

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“¿LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL NUEVO RUS
VULNERA EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA?”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Rossy Carol Sosa Vera

ASESOR:

Eduardo José Sotelo Castañeda

Diciembre, 2018

AGRADECIMIENTO

A mi amado esposo Daniel y a mis padres Rosa y Enrique por su apoyo incondicional y confianza en cada uno mis proyectos.

A mis hijos, de quienes tomé parte de su tiempo para culminar la presente investigación.

A Eduardo Sotelo por el gran aporte académico brindado en cada una de sus asesorías que han permitido presentar esta tesis, a Alberto Cairampoma por el aporte metodológico y a Roxana Vergara por el soporte en la construcción de mi investigación y porque nunca dejó de creer en el proyecto.

Rosy Carol Sosa Vera



RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación tiene por objeto comprobar o desmitificar las críticas al Nuevo RUS (Régimen Único Simplificado), con relación a que dicho régimen distorsiona el sistema tributario porque la determinación objetiva de la base permite que contribuyentes con iguales capacidades económicas se adscriban a un régimen tributario distinto, existiendo así un aprovechamiento indebido de este régimen especial para pequeños contribuyentes. Ante la ausencia de un análisis constitucional del Nuevo RUS, la presente investigación realiza un acercamiento a los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria, en especial el que sustenta el Nuevo RUS, el principio de solidaridad, y el que afecta, el principio de capacidad contributiva. Haciendo uso del método dogmático y el método de ponderación se verifica que el régimen tributario materia de análisis si bien afecta el principio de capacidad contributiva lo hace en un grado medio, pero ello no hace que el Nuevo RUS sea ilegítimo porque la importancia del principio de solidaridad es alta. Lo importante de este estudio es que desmitifica el discurso elaborado por los críticos de este régimen, y se pueda concluir que el Nuevo RUS sacrifica en cierta medida el principio de capacidad contributiva, mas no prescindiendo de él, y por el logro de sus fines, sobre la base del principio de solidaridad, logra consagrarse como una figura tributaria compatible con el ordenamiento constitucional.

ABSTRACT

The purpose of this research is to verify or demystify the criticisms of the New RUS (Unique Simplified Regime). Such criticisms refer that the mentioned regime distorts the tax system because the objective determination of the base of this tax allows taxpayers with equal economic capacity to be assigned to different tax regime, generating an undue advantage over the New RUS. Given the absence of a constitutional jurisprudence about the New RUS, this research will approach us to the constitutional principles that limit taxation power such as the principle of solidarity that support the New RUS and then the research will address the principle of contributory capacity, which is affected. Using the dogmatic and weighing methodologies we conclude that the New RUS affects the principle of contributory capacity in a medium degree, it does not mean that the New RUS is not legitimate because the importance of the principle of solidarity, which supports the mentioned regime, is high. The importance of this research is that it demystifies some criticisms against the New RUS. It can be said that this regime affects the principle of contributory capacity but it does not infringe the mentioned principle. Consequently, we believe that the New RUS is a tax that is in accordance with the Constitution.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ABSTRACT	1
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I	
LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO.....	6
1. Potestad tributaria.....	6
1.1. Principios de la imposición	8
1.1.1. Principios de la imposición expresamente detallados en el artículo 74 de nuestra Constitución.....	9
1.1.2. Principios Tributarios implícitos en nuestra Constitución	14
2. Principios Tributarios que estarían colisionando en el Nuevo RUS.....	18
2.1. El Principio de Solidaridad	21
2.2. El Principio de Capacidad Contributiva	26
CAPÍTULO II	
EL NUEVO RUS.....	31
1. Regímenes simplificados de tributación en América Latina.....	31
1.1. Ventajas y desventajas de los Regímenes Simplificados	34
1.1.1. Ventajas	34
1.1.2. Desventajas.....	38
2. El Nuevo RUS en el Perú	41
2.1. Antecedentes.....	43
2.2. Objetivos.....	46
2.2.1. Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los pequeños contribuyentes	46
2.2.2. Simplificación del sistema tributario para los pequeños contribuyentes, ahorra costos no solo para los sujetos pasivos del tributo sino también para la administración tributaria.	48
2.2.3. Ampliar la base tributaria promoviendo la formalización de la pequeña empresa.....	49
2.3. Principio que inspira el Nuevo RUS	50
2.4. Estructura del Nuevo RUS	52
2.5. Análisis del Nuevo RUS.....	59
CAPÍTULO III	
PONDERACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SOLIDARIDAD, LOS QUE COLISIONAN DENTRO DE LA FIGURA TRIBUTARIA DEL NUEVO RUS	63

