributaria a la del grupo de que forma parte y del cual siente las sollicitaciones menos nobles, habrá de dejarse dominar a menudo por un pesimismo psicológico que lo llevará a consideraciones y a resoluciones en abierta oposición con aquello que en una colectividad bien ordenada, en la cual cada miembro se sienta obligado a una efectiva solidaridad, debería ser un cumplimiento espontáneo y consiente, según la capacidad contributiva de cada uno y sin necesidad de incitaciones especiales.

Las sanciones previstas por ley solo por excepción deberían actuar para reprimir casos esporádicos de evasión, lo cual permitiría, por otra parte, contemplar las represiones de las violaciones como uno de los medios, aun psicológicos, más eficaces para inducir a todos a la observancia de la norma punitiva. (Giorgetti, 1967).

Esto refuerza la presente investigación, en el sentido de contar con un sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos idóneo que genere en el contribuyente la sensación de riesgo que fomente el cumplimiento de las obligaciones tributarias en forma voluntaria.

De otro lado, Giorgetti manifiesta que la difusión del fenómeno de la evasión tiene como ulterior consecuencia la de devaluar la función punitiva y preventiva, tanto individual como general, de la sanción fiscal, lo cual por lo demás queda demostrado por el hecho de que algunos desafían deliberada y conscientemente los rigores de la ley, previa consideración, de un lado las consecuencias penales y del otro las ventajas económicas, desafiando la aplicación de la norma penal tributaria considerándola débil o poco eficaz en contrapartida con un beneficio económico perjudicando de esa manera a la sociedad.

Efectos técnicos de la evasión

La difusión del fenómeno de la evasión, determina en la esfera del instrumento fiscal, obstáculos y molestias capaces, al mismo tiempo, de inducir al legislador a resoluciones tendientes a la reparación de los daños consiguientes a la multiplicación de los actos elusivos, mediante el aumento de la presión fiscal, situación que va en perjuicio del contribuyente honesto, de otro lado, el exceso y el desorden de las disposiciones que habitualmente acompañan hoy a la norma fiscal, son otros motivos de confusión y de incertidumbre, que en definitiva aumentan y facilitan en los contribuyentes menos propensos al cumplimiento del deber tributario, la tendencia a la ilicitud y al fraude (Giorgetti, 1967).

Efectos políticos financieros

Además de modificar la distribución de las cargas tributarias y, por tanto, de variar la redistribución del rédito por una alteración en las transferencias sociales de la riqueza, la evasión provoca ingentes pérdidas al fisco, ya por el monto de los tributos evadidos, ya por los gastos necesarios para la persecución de los evasores, para el contencioso fiscal, gastos que se agregan a los de determinación y recaudación de los impuestos.

La necesidad de reparar los daños provocados por la evasión, obliga a los responsables políticos a adoptar medidas tendientes a restablecer el equilibrio financiero alterado y decisiones de política económica contrarias a los intereses generales.

Cuando se sostiene que todo exceso en la imposición termina por resultar contraproducente en todo sentido es correcto, pero por otra parte, el estado también debe asegurarse el producto previsto en los ingresos y para realizarlo no tiene más recurso que el aumento de la imposición. Pero el impuesto no es neutral y si sus distintos efectos resultan agravados o modificados por el efecto

elusivo, se tendrán efectos negativos sobre la producción, el consumo, el ahorro, los precios, las inversiones etc. es decir sobre todo el equilibrio económico se produce un círculo vicioso, el cual ya no es posible diferenciar cual es la causa del efecto (Giorgetti, 1967).

Jarach (2014) considera como consecuencias de la evasión:

1. Falta de recursos generados, lo que ocasiona que el Estado no pueda realizar sus funciones.
2. Redistribución de los ingresos, pues la evasión impide llevar a cabo esta tarea con eficiencia.
3. Al no recaudar los impuestos que se estiman no se puede utilizar estos ingresos como medio para la estabilización de la economía.

Evasión en el Perú

La evasión en el Perú es un fenómeno que debe combatirse desde diferentes frentes porque perjudica a la sociedad en su conjunto y no le permite al Estado realizar sus funciones y desarrollar la política de inclusión social prometida por el actual gobierno a través de sus diversos programas sociales como Pensión 65, CUNA MÁS, entre otros. Estos programas sociales se podrán desarrollar con éxito en la medida que el Estado cuente con los ingresos fiscales apropiados y la evasión fiscal limita esa condición.

Observamos que en los diversos estudios realizados por el Ministerio de Economía y Finanzas a través de los diferentes Marcos Macroeconómicos se presenta la limitante del alto índice de evasión fiscal, como por ejemplo:

En el Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015 del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado en Sesión de Consejo de Ministros el 30 de mayo de 2012, establece que debe incrementarse la presión tributaria del país, y para lograrlo se requerirá de una reducción de la evasión y elusión tributaria, ya

que los gastos públicos programados serán factibles en la medida que se realice una ampliación permanente de los ingresos fiscales.

Asimismo, de acuerdo con la proyección efectuada por el Estado para el cumplimiento de sus fines, se espera para el año 2016 un incremento de los ingresos fiscales en un promedio del 7.7%, que permita alcanzar una presión tributaria de 18%. Esta meta se establece en un entorno económico internacional de reducción de precios de las materias primas por lo que demandará un esfuerzo de la SUNAT para ampliar la base tributaria y reducir los altos niveles de evasión y elusión para mitigar la caída de los precios por exportación, un ataque frontal contra la evasión fiscal que es alta, cerca de 35% en el IGV y mayor al 50% en el Impuesto a la Renta (Marco Macroeconómico Multianual 2014-2016 del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado en Sesión de Consejo de Ministros el 22 de mayo de 2013)

El Banco Central de Reserva del Perú coincide en la necesidad de potenciar las actividades de control de cumplimiento tributario y de combate a la evasión y el contrabando por parte de la SUNAT. (Oficio N° 048-2013-BCRP de fecha 09 de mayo de 2013, dirigido al Ministerio de Economía y Finanzas, Luis Miguel Castilla Rubio).

De conformidad con los estudios realizados por el Banco Mundial en el año 2011, “el Perú es uno de los países que recauda menos que el promedio de América Latina tanto a nivel de ingresos fiscales como del gobierno central y es una de las razones de su debilidad para brindar bienes y servicios e infraestructura al ciudadano”.

Es necesario ampliar la base tributaria a través de mejorar el cumplimiento de sectores con mayor grado de evasión. “Es importante elevar la precepción de riesgo de detectar y penalizar la evasión” (Banco Mundial, 2011).

“En efecto, sectores como el comercio, construcción, hoteles y restaurantes, y servicios a empresas concentrarían más de la mitad de la evasión” (Peñaranda, 2001).

Evasión del IGV

Según estudios realizados por el Banco Mundial en el año 2011, “sobre la productividad de la recaudación de los tributos en nuestro país, se analizó la productividad del Impuesto General a las Ventas en el año 2009 cuando su tasa era 19% estableciendo que su productividad era de 0.33% una de las más bajas de Latinoamérica y se establece que una de las causas de la baja productividad de este impuesto es, entre otras, el alto índice de evasión, asimismo se reconoce que la SUNAT está implementando medidas que están dando buenos resultados en el control de la evasión como es el pago anticipado del impuesto, ya que la evasión se ha venido reduciendo en los últimos años de 51 a 38 por ciento de la recaudación teórica del IGV. A continuación, mostramos la información referida en la tabla 1 sobre el Impuesto General a las Ventas.

Tabla 1

Impuesto general a las ventas en Latinoamérica

Tasa IVA (%) y Productividad por países

País	Tasa IVA (%)	Productividad ^{1/}
Paraguay	10	0,61
Ecuador	12	0,48
Nicaragua	15	0,47
Panamá	5	0,45
El Salvador	13	0,45
Honduras	12	0,44
Bolivia	14,9	0,43
Uruguay	22	0,42
Guatemala	12	0,41
Chile	19	0,41
Costa Rica	13	0,38
Argentina	21	0,37
Colombia	16	0,33
Perú	19	0,33
Rep. Dominicana	16	0,26
México	15	0,23
Venezuela	12	n.d.

Fuente: CIAT. Elaboración propia.

^{1/} Definición: Recaudación (neta de devoluciones) que se obtiene por cada punto del IVA, medido en términos del PBI. Elaborado con

Si se compara el nivel de incumplimiento del IGV con otras experiencias de siete países latinoamericanos, el del Perú es el más elevado, más aun países como México y Chile tiene niveles de evasión menores al 20% (Banco Mundial, 2012). Según cifras del Ministerio de Economía y Finanzas, actualmente la tasa de evasión del IGV está en el orden del 35%. (Marco Macroeconómico Multianual 2014-2016 del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado en Sesión de Consejo de Ministros el 22 de mayo de 2013).

Tabla 2

Tasas de evasión (o incumplimiento) en el impuesto general a las ventas

Tasas de evasión (o incumplimiento) en el IVA

País	2005	2006	2007	2008	2009	Fuente
Colombia	29,2	25,0	24,3	22,4		Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: 2000 – 2008. Versión 2. Actualización con la nueva base de Cuentas Nacionales Año 2000. DIAN, Ángela Cruz Lasso, Septiembre 2009
Chile	12,0	9,0	8,0	12,0	18,0	Evasión en el IVA. Serie 2003-2009. SII, Mayo 2010
Argentina	23,3	21,2	19,8			Estimación del Incumplimiento en el IVA, AFIP, Junio 2008
Perú	46,9	42,6	41,6	34,9	44,1	Memoria Anual SUNAT
Uruguay	29,0	27,5	24,2	20,6		Medición de la evasión: el caso uruguayo, DGI, Abril 2010
México	25,5	17,8	19,8	17,8		Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero, Centro de Estudios Estratégicos del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Enero 2010
Guatemala	36,2	33,1	25,8			Medición del Incumplimiento del IVA., Años 2001-2007. SAT

Elaboración: CIAT

Uno de los principales factores que afectan el cumplimiento tributario es el alto grado de informalidad de la economía peruana, el cual ha sido calculado en diversos estudios.

De acuerdo al estudio efectuado por Peñaranda (2001), se evidencia la relación entre la informalidad y la evasión tributaria. De acuerdo con el Banco Mundial (2011), las principales causas de la evasión es el alto grado de informalidad, la complejidad de su sistema tributario, la poca probabilidad de ser fiscalizado y /o el bajo costo de ser sancionado así como la falta de cultura tributaria (permisibilidad de la evasión tributaria).

La evasión en el Perú, también incluye conducta de gente formal bajo diferentes modalidades, por ejemplo no registro de operaciones, doble facturación, subvaluación de ventas, se realizan transacciones no declaradas o son subdeclaradas (Banco Mundial, 2011).

Las acciones antes descritas impactan directamente en el recaudo del IGV e indirectamente en la recaudación del Impuesto a la Rentas Empresariales al reducir ingresos o aumentar gastos.

Evasión del Impuesto a la Renta

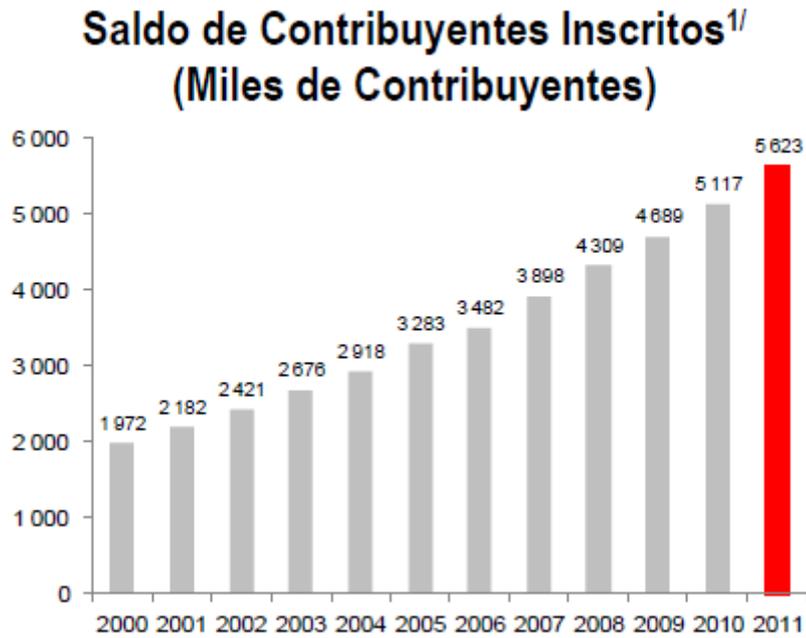
En lo relacionado con el Impuesto a la Renta, es la alta concentración en la recaudación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría en pocos contribuyentes, según cifras del Banco Mundial, en el 2010, un pequeño grupo de 249 empresas concentraron el 34 por ciento de la recaudación, mientras que el resto de Principales Contribuyentes (PRICOS) que representan más de 14 mil empresas, aportaron el 53%, en tanto que los pequeños y medianos contribuyentes solo aportó el 14% de la recaudación. La elevada concentración en pocas empresas es un factor de riesgo.

De acuerdo al análisis efectuado por el Banco Mundial (2011), estas cifras no han variado significativamente en los últimos años y evidencia la dificultad de la SUNAT de ampliar la base tributaria (en el año 2000, 254 empresas concentraban el 38%); es decir, se evidencia una dificultad para incorporar nuevos contribuyentes que operan el sector informal o mediante una fiscalización que reduzca la subvaluación de utilidades de los medianos y pequeños contribuyentes.

