

Tema 4
“Código Tributario”

El por qué de la modificación del Código Tributario

DR. EDWARD TOVAR MENDOZA

INTRODUCCION

El análisis de las reformas realizadas en la presente década, así como la posibilidad de seguir introduciendo nuevos cambios, debe partir necesariamente por la realización de una visión retrospectiva de la situación de «caos tributario» en que se encontraba el país, donde podíamos observar dos factores fundamentales:

- Una Administración Tributaria incapaz de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la obsolescencia de sus métodos de fiscalización, por la corrupción de muchos de sus funcionarios y por la falta de facultades de la misma para realizar su función, lo cual tenía como lógica consecuencia la ausencia de riesgo real para los contribuyentes.
- Una legislación compleja y errática, compuesta por un número inmanejable de tributos (aproximadamente 44), los que sufrían modificaciones permanentes incluso a los pocos días de su vigencia; a la vez que regía un Código Tributario con más de 25 años de antigüedad que ya no se ajustaba a la realidad por los cambios producidos durante ese tiempo, teniendo en cuenta

ta sobre todo que al regular sustancialmente hechos económicos, requería una actualización inmediata por los cambios operados en este tipo de hechos.

El resultado concreto de lo descrito era un sistema generalizado de incumplimiento tributario donde se había llegado al extremo de tener una presión tributaria del 4 por ciento aproximadamente.

Se tenía un registro de contribuyentes superior a los cinco millones de inscritos, pero estos supuestos contribuyentes no representaban el universo real existente.

Además no existía en la sociedad el criterio de conciencia tributaria, tanto por el descrédito de la Administración Tributaria como por el uso indebido de los recursos del Estado.

1. LA REFORMA TRIBUTARIA

Cambiar la situación de caos tributario requería algo más que declarar en «reorganización» a la Administración Tributaria (considerando como tal a la simple rotación de funcionarios) o la «modificación» de los tributos vigentes (a través de cambios en cuanto a monto de deducciones, plazos u obligaciones for-



males intrascendentes); que había sido el criterio utilizado en las permanentes reorganizaciones de los períodos anteriores.

Es así que para buscar realmente la creación de un sistema tributario racional se adoptaron dos medidas básicas que deberían efectivizarse en forma conjunta: la reestructuración del ente administrador de los tributos y la racionalización de la normatividad vigente.

Este cambio integral, reestructuración y racionalización, se realizó teniendo en cuenta que el solo reestructurar el ente administrador sin racionalizar los tributos, no iba a ser la solución al problema, por la imposibilidad del control de los tributos vigentes en ese momento; a la vez que la racionalización de los tributos manteniendo la misma Administración Tributaria no iba a dar como resultado la mejora en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias ni iba a incrementar el riesgo para los contribuyentes.

En cuanto a la reestructuración del ente administrador se adoptaron las siguientes medidas:

- Autonomía funcional y económica de la Administración Tributaria, a través de la creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.
- Reorganización del personal a través de un proceso de evaluación de los trabajadores existentes y de captación de nuevo personal mediante concursos públicos a nivel nacional.
- Implementación de nuevos métodos de selección de contribuyentes a fiscalizar y de métodos de investigación tributaria.
- Instalación de un sistema informático acorde con el avance de la tecnología, a nivel competitivo con el utilizado por los contribuyentes.

Respecto a la racionalización de la normatividad legal se consideró necesario simplificar el sistema tributario, de forma tal que la Administración Tributaria centralice sus esfuerzos en el control de pocos tributos y que los contribuyentes se encuentren frente a un sistema simple y neutral.

2. EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Es a través del Decreto Legislativo N° 771, publicado el 31 de diciembre de 1993, que se estableció el Marco Legal del Sistema Tributario Nacional con el principal objetivo de simplificar dicho sistema.

Para ese efecto la primera medida fue reducir sustancialmente la cantidad de tributos vigentes en el país, los mismos que por su dimensión hacían difícil su control por parte de la Administración e incomprensible su aplicación por el lado de los contribuyentes, pasando de aproximadamente 44 tributos a los siguientes impuestos correspondientes al Gobierno Central:

- Impuesto a la Renta.
- Impuesto General a las Ventas.
- Impuesto Selectivo al Consumo.
- Derechos Arancelarios.
- Régimen Unico Simplificado.

Además de esta racionalización de los tributos, era indispensable modificar sustancialmente el Código Tributario, teniendo en cuenta la necesidad de actualización de diversas materias contenidas en el referido Código.

Dicha actualización ya se había iniciado el año anterior a través del Decreto Legislativo N° 769, promulgado el 30 de marzo de 1992, el mismo que contenía la modificación ínte-



gra del Título Preliminar y del Libro Primero; no habiéndose logrado la aprobación de los tres Libros restantes al haberse dilatado demasiado su discusión en la Comisión Bicameral del Congreso de la República.

Se hizo necesario entonces dictar tres normas complementarias (Decreto Ley N° 25859, Decreto Legislativo N° 773 y Ley N° 26414) para llegar al Texto del Nuevo Código Tributario, conteniendo los cambios indispensables que debía contener este instrumento esencial en la relación jurídica entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