1. La Ponderación	63
2. Estructura de la Ponderación	66
2.1. La ley de la ponderación	66
2.2. La fórmula del peso	66
2.3. Las cargas de argumentación	67
3. Ponderación en el caso del Nuevo RUS	69
3.1. Ponderación mediante sus tres subcriterios:	70
3.1.1. Idoneidad	70
3.1.2. Necesidad	73
3.1.3. Proporcionalidad en sentido estricto	75
3.2. La fórmula del peso	77
3.3. Las cargas de argumentación	81
CONCLUSIONES	82
REFERENCIA BIBLIOGRAFICA	86
ANEXOS	91
ANEXO 1	92
ANEXO 2	94
ANEXO 3	95
ANEXO 4	96
ANEXO 5	98

INTRODUCCIÓN

Mediante el Decreto Supremo N° 937, que entró en vigencia el 01 de enero de 2004, se creó el Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS). En la exposición de motivos de dicha norma, se señala que el Nuevo RUS tiene por finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las microempresas y ampliar la base tributaria nacional. Para lograr estos objetivos, el Nuevo RUS ha sido diseñado sobre la base del principio de solidaridad, mediante el cual se busca que todos los sujetos de una sociedad contribuyan al gasto público mediante la incorporación a la economía formal de un sector económico que se encuentra en la informalidad. De este modo, se prioriza el interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos.

Con la finalidad de que este régimen especial de tributación sea atractivo para las pequeñas empresas, se brindan beneficios tales como el pago en una sola cuota mensual del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal. Asimismo, los contribuyentes no están obligados a llevar libros contables y la determinación de la base imponible no requiere cálculo alguno sino que es objetiva. Sin embargo, el Nuevo RUS es criticado por un sector de la doctrina justo por la determinación objetiva de la base imponible, que se realiza a través de factores como el total de ingresos brutos o total de ventas, que simplifican el régimen pero al no utilizar una determinación real, permite que sujetos con mayor capacidad económica se acojan a este sin corresponderles, con la finalidad de verse beneficiados por las ventajas y facilidades que brinda. Se señala que este hecho al final termina incrementando la desigualdad y lleva a una mala distribución de recursos, relegándose así el propósito del Nuevo RUS.

Teniendo en cuenta el discurso de los detractores del Nuevo RUS, surge la preocupación de que este régimen tributario especial, de utilización masiva en nuestro país (en el año 2014 se registraron 942.15 miles de contribuyentes), esté permitiendo un trato diferente a sujetos que tienen la misma capacidad económica. Ello porque sujetos que deben tributar en el régimen general se estarían acogiendo al Nuevo RUS sin corresponderles, o se ubicarían en categorías inferiores a las que pertenecen, lo que evidentemente implica una afectación al principio de capacidad contributiva. Cabe preguntarse entonces si el Estado, al ejercer su potestad tributaria, mediante la cual crea, modifica, deroga o suprime tributos ha tenido en cuenta el principio de capacidad

contributiva al diseñar el Nuevo RUS. De no haberlo hecho, este tributo sería una figura constitucionalmente ilegítima.

A pesar que la figura del Nuevo RUS ha sido criticada por un sector de la doctrina, entre ellos Casella (2008: 2 - 3), Sotelo (2006: 2 - 8) y Arias (2011: 26), estos discursos no han concluido en un análisis desde una perspectiva constitucional. Se señala que esta no refleja la capacidad contributiva de quienes se acogen y por lo tanto no beneficia a quienes realmente necesitan de este régimen, los pequeños contribuyentes. Es por ello que, con la finalidad de corroborar o desmitificar las críticas al Nuevo RUS, la presente tesis efectúa un acercamiento desde los principios constitucionales, el principio de solidaridad, principio en el que se cimienta la figura del Nuevo RUS, y el principio de capacidad contributiva, principio que se ve afectado. Haciendo uso del método dogmático y el método de ponderación, se verificará si el Nuevo RUS es una figura legítimamente constitucional.