De conformidad con la figura 8 de Impuesto a la Renta, elaborada por el Banco Central de Reserva del Perú y SUNAT, en el año 2011 se ha obtenido un incremento de la base tributaria, que permitió que el número de contribuyentes se ampliara en un 9.9%, representando el nuevo nivel de la base más de 2.5 veces el número de contribuyentes que se tenía diez años atrás; sin embargo, la evasión en el Impuesto a la renta es alta del orden del 50% (Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015 del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado en Sesión de Consejo de Ministros el 22 de mayo de 2012).

Figura 8

Impuesto a la Renta



1/ Solo considera contribuyentes activos inscritos con RUC y que cumplen regularmente con sus obligaciones tributarias.

Fuente: SUNAT, BCRP (2011).

Otro factor señalado por el Banco Mundial (2011) es la existencia de sistemas simplificados como el Régimen Único Simplificado (RUS) o el Régimen de Renta (RER) que permiten a los contribuyentes evitar obligaciones y fiscalizaciones del régimen general para acceder a esquemas de pago presuntivo y sin mayor fiscalización.

Tabla 3

Impuesto a la renta de personas naturales

Impuesto a la renta personas naturales
(porcentaje del PBI)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Primera categoría	0,09	0,09	0,09	0,08	0,08	0,08	0,07	0,07	0,07	0,06	0,07	0,04	0,04
Segunda categoría	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,05	0,06	0,10	0,17	0,18	0,19	0,17	0,20
Cuarta categoría	0,14	0,13	0,13	0,15	0,15	0,16	0,15	0,15	0,15	0,12	0,12	0,12	0,12
Quinta categoría	0,87	0,89	0,88	0,87	0,89	0,93	0,89	0,91	0,92	0,97	1,07	1,13	1,09
Regularización	0,04	0,04	0,04	0,03	0,02	0,04	0,05	0,05	0,05	0,05	0,06	0,07	0,05
Total	1,15	1,16	1,14	1,14	1,15	1,25	1,22	1,27	1,35	1,38	1,50	1,53	1,50

Fuente: Peñaranda (2001)

De conformidad a lo reflejado en la tabla 3, en el caso del impuesto a la renta de personas naturales, el estudio efectuado por el Banco Mundial (2011) resalta que la recaudación obtenida por personas naturales ha mostrado un crecimiento sostenido, pasando de 1.1 por ciento en el año 2001 a 1.5 por ciento en el año 2010. Sin embargo, la recaudación de las rentas de trabajo independiente es la décima parte que las rentas de Trabajo dependiente a pesar que la participación laboral del sector independiente supera a las de trabajo dependiente lo que evidencia evasión tributaria en dicho sector, este resultado es coherente con unos de los lineamientos de la política económica del país relacionado al incremento de los ingresos fiscales para que el Estado cumpla con sus objetivos de inclusión social consignado en el Marco Macroeconómico Multianual 2014-2016 del Ministerio de Economía y Finanzas (aprobado en Sesión de Consejo de Ministros

el 22 de mayo de 2013): “mayor formalización y fiscalización, especialmente a los trabajadores independientes”.

2.2.2.2 Delitos tributarios

Concepto

Un delito tributario es la criminalización de la conducta que infringe una norma tributaria; sin embargo, por su gravedad solo puede ser tutelada o protegida por el derecho penal, el que impone una sanción privativa de la libertad para poder controlar dicha conducta, la misma que solo será considerada delito si está presente el elemento subjetivo del mismo.

Elementos

Para desarrollar este concepto, hemos seguido la explicación de Bramont-Arias Torres, en su artículo “El Delito Tributario: Criminalización y Tipificación”. En él se realiza una primera precisión sobre el término “infracción tributaria”. Este autor considera infracción tributaria a toda violación de normas tributarias; en consecuencia, en ese término incluye a todo incumplimiento de una conducta exigida por las normas tributarias, tales como las referidas a la inscripción en los registros de la administración tributaria, emitir y exigir comprobantes de pago, llevar libros y registros contables, etcétera. Es en función de la infracción tributaria que se es posible de ser criminalizado; es decir, que el Estado puede imponer una pena porque se incurre en un “delito”.

La moderna doctrina penal considera básicamente dos elementos para que se configure un delito: la existencia de un bien jurídico y la imposibilidad de respuesta efectiva u otros medios de control social o lo que es igual, en este caso, de otras ramas jurídicas (Bramont-Arias, 1997).

Existencia de un bien jurídico

El bien jurídico es el fundamento de la punición penal; es decir, la existencia del delito y de la pena dependen de la existencia de un valor social merecedor de la protección jurídica. El concepto del bien jurídico no se agota en posibilitar la existencia del sistema social, sino que además supone necesariamente la protección de relaciones sociales que permitan el mejor funcionamiento del sistema social existente.

En la sociedad actual, surgen principalmente dos tipos de valores que se concretan en particulares relaciones sociales, las que permiten que el sistema exista, tales como la vida, salud, libertad, patrimonio y otros que permiten que el sistema funcione, tales como la protección del medio ambiente, del sistema crediticio, el sistema monetario, el sistema tributario, entre otros.

En el caso de infracciones tributarias, Bramont-Arias (1997) considera que el bien jurídico se encuentra dentro de la clasificación de los que permiten que el sistema funcione, es decir que tiene como destino la mejora del funcionamiento del sistema social, por lo cual necesariamente se vincula a la “función del tributo”; en consecuencia, se rechaza que el bien jurídico sea el patrimonio del Estado o con la fe pública, los mismos que constituyen bienes jurídicos micro sociales y de control respectivamente.

Por las consideraciones señaladas, el bien jurídico en los delitos tributarios debe necesariamente vincularse a la función del tributo, dado que el mencionado delito supone alteraciones en relación a la recaudación del mismo. En este sentido el bien jurídico se vincula con la estabilidad financiera del Estado (mantenimiento del Estado y los servicios públicos), política económica (intervención del Estado en el mercado) y redistribución de riqueza en bienes y servicios (evitar los efectos dañinos del sistema de mercado).

Defensa del bien jurídico por el derecho penal

El segundo elemento es determinar si es necesario la defensa del bien jurídico por el sistema penal para lograr resultados positivos; en consecuencia, determinar que los otros mecanismos para combatir determinadas conductas y que se requiere del medio más drástico con que cuenta nuestro ordenamiento jurídico, el sistema penal, en virtud de la dureza de sus sanciones.

Las infracciones tributarias en general implican acciones complejas, por lo cual en primer lugar deben generar respuestas a cargo de la administración y luego del derecho penal como refuerzo a las normas tributarias.

El derecho penal solo interviene respecto a las conductas que no pueden ser solucionadas o combatidas eficazmente por otro medio de control social o lo que es igual, otra rama jurídica. En este sentido, es conveniente establecer si la intervención penal es necesaria y además si es eficaz.

Actualmente, no existe mayor discusión sobre la intervención penal respecto a las infracciones tributarias, por cuanto las más graves solo pueden ser controladas por la imposición de una pena, las mismas que deben ser contenidas en la legislación penal.

Debe rescatarse el principio de intervención mínima del derecho penal, lo cual obliga a que su intervención debe limitarse a los actos más graves o dañinos contra el bien jurídico, por lo que se sancionará los actos más graves, no todos los comportamientos que pongan en peligro el bien jurídico tutelado. Solo se escogerán determinadas conductas; en este sentido, se han escogido comportamientos que se dirijan directa e inequívocamente a anular o determinar una menor obligación de pago de tributos, además de limitar la intervención penal a los comportamientos dolosos excluyendo así los comportamientos culposos o descuidados.

La limitación a las conductas dolosas se hace en aplicación al artículo 12 del Código Penal (CP) que señala que las penas previstas en el código penal solo se aplicarán a las conductas realizadas dolosamente y que, por excepción, se aplicarán a conductas culposas cuando expresamente lo señale el

correspondiente tipo penal. En el caso del delito de defraudación tributaria, las normas penales que lo regulan en ningún momento hacen referencia a delitos culposos, por lo cual solo es posible de cometerse el mencionado delito a título de dolo. Lo anteriormente expuesto es aplicable en virtud de la norma X del Título Preliminar del CP que indica que las normas generales del Código Penal son de aplicación a las leyes especiales como lo es la Ley Penal Tributaria.

Bramont-Arias (1997) concluye, sobre la intervención penal en materia tributaria, que es legítima desde que existe un bien jurídico y la intervención penal se constituye como un medio adecuado para protegerlo ante la inexistencia de otro mecanismo eficaz; sin embargo, debe realizarse solo a nivel de la determinación o liquidación del impuesto, incluyéndose en casos puntuales los supuestos registros, además que solo será posible la intervención penal cuando el deudor tributario actúe dolosamente, esto es con conciencia y voluntad que está dejando de pagar o disminuyendo la cantidad de tributo a pagar.

Características de la ley penal

La ley penal tributaria constituye la fuente fundamental por excelencia del Derecho Penal tributario, ya que sus disposiciones transitorias derogan los artículos del Código Penal referidos a delitos tributarios.

Para Rubén Sanabria, la ley penal o la norma específica penal tributaria refiere una configuración abstracta del hecho ilícito que, para que coincida con un hecho real, es preciso previamente establecer si está o no justificada por el orden jurídico extra penal. El hecho que figura como sancionable o punible antes fue un deber jurídico omitido o incumplido, exigido en una norma tributaria.

Las características son las siguientes:

- a. Obligatoria: Porque es obligatoria para todos los particulares como para los órganos del Estado, no hay distinción.

- b. Exclusiva: Ya que es la única capaz de calificar y establecer penas. Esto está vinculado al principio jurídico de "*Nullum Crimen Nullum Poena Sine Lege*", no hay delito, no hay pena, si su regulación no está previamente establecida por ley.
- c. Ineludible: Se tiene que cumplir mientras que la norma este vigente, según la Constitución de 1993, en su artículo 109.º: entra en vigencia al día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma, en la cual se postergue en parte o en su totalidad la entrada en vigencia.
- d. Igualitaria: Por el principio de igualdad todos estamos ubicados en un mismo plano ante la ley, como expresa el Código Penal en el artículo 10: "La ley penal se aplica con igualdad, salvo las excepciones previstas en la ley o contratos internacionales".

2.2.2.3 Administración tributaria

La SUNAT fue creada en 1988 por Ley n.º 24829 de 8 de junio de 1988 y su Ley General fue aprobada por el Decreto Legislativo n.º 501 del 1 de diciembre de 1988 como entidad con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera, encargada inicialmente de los tributos internos; a partir de 2002, con la absorción de Aduanas, se encarga adicionalmente de administrar y controlar el comercio exterior, así como recaudar los impuestos asociados a estas operaciones. Sin embargo, requiere autorización del MEF para la aprobación de su presupuesto, la política salarial y la aprobación de proyectos de inversión.

Son funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, entre otras: "Administrar, recaudar y fiscalizar los tributos internos del Gobierno Nacional, con excepción de los municipales, así como las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), y otros cuya recaudación se le encargue de acuerdo a ley" (SUNAT, 2013).

A nivel internacional la tendencia de los últimos 20 años es dotar a las Administraciones Tributarias de mayor autonomía e independencia y dedicadas exclusivamente a la administración de ingresos y desligarlas del sector público bajo el esquema de eficiencia y de eficacia.

En ese sentido, el Banco Mundial (2011) recomienda dotar a la SUNAT de mayor discrecionalidad presupuestal que le permita reorientar sus gastos hacia actividades de fiscalización sin necesidad de aprobaciones presupuestales del MEF. Asimismo, se debe fortalecer la autonomía de la SUNAT de modo que no tenga injerencias políticas que afecten su accionar y su reputación.

A nivel de América Latina, entre los años 2006 y 2010, la administración tributaria se ha fortalecido y consolidado significativamente en un gran número de países de la región, en especial en lo relacionado con las funciones de fiscalización, cobranza y fiscalidad internacional. Sin embargo, es necesario seguir incrementando los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, lo que implica, por un lado, dar facilidades a los contribuyentes que quieran cumplir con sus obligaciones tributarias, y, por otro, desplegar una lucha radical contra el fraude y la evasión fiscal, para transmitir de ese modo a la sociedad una mayor percepción de riesgo frente al incumplimiento.

Para transmitir a la sociedad una mayor percepción de riesgo frente al incumplimiento, las administraciones tributarias deben reforzar los procedimientos de control, utilizando de forma extensiva el cruce del gran volumen de información disponibles, y eliminando las limitaciones existentes al acceso a información financiera en algunos países (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

En las últimas décadas se ha tomado conciencia de la importancia que representan las organizaciones encargadas de recaudar y gestionar la principal fuente de ingresos del Estado, las administraciones tributarias. “Un sistema tributario vale lo que valga la administración tributaria” (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013). La SUNAT se presenta como una de las principales administraciones tributarias de América Latina, que administra el 96.7% de los ingresos tributarios del país y es responsable de gestionar no solo los tributos

internos, sino también recursos aduaneros; incluso recauda los recursos de la seguridad social.

La administración tributaria peruana, a nivel de América Latina, fue pionera en asumir autonomía en sus funciones al crear en 1991 la SUNAT e introducir un modelo organizativo que además permitía reservar el 2% de los ingresos tributarios gestionados para incorporarlos a su presupuesto de gastos, fórmula que fue seguida por otros países de Latinoamérica.

Las competencias de la administración tributaria peruana es una de las más amplias a nivel de América Latina, ya que tiene competencias en los tributos internos, de comercio exterior, seguridad social, embarcaciones de recreo, IPM, impuesto al rodaje y regalías mineras (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

La importancia de las administraciones tributarias es evidente y fundamental para lograr la correcta administración de los ingresos tributarios del país. Resulta también de gran trascendencia su relación con la sensación de riesgo que trasmite al contribuyente tanto en lo relacionado con el cumplimiento de las infracciones administrativas como a nivel de actos ilícitos tributarios que constituyen delitos tributarios, lo cuales son sancionados por el órgano jurisdiccional y que en nuestro país se inician con un informe de presunción de delitos tributarios efectuado por la SUNAT.