3. CARACTERISTICAS DE UN CODIGO TRIBUTARIO

La posibilidad de elaborar un Código Tributario o realizar cualquier modificación respecto a uno vigente, que es la base para la aplicación de todos los tributos, debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- El Código es el punto medio de la balanza en la cual se hallan fisco y contribuyentes, debiendo en consecuencia buscar el equilibrio entre ambas partes.
- El Código regula la relación jurídico tributaria en la cual participan acreedor y deudor tributarios, estando ambos en igual condición frente a la ley, respetando así el principio constitucional tributario de igualdad.
- La dación de este instrumento legal debe tener la condición de permanencia en el tiempo con el fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, los mismos que deben contar con reglas de juego estables que les permitan planificar debidamente su actividad económica.
- Las facultades establecidas en el Código Tributario deben servir para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, pero sobre todo para detectar a los evasores y compeler al pago de su tributos omitidos en forma efectiva. Fundamentalmente dichas facultades deben estar dirigidas contra los contribuyentes que se encuentran en situación de incumplimiento, que en términos económicos constituyen una competencia desleal respecto de los contribuyentes que sí tributan, rompiendo en la práctica la igualdad entre los agentes económicos.
- Para dotar de facultades a la Administración se debe comprender las necesidades de la misma y otorgarle los instrumentos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Se debe incluir en el Código los medios de defensa adecuados para que los contribuyentes, en el caso de existir arbitrariedad por la Administración, puedan impedir el uso indebido de las referidas facultades y evitar así cualquier perjuicio de sus derechos.
- El Código debe contemplar un régimen sancionatorio que se pueda aplicar en forma gradual, teniendo en cuenta tanto la actitud del contribuyente frente a la subsanación de la infracción, como la mayor o menor actuación de la Administración en la detección de la infracción.
- El Código debe considerar facilidades tributarias respecto de los contribuyentes que se encuentran cumpliendo con sus obligaciones permanentemente así como aquellos que desean subsanar infracciones cometidas.
- Se debe especificar los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria.
- “El Código debe fijar sistemática y ordenadamente los principios generales del derecho tributario e incluir las normas procesales que garanticen los derechos indivi-



duales y que permitan la adecuada aplicación de aquéllos” (1).

- “Para un eficiente cumplimiento de sus fines de control el fisco requiere de facultades suficientes -contenidas en el Código Tributario- para lograr que el reparto de las cargas tributarias de la ley se cumpla en la realidad”. (2)

Si queremos resumir podemos decir que, además de incluir los principios generales del Derecho Tributario, al momento de legislar se debe mantener un balance adecuado entre las facultades que se da a la Administración y los derechos que se otorgan a los administrados.

Sin embargo, al investir a la Administración de las facultades necesarias para su actuación no debe llegarse al extremo de colisionar con los intereses de los contribuyentes así como tampoco se debe legislar en contra de los preceptos constitucionales; por lo que resulta necesario analizar aquellos puntos en los cuales existe mayor conflicto o discrepancia entre el fisco y los contribuyentes.

4. ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN LA REFORMA DEL CODIGO

A continuación plantearemos aspectos que consideramos oportuno incluir en una nueva modificación del Código Tributario o que al haber sido incluidos en la reforma señalada anteriormente, resulta conveniente exponer los motivos que indujeron a la realización del cambio normativo.

4.1 Criterio económico en la aplicación de la norma tributaria.

El uso del criterio económico parte del supuesto que el legislador al momento de formular la hipótesis de incidencia tributaria tiene en mente siempre un hecho económico, en tanto el tributo tiene que estar vinculado necesariamente a este tipo de hechos.

Establecida esta hipótesis procede su contrastación con los hechos realizados por el contribuyente, que en caso de coincidir, indican la presencia del hecho imponible, que da nacimiento a la obligación tributaria.

Sin embargo en la realidad encontramos contribuyentes que, con el fin de intentar no incurrir en la realización del hecho imponible, buscan subterfugios legales para que la operación que realizan no encuadre dentro de la descripción contenida en la hipótesis, a pesar de coincidir totalmente a nivel de hecho económico.

La situación descrita nos enfrenta a lo que doctrinariamente se denomina fraude a la ley.

En lenguaje común fraude significa engaño, acto de mala fe; si esta definición se lleva al campo tributario se puede definir como fraude fiscal a la “violación indirecta de una norma legal mediante el (mal) uso de otras normas dictadas con finalidad diferente al objeto del acto que se pretende realizar, a efecto de darle apariencia de legalidad” (3).

Este uso inadecuado de las normas con el solo objeto de “hacer inaplicable” la norma tributaria buscando el ocultamiento de la actividad gravada constituye un acto contrario a ley, por lo que debe contemplarse la aplicación del criterio económico al momento de la aplicación de la norma, para que en caso de identificar el hecho económico realizado con el hecho hipotético contemplado en la norma se constate la realización del hecho imponible y surjan las consecuencias jurídicas respectivas; único mecanismo a través del cual se evita la conducta ilícita del contribuyente.

Este criterio es ratificado por Jean Claude Martínez en su obra “Fraude Fiscal”, al manifestar que “la mayor parte de las legislaciones hacen referencia a la evasión ilegal y la sancionan. Así ocurre en Francia con el Artículo L. 64 del Código de Procedimientos Fiscales que reprime los abusos del derecho.



También en la RFA, la Steuerampassungs-gesetz dispone en su numeral 6 que los contribuyentes no pueden escapar del impuesto ni disminuirlo por un abuso de las formas y las posibilidades de adaptación del derecho civil” (4).

Señala además que en Bélgica, Holanda o Suiza existen normas que prohíben los procedimientos anormales utilizados con el único propósito de reducir la carga fiscal y remitiéndose a otros autores puntualiza que no hay en materia fiscal un fraude permitido y un fraude prohibido. Existe únicamente una actividad lícita o una violación abierta u oculta de la ley.

Los contribuyentes pueden crear figuras que si bien están permitidas en la legislación civil, teniendo en cuenta la autonomía de la voluntad, pretenden no caer dentro del supuesto establecido en la norma como hecho imponible; intentando de esta manera no sólo usar la norma sino también abusar de ella. Pero gracias al criterio económico que sustentamos, se impide esta desviación.

“Esta formulación implica adoptar la doctrina sostenida por el autor (Dino Jarach) en su obra “El Hecho Imponible” del año 1943, que sostiene la relevancia del intento práctico o empírico de las partes y la irrelevancia del intento jurídico, cuando éste sea inadecuado para revestir de formas jurídicas la relación económica perseguida o realizada”(5).

El siguiente caso puede graficar claramente como se pretende utilizar diversas figuras contractuales para realizar fraude a la ley:

Premisa 1: Está gravada la venta de centrales telefónicas.

Premisa 2: No está gravada la prestación de servicios.

Premisa 3: Lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Hecho 1: Celebración de contrato de compra-venta de central telefónica.

Hecho 2: Celebración de contrato para instalación de central telefónica con el mismo contribuyente.

Conclusión 1: Compra-venta se encuentra gravada.

Pregunta 1: ¿La instalación se encuentra gravada?