En el primer capítulo de la tesis se aborda la potestad tributaria en el marco constitucional y jurisprudencial peruano para identificar el principio que sustenta la figura del Nuevo RUS y conocer más sobre el principio llamado a captar la capacidad económica de los individuos. En el segundo capítulo, se desarrolla el régimen especial de tributación “Nuevo RUS”, cuya estructura no sufrió dramáticas variaciones en el tiempo. Cabe precisar que este análisis se extiende hasta antes de la dación del Decreto Legislativo N° 1270¹. Este acercamiento permite verificar que la finalidad del Nuevo RUS no es distinta a la de otros regímenes simplificados de Latinoamérica. Finalmente, en el tercer capítulo se utiliza la técnica de la ponderación para que, a partir de las situaciones fácticas se encuentre el equilibrio entre los principios constitucionales que colisionan en el Nuevo RUS.

Si bien la metodología de la ponderación tiene gran aceptación por nuestro Tribunal Constitucional, éste método no ha sido aplicado al Nuevo RUS. Además, en este caso, la herramienta de la fórmula de peso es la que permite dar solución al conflicto entre el principio de capacidad contributiva y el de solidaridad. La conclusión es que la figura del Nuevo RUS resulta una medida idónea, necesaria y proporcional para sus fines sociales.

¹ Decreto Legislativo que entró en vigencia el 01 de enero de 2017.

CAPÍTULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA Y EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SIMPLIFICADO

Con la finalidad de determinar si el Nuevo RUS² es conforme a los principios constitucionales de la imposición, en especial no se contraviene el principio tributario de capacidad contributiva, se comenzará el presente trabajo haciendo un acercamiento a la potestad tributaria y los principios de la imposición.

1. Potestad tributaria

La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de imponer obligaciones tributarias a las personas, con la finalidad de satisfacer el gasto público. Así Villegas (2005:153 – 154, 252) menciona que es el poder del Estado para crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos con la finalidad que se destinen para la atención de las necesidades públicas. Sainz (1991: 76), la define como la facultad que posee el Estado para imponer a sus gobernados la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones.

En el artículo 74³ de nuestra Constitución Política se autoriza el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, facultándosele a crear, modificar, derogar, suprimir tributos, regular otros temas tributarios e inclusive otorgar beneficios. Dicha facultad ha sido confirmada por nuestra jurisprudencia. Así en la resolución recaída sobre el expediente N° 00031-2010-PI/TC, de fecha 23 de mayo de 2011, se ha señalado que “el artículo 74 de la Constitución confía en el Parlamento la titularidad de la política fiscal

² El presente trabajo de investigación se realizó sobre la base del Decreto Legislativo N° 937 y sus modificaciones: Decreto Legislativo N° 941, Decreto Legislativo N° 967, Ley N° 2865, Decreto Supremo N° 097-2004-EF, Decreto Supremo N° 003-2007-EF y Decreto Supremo N° 077-2007-EF. Cabe precisar que el análisis se efectuó sin considerar el Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20 de diciembre de 2016.

³ Constitución Política del Perú

“**Artículo 74.-** Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

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

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

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

del país, al establecer que la creación, modificación o derogación de los tributos se realiza exclusivamente por Ley o, en caso de delegación, mediante Decreto Legislativo, con excepción de los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

De las definiciones de potestad tributaria encontradas en la doctrina, entre ellas la de Bravo (2013: 42 - 51) y Spisso (2011: 252 - 277), e inclusive en la contenida en el artículo 74 de nuestra Constitución, se advierte que la potestad tributaria se caracteriza por ser originaria, en tanto, es inherente al Estado, que proyecta su soberanía a través de la creación de tributos en todo nivel, sea central o local; sin embargo, ello no impide que el Estado pueda delegar a ciertos entes la posibilidad de ejercer en forma restringida su facultad de legislar en materia tributaria, la misma que a su vez es intransferible e irrenunciable. Asimismo, la potestad tributaria también es abstracta e imprescriptible, por cuanto no se agota con su ejercicio y, si no se ejerce, ello no significa que la potestad tributaria se pierda o extinga, inclusive no hay límite para su ejercicio en el tiempo, pudiéndose ejercer en cualquier momento. Además, la mencionada potestad tributaria es territorial, debido a que el poder impositivo se ejerce a través de leyes que tienen alcance sobre la soberanía de un Estado.