De otro lado en la etapa administrativa, de encontrar indicios de comisión de delitos tributarios se remiten los actuados al área correspondiente de la SUNAT a fin de analizar si se encuentra la presunción de comisión de delitos tributarios elaborándose el informe correspondiente a fin de ser remitido a la fiscalía especializada en delitos tributarios y aduaneros y dar inicio a la etapa de juzgamiento del delito tributario. Resulta evidente la relación entre la administración tributaria y el órgano jurisdiccional.

El régimen sancionador del órgano jurisdiccional es débil a nivel de toda América Latina, según se demuestra con los estudios realizados por el Banco Interamericano de Desarrollo (2013).

El régimen sancionador es un aspecto clave para la correcta aplicación del sistema tributario y para favorecer que los contribuyentes cumplan en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias. Junto a la percepción social de riesgo de ser descubierto en caso de incumplimiento y la cuantía de los impuestos a pagar, las sanciones que impone la administración tributaria para castigar las infracciones tributarias son los elementos que en mayor medida determinan el nivel de cumplimiento voluntario (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

En cuanto al delito tributario, está tipificado en la legislación de todos los países (se analiza la legislación peruana en el ítem sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos). Sin embargo, solo pocas administraciones tributarias ofrecen información acerca del número de las sentencias condenatorias impuestas por delito tributario en 2010 (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

En el siguiente cuadro se muestra que el número de sentencias es muy escaso, por lo que, en opinión del Banco Interamericano de Desarrollo (2013), a nivel de América Latina no está consolidado el tema de delitos tributarios, excepto en Colombia, Chile y México. Perú se encuentra en el grupo de países que no ha consolidado el proceso de juzgamiento de los delitos tributarios, y se muestra en la tabla 4 que en el año 2010 solo se obtuvieron cuatro sentencias condenatorias.

Tabla 4

Sanciones emitidas y sentencias condenatorias por delito en el año 2010

	NÚMERO DE SANCIONES EMITIDAS	IMPORTE (% RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN A CARGO DEL ORGANISMO)	NÚMERO DE SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO	IMPORTE (% RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN A CARGO DEL ORGANISMO)
Argentina (AFIP)	20,323	0.021	12	0.003
Bolivia (SIN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Brasil (RFB)	23,754	9.632	n.d.	n.d.
Chile (SII)	29,717	0.050	113	0.050
Colombia (DIAN)	10,318	0.637	310	0.013
Costa Rica (DGT) 1/	3,678	0.268	0	0.000
Ecuador (SRI) 2/	16,486	n.d.	n.d.	n.d.
El Salvador (DGII)	762	0.013	3	0.069
Guatemala (SAT)	745	0.006	12	0.207
Honduras (DEI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
México (SAT)	n.d.	n.d.	310	0.075
Nicaragua (DGI)	1,773	0.029	0	0.000
Panamá (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay (SET)	1,625	1.935	n.d.	n.d.
Perú (SUNAT)	311,201	2.678	4	n.d.
Rep. Dominicana (DGII)	2,986	0.257	0	0.000
Uruguay (DGI)	n.d.	n.d.	9	0.072

1/ Los datos que se brindan son únicamente de morosidad. No se ha ganado ninguno de los casos de delito presentados al Ministerio Público.

2/ No existe una sola sentencia condenatoria durante el periodo solicitado.

Fuente: Banco Interamericano de Desarrollo (2013).

En el caso de nuestro país, la dificultad de mostrar el resultado de los procesos tributarios con las resoluciones correspondientes se debe a que no existe un sistema tributario especializado, solo existe una fiscalía especializada en delitos tributarios que luego de formalizar la denuncia el proceso sigue su camino en diversos juzgados penales, de acuerdo al turno que le corresponda.

La economía informal es considerada por cinco Administraciones Tributarias como uno de los problemas significativos: Argentina, Bolivia, Brasil,

Guatemala y Perú. Diversos estudios llegan a suponer que en algunos países más del 50% de la economía es informal, lo que influye directamente en la Base Tributaria.

A continuación desarrollamos el tema de Fiscalización Tributaria vinculado con la Administración de los ingresos tributarios, ya que en el ítem relacionado con el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos se desarrolla en forma detallada la legislación correspondiente tanto sustantiva como adjetiva.

2.2.2.4 Fiscalización tributaria

Concepto

De conformidad con la definición establecida por la SUNAT (2013), fiscalización “es el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo a la obligación aduanera, así como a las obligaciones formales relacionadas a ellas”.

Son funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, entre otras:

Administrar, recaudar y fiscalizar los tributos internos del Gobierno Nacional, con excepción de los municipales, así como las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), y otros cuya recaudación se le encargue de acuerdo a ley (SUNAT, 2013).

La facultad de fiscalización la ejerce la SUNAT en forma discrecional; es decir, no se podrá realizar el proceso de fiscalización al 100% de los contribuyentes, se elegirán a los contribuyentes que se sometan a este proceso.

Normativa legal aplicable

La administración tributaria tiene la facultad de determinación y fiscalización de la obligación tributaria, las mismas que se encuentran reguladas en el Capítulo II del código tributario según su TUO aprobado por el D. S. 135-99-EF del 19 de agosto de 1999, artículo 59.º y ss., en adelante el C. T.

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación de la obligación tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información señalada emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La facultad de Fiscalización está regulada en los artículos 61.º, 62.º, 62.º A y el D. S. 085-2007-EF, Reglamento de Fiscalización de SUNAT promulgado el 29 de junio de 2007.

La fiscalización tributaria, entonces, es efectuada por la administración tributaria, y su procedimiento está enmarcado en las normas legales antes señaladas, las mismas que son de obligatorio cumplimiento.

La Fiscalización incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento.

Facultades de la administración tributaria para realizar la fiscalización

Para poder cumplir con este procedimiento se le otorga las siguientes facultades

1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:

Libros y registros que sustenten la contabilidad, o que estén relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en el caso que no estén obligados a llevar contabilidad completa.

Documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Se le otorgará un plazo de 2 días hábiles cuando las circunstancias lo requieran y 3 días hábiles cuando para informes y análisis.

2. Deudores tributarios o terceros registren sus operaciones contables mediante sistema de procesamiento electrónico o sistema de micro archivos.

Copia de la totalidad o parte de los soportes portadores de micro formas grabadas u otros medios de almacenamiento de la información o documentación relacionada con el equipamiento informático

Equipo técnico de recuperación visual de micro formas y de equipamiento de computación para la realización de tareas de auditoría tributaria, cuando se hallaren bajo fiscalización o verificación.

La administración tributaria podrá establecer las características que deberán reunir los registros de información básica almacenable en los archivos magnéticos y los datos que obligatoriamente deberán registrarse,

3. Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial, relacionada con hechos que determinen tributación.

Deberá otorgar un plazo no menor de 3 días hábiles. Esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a consumidores y clientes del tercero.

4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles más el término de la distancia.

Nota.- La citación deberá tener como datos mínimos el objeto y el asunto, la identificación del deudor tributario o el tercero.

- 5. Efectuar tomas de inventarios de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro, arqueos, caja, valores y documentos y control de ingresos.**

Se realiza en forma inmediata con ocasión de la intervención.

- 6. Presunción de evasión tributaria**

Inmovilización de los libros, archivos, documentos, registros, en general y bienes de cualquier naturaleza, por un periodo no mayor de cinco días hábiles prorrogables. En caso de SUNAT 10 días, prórroga hasta 60 días por Resolución de Superintendencia.

Incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos digitales por un plazo de 45 días hábiles prorrogables por 15 días más.

Se procederá a la incautación previa autorización judicial, para lo cual la SUNAT deberá motivar su pedido y lo resolverá un juez especializado en lo penal en 24 horas sin citación de la otra parte. Al término del plazo se procederá a la devolución de lo incautado con excepción de aquella documentación que hubiera sido incluida en la denuncia formulada.

- 7. Practicar inspecciones en los locales ocupados, bajo cualquier título por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte.**

Para realizar las inspecciones cuando los locales estuvieren cerrados u ocupados será necesario solicitar autorización judicial, sin correr traslado a la otra parte.

- 8. Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones.**

- 9. Solicitar información a las empresas del sistema financiero sobre:**

a) Operaciones pasivas con sus clientes, en el caso de aquellos deudores tributarios sujetos a fiscalización.

Nota.- Información requerida por el juez a solicitud de la Administración tributaria. La solicitud será motivada y deberá ser resuelta en 72 horas, bajo responsabilidad y deberá ser entregada en un plazo de 10 días hábiles.

b) Demás operaciones con sus clientes.

10. Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias, asegurando los medios de prueba e identificando al infractor.

11. Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos sometidos bajo su competencia o con los cuales realizan operaciones.

La información obtenida por la administración tributaria no podrá ser divulgada a terceros bajo responsabilidad.

12. Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes.

13. Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar las autorizaciones correspondientes de acuerdo a los antecedentes y /o al comportamiento tributario del deudor.

14. La SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros vinculados a asuntos tributarios. La SUNAT puede delegar esta facultad.

La SUNAT señalará los requisitos, formas, condiciones u demás regulaciones, en forma física o electrónica.

- 15. Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la administración tributaria con motivo de la aplicación o ejecución de sanciones.**
- 16. Exigir a los deudores tributarios la designación de representantes con el fin de tener acceso a la información de precios de transferencia.**
- 17. Supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, realizadas por los deudores tributarios en lugares públicos a través de grabaciones de video, la misma que no puede ser divulgada.**

Ninguna persona o entidad, pública o privada puede negarse a suministrar la Administración tributaria la información que esta solicite para determinar la situación económica o financiera de los deudores tributarios.

- 18. La SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios que almacene, active y conserve.**

Plazo del proceso de fiscalización

El proceso de fiscalización que lleve a cabo la administración tributaria debe efectuarse en el plazo de un año.

Cómputo del plazo

El plazo se computa a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada por la administración tributaria.

Prórroga

Elevado volumen de operaciones, complejidad del proceso productivo, dispersión geográfica.

Ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos u otros hechos que determinen indicios de evasión tributaria.

Cuando el deudor sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

Excepciones

Precio de transferencia.

Efectos

No se podrá notificar al deudor tributario ningún acto de la administración tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la ya solicitada por el tributo y periodo materia del procedimiento.

Vencimiento del plazo

Vencido el plazo, la administración tributaria no podrá requerir información y/o documentación adicional a la ya solicitada por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de emitir las correspondientes resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago.

Suspensión

La suspensión es una pausa para cumplir un plazo, y el código tributario considera las siguientes causales:

1. Lapso de tiempo que transcurre entre el pedido de información a una institución extranjera y la respuesta.
2. Periodo que por causales de fuerza mayor la administración tributaria interrumpa sus actividades.
3. Lapso de tiempo en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la administración tributaria.
4. Prórrogas solicitadas por el deudor tributario
5. Plazo de cualquier proceso judicial cuando lo que en él se resuelva resulta indispensable para la determinación de la obligación tributaria o la prosecución del procedimiento de fiscalización o cuando ordena la suspensión de la fiscalización. Este artículo es concordante con el artículo

192.º del código tributario que establece que de conocerse indicios de delito tributario se deberá comunicar a la administración tributaria, sin que sea requisito haber culminado la fiscalización procediéndose en forma paralela ambos proceso, judicial y administrativo. En ese caso, emitirá las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago en un plazo que no podrá exceder de 90 días de la fecha de notificación de la formalización de la investigación preparatoria o del auto de apertura de instrucción a la administración tributaria.

6. Durante el plazo en que otras entidades de la administración pública o privada no proporcionen la información requerida por la Administración tributaria.

Conclusión del proceso de fiscalización

De conformidad con el artículo 75.º del código tributario, concluido el proceso de fiscalización la Administración tributaria como consecuencia del mismo y de subsistir los reparos encontrados emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u órdenes de pago, las mismas que cumplirán las formalidades establecidas por los artículos 76.º y ss. C. T.

Sin perjuicio de la emisión de los valores indicados, la Administración tributaria en forma previa puede comunicar sus conclusiones y las posibles infracciones incurridas y le da un plazo no menor de tres días hábiles, para que el contribuyente levante las observaciones. La documentación presentada fuera de plazo no será merituada en el proceso de fiscalización.

Resumen del procedimiento

Inicio.- Planificación

De conformidad con el reglamento, el proceso de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta de presentación al agente fiscalizador y el primer requerimiento. Regularmente antes documentos se notifican en la misma fecha pero de darse en fechas distintas se considera iniciado el proceso cuando surte efectos la notificación del último documento.

Desarrollo del proceso ejecución

Durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la SUNAT emitirá cartas, requerimiento, resultados del requerimiento, papeles de trabajo; todos estos documentos deben contener como mínimo los siguientes datos:

Identificación del sujeto fiscalizado, domicilio fiscal, RUC, número de documento, fecha, objeto o contenido del documento y la firma del trabajador de la SUNAT competente.

- a. Cartas.- Mediante este documento, la SUNAT realizará comunicaciones al sujeto fiscalizado como quién es el agente fiscalizador, ampliación de procedimiento de fiscalización, suspensión y cualquier otra información relevante.
- b. Del requerimiento.- Mediante este documento se solicita al sujeto fiscalizado la exhibición o presentación de informes, análisis, libros y demás documentación relacionada con los hechos generadores de obligaciones tributarias y que puedan sustentar inafectaciones, exoneraciones, beneficios, sustentación legal respecto a las observaciones efectuadas, comunicación de las conclusiones del procedimiento, comunicando las infracciones incurridas.

Además de los requisitos indicados deberá indicar el lugar donde deberá presentarse el sujeto fiscalizado para realizar las exhibiciones correspondientes.