Respuesta: Si consideramos aplicable el criterio de económico en la interpretación de la norma concluiremos que SI ESTA GRAVADA esta segunda operación, en tanto el hecho económico contemplado por el legislador como gravado es la venta de la central más su respectiva instalación; y en la realidad si contrastamos lo ocurrido con la hipótesis coinciden plenamente, por lo que nos encontramos frente a un hecho imponible que hace surgir la obligación tributaria. Caso contrario nos veríamos frente a una flagrante burla a la ley, porque gracias a la celebración de dos contratos en vez de uno se modifica la realidad tributaria, lo que nos llevaría a la conclusión que el nacimiento de la obligación tributaria depende de la voluntad del contribuyente, lo cual es evidentemente falso.

El ejemplo planteado nos ratifica el criterio de considerar que existe un elemento fundamental que es el aspecto económico, sobre el cual se tiene que incidir cuando aplicamos las normas tributarias.

Cuando hablamos de hipótesis de incidencia tributaria, nos referimos a aquel supuesto que el legislador a considerado para que en caso de ocurrir el hecho previsto se aplique la norma al caso concreto; por lo que debemos diferenciar dos momentos secuenciales, primero la creación de la norma y luego la aplicación de la misma.

Sin embargo, como mencionamos anteriormente, el legislador al crear la norma tributa-



ria y establecer la hipótesis de incidencia tributaria se basa fundamentalmente en hechos económicos, de tal forma que al aplicar la norma aplicando los métodos de interpretación, necesariamente debe contrastarse o verificarse la operación realizada por el contribuyente con la hipótesis planteada por el legislador.

Podemos afirmar que los métodos de interpretación generalmente aceptados por la doctrina no son suficientes para el campo impositivo, precisamente por ese ingrediente económico a que hacemos referencia; es así que surge la necesidad de utilizar el criterio económico en la aplicación de la norma.

Este criterio económico se incluyó por primera vez en el “Ordenamiento Tributario del Reich” (1919), estableciendo que deben tenerse en cuenta la finalidad, el significado económico y el desarrollo de las circunstancias; criterio que fue recogido pro Francia, Italia y Suiza.

Posteriormente Argentina también adopta este criterio considerando en el Artículo 11 de la Ley 11,683 que:

“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible juzgar por su letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las norma, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

Así mismo en el Artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina se establece que “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, **el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo...**”.

De esta forma se reafirma la importancia del criterio económico, anteponiéndolo a los preceptos del derecho privado, en virtud a esta naturaleza especial de la norma tributaria.

A nivel mundial encontramos esta regla “del imperio de la sustancia sobre la forma... en la legislación japonesa, se le encuentra también entre otros, en Luxemburgo, Portugal y, en cierta forma, en Israel” (6).

Doctrinariamente Héctor B. Villegas aporta valiosos argumentos al manifestar que la interpretación de acuerdo a la realidad económica se basa en que el “criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador afectó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica, entonces solo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo” (7).

Podemos considerar entonces que un aspecto fundamental en la aplicación de tributos, es que se realice de acuerdo a la real capacidad contributiva de los contribuyentes, basado en el principio de igualdad que debe existir en el derecho tributario.

Lo que se busca con el criterio económico es que se cumpla el propósito de la ley, llegar a su verdadero sentido con el objeto que se evite la burla a la ley, prevaleciendo el principio de igualdad en la aplicación de la norma; es así que la ley tiene que aplicarse no interesando a quien beneficie o perjudique, sino estando en igualdad de condiciones todos los contribuyentes.

Giuliani Fonrouge concluye que «su utilización prudencial (del criterio de la realidad económica), en concordancia con otros métodos (como el teleológico o de los fines perseguidos por el legislador, etc.), sin exageraciones dogmáticas, importa un valioso instrumento para el progreso del derecho» (8).



Este criterio no contemplado aún en nuestra legislación ya ha sido aplicado por el Tribunal Fiscal desde hace muchos años, tal como aparece de la R.T.F. 18463, del 3 de agosto de 1984, que dispone lo siguiente:

“El Decreto Supremo 096-73-EF tiene un **carácter económico tributario**, por lo que al establecer en su Artículo 15 el capital de las sucursales de empresas extranjeras, al referirse a la principal, está incluyendo todas las modalidades y conceptos económicos en los cuales existe un interés común de capitales y una vinculación económica directa”.

El “fraude a la ley” es también conocido en nuestro medio como la ELUSION, figura que equivocadamente se puede considerar como una manera legal de evadir los tributos.

Debemos enfatizar en el hecho que la elusión implica la comisión de la infracción sustancial de no pagar debidamente los tributos a los que está obligado el sujeto que realiza un hecho económico (imponible).

Estas figuras elusivas son recomendadas cuando se realiza el “falso planeamiento tributario”, cuando el asesor privado cree “equivocadamente” que debe utilizar todos los medios posibles, lícitos e ilícitos, para que su cliente pague menos tributos.

Sin embargo, debemos tener presente que en nuestro sistema jurídico sí existe la posibilidad de realizar un verdadero planeamiento tributario, en función a que se contemplan regímenes diversos que permiten a los contribuyentes optar por uno de ellos dependiendo de la naturaleza de su negocio, pudiendo de esta forma pagar debidamente un monto menor de tributos. Por ejemplo, tratándose del Impuesto a la Renta puede escoger entre someterse al Régimen Unico Simplificado, el Régimen Especial de Renta o el Régimen General de Renta.

Es en estos casos que sí es procedente el planeamiento tributario, de forma tal que frente

a diversas alternativas contempladas en las normas, se decida utilizar una de ellas; nos encontramos de esta manera frente a la denominada “Economía de Opción”.

Economía de opción que implica utilizar los beneficios y regímenes especiales que permite la ley, para acogerse a una forma especial de determinar su obligación tributaria. No estamos frente al uso indebido de figuras jurídicas con el fin de reducir los tributos, sino que nos encontramos ante el uso legal de formas alternas de tributación.

4.2 Determinación sobre base presunta

La determinación de la obligación es el acto o conjunto de actos a través de los cuales el contribuyente o la Administración Tributaria verifican la realización del hecho imponible, identifican al sujeto pasivo de la obligación y establecen la cuantía del tributo.