Respecto al régimen tributario especial que es materia de la presente investigación, el Nuevo RUS, se verifica que fue creado por el Poder Ejecutivo, a través del Decreto Legislativo N° 937; sin embargo, el que no haya sido creado por Ley no lo ilegítima, en tanto, el Poder Ejecutivo había sido delegado por el Poder Legislativo para dicho fin, mediante la Ley N° 28079. Es necesario precisar que la misma norma de creación señala que este régimen tributario especial se dio con la finalidad de promover a las pequeñas empresas a nivel nacional, y así facilitar el cumplimiento de sus obligaciones y, asimismo ampliar la base tributaria.

Siguiendo, con el tema de la potestad tributaria, se debe tener presente que ésta tiene límite en la Ley y en la Constitución, es decir, su ejercicio por parte del Estado no es irrestricto ni arbitrario. Así, en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el expediente N° 3666-2008-PA/TC, de fecha 07 de octubre de 2008, se mencionó que la potestad tributaria se debe ejercer de acuerdo con la Constitución y no sólo de conformidad con la Ley. Por lo tanto, para que un tributo sea constitucionalmente válido, no solo se requiere que sea diseñado mediante una Ley, sino que debe encontrarse inspirado por los principios constitucionales. Estos principios son los que garantizan que

el Estado no ejerza su potestad tributaria en detrimento de los derechos fundamentales de las personas.

En este mismo sentido garantista, podemos citar a Gamba (2010: 76), para quien los ciudadanos y el Estado se encuentran igual y plenamente sometidos al derecho positivo, principios, deberes y valores de carácter constitucional. Si bien gracias a las citadas fuentes los ciudadanos tienen la obligación de soportar las cargas públicas, también es cierto que, las mismas constituyen garantías reconocidas por el Estado, que impiden que éste pueda ejercer su poder tributario fuera de los límites dispuestos por el propio ordenamiento jurídico. Por su parte, nuestra Constitución, en su artículo 51, proclama el principio de supremacía y fuerza normativa constitucional, prescribiendo que todos los poderes están sujetos a dicha norma, por lo tanto, obliga no sólo a gobernados sino también a gobernantes, por igual.

Conforme lo expuesto hasta el momento, un sistema tributario para que sea racional y no el producto de una oportunidad política, debe estar formulado no solo sobre bases legales sino también constitucionales. En nuestra Constitución de 1993 encontramos principios de la imposición que encausan, informan y limitan al legislador al momento de crear tributos y a la administración tributaria al momento de aplicar las normas tributarias. Por lo tanto, la figura tributaria materia de análisis en el presente trabajo, el Nuevo RUS, si bien ha sido creado por Decreto Legislativo bajo facultades delegadas, esta norma no puede ser ajena a los principios que contempla nuestro sistema tributario, sobre los cuales seguidamente realizaremos una aproximación.

1.1. Principios de la imposición

Si bien el Estado con la finalidad de cumplir sus fines sociales está facultado para afectar una porción de renta y patrimonio de los sujetos, este poder lo ejerce con respeto a los derechos fundamentales de las personas y de cara a los demás derechos reconocidos por nuestra Constitución. Por lo tanto, al momento de estructurarse un tributo se debe tener presente como límite al poder impositivo los principios de la imposición en su conjunto. Los principios tributarios son directrices que se encuentran en la misma Carta Magna y sirven de inspiración y límite para lograr justicia y equidad en materia tributaria, es así que a través de ellos se busca el reparto justo de la carga tributaria (Blasio, 2003: 6 - 7).

Nuestra Constitución de 1993, en su artículo 74, recoge de manera explícita los principios de reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad; pero ello no significa que la potestad tributaria se circunscriba solo a dichos principios, sino que su ejercicio se debe realizar en concordancia con la constitución en su integridad, las leyes y la jurisprudencia.