Cierre del requerimiento:

Primer requerimiento.- En la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición.

Otros requerimientos.- Vencido el plazo consignado para el cumplimiento de dicho requerimiento.

Las conclusiones del procedimiento de fiscalización se efectuará a través de un requerimiento, dicho requerimiento será cerrado cuando se venza el plazo otorgado en él.

Actas.- Documento mediante el cual el agente fiscalizador deja constancia de su solicitud de exhibición de libros, registros y documentación que deba realizarse en forma inmediata y de aquella que tiene plazo de presentación y de los resultados de la misma.

Finalización del proceso de fiscalización

De conformidad con el artículo 10 del Reglamento, el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación y/o de las Resoluciones de Multa.

Fiscalización tributaria en América Latina

De conformidad con los estudios efectuados por el Banco Interamericano de Desarrollo (2013), la percepción que se tiene a nivel de América Latina es que todas las administraciones tributarias cuentan con un plan general de fiscalización, emiten notas internas regulando sus procedimientos y la forma de trabajo de los auditores y los planes son objeto de evaluación y seguimiento.

Se resalta la importancia de las obligaciones de facturación y su control, en ese sentido los contribuyentes deben ajustar sus sistemas contables y de facturación a una serie de requisitos normalizados para dificultar el fraude fiscal y para facilitar su detección y corrección.

Cinco Administraciones tributarias tienen implantado el sistema de las impresoras fiscales que facilita un control exacto de los negocios donde se instalan, como Chile, Brasil, México y República Dominicana.

La factura electrónica, también es otro avance y ya está implementándose en el Perú (Banco Interamericano de Desarrollo, 2013).

La administración tributaria tiene que enviar un mensaje claro a la sociedad demostrando que es capaz de detectar el fraude fiscal, la percepción de riesgo de control por parte de la administración tributaria es fundamental para tener un buen

nivel de cumplimiento voluntario.”La sociedad debe percibir la capacidad de la administración tributaria para luchar contra el fraude fiscal y la planificación agresiva”.

Al analizar la eficiencia de las labores de fiscalización de las administraciones tributarias, uno de los criterios considerados es la deuda tributaria reparada versus la deuda tributaria cobrada, en este contexto, y comparando con las demás administraciones tributarias se observa que en el año 2010 la deuda tributaria reparada por la SUNAT fue 2,383.3 millones de dólares y la deuda cobrada fue de 142.8 millones de dólares lo que equivale solo al 6 por ciento, siendo uno de los porcentajes más bajos de América Latina, contrastando con México por ejemplo cuyo porcentaje es de más de 40 por ciento.

2.3 Definiciones conceptuales

a) Política fiscal

Uso del gasto público y la recaudación de impuestos para influir en la economía. Los dos principales instrumentos de la política fiscal son el gasto público y los impuestos. Los cambios en el nivel y la composición de los impuestos pueden influir en las siguientes variables de la economía: La demanda agregada y el nivel de actividad económica, el patrón de asignación de recursos y la distribución de los ingresos.

Forma parte de la política económica; por tanto, sus objetivos son comunes a los de esta última:

- El crecimiento y desarrollo económico
- El pleno empleo
- La estabilidad en los precios
- El equilibrio exterior
- La distribución de la renta y la riqueza

b) Política tributaria

Conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efecto de financiar la actividad del Estado.

Es una rama de la política fiscal, con la cual comparte su naturaleza de política instrumental. Entre sus objetivos pueden señalarse cuatro categorías de problemas:

1. Estructura formal y funcional de sistema impositivo.
2. La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva.
3. Los efectos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos.
4. La utilización de dichos efectos como herramientas de acción del Estado sobre el sistema económico.

c) Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios o fiscales son aquellos que recauda el Estado para financiar las actividades del sector público, tales como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De estos, los impuestos constituyen la mayor parte de los recursos fiscales de que dispone el Estado para financiar sus erogaciones. Los impuestos pueden gravar directamente los ingresos, la riqueza o la propiedad (imposición directa) o gravar el consumo (imposición indirecta). Si bien los impuestos tienen la finalidad de financiar los servicios proveídos por el sector público y servir como instrumento de política fiscal, también pueden tener fines extra-fiscales como corregir fallos de mercado.

d) Presión tributaria

La presión tributaria (Tax Burden) es un indicador cuantitativo definido como la relación entre los ingresos tributarios y el Producto Bruto Interno (PBI) de un país.

Este indicador permite medir la intensidad con que un determinado país grava a sus contribuyentes a través de la imposición de tributos. Es el Estado quien mediante la aplicación de políticas tributarias, distribuye entre los contribuyentes el peso estadístico de la contribución, en función a reglas

predeterminadas. Técnicamente, existen tres alternativas para determinar la presión tributaria según sea particular, sectorial o nacional y de allí la existencia de indicadores de presión tributaria individual, sectorial y total o nacional, respectivamente.

Es la relación porcentual entre el monto de ingresos tributarios recaudados y el Producto Bruto Interno.

e) Sistema

Conjunto de partes o elementos organizadas y relacionadas que interactúan entre sí para lograr un objetivo.

f) Sistema penal tributario

Conjunto de normas legales que tipifican conductas de delitos tributarios, y establece el procedimiento legal para su juzgamiento y recuperación de la deuda tributaria, la sanción correspondiente, así como las entidades y funcionarios con potestad para aplicar dichas normas legales.

g) Sistema procesal tributario

Conjunto de normas procesales que se pueden aplicar y que pueden tener un juego dinámico dentro del proceso tributario, así como las entidades y funcionarios con potestad para aplicar dichas normas legales.

h) Sistema procesal de los delitos tributarios internos

Conjunto de normas procesales que se pueden aplicar para el juzgamiento de los delitos tributarios internos ante el Poder Judicial, así como las entidades y funcionarios con potestad para aplicar dichas normas legales.

i) Tributos

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. El código tributario rige las relaciones jurídicas

originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas.

j) Delitos tributarios internos

Conductas delictivas tipificadas en el Decreto Legislativo n.º 813 “Ley Penal Tributaria” del 19 de abril de 1996 y normas modificatorias y concordantes.

k) Administración tributaria

En términos generales las Administraciones tributarias son organizaciones encargadas de recaudar y gestionar la principal fuente de ingresos del Estado, es decir, de los ingresos tributarios.

Referida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). Administra los tributos internos y tributos aduaneros tales como el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Especial a la Minería, Régimen Único Simplificado y los derechos arancelarios derivados de la importación de bienes. Mediante la Ley 27334 se amplió las funciones de la SUNAT a efectos de que administre las aportaciones a ESSALUD y a la ONP. La SUNAT también administra otros conceptos no tributarios como las Regalías Mineras y el Gravamen Especial a la Minería.

La administración tributaria dispone de las siguientes facultades:

- Facultad de recaudación de tributos
- Facultad de determinación y fiscalización de la deuda tributaria
- Facultad sancionadora.

l) Recaudación fiscal

El concepto de recaudación fiscal es aquel que se aplica al acto que realiza un organismo, normalmente el Estado o el gobierno, con el objetivo de juntar capital para poder invertirlo y usarlo en diferentes actividades propias de su carácter. La recaudación fiscal es hoy en día un elemento central para todos los gobiernos ya que esos no son más que los fondos que podrá manejar el gobierno y que deberá asignar a diferentes espacios tales como administración pública, educación, salud, medio ambiente, trabajo, comunicación, etc.

De conformidad con el artículo 4.º del código tributario la recaudación es una facultad de la administración tributaria, la misma que consiste en cobrar los tributos a cargo de los deudores tributarios y administrados por la SUNAT. La administración tributaria recauda los tributos, los cuales son entregados al Ministerio de Economía y Finanzas, el cual realiza la distribución de los mismos.

Según Stevenson la recaudación tributaria es el ingreso que permite al Estado atender sus obligaciones. Cuando esta no alcanza los montos fijados, afecta al presupuesto destinando a la calidad de los servicios que brinda el estado y en especial al cumplimiento de las promesas del actual gobierno relacionadas con la Inclusión Social. Es la captación de los ingresos por parte del fisco, para ser utilizados en el financiamiento de los gastos corrientes y no corrientes que necesita el país para crecer y desarrollarse.

m) Inclusión social

Normas establecidas para lograr que las minorías que están en desventaja en la actual sociedad no se vean perjudicadas en sus derechos y puedan satisfacer todas sus necesidades teniendo las mismas oportunidades que la constitución les garantiza como ciudadanos del Estado peruano.

El actual gobierno peruano ha prometido trabajar para que estas minorías muchas veces excluidas puedan tener las mismas oportunidades que cualquier ciudadano.

n) Fiscalización tributaria

Es el proceso que comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de impuestos.

De conformidad con el artículo 61.º del código tributario, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la administración tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación o de multa.

El artículo 62.º del código tributario señala que la fiscalización es una facultad de la administración tributaria y se ejerce en forma discrecional. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

o) Elusión

El sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresas o implícitamente contenidas en la ley.

El sujeto pasivo tiene una determinada voluntad ostensible y otra diferente oculta, y por otra parte el objeto perseguido es ocasionar un engaño que sea a su vez productor de un daño para las arcas fiscales, todo lo cual implica la comisión de un fraude contra el fisco (Villegas, 2001)

p) Fraude fiscal

Fuente de competencia desleal que, a la larga acaba redundando en perjuicio de todos (excepto en el de los propios incumplidores).

Quien desea no tener que pagar impuestos halla a su alcance tres modos fundamentales de hacerlo:

- a- Absteniéndose de realizar el hecho imponible, pues en ausencia de este no surge obligación tributaria.
- b- Realizando el hecho imponible pero evitando sus consecuencias (defraudación).
- c- Desplegando una conducta formalmente diferente del hecho imponible, aunque de resultados similares.

Si en el intento de evitar el pago de impuestos o su materialización efectiva sobre el patrimonio (pago), el individuo despliega un comportamiento abusivo, dicha conducta será simple negocio anómalo. En caso contrario, ingresará en la categoría de las economías de opción legítimas.

Las conductas fraudulentas son defendidas asignándoles la denominación de Planificación Fiscal o Ingeniería Fiscal. Sin embargo; nada hay más falso que una aseveración como esa La planificación fiscal solo puede aceptarse cuando estamos frente a una economía de opción, concepto que se definirá a continuación, todas las demás conductas son consideradas fraude, es decir planificación fiscal abusiva o anómala, se considera como sinónimo las siguientes denominaciones, entendiendo que todas ellas son conductas fraudulentas: “negocio anómalo”, economía de opción ilegítima”, “operación abusiva” y “planificación fiscal” (Santolaya, 2010).

q) Economía de opción

El futuro contribuyente se limita a elegir alguna, entre diversas formas jurídicas igualmente legítimas que el derecho privado pone a su alcance, pero la diferencia con el segundo supuesto (abuso de las formas) es que en la economía de opción, el hecho de inclinarse por una de las formas alternativas, no altera la sinceridad del acto. No hay contraste entre la *intentio juris* y la *intentio facti* se muestran coincidentes entre sí. El negocio o acto jurídico ejecutado o a ejecutarse tiene determinada finalidad fáctica, y el ropaje jurídico, aun siendo alternativo, no es por ello ficticio, ni constituye una máscara destinada a ocultar una finalidad diferente. No existe en este caso, abuso en las formas (Villegas, 2001).

2.4 Formulación de la hipótesis

2.4.1 Hipótesis general

El sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera significativa y negativa en el control de la evasión tributaria.

2.4.2 Hipótesis específicas

La falta de fiscales especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

La falta de magistrados especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

El número reducido de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye en manera negativa en el control de la evasión tributaria.

El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1 Diseño metodológico

La presente investigación es no experimental porque no se realizará ningún experimento. *Expo facto* porque se analizará la relación entre las variables, tal como se manifiestan en la realidad.

De corte transversal, porque se analizará la información de un solo momento, no de una serie temporal.

3.1.1 Método

En el presente estudio se empleará el método cuantitativo en cuanto se medirá las frecuencias de las variables de la hipótesis y por otro lado cualitativo en cuanto habrá una interpretación del investigador de dichas variables.

3.1.2 Tipo de Investigación

Es una investigación científica porque trata de conocer la relación entre dos variables y tiene carácter aplicado, porque se trata de analizar aspectos del sistema procesal actual para el juzgamiento de los delitos tributarios internos en el control de la evasión tributaria.

El tipo de problema es explicativo causal, ya que busca explicar la influencia de una variable sobre la otra, porque es una relación de causa y efecto.

3.1.3 Estrategia para la contrastación de la hipótesis

Se basa en las opiniones de los expertos obtenidas mediante un cuestionario estructurado y el procesamiento estadístico de las mismas.

Para la contrastación de la hipótesis se establecerá la operacionalización de variables, el tipo de métodos y el plan de análisis de los resultados.

3.2 Población y muestra

Se ha utilizado el muestreo no probabilístico, aplicando el método de muestreo teórico, el cual consiste en recoger información de los miembros de una población hasta que los nuevos informantes ya no aporten nuevas evidencias para la comprobación de las hipótesis, Cuando esto sucede concluye la fase de trabajo de campo.

Las personas encuestadas son expertos relacionados con el objeto de estudio, tales como:

Funcionarios del Ministerio Público, funcionarios de la Comisión de Economía, Finanzas y Lavado de activos del Congreso de la República, funcionarios del Área de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, funcionarios de la SUNAT, Área de la Gerencia Procesal Tributaria y Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, Área Normativa y funcionario Coordinador General de investigaciones académicas y publicaciones del Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de la SUNAT, así como profesionales especializados en derecho tributario, de los cuales se ha considerado a profesionales especialistas en la materia.