Esta definición fue plasmada al momento de modificar el Código Tributario en razón a que existen discrepancias doctrinarias sobre la naturaleza jurídica de la determinación; además que permitió diluir conceptos erróneos respecto al significado de términos como acotación, acotación de oficio, determinación, liquidación y otros, que contenía el antiguo texto del Código.

Se siguió el criterio sostenido por la doctrina mayoritaria, en la que destacan C. Giuliani Fonrouge, H. B. Villegas, E. Blumenstein, A. Giannini, J. Martín, G. Rodríguez; entre otros, al considerar que:

- La determinación puede ser realizada tanto por el contribuyente (autodeterminación) como por la Administración (determinación de oficio).
- La determinación puede consistir en la realización de un solo acto efectuado por la Administración o en la realización de diversos actos efectuados tanto por el contri-



buyente (al realizar la autodeterminación) como por la Administración (al revisar y eventualmente modificar la que realizó el contribuyente).

Adicionalmente se reafirmó el criterio de la consecuencia meramente declarativa de la determinación (C. Giuliani Fonrouge, A. Giannini, M. Pugliese), discrepando de la teoría que la considera constitutiva (E. Allorio, G. Ingrosso), al consignar expresamente en el Artículo 2 que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley.

Además de estas características referidas a su naturaleza jurídica, se consideró expresamente en el Código que la determinación de la obligación tributaria se puede realizar sobre base cierta o sobre base presunta, debiendo aplicarse la segunda sólo en forma supletoria a la primera.

Es decir, la Administración Tributaria debe intentar en primer lugar determinar la obligación sobre base cierta, tomando en cuenta los libros contables y la documentación sustentatoria que presente el contribuyente, de forma tal que se llegue a establecer en forma exacta el real monto de la deuda tributaria.

Sólo cuando no se pueda establecer en forma cierta esta obligación se permite que la determinación se realice sobre base presunta, considerando los elementos o circunstancias vinculados al hecho generador de la obligación que indiquen un monto aproximado de lo que podría ser la cuantía de la deuda.

Esta determinación sobre base presunta debe efectuarse exclusivamente en forma supletoria, es decir cuando no se puede realizar sobre base cierta; no puede en consecuencia estar librada totalmente a la discrecionalidad de la Administración, sino que debe estar ligada a la existencia de causales específicas.

Este criterio es sustentado por Sainz de

Bujanda quien considera que “la estimación surge precisamente en el instante en que, sea cual fuere la causa, no se considera posible determinar la base. Entonces, el legislador autoriza a que, en vez de la base definida por las normas, se determine o mida algo distinto a ella” (9).

Es así que en el Código Tributario se consignan causales expresas en función a las cuales recién se puede proceder a determinar la obligación sobre base presunta, por lo que resultaría nula la que se hubiera realizado sin existir las causales mencionadas.

Como se puede verificar en el Artículo 64 del referido Código, las causales deben estar vinculadas a hechos en los cuales la conducta del contribuyente muestra una intención de no cumplir con sus obligaciones tributarias o no colaborar con la Administración en el control del cumplimiento de dichas obligaciones, tales como no presentar declaraciones, tener contabilidad no fehaciente, ocultar rentas, no entregar comprobantes de pago y haber sido detectado, etc.

Estamos de esta forma ante circunstancias en las que la Administración se ve obligada a recurrir a estas presunciones con el fin de poder estimar un monto aproximado de la deuda del contribuyente; procedimiento que tiene como origen la conducta indebida del contribuyente que busca por diversos medios ocultar los elementos que sirvan para determinar correctamente y sobre base cierta la obligación tributaria.

En forma similar el Código Tributario del Ecuador permite la realización de la determinación presuntiva “cuando no sea posible la determinación directa, sea por falta de declaración del sujeto pasivo o porque los documentos que respaldan la declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito para acreditarla, casos en los cuales la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan la configuración



del hecho generador y la cuantía del impuesto” (10).

Legislativamente, además de contemplar las causales que permiten el uso de presunciones, es conveniente describir cuáles son las presunciones que puede utilizar la Administración para disminuir la posibilidad de la existencia de arbitrariedad el momento de su aplicación. No resulta conveniente que ante cada caso particular pueda la Administración crear presunciones, ya que de esta forma sería más fácil incurrir en error y alejarse del objetivo de las presunciones, que es acercarse lo más posible a lo que debe ser la deuda tributaria.

Sin embargo, una vez que se ha decidido utilizar la presunción, ante la imposibilidad de determinar la obligación tributaria sobre base cierta por entorpecimiento de la labor de fiscalización o por oposición directa o indirecta del obligado, no es coherente que se deje las puertas abiertas al contribuyente para que pueda cuestionar todos los efectos de la determinación realizada en función a la presunción.

Es decir, debe cautelarse el derecho del contribuyente a cuestionar exclusivamente los índices o períodos que sirvieron de base para la presunción, porque en esos puntos puede haber discrepancia con la Administración.

Pero no cabe permitir que el contribuyente solicite, recién en esta etapa del procedimiento, que se realice la determinación sobre base cierta ofreciendo como prueba la inspección de la Administración Tributaria de todo el período al cual se aplicó la presunción; ya que de esta forma se permitiría invalidar todo el procedimiento de determinación efectuado con observancia de la normatividad vigente.

En esta línea se encuentra el Modelo de Código Tributario para América Latina. Según señala Jarach “la relevancia del distingo en el Modelo consiste esencialmente en la prohibición contenida en el segundo párrafo del

Artículo 137 de impugnar la determinación presuntiva, fundándose en hechos que el contribuyente no hubiere puesto en conocimiento de la administración en tiempo oportuno” (11).

Nuestro Código Tributario, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 773, coincidía en este aspecto al considerar en su último párrafo que la presunción establecida en el presente Artículo (Artículo 67) no admite prueba en contrario.

Si nos remitimos a la casuística tenemos que en el caso de la presunción de ventas por omisiones en el registro de ventas, la Administración puede tomar como referencia un mes del año (agosto) y detectar una omisión del 30 por ciento de ventas, lo cual le permite presumir que el resto de los meses del año se omitió ventas por igual porcentaje. En consecuencia el contribuyente tiene el legítimo derecho de discutir si el 30 por ciento es el monto real que se omitió en el mes de referencia, pero una vez establecido este porcentaje ya no es posible discutir su aplicación para los meses restantes.