Por su parte, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente N° 06089-2006-PA/TC, de fecha 17 de abril de 2007, reconoce que el Legislador o la Administración Tributaria no pueden tener carta abierta para sustentar su actuación sea respecto a tributos con fines fiscales o extra fiscales (que busquen luchar contra la evasión tributaria); en razón a que deben actuar con respeto a los derechos de los sujetos sometidos a las instituciones jurídicas tributarias. En ese sentido, no es aceptable que la figura del tributo, sea que tenga fines recaudatorios o haya sido creada para el logro de otras finalidades constitucionales, vulnere algún principio de la imposición, siendo lo recomendable que cada una de estas figuras tributarias pase por un estricto juicio de constitucionalidad.

La figura materia de análisis del presente trabajo, el Nuevo RUS, en principio debería estar diseñada bajo los principios de la imposición, entre ellos el de capacidad contributiva; sin embargo, es criticada porque no toma la capacidad económica real de los contribuyentes que se acogen a dicho régimen permitiendo que se trate de forma diferente a sujetos que tienen una misma capacidad económica. En ese sentido, surge el cuestionamiento si la figura del Nuevo RUS es constitucionalmente legítima, pero para poder finalmente responder ello, bajo la técnica de ponderación, comenzaremos por analizar cada uno de estos límites al ejercicio de la potestad tributaria sobre los que hemos venido haciendo referencia.

1.1.1. Principios de la imposición expresamente detallados en el artículo 74 de nuestra Constitución

Entre los principios que se deben tener en cuenta en el ejercicio de potestad tributaria, tenemos los previstos en el artículo 74 de nuestra Constitución, y éstos son los siguientes:

- i) Principio de Reserva de Ley, para Landa (2005: 40 - 42) “implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. Específicamente en el ámbito tributario, la creación, modificación, derogación o exoneración, entre otros, de tributos queda reservada para ser actuada mediante una Ley”

En ese sentido, mediante la ley, que es fuente de Derecho, se configura cada uno de los elementos fundamentales del tributo, tales como hecho imponible, sujetos, base gravable, entre otros. Pero no sólo la creación del tributo es por ley, sino también su modificación o derogación. Cabe precisar, que este principio se extiende por delegación, a los decretos legislativos, y por excepción a los aranceles y tasas, los cuales se regulan con decreto supremo. Tampoco, se puede omitir que, bajo este principio, los gobiernos regionales y locales ostentan una competencia legislativa tributaria, a través de las ordenanzas regionales y las ordenanzas municipales, respectivamente.

Por su parte, nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída sobre el expediente N° 0042-2004-AI/TC, de fecha 13 de abril de 2005, ha descrito que “la regulación del hecho imponible en abstracto, requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley, el cual debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado, el sujeto acreedor y deudor del tributo, el momento del nacimiento de la obligación tributaria, y el lugar de su acaecimiento”, ello siguiendo la línea de lo señalado anteriormente en los expedientes N° 2762-2002-AA/TC y N° 3303-2003-AA/TC.

Por lo expuesto, este principio de reserva de ley tiene sustento en el principio de legalidad y guarda respeto por los distintos niveles de gobierno, lo cual conlleva a que se mantenga la seguridad jurídica de los administrados en general.

Respecto al Nuevo RUS, este régimen especial de tributación fue creado por el Decreto Legislativo N° 937, norma dada por el Poder Ejecutivo, pero dentro del marco de las facultades para legislar en materia tributaria otorgadas por el Congreso de la República mediante la Ley N° 28079. Sin embargo, de la revisión del Decreto Legislativo N° 937, se verifica que, esta misma norma permite su modificación a través de Decreto Supremo, en los extremos

relacionados a los supuestos de exclusiones al régimen, cuotas o periodos de pago.

Este proceso legislativo facultado por el mismo Decreto Legislativo es criticable y hasta podrían ser cuestionable las modificaciones efectuadas bajo ese mismo mecanismo, porque se estaría inobservando el Principio de Reserva de Ley. Conforme lo dispone nuestra Constitución, la delegación en el Poder Ejecutivo para expedir leyes es por un plazo determinado, más no permite crear una norma abierta en el tiempo, que permita efectuar modificaciones a través de normas de menor rango que con la que fue creada.

- ii) Principio de Igualdad, siguiendo a Landa (2005: 42 - 44), “se debe entender en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado.”