3.3 Operacionalización de las variables

EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ BIENIO 2011-2012 EN LA CORTE DE LIMA

Hipótesis	Variables	Indicadores	Preguntas	Metodología	Técnica
<p>El Sistema Procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera significativa y negativa en el control de la evasión tributaria.</p> <p>Específica: La falta de fiscales especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>	<p>Sistema procesal de los delitos tributarios Internos.</p>	<p>Grado de suficiencia de la cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.</p>	<p>¿Cuál es el grado de influencia de de influencia de la insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Cualitativo</p> <p>Cualitativo</p>	<p>Encuesta Cuestionario</p> <p>Encuesta Cuestionario</p>

<p>La falta de magistrados especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>Grado de suficiencia de la cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.</p>	<p>¿Cuál es el grado de influencia de la insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Cualitativo</p>	<p>Encuesta Cuestionario</p>
<p>El número reducido de fiscalías, y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>Grado de suficiencia de la cantidad de fiscalías juzgados y salas especializadas para el control de la evasión tributaria.</p>	<p>¿Cuál es el grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscalías, juzgados y salas especializadas en materia tributaria?</p>	<p>Cuantitativo</p>	<p>Encuesta Cuestionario</p>
<p>La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>Grado de idoneidad del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios.</p>	<p>¿Cuál es el grado de influencia de la inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios?</p>	<p>Cualitativo</p>	<p>Encuesta Cuestionario</p>

El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo, influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.	Control de la evasión tributaria.	Grado del ambiente de riesgo generado por el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos.	¿Cuál es el grado de influencia del ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo en materia tributaria?	Cualitativo	Encuesta Cuestionario
		Nivel de recaudación tributaria	¿Cuál es el nivel de recaudación tributaria?	Cualitativa	Encuesta Cuestionario
		Nivel de la evasión tributaria.	¿Cuál es el nivel de la evasión tributaria?		
		Nivel de la base tributaria	¿Cuál es el nivel de la base tributaria?		
Posibilidad de sanción efectiva por incurrir en la comisión de delitos tributarios internos	¿Cuál es la posibilidad de sanción efectiva por incurrir en la comisión de delitos tributarios internos?				

3.4 Técnicas de recolección de datos

a) Análisis de la información bibliográfica en internet

Esta técnica documental me permitirá recolectar y almacenar información obtenida de internet.

b) Fichaje

Esta técnica me permitirá recolectar y almacenar información relevante durante todo el proceso investigativo. Para tal efecto realizaremos los distintos tipos de fichaje (resumen, síntesis, citas y personales).

c) Cuestionario

Mediante esta técnica buscaremos la percepción de los expertos seleccionados, acerca de las relaciones entre los indicadores de las variables independientes y dependientes.

3.5 Técnicas para el procesamiento de la información

Se utilizará técnicas de la estadística descriptiva, tales como la distribución de frecuencias categóricas y la moda

La técnica a ser utilizada para analizar los datos obtenidos a lo largo de la investigación está dada por la interpretación estadística de la información existente de la variable Control de la Evasión.

Asimismo, emplearemos la técnica del análisis legal ya que es precisamente el alcance de la legislación del sistema procesal de los delitos tributarios internos, el elemento central de nuestra investigación, buscaremos pues, en la medida de lo posible, desentrañar el espíritu de la norma y contrastarlo con lo acaecido en la realidad.

El plan de análisis consistirá en la interpretación de los resultados y de acuerdo a la técnica empleada la elaboración de cuadros de frecuencia y de contingencia así como sus respectivos ratios.

3.6 Aspectos éticos

De acuerdo con el artículo 6.º del Código de Ética de la Universidad de San Martín de Porres (en adelante Código de Ética), la búsqueda de la verdad es una pauta de conducta que debe guiar las acciones de los miembros de la universidad. En este sentido, la investigación realizada ha acopiado, sistematizado y presentado la información objeto de estudio, priorizando, de modo permanente, el mencionado valor.

En efecto, de conformidad con el título del trabajo, se puede apreciar que busca presentar una realidad problemática, identificando sus características y la necesidad de su reforma, para plantear (con base en la teoría, antecedentes, legislación peruana, entre otros), alternativas posibles de solución. En esta línea, la búsqueda de la verdad ha sido el patrón fundamental, pues las conclusiones y recomendaciones son consecuencia de una labor de recojo y procesamiento de fuentes directas y confiables que constituyen hechos debidamente presentados en la base de la estructura de la investigación.

Concordante con lo anterior, los mencionados recojo y procesamiento de la información han estado orientados por el cumplimiento de los principios que contiene el artículo 7.º del Código de Ética: honestidad, integridad y cumplimiento del compromiso. Se ha desarrollado la investigación cumpliendo estrictamente las normas universitarias y legales pertinentes, habiendo realizado el trámite regular para cumplir todas las etapas y levantar las observaciones respectivas tendientes a la aprobación debida de la tesis.

La responsabilidad antedicha se ha expresado en la dedicación puesta en el trabajo de investigación, el que configura un aporte sustancial para la solución de un problema de notable y vigente trascendencia jurídica y, al mismo tiempo, es un estudio coherente con el compromiso de cumplir los fines institucionales de la universidad con relación a la investigación y a su efecto en la mejora de la sociedad (Art. 19.1: *Fomentar la ejecución de estudios vinculados a la problemática nacional y plantear las soluciones pertinentes*).

Ciertamente, la presente tesis tiene como hipótesis principal que el sistema procesal actual para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera significativa y negativa en el control de la evasión tributaria. Es decir, se da cuenta de una realidad de importancia comprobada para el interés público nacional, como es determinar las causas de la constante evasión tributaria en el Perú, ilícito de gravedad si se atiende a que las infracciones fiscales tienen repercusión en el ámbito penal, ya que los ingresos tributarios tienen por finalidad dotar al Estado de los recursos necesarios para que cumpla con sus fines (bienestar general de los ciudadanos y garantía del ejercicio de sus derechos), por lo que toda acción que trasgreda tal cumplimiento repercute en la afectación de la seguridad de los individuos y de la sociedad (atentado contra los ingresos y patrimonio del Estado). Entonces, el combate efectivo a la evasión tributaria debe ser una política prioritaria de Estado, pues genera efectos negativos en toda la ciudadanía: limita el acceso de oportunidades en igualdad de condiciones, lo que obstaculiza la plenitud de la inclusión social.

Por ello, siendo la evasión tributaria un componente influyente en la economía de nuestro país que no permite su adecuado desarrollo, se hace evidente la necesidad de evaluar el sistema procesal tributario para el juzgamiento de los delitos tributarios internos. En este sentido, la evaluación del problema ha estado guiada por el principio de la honestidad intelectual, respetando en todo momento la autoría, diseños e ideas de las fuentes de información consultadas para la elaboración del trabajo. Precisamente, atendiendo a este aspecto, se ha podido concluir en que la evasión tributaria en nuestro país es una de las más altas en América Latina, que existe carencia en la especialización y en el número de magistrados que conocen estos asuntos y que el sistema procesal y legislativo de control y sanción de estos delitos no es idóneo.

Atendiendo al sentido ético, en su dimensión de compromiso, se han planteado recomendaciones que parte de la honestidad en la presentación de

la información, entre ellas: incrementar las fiscalías especializadas, implementar órganos jurisdiccionales especializados para generar un ambiente de riesgo y con ello el control de la evasión, y fomentar un sistema procesal especial para el juzgamiento de los delitos tributarios internos que considere mayores plazos procesales para una adecuada investigación de los indicios de presunción de delitos tributarios efectuada por la administración tributaria, antes de la denuncia del fiscal.

En resumen, el respeto por los lineamientos éticos reconocidos por la Universidad ha tenido absoluta presencia en el desarrollo de la tesis, no solo por la veracidad y honestidad de la información presentada y en el trabajo realizado; sino porque se ha abordado un tema de innegable interés nacional, cuyo aporte repercutirá en el cumplimiento de una de las políticas más urgentes del actual gobierno en nuestro país, que es la inclusión social. Esta política de inclusión se desprende de la regulación constitucional, que coloca a la persona humana como fin supremo del Estado y la sociedad.

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1 Presentación de resultados

La presentación de los resultados se realizará en función de los problemas derivados. La información se presenta en porcentajes; los datos con los valores absolutos se pueden encontrar en las tablas que forman parte de los anexos.

Problema derivado 1:

¿En qué medida la falta de fiscales especializados en materia tributaria influye en el control de la evasión tributaria?

La información que nos permite responder a este problema derivado se presenta en la tabla 5.

Tabla 5

Grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	81.3%	18.8%	0.0%
Funcionarios Ministerio Público	75.0%	25.0%	0.0%
Expertos en Política Tributaria	100.0%	0.0%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	90.0%	10.0%	0.0%

Como puede apreciarse, el 90% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia de la falta de fiscales especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria, el 10% considera que es MEDIO, y ninguno considera que es BAJO.

A partir de estos resultados se comprueba la hipótesis específica 1, que plantea:
La falta de fiscales especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

Problema derivado 2:

¿En qué medida la falta de magistrados especializados en materia tributaria incide en el control de la evasión tributaria?

La información que nos permite responder a este problema derivado se presenta en la tabla 6.

Tabla 6

Grado de influencia de la falta de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	81.3%	15.6%	3.1%
Funcionarios Ministerio Público	68.8%	25.0%	6.3%
Expertos en Política Tributaria	100.0%	0.0%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	89.0%	9.0%	2.0%

Como puede apreciarse, el 89% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia de la falta de magistrados especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria; el 9% considera que es MEDIO, y el 2% considera que es BAJO.

A partir de estos resultados se comprueba la hipótesis específica 2, que plantea:
La falta de magistrados especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

Problema derivado 3:

¿En qué medida influye el reducido número de fiscalías, juzgados y salas especializadas en delitos tributarios en el control de la evasión tributaria?

La información que da respuesta a este problema derivado se presenta en las tablas 7 y 8.

Tabla 7

Grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	87.5%	6.3%	6.3%
Funcionarios Ministerio Público	68.8%	25.0%	6.3%
Expertos en Política Tributaria	100.0%	0.0%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	91.0%	6.0%	3.0%

Como observamos en la tabla 7, el 91% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia de la insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria en el control de la evasión tributaria; el 6% considera que es MEDIO, y el 3% considera que es BAJO.

Tabla 8

Grado de influencia de la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	87.5%	6.3%	6.3%
Funcionarios Ministerio Público	75.0%	18.8%	6.3%
Expertos en Política Tributaria	100.0%	0.0%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	92.0%	5.0%	3.0%

Como puede apreciarse, el 92% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia negativa de la insuficiente cantidad de juzgados y salas especializadas en el control de la evasión tributaria; el 5% considera que es MEDIO, y el 3% considera que es BAJO.

A partir de estos resultados se comprueba la hipótesis específica 3, que plantea:
El número reducido de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

Problema derivado 4:

¿En qué medida influye una inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios en el control de la evasión tributaria?

La información que nos permite responder a este problema derivado se presenta en la tabla 9.

Tabla 9

Grado de influencia de la idoneidad del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	81.3%	12.5%	6.3%
Funcionarios Ministerio Público	12.5%	50.0%	37.5%
Expertos en Política Tributaria	87.5%	12.5%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	76.0%	5.0%	3.0%

Como puede apreciarse, el 76% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia negativa de la inadecuada legislación procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos en el control de la evasión tributaria; el 5% considera que es MEDIO, y el 3% considera que es BAJO.

A partir de estos resultados se comprueba la hipótesis específica 4, que plantea:
La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

Problema derivado 5:

¿En qué medida influye el ambiente de riesgo generada por la vigencia de un sistema procesal idóneo en el control de la evasión tributaria?

La información que nos permite responder a este problema derivado se presenta en la tabla 10.

Tabla 10

Grado de influencia del ambiente de riesgo generado por el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos

ENCUESTADO /% DE OPINIÓN	ALTO	MEDIO	BAJO
Funcionarios SUNAT	84.4%	12.5%	3.1%
Funcionarios Ministerio Público	0.0%	43.8%	56.3%
Expertos en Política Tributaria	87.5%	12.5%	0.0%
Especialistas en Derecho Tributario	100.0%	0.0%	0.0%
PROMEDIO	75.0%	15.0%	10.0%

Como puede apreciarse, el 75% de los encuestados considera que es ALTO el grado de influencia del ambiente de riesgo generado por el sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos en el control de la evasión tributaria; el 15% considera que es MEDIO, y el 10% considera que es BAJO.

De otro lado, en la figura 9 se observa que se ha mantenido un porcentaje alto de evasión tributaria en el Perú, llegando al año 2010 a 35.7% en el Impuesto General a las Ventas, resultado que contrasta con las cifras mostradas en la tabla 11 relacionada al aspecto sancionatorio jurisdiccional penal a nivel de América

Latina. En la tabla 11 se muestra que es muy bajo el número de sentencias condenatorias por delitos tributarios, situación que influye en forma negativa en generar el ambiente de riesgo del contribuyente para que pueda combatirse la evasión y lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Figura 9

Variación del porcentaje de evasión tributaria en el Impuesto General a las Ventas 2001-2010



Tabla 11

Sentencias emitidas y sentencias condenatorias por delitos tributarios en el año 2010

	NÚMERO DE SANCIONES EMITIDAS	IMPORTE (% RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN A CARGO DEL ORGANISMO)	NÚMERO DE SENTENCIAS CONDENATORIAS POR DELITO	IMPORTE (% RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN A CARGO DEL ORGANISMO)
Argentina (AFIP)	20,323	0.021	12	0.003
Bolivia (SIN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Brasil (RFB)	23,754	9.632	n.d.	n.d.
Chile (SII)	29,717	0.050	113	0.050
Colombia (DIAN)	10,318	0.637	310	0.013
Costa Rica (DGT) 1/	3,678	0.268	0	0.000
Ecuador (SRI) 2/	16,486	n.d.	n.d.	n.d.
El Salvador (DGII)	762	0.013	3	0.069
Guatemala (SAT)	745	0.006	12	0.207
Honduras (DEI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
México (SAT)	n.d.	n.d.	310	0.075
Nicaragua (DGI)	1,773	0.029	0	0.000
Panamá (DGI)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Paraguay (SET)	1,625	1.935	n.d.	n.d.
Perú (SUNAT)	311,201	2.678	4	n.d.
Rep. Dominicana (DGII)	2,986	0.257	0	0.000
Uruguay (DGI)	n.d.	n.d.	9	0.072

1/ Los datos que se brindan son únicamente de morosidad. No se ha ganado ninguno de los casos de delito presentados al Ministerio Público.