Negar lo propuesto implica incentivar a los contribuyentes a que entorpezcan permanentemente la labor de la Administración y esperar a que ésta determine sobre base presunta; una vez que se realice esto comparará el monto realmente evadido y el monto que resulta de la aplicación de la presunción, de resultar este último menor aceptará la determinación realizada por la Administración con el consecuente beneficio indebido, y de lo contrario cuestionará la presunción y obligará a la Administración a revisar nuevamente todo el período con el artificio de ofrecer como prueba la inspección de la Administración por todo el ejercicio en discusión.

Por lo expuesto resulta justo y no violatorio del derecho de defensa de los contribuyentes el hecho que sólo se admita a discusión el período que se utiliza como referencia para las presunciones, limitándose la posibilidad



de discusión de los restantes meses; con lo cual no se desnaturaliza la institución de la presunción.

Doctrinariamente se acepta este tipo de presunciones, las mismas que se denominan “presunciones absolutas”, es decir que no admiten prueba en contrario.

Excepcionalmente, y siempre y cuando se cuente con la aceptación del contribuyente, se permite que la Administración pueda determinar sobre base presunta en función a datos estadísticos sobre el normal rendimiento de empresas de similar volumen y giro; tal como ya se aplicó en el Perú a través de las resoluciones que determinaban por “coeficientes económico financieros”.

Esta forma de determinar por coeficientes favorecía tanto a la Administración como a los contribuyentes la primera en tanto le permitía comprender a mayor cantidad de contribuyentes y a los últimos porque evitaban todo el proceso de fiscalización y porque el monto determinado podían compararlo con su actividad y de no ser compatible con sus resultados rechazaban el procedimiento, aún sin expresión de causa.

4.3 Facultades de la Administración

Una Administración Tributaria con autonomía funcional y económica, con infraestructura moderna y con personal altamente capacitado no es suficiente para lograr un eficiente control del cumplimiento de obligaciones tributarias; ya que si no se cuenta con los instrumentos, poderes o facultades necesarios para cumplir con su función, el resultado será una administración incapaz de cobrar tributos.

Este criterio es confirmado por Jaime Ross Bravo quien considera que “Es necesario, además, que a la Administración Tributaria se le provea de un conjunto de mecanismos legales eficaces, que le permitan forzar al cum-

plimiento obligatorio a los infractores que no cumplen voluntariamente con sus obligaciones tributarias” (12).

Estas facultades deben estar conferidas en virtud a las necesidades que tenga dicha Administración en las diversas etapas de control de los contribuyentes: desde las referidas a la inscripción de los contribuyentes, la presentación de las declaraciones, la investigación sobre la veracidad de la información proporcionada por el contribuyente, la obtención de información necesaria para determinar la obligación tributaria hasta el cobro coactivo en forma oportuna de la deuda tributaria.

El paso inicial para decidir el límite de estas facultades radica en saber exactamente qué requiere la Administración, pensando en que se va a hacer buen uso de la norma; no podemos pensar en otorgar facultades con el temor que algún mal funcionario pueda hacer uso indebido de las mismas.

Sin embargo, en forma paralela se debe preservar los derechos de los contribuyentes dándoles los mecanismos inmediatos para que puedan defenderse de un posible abuso de la Administración, de tal forma que exista igualdad de ambas partes frente a la ley.

Un elemento indispensable con que debe contar la Administración para la investigación de la omisión en el pago de tributos es la información, gracias a la cual la Administración podrá detectar eficientemente a los contribuyentes omisos.

Mientras menos información tenga la Administración es más fácil para los contribuyentes dejar de cumplir con sus obligaciones, ya que estarán seguros que el órgano controlador no contará con los elementos de juicio necesarios para determinar el verdadero monto de la obligación tributaria.

La información es el principal elemento en la labor de control, debiendo permitirse a la Administración el acceso a la misma por to-



dos los medios que sea posible, ya sea obteniéndola directamente de los interesados o a través de terceros.

Acceso a la información bancaria y financiera

Uno de los problemas fundamentales al que se enfrenta la Administración Tributaria es precisamente la obtención de información bancaria y financiera, en virtud a que existe el “muro” de la reserva bancaria, en función a la cual los contribuyentes, sobre todo los evasores, pretenden negar información sobre sus movimientos de capital que provienen precisamente de actividades gravadas por las cuales no están tributando.

Esta reserva bancaria también es conocida como secreto bancario o sigilo bancario, considerando como tal a:

“La obligación profesional que tiene, tanto la persona jurídica en su calidad de órgano colectivo, como la dirección, la administración y los empleados, individualmente, de no revelar directa ni indirectamente las informaciones y datos que lleguen a su conocimiento, en virtud de la actividad a que están dedicados” (13).

Sin embargo, en el mismo texto el autor cita a otros dos tratadistas, Juan Carlos Malagarriga y Aristófanos Fontoura, que incluyen un elemento relevante del límite que tiene esta reserva bancaria, al precisar que existe el impedimento de revelar información “sin causa justificada”; es decir, contrario sensu, se permitiría transferir la información solicitada si existe causa justificada para ello.

Como podemos ver, doctrinariamente los autores coinciden en estimar que existe una regla general que es el secreto bancario, por la cual no es posible entregar ningún tipo de información proporcionada por el contribuyente; salvo que nos encontremos frente a la excepción de la regla que es la causa justificada.

Cabe entonces definir en forma precisa en que casos nos encontramos ante la causa justificada que permite y obliga al informante a dejar de lado la reserva bancaria.

Una causa justificada viene a ser el interés público, ya que es razonable que prevalezca el interés de la colectividad sobre el beneficio particular, pudiendo afirmar que es viable que se limiten los derechos del particular cuando así lo requiera el bienestar de la ciudadanía en general; más aún cuando este “derecho” consiste en el ocultamiento de actividades contrarias al ordenamiento legal tributario.

Este bienestar general implica la obtención de los recursos necesarios para la subsistencia del Estado, por lo que la Administración debe estar en la capacidad de obtener información bancaria y financiera para determinar correctamente el monto adeudado por los contribuyentes, que corresponde ser transferido a las arcas del Estado.