En ese sentido, si bien las situaciones iguales son tratadas de la misma manera; ello no quiere decir que se prohíba algún tipo de trato diferenciado, siempre y cuando se justifique este trato desigual de acuerdo a un análisis de proporcionalidad. En el caso de la carga tributaria, en principio estas recaen donde existe riqueza, existiendo casos que amerita un trato desigual que permite otorgar exoneraciones.

De conformidad con la sentencia recaída sobre el expediente N° 02974-2010-PA/TC del 21 de octubre de 2011, el Tribunal Constitucional describe que “la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación”, y sólo se vulnera el principio de igualdad cuando se establece una diferencia de trato sin una justificación objetiva y razonable.

En definitiva, el principio de igualdad permite reaccionar ante un tratamiento desigual de un contribuyente, siempre y cuando éste sea injusto y perjudicial; sin embargo, ello no impide que aquel sujeto que pueda pagar un porcentaje

más de tributo que otros, tributará con ello, y aquel sujeto que no puede pagar un tributo, no lo pagará.

Con relación al Nuevo RUS, en la misma exposición de motivos se consignó que es un régimen tributario promocional que busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas y que se amplíe la base tributaria, es decir, a través de dicho régimen se brindan facilidades para el acogimiento y lograr que más personas realicen sus actividades dentro de una economía formal. Está claro que este régimen especial permite un tratamiento diferenciado a un sector de pocos recursos (pequeños contribuyentes), específicamente al sector de servicios y ventas finales; sin embargo, la clasificación por categorías y los topes en los ingresos que sirven como parámetros para el trato diferenciado dentro de este régimen especial de tributación, no tienen mayor sustento. Un análisis sobre este extremo, que permita verificar si el diseño del Nuevo RUS, basado en la simplificación, no resulta ser arbitrario, se realizará a través del método de la ponderación.

- iii) Respeto a los derechos fundamentales de la persona, al respecto Landa (2005: 44 - 46) señala que “es un principio inherente al actual Estado Constitucional, por el cual los poderes públicos quedan sujetos eficazmente y no sólo declarativamente, por la Constitución, a respetar y proteger los derechos fundamentales; asimismo, el Estado, al ejercer su potestad tributaria no debe afectar el contenido esencial de derechos fundamentales.”

Es decir, esta disposición de respeto a los derechos fundamentales se ha convertido en un principio rector para la creación, modificación y aplicación de las normas tributarias; sin embargo, es necesario indicar que el ejercicio de la potestad tributaria no solo debe limitarse a los derechos de la persona constitucionalmente protegidos, sino que debe estar condicionado al respeto de todo derecho esencial y universal que garantice la dignidad y protección de la persona.

De otro lado, gracias a este lineamiento informador de la potestad tributaria, el Estado puede ejercer su poder impositivo con la finalidad de cumplir con sus políticas social, económica e, incluso, cultural, creando así tributos extra fiscales. En concordancia con ello, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente N° 0042-2004-AI/TC, del 13 de abril de 2005, ha

precisado que el establecimiento del Estado Social y Democrático de Derecho parte de la perspectiva social de la persona humana, en la que se reconoce que los ciudadanos pertenecen a una sociedad que es heterogénea en costumbres como en manifestaciones culturales, y por lo tanto, el Estado “no sólo debe promover la cultura y respetar los valores culturales de la Nación, sino también debe proscribir, desalentar o sancionar aquellos actos que supongan una violación de los derechos fundamentales o cuestionen valores superiores como la igualdad, la tolerancia, el pluralismo y la democracia”; para lo cual puede hacer uso de su potestad tributaria. Sustenta su pronunciamiento señalando que la imposición de tributos o su exoneración también tienen por objeto el cumplimiento de fines económicos, sociales, políticos y culturales del Estado.

En cuanto al impacto de este principio sobre el Nuevo RUS, al ser este un régimen especial de tributación que conlleva a muchas ventajas para quienes se acogen al mismo, en principio permite el ingreso de los sujetos a una economía formal, promoviendo su subsistencia y crecimiento; por lo tanto, difícilmente su aplicación acarrea perjuicios a los sujetos afectos.

- iv) Principio de no confiscatoriedad, según Landa (2005: 46 - 47) “la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar, pues, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas.”