2/ No existe una sola sentencia condenatoria durante el periodo solicitado.

Fuente: Banco Interamericano de Desarrollo (2013).

A partir de estos resultados se comprueba la hipótesis específica 5, que plantea: *El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.*

CAPÍTULO V: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 DISCUSIÓN

De acuerdo a los resultados obtenidos con la aplicación del instrumento se evidencia que el grado de influencia de la especialización de los fiscales y magistrados especializados en materia tributaria para el juzgamiento de delitos tributarios en el control de la evasión tributaria es alto, dada la complejidad y especialidad del tema.

De otro lado, y relacionado con lo descrito en el párrafo anterior, es igualmente de gran trascendencia la existencia de juzgados, salas y mayor número de fiscalías especializadas en materia tributaria, siempre a cargo de fiscales y magistrados especializados en materia tributaria.

La administración tributaria es una de las más importantes en América Latina, en relación con la recaudación de tributos a su cargo; sin embargo, también se muestra que tiene un bajo porcentaje de cobro de la deuda tributaria comparada con el porcentaje de deuda reparada, a lo que se añade la poca eficacia del sistema sancionatorio de nuestro país de los delitos tributarios, lo cual determina que el contribuyente no perciba la sensación de riesgo, por lo que existe una relación directa para el control de la evasión entre la labor de la administración tributaria y la labor jurisdiccional a través del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos.

El presente trabajo se enfocó en analizar la influencia del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos en el control de la evasión, considerando la estrecha relación entre la labor de la SUNAT como órgano administrativo y la del órgano jurisdiccional.

5.2 CONCLUSIONES

Los resultados de la presente tesis evidencian:

- 5.2.1 La evasión tributaria en nuestro país es una de las más altas en América Latina, reflejada en bajos ingresos tributarios respecto del promedio en dicha región, como consecuencia de la evasión tributaria.
- 5.2.2 La especialización de los fiscales y magistrados en materia tributaria tiene una alta incidencia en el control de la evasión tributaria.
- 5.2.3 La existencia de una sola fiscalía especializada en delitos tributarios es insuficiente e influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria,
- 5.2.4 La creación de juzgados y salas especializadas en el juzgamiento de delitos tributarios es de alta importancia para poder realizar un correcto juzgamiento de los delitos tributarios internos, lo cual contribuiría a un mejor control de la evasión tributaria.
- 5.2.5 El actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión, tributaria ya que no cumple con su rol sancionador existiendo bajo número de sentencias condenatorias.
- 5.2.6 El actual sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos no logra generar el ambiente de riesgo que se requiere para el control de la evasión, influyendo negativamente en el control de la evasión tributaria.

5.3 RECOMENDACIONES

- 5.3.1 Promover la especialización de los fiscales y magistrados que están a cargo del juzgamiento de los delitos tributarios internos y no rotarlos a fiscalías y juzgados de otras especialidades.
- 5.3.2 Incrementar el número de fiscalías especializadas en delitos tributarios y crear juzgados y salas especializadas en el juzgamiento de delitos tributarios para generar un ambiente de riesgo y con ello el control de la evasión.
- 5.3.3 Implementar un sistema procesal especial para el juzgamiento de los delitos tributarios internos que considere mayores plazos procesales para una adecuada investigación de los indicios de presunción de delitos tributarios efectuada por la administración tributaria, antes de la denuncia del fiscal.
- 5.3.4 Fomentar una adecuada coordinación entre la administración tributaria y el órgano jurisdiccional para el juzgamiento de los delitos tributarios internos y lograr de esa manera que el contribuyente perciba la sensación de riesgo del sistema sancionatorio en todas sus etapas, tanto administrativa como jurisdiccional.

FUENTES DE INFORMACIÓN

A) REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bramont-Arias, L. F. (1997). *El Delito Tributario y su criminalización*. Lima: IPIDET.

Centro Interamericano de Administración Tributaria -CIAT (2008). *Serie Temática Tributaria. CIAT N.º 2, Evasión Tributaria*. República de Panamá: CIAT.

Giorgetti, A. (1967). *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.

Jarach, D. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Cangallo.

Luna-Victoria, C. (1998). *El Delito Tributario*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), XIX Jornadas Latinoamericanas.

Perú Código Penal, Decreto Legislativo n.º 635. Diario Oficial El Peruano, 8 de abril de 1991.

Perú Código Procesal Penal, Decreto Legislativo n.º 957. Diario Oficial El Peruano, 8 de abril de 2004.

Perú Código Tributario según el TUO aprobado por el D. S. 135-99-EF. Diario Oficial El Peruano, 18 de agosto de 1999.

Perú Decreto Legislativo n.º 813. Diario Oficial El Peruano, 21 de abril de 1996.

Perú Decreto Legislativo n.º 815. Diario Oficial El Peruano, 21 de abril de 1996.

Perú Ley 29884. Diario Oficial El Peruano, 12 de junio de 2012.

Perú Decreto Legislativo n.º 1113. Diario Oficial El Peruano, 5 de julio de 2012.

Perú Decreto Legislativo n.º 1114. Diario Oficial El Peruano, 5 de julio de 2012.

Santolaya Blay, M. (2010). *El Fraude Fiscal en la Recaudación Tributaria*. Valencia, España: Edición Fiscal CISS.

Solórzano Tapia, D. L. (2013). *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. Lima, Perú.

Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas; Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

B) REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

Alva Matteuci, M. (2012). *Artículos vinculados con el Derecho Tributario*. (Mensaje en blog). Consultado en <http://blog.pucp.edu.pe/item/163732/conoce-usted-los-cambios-a-la-ley-penal-tributaria-efectuados-por-el-decreto-legislativo-n-1114>

Banco Interamericano de Desarrollo (2013). Estado de la administración tributaria en América Latina 2006-2010. Recuperado de http://www.congreso.gob.pe/dgp/didp/boletines/02_2013/imagenes/economia/3.Estado_administraci%C3%B3n_Tributario.pdf

Banco Mundial (2011). Perú en el umbral de una nueva era. Lecciones y desafíos para consolidar el crecimiento económico y un desarrollo más incluyente. Recuperado de http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2011/05/11/000020953_20110511144752/Rendered/PDF/617830WP0Peru00rsion0final00PUBLIC0.pdf

Barrera Crespo, B. (2011). *El Delito Tributario: elementos constitutivos, y circunstancias modificadoras*. Recuperado de <http://books.google.es/books?id=uE-UpIToNkC&pg=PA12&dq=DELITOS+TRIBUTARIOS&hl=es#v=onepage&q=DELITOS%20TRIBUTARIOS&f=false>

Cetrángolo, O. F. (2007). *La Tributación directa en América Latina y los desafíos de la Imposición*. Recuperado de <http://books.google.es/books?id=PKvZSfxHeeYC&pg=PA18&dq=presion+tributaria&hl=es#v=onepage&q&f=false>

Crece venta de facturas falsas por Internet para evadir impuestos ante la Sunat. (26 de julio de 2010). *El Comercio*. Recuperado de <http://elcomercio.pe/economia/peru/crece-venta-facturas-falsas-internet-evadir-impuestos-ante-sunat-noticia-614103>

Definición (2014). *Control*. Consultado en <http://www.definicion.org/control>

Enciclopedia Financiera (2014). *Política Fiscal*. Consultada en <http://www.encyclopediainanciera.com/teoriaeconomica/macroeconomia/politicafiscal.htm>

Glosario de términos (2014). *Política Tributaria*. Consultado en <http://www.definicion.org/politica-tributaria>

Jarach, D. (2014). *Resumen general*. Consultado en <http://es.scribd.com/doc/21009965/Jarach-Resumen-General-1>

Palao, C. (2009). *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*. Recuperado de http://books.google.com.pe/books?id=VkvxQUL_9KIC&pg=PA152&dq=13-09Palao,+C+La+Aplicación+de+las+NormasTributarias+y+la+Elusión+Fiscal&hl=es&sa=X&ei=YITB

Peláez, J. M., Fernández, M. A. y Vásquez, M. (2008). *Todo Procedimiento Tributario 2007-2008*. Recuperado de http://books.google.com.pe/books/about/Todo_Procedimiento_Tributario_2007_2008.html?id=2grlorh5q_wC

Salas Ferro, P. (2012). *Crean Juzgados y Salas Tributarias*. Informativo Caballero Bustamante. Recuperado de http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2012/Crean_Juzgados_Salas_Tributarias.pdf

Solórzano Tapia, D. L. (2013). *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. Recuperado de https://s3.amazonaws.com/iata/publicaciones/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf

Tesis

Alvarado, M. (2003). *El juzgamiento de delito tributario*. (Tesis de maestría). Recuperada de http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/2638?mode=full&submit_simple=Muestra+el+registro+Dublin+Core+completo+del+%C3%ADtem+

Arias, R. (2010). *Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos*. (Tesis doctoral). Recuperada de <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctorado/tesis/tesis-arias.pdf>

Atocha, V. y Pacheco, R. (2010). *El delito tributario en la legislación ecuatoriana*. (Tesis de diplomado superior en gestión tributaria empresarial). Recuperada de <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/2864/1/UPS-GT000091.pdf>

Castillo, K. (2006). *Causas de la evasión fiscal en Venezuela*. (Tesis de especialización en tributación). Recuperada de http://tesis.luz.edu.ve/tde_busca/archivo.php?codArchivo=1246

Chamorro López, B. (2011). *Los Delitos Tributarios en el Perú. Problemas Fundamentales*. (Tesis de maestría). Lima: USMP.

ANEXOS

Anexo 1: Matriz de consistencia

**UNIVERSIDAD DE SAN MARTÍN DE PORRES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
SECCIÓN DE POSTGRADO**

MATRIZ DE CONSISTENCIA

Título: EL SISTEMA PROCESAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS Y SU INCIDENCIA EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, BIENIO 2011-2012 EN LA CORTE DE LIMA

Formulación del problema	Objetivos	Justificación	Hipótesis	VARIABLES	Indicadores	Diseño metodológico
<p>Problema general:</p> <p>¿En qué medida un sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos incide en el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Objetivo general:</p> <p>Identificar los problemas del sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos que inciden en el control de la evasión tributaria.</p>	<p>La existencia de un sistema procesal tributario idóneo ajustado a la realidad nacional, trae como consecuencia directa la creación de un ambiente de riesgo que se vincula con el control de la evasión tributaria.</p> <p>Siendo la evasión tributaria un</p>	<p>Hipótesis general:</p> <p>El sistema procesal para el juzgamiento de los delitos tributarios internos influye de manera significativa y negativa en el control de la evasión tributaria.</p>	<p>Variable X</p> <p>Sistema procesal de los delitos tributarios internos</p>	<p>N.º de jueces especializados en delitos tributarios</p> <p>N.º de fiscales especializados en delitos tributarios</p> <p>Importancia de la especialización en derecho tributario de los jueces y fiscales</p> <p>N.º de fiscalías, juzgados y salas especializados en</p>	<p>En el presente estudio se empleará el método cualitativo en cuanto habrá una interpretación del investigador de dichas variables y cuantitativo en cuanto se medirá las frecuencias de las variables de la hipótesis.</p>

<p>Problemas específicos</p> <p>¿En qué medida la falta de fiscales especializados en materia tributaria incide en el control de la evasión tributaria?</p> <p>¿En qué medida la falta de magistrados especializados en materia tributaria incide en el control de la evasión tributaria?</p> <p>¿En qué medida el reducido número de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios inciden en el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Objetivos específicos:</p> <p>Determinar la incidencia de la falta de fiscales especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria.</p> <p>Determinar la incidencia de magistrados especializados en materia tributaria en el control de la evasión tributaria.</p> <p>Determinar la incidencia del reducido número de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios en el control de la evasión tributaria.</p>	<p>componente importante en la economía de nuestro país y que influye en forma negativa para su desarrollo, se hace necesario evaluar el sistema procesal tributario para el juzgamiento de los delitos tributarios internos para generar el ambiente de riesgo y desde esa plataforma lograr disminuir los niveles de evasión tributaria.</p>	<p>Hipótesis específicas:</p> <p>La falta de fiscales especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p> <p>La falta de magistrados especializados en materia tributaria influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p> <p>El número reducido de fiscalías y la falta de juzgados y salas especializadas en delitos tributarios influyen de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>delitos tributarios</p> <p>Cantidad de ingresos tributarios en el Perú en un determinado periodo.</p> <p>Porcentaje de evasión tributaria</p> <p>Cantidad de contribuyentes que tributan en el Perú.</p> <p>Normas del sistema procesal tributario.</p> <p>Regulación legislativa sustantiva en materia de delitos tributarios</p>	<p>Población.</p> <p>Funcionarios de la Comisión de economía, Banca, Finanzas y Lavado de Activos del Congreso de la República; funcionarios del área de la Gerencia Procesal Tributaria y Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, Funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas del área relacionada con política tributaria; fiscales de la fiscalía de delitos tributarios; profesionales especialistas en derecho tributario</p> <p>Muestra</p> <p>Paramétrica, a criterio del investigador por razones del tema cuyo dominio es de especialistas.</p>
--	--	--	--	--	---	---