Otro elemento de juicio para considerar que debe existir límites a la reserva bancaria y consiste en que al amparo de un derecho no se pueden proteger conductas ilícitas, por lo que esta reserva no puede ser un escudo de protección para los casos de comisión de ilícitos, en cualquiera de sus modalidades.

Esta limitación adquiere fuerza a nivel mundial, tal como podemos verificar de la información aparecida en el Diario Oficial El Peruano en el mes setiembre donde la agencia Reuter da cuenta que “Policías e investigadores de todo el mundo que asisten a una conferencia sobre delitos financieros (en Cambridge) solicitaron la flexibilización de las leyes del secreto bancario para luchar contra el lavado de dinero, el fraude y el crimen organizado”.

No puede considerarse válido recurrir a la reserva bancaria para proteger a evasores tributarios.



El verdadero sentido de la reserva bancaria no está destinado, como ya mencionamos, a que las instituciones financieras amparen negocios ilícitos, sino que ha sido constituida para proteger al individuo de otros individuos que al conocer su movimiento económico podrían utilizarlo para competir deslealmente; lo cual no sucede con el Estado porque su intervención es con la finalidad de proteger el interés de la sociedad.

A nivel legislativo y jurisprudencial esta tesis también adquiere aceptación y tenemos que países como Canadá, España, Inglaterra, Francia, Bélgica, Alemania, Holanda y España establecen la obligación de presentar información a la Administración Tributaria, cuando ella lo solicite.

En Estados Unidos “Desde la época de Al Capone y Meyer Lansky, la División de Investigación Criminal del Servicio de Rentas Internas ha sido el enemigo temido del Crimen Organizado... Nuestros legisladores continuamente han promulgado leyes adicionales para combatir el uso de nuestra infraestructura financiera por empresas criminales” (14). Es así que la Ley del Secreto Bancario, promulgada en 1970 da al Departamento del Tesoro autoridad para solicitar la presentación de información y el mantenimiento de registros, autoridad que el Tesoro delegó al I.R.S. respecto a todas la instituciones financieras.

Debemos poner énfasis además en el hecho que la información que sea transferida por las entidades bancarias o financiera a la Administración Tributaria queda protegida respecto de los terceros comunes por la existencia de la reserva tributaria.

Así tenemos que la Administración también está obligada a guardar confidencialidad respecto a toda la información obtenida respecto de los contribuyentes, ya sea por vía directa o indirecta, en virtud a lo establecido en el Artículo 85 del Código Tributario.

Esta reserva tributaria también tiene sus límites en tanto no puede negarse información cuando nos encontramos frente a requerimientos efectuados por el Poder Judicial, el Fiscal de la Nación o una Comisión Investigadora del Congreso.

Reafirmando la posibilidad de intercambio de información, tenemos que si existe la costumbre entre las entidades bancarias de intercambiar información sobre la idoneidad de sus clientes, sin por esto transgredir la reserva bancaria, con mayor razón deberían proporcionar información a la Administración Tributaria.

Autorización judicial para el descerraje

Esta medida de fuerza se hace necesaria en casos en que el contribuyente se opone a la verificación y la Administración sabe con un grado de certeza elevado que hay incumplimiento tributario, incluso con sospecha razonable de la existencia de delito tributario. Es necesario entonces que los elementos de prueba sean obtenidos en el acto y se proteja los medios de prueba que podrían ser destruidos.

Es evidente que cuando el contribuyente se somete a la inspección por la Administración, proporcionando la documentación contable y sustentatoria de la misma, esta medida no es procedente ni necesaria, es decir no es aplicable para contribuyentes que tienen un nivel aceptable de cumplimiento.

Sólo para aquellos casos en que se detecta evasores, que además de no cumplir con pagar sus tributos, mantienen un actitud clara de obstrucción en el proceso investigador se torna necesario la adopción de medidas de fuerza como la comentada.

La protección del contribuyente, conveniente ante estas medidas extremas se encuentra en la intervención judicial, ya que será necesaria la autorización judicial para proceder al descerraje y posible incautación de bienes o documentación contable.



Revisando legislación comparada encontramos que en el Artículo 41 de la Ley 11.683 - Procedimiento Tributario, de Argentina, se dispone que la Dirección General puede “recabar... orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las 24 horas, habilitando días y horas si fuera solicitado”.

Incluso en la legislación chilena se permite el descerraje con la sola orden de la Administración Tributaria, contemplando en el Artículo 59 de la Ley N° 830 - Código Chileno que “El Director o el Director Regional, según el caso, podrá ordenar que se inventario se confronte con auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición por parte del contribuyente... pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario”.

Esta facultad de solicitar el descerraje también es necesario cuando se está en la etapa de cobranza coactiva y el Ejecutor Coactivo dispone la medida de embargo en forma de extracción.

Si el contribuyente pretende impedir la ejecución de la medida amparándose en la inviolabilidad domiciliaria, debe permitirse a la Administración recurrir al Juez para que autorice el descerraje con el fin de extraer los bienes a ser embargados; caso contrario la Administración se vería limitada seriamente en la etapa culminante de su labor que es el momento preciso de la cobranza.

4.4 Procedimiento de cobranza coactiva

Existe discrepancia, tanto doctrinaria como legislativa, respecto de la ubicación del procedimiento de cobranza coactiva; ya que puede comprenderse dentro del campo administrativo, jurisdiccional o una alternativa mixta.

La decisión de optar por un procedimiento de cobranza coactiva administrativa tiene como sustento la naturaleza jurídica del tributo; en razón a que un elemento esencial del mismo “es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio” (15). Esta facultad del Estado que se ejerce a través de la Administración Tributaria implica que sea esta misma Administración la que lleve a cabo todo el proceso hasta la cobranza efectiva de la deuda tributaria, sin que exista la posibilidad de interferencia de terceros que impidan el cumplimiento de sus fines.

Además, se tiene que considerar que la deuda tributaria constituye un crédito privilegiado respecto de las deudas con otro origen, considerando que este privilegio abarca tanto el referido a la prelación del acreedor tributario respecto a la concurrencia con otros acreedores, como el privilegio procesal que obvia los procedimientos dilatados que tienen que seguir los acreedores no tributarios y permite cobrar rápidamente la deuda tributaria.