Mediante este principio se guarda respeto al derecho de propiedad, en tanto, el monto del tributo no puede abarcar toda la manifestación de riqueza concreta del contribuyente, sino una proporción que no le prive de los medios para su subsistencia. En ese sentido, el Estado al formular los tributos debe tener un criterio técnico para que estos no excedan la capacidad contributiva de estos sujetos pasivos del impuesto.

Según la resolución del Tribunal Constitucional recaída sobre el expediente N° 0041-2004-AI/TC, de fecha 11 de noviembre de 2004, el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, y garantiza que la ley tributaria no afecte irrazonable y

desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. Así se detalla que “este principio puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, inclusive cuando el monto sea soportable por el contribuyente”.

En efecto, el principio de no confiscatoriedad es una expresa garantía de orden constitucional que limita la atribución de imponer tributos con la finalidad que no se alteren los derechos privados de las personas, en especial el patrimonial, más allá de lo razonable. En el caso del Nuevo RUS, por ser un régimen destinado a un sector con una economía con bajos ingresos, su carga es menor. El Decreto Legislativo N° 937 y modificatorias dispone una pequeña cuota a pagar mensualmente que asciende desde S/. 20 nuevos soles (la más baja), con la finalidad de no afectar el patrimonio de los contribuyentes.

1.1.2. Principios Tributarios implícitos en nuestra Constitución

Si bien el artículo 74 de nuestra constitución describe de forma explícita algunos principios de la imposición, ello no significa que el desarrollo implícito de otros principios en nuestra Carta Magna, haga que estos últimos sean menos importantes para el ejercicio de la potestad tributaria.

Landa (2005: 47 - 49) cita principios constitucionales que limitan la potestad impositiva que se encuentran implícitos en nuestra Constitución, entre los más resaltantes y enunciados también por otros juristas, tales como Héctor Villegas, César García, están los principios de generalidad, capacidad contributiva y solidaridad. Cabe precisar que, estos principios implícitos subyacen de una interpretación de las disposiciones constitucionales como un todo unitario, considerando a la persona humana como el principio ético y lógico del Estado social y democrático de derecho.

- i) Principio de generalidad, al respecto Villegas (2005: 264) sostiene que por este principio, los sujetos debe contribuir, sin importar su carácter, categoría

social, estructura, entre otros, sin que nadie sea eximido (salvo motivos razonables).

Es decir, busca que todos los sujetos que están llamados a tributar cumplan con su obligación, sin que sean materia de exenciones personales o particulares. Por ello, con el Nuevo RUS se busca que inclusive aquellos que obtienen pocos ingresos en el desarrollo de determinada actividad económica tributen, aunque sea en su mínima expresión a través de este régimen especial de tributación. Antes del Nuevo RUS, había un forado en la base tributaria, conformada por sujetos que pese a realizar una actividad económica, ni siquiera estaban empadronados, desarrollando sus operaciones en un mercado informal. Con la dación del Nuevo RUS, régimen especial con beneficios tales como no llevar libros contables y pagar en una sola cuota el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas e impuesto de promoción municipal se logró empadronar un gran número de administrados ante la administración tributaria, en el año 2014 se registraron 942.15 miles de contribuyentes adscritos a este régimen, lo cual ha permitido una tributación por parte de ellos, aunque sea mínima.

- ii) Principio de capacidad contributiva, para García (2009: 102 - 114) es fruto de la combinación de los principios de Igualdad y No Confiscatoriedad, por el cual los tributos no excederán la capacidad económica de los sujetos afectos, así quienes tengan mayores ingresos económicos pagarán más y quienes tengan menores ingresos pagarán menos.

En ese sentido, la aptitud económica de los llamados a contribuir con el gasto público es la que cuenta. Nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente N° 0033-2004-AI/TC, ha señalado que “es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos”.

Para el caso de la citada sentencia, el concepto de capacidad contributiva dilucida el límite de la potestad tributaria de la cual goza el legislador para la creación del tributo y, así trae a colación la resolución del cuestionamiento al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos donde se declaró la inconstitucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta, en tanto que, la

imposición debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva; debiendo entenderse por capacidad contributiva, a la “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.