<p>¿En qué medida una inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios incide en el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Determinar cómo la inadecuada legislación procesal tributaria incide en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.</p>	<p>Variable Y: control de la evasión tributaria.</p>		<p>Diseño Investigación será de carácter descriptivo correlacional y explicativo no experimental.</p> <p>Técnicas e instrumentos de recolección de datos.</p>
<p>¿En qué medida el ambiente de riesgo generado por la vigencia de un sistema procesal idóneo incide en el control de la evasión tributaria?</p>	<p>Determinar cómo el ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo incide en el control de la evasión tributaria.</p>		<p>El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.</p>			<p>Las principales técnicas que se utilizarán en el estudio serán las siguientes: - Análisis documental. - Entrevistas a funcionarios especialistas y especialistas en derecho tributario. Se analizará la información proporcionada por</p>

						<p>funcionarios que laboran en:</p> <p>Comisión de Economía, Banca, Finanzas y Lavado de Activos del Congreso de la República,</p> <p>Área de la Gerencia Procesal Tributaria y Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT,</p> <p>Ministerio de Economía y Finanzas del área relacionada con política tributaria,</p> <p>Fiscales de la fiscalía de delitos tributarios, profesionales, y</p> <p>Especialistas en derecho tributario</p>
--	--	--	--	--	--	---

Anexo 2: Tabla de resultados

TABLA DE RESULTADOS

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA

1. La insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

POBLACIÓN 8

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	6	2	
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	6	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	6	2	
PROMEDIO	6.5	1.5	0

75%
100%
75%
75%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

81%

2. La insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	6	2	
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	6	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	6	1	1
PROMEDIO	6.5	1.25	0.25

75%
100%
75%
75%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

81%

3. La insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	6	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	6		2
PROMEDIO	7	0.5	0.5

100%
100%
75%
75%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

88%

4. La falta de salas especializadas para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	6	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	6		2
PROMEDIO	7	0.5	0.5

100%	0%
100%	0%
75%	25%
75%	0%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 88%

5. La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	7	1	
Nivel de la evasión tributaria	7	1	
Nivel de la base tributaria	7	1	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5	1	2
PROMEDIO	6.5	1	0.5

88%
88%
88%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

81%

6. El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	7	1	
Nivel de la evasión tributaria	7	1	
Nivel de la base tributaria	7	1	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	6	1	1
PROMEDIO	6.75	1	0.25

88%
88%
88%
75%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

84%

MINISTERIO PÚBLICO

1. La insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

POBLACIÓN: 4

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	3	1	
Nivel de la evasión tributaria	4		
Nivel de la base tributaria	2	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	3	1	
PROMEDIO	3	1	0

75%
100%
50%
75%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 75%

2. La insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	3	1	
Nivel de la evasión tributaria	4		
Nivel de la base tributaria	2	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	2	1	1
PROMEDIO	2.75	1	0.25

75%
100%
50%
50%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 69%

3. La insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	4		
Nivel de la evasión tributaria	3	1	
Nivel de la base tributaria	2	2	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	2	1	1
PROMEDIO	2.75	1	0.25

100%
75%
50%
50%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 69%

4. La falta de juzgados y salas especializadas para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	3	1	
Nivel de la evasión tributaria	4		
Nivel de la base tributaria	3	1	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	2	1	1
PROMEDIO	3	0.75	0.25

75%
100%
75%
50%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 75%

5. La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	1	2	1
Nivel de la evasión tributaria	1	2	1
Nivel de la base tributaria		2	2
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos		2	2
PROMEDIO	0.5	2	1.5

25%
25%
0%
0%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 13%

6. El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria		2	2
Nivel de la evasión tributaria		2	2
Nivel de la base tributaria		1	2
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos		1	3
PROMEDIO	0	1.5	2.25

0%
0%
0%
0%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 0%

FUNCIONARIOS EN POLÍTICA TRIBUTARIA

1. La insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

POBLACIÓN 8

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	8		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	8		
PROMEDIO	8	0	0

100%
100%
100%
100%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

2. La insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	8		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	8		
PROMEDIO	8	0	0

100%
100%
100%
100%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

3. La insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	8		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	8		
PROMEDIO	8	0	0

100%
100%
100%
100%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

4. La falta de juzgados y salas especializadas para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	8		
Nivel de la evasión tributaria	8		
Nivel de la base tributaria	8		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	8		
PROMEDIO	8	0	0

100%
100%
100%
100%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

5. La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	7	1	
Nivel de la evasión tributaria	7	1	
Nivel de la base tributaria	7	1	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	7	1	
PROMEDIO	5.25	0.25	0

88%
88%
88%
0%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 66%

6- El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	7	1	
Nivel de la evasión tributaria	7	1	
Nivel de la base tributaria	7	1	
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	7	1	
PROMEDIO	5.25	0.25	0

88%
88%
88%
0%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 66%

ESPECIALISTAS EN DERECHO TRIBUTARIO

1. La insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

POBLACIÓN
5

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN

100%

2. La insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

3. La insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

4. La falta de juzgados y salas especializadas influye en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN **100%**

5. La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos influye de manera negativa en el control de la evasión.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

6. El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo influye de manera positiva en el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria	5		
Nivel de la evasión tributaria	5		
Nivel de la base tributaria	5		
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos	5		
PROMEDIO	5	0	0

63%
63%
63%
63%

PORCENTAJE ALTO DE LA POBLACIÓN 100%

Anexo 3: Cuestionario

CUESTIONARIO ACERCA DE LA INFLUENCIA DEL SISTEMA PROCESAL ACTUAL PARA EL JUZGAMIENTO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS INTERNOS EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

El presente cuestionario tiene como propósito recoger diversas opiniones respecto al sistema procesal de los delitos tributarios internos y su influencia en el control de la evasión tributaria. Está dirigido a funcionarios cuyas labores están relacionadas directamente con la política tributaria del Perú. Por tal motivo, conocedores de su relación con el tema de investigación, hemos tenido a bien considerarlo para que colabore en este estudio, el que estimamos relevante para contribuir en el planteamiento de propuestas científicamente fundamentadas en la solución del problema en cuestión.

En la siguiente página le presentamos una serie de variables acerca de las cuales le solicitamos su opinión acerca del grado de influencia que usted considera que tiene en los aspectos del control tributario que aparecen en la tabla. Por favor, marque con un aspa en la casilla de cada aspecto que usted considera más adecuada.

Le agradecemos anticipadamente por su colaboración.

1. La insuficiente cantidad de fiscales especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

2. La insuficiente cantidad de magistrados especializados para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

3. La insuficiente cantidad de fiscalías especializadas en materia tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

4. La falta de juzgados y salas especializadas para el control de la evasión tributaria.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

5. La inadecuada legislación procesal en materia de delitos tributarios internos.

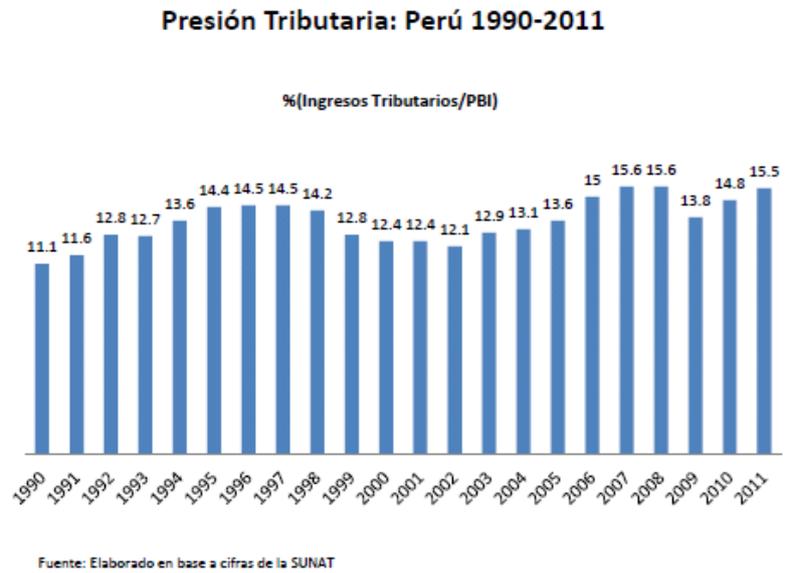
ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

6. El ambiente de riesgo generado por un sistema procesal idóneo.

ASPECTO DEL CONTROL TRIBUTARIO	GRADO DE INFLUENCIA		
	ALTO	MEDIO	BAJO
Nivel de la recaudación tributaria			
Nivel de la evasión tributaria			
Nivel de la base tributaria			
Posibilidad de sancionar en forma efectiva y ejemplar la comisión de delitos tributarios internos			

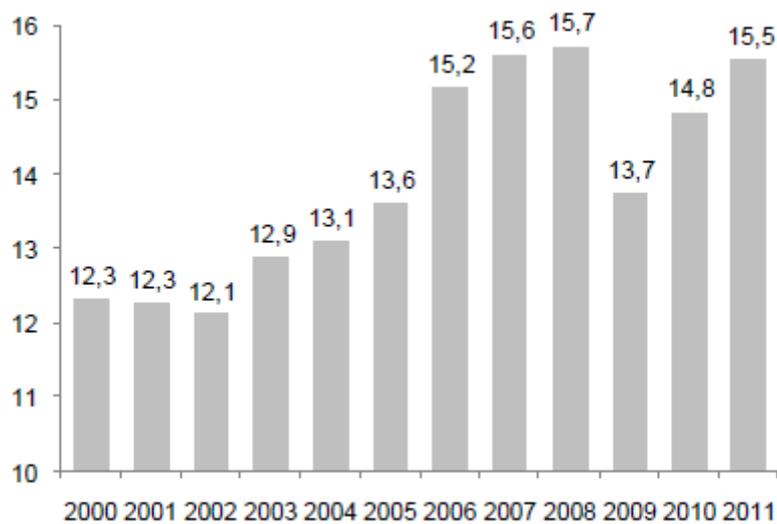
Anexo 4: Variación de la presión tributaria en el Perú: 1990-2011

Año	Presión Tributaria (%)
1990	11.1
1991	11.6
1992	12.8
1993	12.7
1994	13.6
1995	14.4
1996	14.5
1997	14.5
1998	14.2
1999	12.8
2000	12.4
2001	12.4
2002	12.1
2003	12.9
2004	13.1
2005	13.6
2006	15.0
2007	15.6
2008	15.6
2009	13.8
2010	14.8
2011	15.5



Anexo 5: Presión tributaria 2000-2011

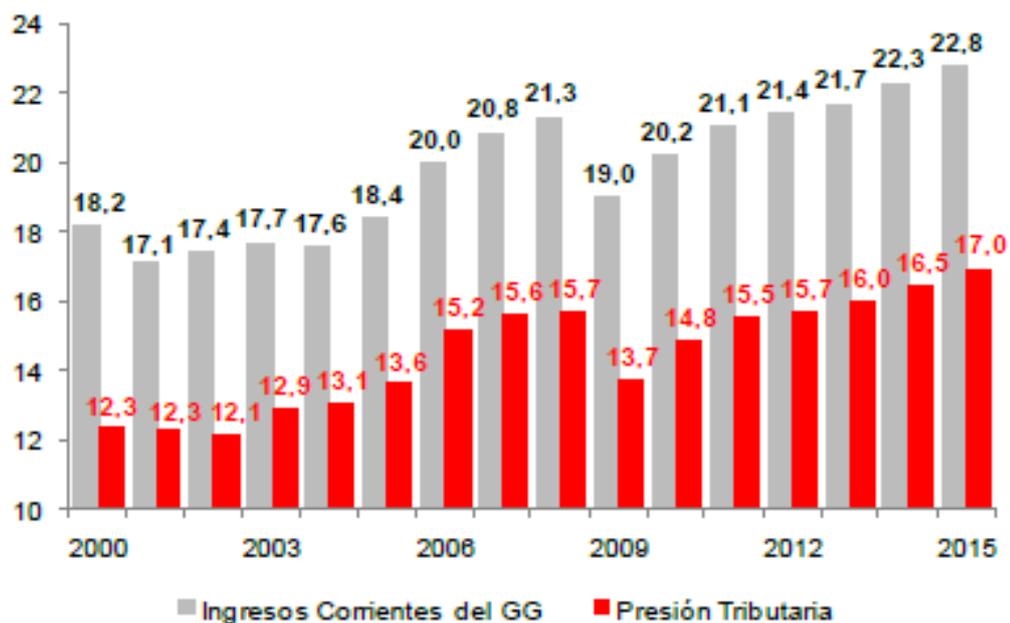
Presión Tributaria (% del PBI)



Fuente: MEF, SUNAT, BCRP.

Anexo 6: Proyección de la presión tributaria al 2015

Presión Tributaria e Ingresos Fiscales del Gobierno Central (% del PBI)



Fuente: MEF, SUNAT, BCRP.