Este argumento se ve materializado, a nivel de legislación comparada, en el Código Tributario de Brasil, donde se dispone en su Artículo 3 que “Tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria... y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.

En función a lo expuesto se deja atrás el proceso mixto que existía en el país, donde mediante el Decreto Ley N° 17355 se dispuso que el Juez Coactivo (hoy Ejecutor Coactivo) sería designado por el Banco de la Nación y los Secretarios Coactivos serían designados por el Poder Judicial.

Sin embargo, con dicho procedimiento se prolongaba indebidamente el cobro de la deuda tributaria, en virtud a que los Secretarios Coactivos no tenían interés real en la percepción del tributo, sino que una vez detectado



el contribuyente incumplido procedían a exigir exclusivamente las costas judiciales, mientras que el saldo de la deuda constituido por el tributo no era realmente exigido.

Es a través del Decreto Ley N° 25859 que se establece expresamente que la cobranza coactiva es facultad de la Administración, por lo que el Ejecutor Coactivo también es funcionario de dicha Administración, correspondiéndole el ejercicio de las acciones de coerción para el cobro de la deuda tributaria que sea exigible.

Este cambio legislativo permite cumplir con los principios de inmediatez y celeridad procesal que debe existir en el procedimiento de cobranza coactiva, en el cual no está permitido la interposición de recursos dilatorios.

Cabe precisar que la Administración Tributaria tiene la responsabilidad no sólo de detectar el incumplimiento y determinar la obligación tributaria, sino que recién verá cumplida su labor cuando cierra el ciclo tributario mediante el cobro de la deuda tributaria, medio a través del cual se extingue la obligación tributaria.

Esta acción de la Administración además de tener efectos positivos en el incremento de la recaudación tributaria a nivel del cobro individual, tiene también una importantísima función en la elevación del nivel de cumplimiento tributario del resto de la sociedad, en tanto una real acción de cobranza implica un riesgo real para los contribuyentes que se dan cuenta que en caso de no pagar verán afectado su patrimonio por la acción directa de la Administración.

El efecto inverso consiste en que una deficiente función de cobranza coactiva trae abajo el resto de la labor realizada, aunque se haya efectuado con suma eficiencia; ya que si se plasman las deudas tributarias en sendos valores, los mismos que “normalmente” no son ejecutados, se convierte la deuda exigible en deuda sujeta a la buena voluntad de

los contribuyentes, los mismos que cumplirán con esta obligación en forma esporádica.

De esta manera es responsabilidad exclusiva de la Administración la eficiencia y prontitud en la cobranza de la deuda tributaria en función a la aplicación de las facultades que le han sido conferidas en el procedimiento coactivo.

Para que la Administración Tributaria, a través del Ejecutor Coactivo, pueda iniciar la ejecución coactiva tiene que verificar necesariamente que se hayan cumplido ciertas condiciones básicas, sin las cuales el procedimiento no se puede iniciar. Es así que sólo puede ser ejecutable la “deuda tributaria que sea exigible”, lo cual implica que el contribuyente tiene siempre la posibilidad de defensa mediante la impugnación del valor que contiene la deuda a cobrar.

El encargo a la Administración de la cobranza coactiva en nada implica eliminar el equilibrio ante la ley que debe existir entre fisco y contribuyente, ya que paralelamente a las facultades otorgadas a la Administración se establecen los medios de defensa de los contribuyentes o de terceros, los mismos que pueden recurrir a la Corte Superior vía recurso de apelación o al Tribunal Fiscal vía recurso de tercerías.

Como medio de defensa también se puede mencionar a la queja que puede interponer el contribuyente que considere vulnerado su derecho por el quebrantamiento del procedimiento, pudiendo obtener como resultado la orden del Tribunal Fiscal disponiendo la suspensión de la cobranza iniciada indebidamente.

Asimismo es necesario precisar que la cautela de los derechos del contribuyente frente a la cobranza coactiva también se encuentra en el Artículo 119 del Código Tributario que norma sobre la suspensión del referido procedimiento, al disponer que el único funcionario facultado para suspender la cobranza es el Ejecutor Coactivo, quien deberá realizarlo indefectiblemente cuando se produzca



alguna de las causales especificadas en 6 incisos.

Paralelamente a la agilización del procedimiento coactivo se consideró conveniente otorgar mayores derechos a los contribuyentes por lo que se flexibilizó el beneficio de fraccionamiento y/o aplazamiento que pueden solicitar los mismos, tanto en cuestión de plazos como de otorgamiento de garantías; mecanismo a través del cual también se puede obtener la suspensión de la cobranza.

Finalmente, es conveniente precisar que el Ejecutor Coactivo, nombrado por la Administración Tributaria, no tiene la calidad de juez, por lo que no puede pronunciarse sobre el fondo del asunto, es decir, sobre la procedencia o improcedencia de la cobranza; sino que su función se limita a realizar todos los actos que la ley dispone para cobrar la deuda contenida en los valores emitidos por la Administración, evidentemente respetando el procedimiento establecido en el Código Tributario.

4.5 Régimen de sanciones

Para determinar el régimen de sanciones, aplicable a una sociedad, es menester que previamente se contemple el comportamiento general de la misma.

Así tenemos que en un sistema donde existe un nivel elevado de cumplimiento tributario debe mantenerse el mismo a través de severas sanciones, que se apliquen indefectiblemente a todos los infractores y conviertan en gravoso el cambiar de comportamiento y ser detectado.

Mientras que en caso de encontrarse en un medio de incumplimiento generalizado no procede sancionar drásticamente a todos los infractores porque la sanción originaría descontento de la sociedad con el sistema y no tendría un efecto ejemplificador que induzca a modificar la conducta de aquéllos que se encuentran en falta.

Características del Régimen de Sanciones

Las características que debe tener un régimen de sanciones aplicable a un medio de elevado nivel de incumplimiento, donde todavía existe una gran cantidad de infractores, son las siguientes:

- La tipificación es la base angular del régimen, debiendo contemplarse en forma clara las diversas violaciones a las obligaciones establecidas para los contribuyentes.

Esta tipificación incluye no solamente la descripción de la conducta ilícita sino que también debe contener sanciones que puedan ser aplicables en forma sencilla y objetiva.