Anexo 7: Variación de la presión tributaria en Latinoamérica: 2003-2011

Presión Tributaria: Perú versus Otros Países Latinoamericanos 2003 a 2011

Pais	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Brasil	16.1	16.5	16.8	16.6	22.7	22.6	21.8	21.9	23.4
Uruguay	15.2	16.9	17.7	18.4	18.3	18.3	19.8	19.4	18.4
Argentina	13.7	16.1	16.3	16.2	16.9	16.8	16.5	17.5	18.3
Chile	15.4	15.0	16.2	16.1	17.9	17.6	13.8	15.9	17.6
Bolivia	13.2	15.5	16.1	16.1	16.3	17.7	16.2	16.7	17.3
Perú	12.9	13.1	13.6	15.2	15.6	15.7	13.8	14.8	15.5
Colombia	11.9	12.3	12.8	13.8	14.0	13.9	13.6	12.8	14.0
Paraguay	10.4	11.8	11.9	12.0	11.4	11.5	12.9	13.1	13.2
Ecuador	10.2	10.0	10.6	10.8	11.3	11.4	12.9	13.6	13.1
Guatemala	11.7	11.5	11.2	11.9	12.1	11.3	10.3	10.5	11.0
Venezuela	8.2	9.9	10.8	11.6	11.4	10.0	11.6	10.0	10.9
México	10.2	9.0	8.8	8.6	8.9	8.2	9.5	9.6	9.0

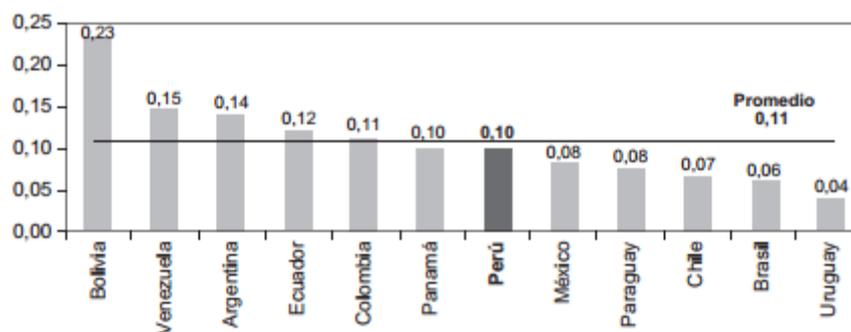
Fuente: AFIP (Argentina), SIN (Bolivia), Banco Central de Chile, DIAN (Colombia), SRI (Ecuador), MINFIN (Guatemala), SHCP (México), SET (Paraguay), SUNAT (Perú), DGI (Uruguay), SENIAT (Venezuela), WEO Database April 2012 – FMI.

Elaboración: MEF

Anexo 8: Variación de los ingresos tributarios del gobierno central

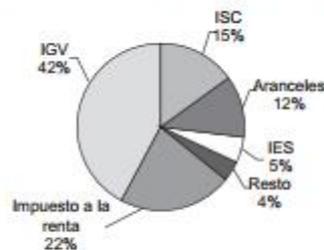
Ingresos tributarios Gobierno Central

Coefficiente de variación (2000-2009)

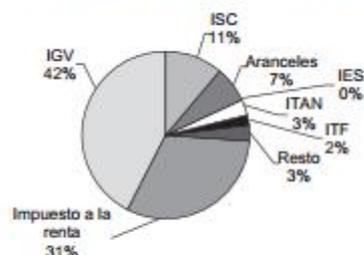


Fuente: CEPAL. Elaboración propia.

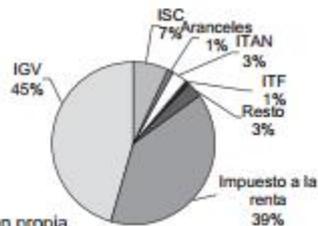
Ingresos Tributarios Gobierno Central: 2000



Ingresos Tributarios Gobierno Central: 2005



Ingresos Tributarios Gobierno Central: 2010



Fuente: BCRP, SUNAT. Elaboración propia.

Fuente: Banco Mundial (2011).

Anexo 9: Ingresos del Gobierno General

	Millones de Nuevos Soles		Var. % real		% del PBI		
	2010	2011	2011/2010	Prom. 00-10	2010	2011	Prom. 00-10
Ingresos del Gobierno General (I + II)	87 737	102 439	13,0	11,1	20,2	21,1	17,1
I. Ingresos Corrientes	86 994	102 205	13,7	11,2	20,0	21,0	16,9
I.1. Ingresos Tributarios (A + B)	85 951	77 257	13,3	8,1	15,2	15,9	14,0
A. Del Gobierno Central	64 461	75 539	13,4	7,9	14,8	15,5	13,8
IR	25 802	33 628	26,1	14,8	5,9	6,9	4,7
IGV	35 536	40 424	10,0	8,9	8,2	8,3	7,1
ISC	4 668	4 718	-2,2	1,0	1,1	1,0	1,6
Aranceles	1 803	1 380	-25,9	-5,6	0,4	0,3	1,0
Otros	4 600	5 097	7,2	8,0	1,1	1,0	1,1
Devoluciones	-7 948	-9 709	18,2	11,7	-1,8	-2,0	-1,6
B. De los Gobiernos Locales	1 490	1 718	11,5	13,3	0,3	0,4	0,3
I.2 Ingresos No Tributarios	21 043	24 948	14,7	11,2	4,8	5,1	4,8
A. Contribuciones Sociales ^{1/}	7 967	9 071	10,1	10,7	1,8	1,9	1,7
B. Otros	13 076	15 877	17,5	11,8	3,0	3,3	3,1
Regalías mineras y de hidrocarburos ^{2/}	4 295	6 321	42,4	31,4	1,0	1,3	0,9
Otros ^{3/}	8 781	9 556	5,3	7,2	2,0	2,0	2,2
II. Ingresos de Capital	743	235	-69,4	7,0	0,2	0,0	0,2

*Para los Ingresos Tributarios de los Gobiernos Locales y los Ingresos No Tributarios se utilizó información del periodo 2005-2010.

1/ Comprende contribuciones a EsSalud y a la ONP.

2/ Incluye canon y sobrecanon petrolero y canon gasífero proveniente de las regalías.

3/ Incluye los recursos directamente recaudados por las entidades del Gobierno General y otros ingresos del Tesoro Público.

Fuente: SUNAT, MEF, BCRP.

Anexo 10: Causas de la informalidad en el Perú

Causas de la informalidad en el Perú

	Sustitución de mano de obra por capital
Factores económicos	Altos costos de formalidad Mayores utilidades por menores costos Crédito escaso para pequeñas empresas
Factores jurídicos	Desconocimiento del marco legal Beneficios tributarios preferenciales
Factores socioculturales	Escasa educación Migración del campo a la ciudad Menores precios favorecen demanda Poca cultura tributaria Sector formal estimula sector informal
Factores políticos	Falta de reciprocidad desde el Estado Administración tributaria poco eficiente Poca coordinación entre instituciones de control

Fuente: SUNAT.

Anexo 11: Importancia de las administraciones tributarias de América Latina en función de los ingresos tributarios del país, en porcentajes.

	2006	2007	2008	2009	2010	PROM. 2006-2010
Argentina (AFIP)	82.0	82.7	83.1	82.2	82.7	82.6
Bolivia (SIN)	72.5	71.8	71.4	71.5	72.0	71.8
Brasil (RFB)	63.3	64.3	63.5	62.4	62.4	63.2
Chile (SII)	51.6	57.2	52.3	53.7	55.5	54.1
Colombia (DIAN)	66.9	67.4	68.7	67.8	65.9	67.3
Costa Rica (DGT)	45.9	46.4	46.5	48.5	47.4	47.0
Ecuador (SRI)	46.7	46.6	47.9	53.0	53.7	49.6
El Salvador (DGII)	49.8	50.5	51.3	55.7	55.7	52.6
Guatemala (SAT)	86.6	87.4	87.3	86.3	86.4	86.8
Honduras (DEI)	82.9	80.7	81.0	78.1	78.6	80.3
México (SAT)	69.9	69.7	68.0	68.4	68.1	68.8
Nicaragua (DGI)	46.1	46.1	45.0	48.5	45.5	46.2
Panamá (DGI)	49.8	47.0	45.7	47.7	47.1	47.5
Paraguay (SET)	30.0	29.2	28.7	32.9	34.8	31.1
Perú (SUNAT)	97.2	96.8	96.9	96.2	96.5	96.7
Rep. Dominicana (DGII)	61.4	66.3	66.3	67.5	73.6	67.0
Uruguay (DGI)	50.7	50.2	49.8	50.0	49.1	50.0
Promedio	62.0	62.4	62.0	63.0	63.2	62.5

Fuente: Banco Interamericano de Desarrollo (2013).

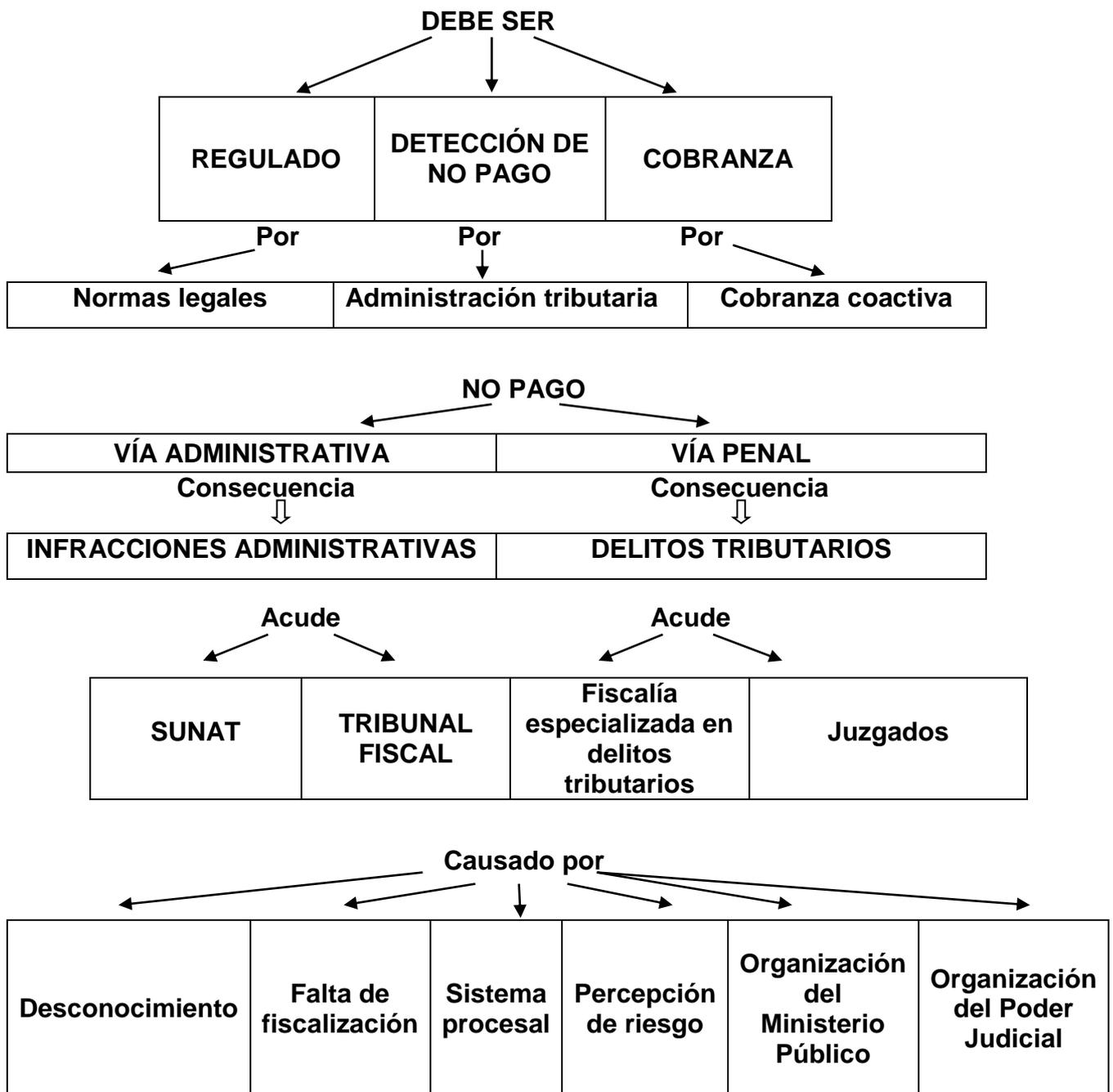
Anexo 12: Deuda reparada y cobrada. Año 2010.

	DEUDA REPARADA (MILLONES DE US\$)	DEUDA REPARADA Y COBRADA (MILLONES DE US\$)	DEUDA COBRADA RESPECTO DE LA REPARADA	DEUDA REPARADA RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN DEL ORGANISMO	DEUDA COBRADA RESPECTO DE LA RECAUDACIÓN DEL ORGANISMO
Argentina (AFIP)	1,515.7	421.7	27.8	1.4	0.4
Bolivia (SIN)	369.6	28.2	7.6	10.8	0.8
Brasil (RFB)	99,780.0	n.d.	n.d.	22.5	n.d.
Chile (SII)	756.2	419.3	55.5	3.3	1.8
Colombia (DIAN)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Costa Rica (DGT)	165.9	n.d.	n.d.	4.8	n.d.
Ecuador (SRI)	381.0	n.d.	n.d.	5.8	n.d.
El Salvador (DGII)	89.4	23.4	26.2	4.6	1.2
Guatemala (SAT)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Honduras (DEI)	82.4	n.d.	n.d.	3.6	n.d.
México (SAT)	17,245.4	7,196.5	41.7	17.3	7.2
Nicaragua (DGI)	59.0	5.5	9.3	7.3	0.7
Panamá (DGI)	43.6	24.6	56.3	1.9	1.1
Paraguay (SET)	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Perú (SUNAT)	2,383.3	142.8	6.0	8.3	0.5
Rep. Dominicana (DGII)	149.7	16.0	10.7	3.0	0.3
Uruguay (DGI)	238.7	n.d.	n.d.	4.0	n.d.
Promedio			26.8	7.1	1.6

Fuente: Banco Interamericano de Desarrollo (2013).

Anexo 13: Obligaciones tributarias

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS



Fuente: Elaboración propia.