El contribuyente debe estar en capacidad de conocer exactamente y de forma sencilla cuándo está en infracción y cuál es la sanción que le sería aplicable en caso de cometer alguna infracción.

- La aplicación de la sanción es facultad de la Administración, la misma que puede dejar de aplicar en forma generalizada cuando las circunstancias del caso lo ameriten.

Existen casos en los cuales es conveniente realizar intervenciones preventivas, con el fin de demostrar a los contribuyentes que la Administración está en capacidad de detectar la infracción y que de no corregir su comportamiento se hará acreedor a las sanciones correspondientes.

Es la realización de la labor educativa a la cual también está obligada la Administración.

Cabe precisar que esta discrecionalidad se aplica fundamentalmente cuando se trata de incorporar a un sector importante de informalidad dentro del universo de contribuyentes debidamente registrados. No se pretende de ninguna manera sustentar que en casos individuales la Administración pueda dejar de sancionar.



- La oportunidad e inmediatez es fundamental en el efecto benéfico que pueda tener el régimen sancionatorio, ya que de dilatarse en el tiempo su aplicación se pierde el efecto ejemplizador que demuestra al contribuyente la acción inmediata y eficaz de la Administración frente al ilícito tributario.

Es por ello que en caso de impugnación de las resoluciones que aplican sanciones, debe contarse con un procedimiento bastante expeditivo que resuelva en forma inmediata y permita la aplicación de la sanción, cuando corresponda.

- La magnitud de la sanción de ser razonablemente moderada, de forma tal que sea lo suficientemente drástica para desanimar al contribuyente de seguir incurriendo en infracciones y a la vez no tan fuerte que se convierta en tan onerosa para el contribuyente que se vea obligado a alejarse de la formalidad por el perjuicio grave que podría causarle la aplicación de la sanción.

Esta magnitud en lo posible debe tener en cuenta la capacidad contributiva de los infractores, buscando diversos medios de referencia para determinar la gravedad de la sanción; como por ejemplo el monto del tributo omitido o el régimen al cual se encuentran afectos, por la dimensión de la empresa.

Pero también se debe tener cuidado de no exagerar este elemento de capacidad porque se llegaría a establecer un sistema tan complicado que conllevaría a su inaplicabilidad.

- La aplicación de la sanción no tiene como fin último el castigar al contribuyente infractor, ya que con ese criterio se consideraría que una vez aplicada ésta se estaría liberando al infractor de la subsanación de la infracción.

El riesgo de ser sancionado por el no cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser

lo suficientemente alto como para desincentivar al contribuyente a infringir la ley.

- No se puede pretender incrementar el monto de las sanciones considerando que a través de ellas se puede incrementar la recaudación; ya que el medio correcto para lograr este incremento es detectando los tributos omitidos y cobrándolos coactivamente.

- Debe establecerse un sistema de incentivos para que se produzca la subsanación voluntaria del contribuyente, de forma tal que se pueda liberar a la Administración de la labor meramente sancionatoria y así pueda dedicarse lo más posible a recaudar tributos.

Es en virtud a estas características que al modificar el Código Tributario se consideró oportuno sustituir el sistema anterior de varias tablas de infracciones con sus respectivas sanciones referidas a la base imponible o capital del infractor, por menor cantidad de tablas con sanciones fijadas en función a un porcentaje de una unidad de referencia de conocimiento general (Unidad Impositiva Tributaria) o a un porcentaje del tributo omitido.

Asimismo se estableció un régimen de gradualidad a través del cual el contribuyente sabría que dependiendo de su conducta se aplican sanciones más o menos graves, teniendo en cuenta que “el sistema debe inducir a que se produzca esa reparación y con ese fin la sanción se debe reducir en relación directa al menor esfuerzo que la Administración tenga que gastar para hacer cumplir la prestación debida” (16).

Esta gradualidad considera tres elementos sustanciales en función a los que la Administración aplicará las sanciones:

- La frecuencia de la comisión de la infracción, sancionándose más severamente en tanto se repita la conducta ilícita del contribuyente.



- La subsanación espontánea del infractor, con lo cual si cumple extemporáneamente con su obligación pero sin participación de la Administración o con la menor participación de ésta, verá reducido el monto de la sanción.
- El reconocimiento de la infracción, obteniendo también la reducción de la sanción no interponer recursos impugnativos y así permitir la aplicación inmediata de la sanción.

De esta forma la orientación legislativa estuvo dirigida a crear para todos los contribuyentes un riesgo de tal magnitud que le resulte más atractivo cumplir voluntariamente.

Lima, Octubre de 1995.



BIBLIOGRAFIA

- (1) Conclusión de las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
- (2) Enrique Vidal H., El Modelo de Código Tributario para América Latina y la necesidad de su actualización, CIET - DOC N° 1056, pag. 12.
- (3) Jaime la Madrid S., Tesis «El uso de criterios económicos de la fase de aplicación de las normas como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley tributaria», pag. 2.
- (4) Jean-Claude Martínez, El fraude fiscal, pag. 15.
- (5) Dino Jarach, Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, CIET - DOC N° 502, pag. 10.
- (6) Pablo Ruiz Herrera y Rafael Sandoval Giles, Fraude a la ley o abuso del derecho, Asamblea CIAT - Aspectos fundamentales de la problemática actual del Derecho Tributario, pag. 159.
- (7) Héctor B. Villegas, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, pag. 170.
- (8) Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Vol. I, pag. 82.
- (9) Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y derecho, Tomo VI, pag. 207.
- (10) Luis Toscano Soria, La facultad de determinación, Asamblea CIAT - Aspectos..., pag. 251.
- (11) Dino Jarach, Análisis..., pag. 19.
- (12) Jaime Ross Bravo, Las facultades legales para la administración del sistema tributario y la condicionante de la cultura tributaria del medio en que actúa, pag. 15.
- (13) Luis M. Cazorla Prieto, El Secreto Bancario.
- (14) Edward Federico, Practicas de elusión y de evasión fiscal, Conferencia Técnica CIAT - Acciones contra el abuso y defraudación fiscales, pag. 98.
- (15) Héctor B. Villegas, Curso..., pag. 67.
- (16) Luis Illanes, El control de los impuestos en los países en desarrollo de América, Volumen IV, pag. 129.