Específicamente, en el medio jurídico, por citar algunos Lozano (2014: 4 - 7) y Sotelo (2006: 4 - 7), se postula que los Regímenes Simplificado, entre ellos el Nuevo RUS no refleja la capacidad económica de quienes se acogen a dicho régimen especial de tributación. Al tener entonces un impuesto que no corresponde a la aptitud real para pagar impuestos (algunos contribuyentes se acogen para beneficiarse exclusivamente de este beneficio a pesar de ostentar tener una capacidad contributiva mayor), con el Nuevo RUS se estaría afectando el principio de capacidad contributiva.

Por ello, el presente trabajo de investigación tiene por objeto confirmar o desmitificar si la afectación a los contribuyentes con el Nuevo RUS es arbitraria y para la construcción de dicho régimen especial de tributación no se ha tomado en cuenta la capacidad contributiva, o por el contrario tiene una fundamentación objetiva, sus criterios son coherentes y existe o existen otros principios constitucionales que justifican el trato diferenciado que brinda.

- iii) Principio de solidaridad, vinculado a la concepción del Estado Social y Democrático de Derecho, consagrado en los artículos 3⁴ y 43⁵ de nuestra Constitución Política, y a la naturaleza de Tributo, por el cual la sociedad

⁴ **Constitución Política del Perú**

“**Artículo 4.-** La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se funden en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”.

⁵ **Constitución Política del Perú**

“**Artículo 43.-** La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana.

El Estado es uno e indivisible.

Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de separación de poderes”.

debe financiar la actividad estatal, consistente en atender las demandas sociales.

Efectivamente, en la sentencia N° 06089-2006-PA/TC, nuestro Tribunal Constitucional precisa como teoría tributaria de nuestro Estado el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, no sólo referido al cumplimiento del pago y obligaciones formales, sino a deberes de colaboración con la misma la Administración Tributaria, permitiendo la aplicación de mecanismos para hacer más efectivo el control como por ejemplo ITF, percepciones y deducciones.

Es decir, a partir de este principio se busca que la sociedad sea equitativa, no sólo con el aporte de quien más tiene, sino también evitando que haya forados respecto a este aporte, lo cual es contraproducente para una justa cobertura de las necesidades colectivas. Asimismo, este principio acoge el compromiso de concientización de igualdad y bienestar colectivo, que no sólo pasa por el ámbito material, sino que pretender incorporar o restringir en la sociedad ciertas actividades, en la medida que pueden ser beneficiosas o perjudiciales.

Cada uno de estos principios, sean explícitos o implícitos en la Constitución, inciden en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y con ellos se busca que el tributo no sea arbitrario o irracional. Todo tributo, tenga fines recaudatorios o haya sido creado para el logro de otras finalidades constitucionales del Estado, debe haber sido emitido con observancia de los principios constitucionales, lo cual es una firme señal garantista de los derechos de los ciudadanos.

El Nuevo RUS, es un régimen criticado porque estaría permitiendo que contribuyentes con ingresos superiores a los contemplados en dicho régimen se acojan al mismo. Se señala que al gravarse a un determinado grupo de sujetos, sean personas naturales, sucesiones indivisas o empresa individual de responsabilidad limitada⁶, respecto a los ingresos brutos o total de compras, y sin tomar en cuenta la renta real de los sujetos afectos, valiéndose de la determinación objetiva para el cálculo de la base, admite el acceso de sujetos a dicho régimen, sin

⁶ Esta persona jurídica fue retirada con la dación del Decreto Legislativo N° 1270

corresponderles y sólo con el afán de verse beneficiados por las particularidades del mismo (el acogimiento es voluntario, sólo presentan declaraciones juradas y no están obligados a llevar libros contables).

El gran número de contribuyentes de este régimen y la poca recaudación en el mismo, cifras reportadas por SUNAT, apuntan en favor de las críticas. Según cifras de los estadísticos SUNAT, que obran en el Anexo 2 de la presente investigación, entre el año 2004 al 2014, el número de contribuyentes del Nuevo RUS casi se ha triplicado; sin embargo, el volumen de recaudación del Nuevo RUS, que obra en el Anexo 1 de la presente investigación, durante el mismo periodo, casi ni ha variado, representando en promedio el 0,16% del total de ingresos tributarios del gobierno central.

Esta afectación del Nuevo RUS sobre el ingreso bruto o total de compras declarado por los sujetos, y no respecto a la renta real, ¿está permitiendo tratar de forma diferente a sujetos que tienen una misma capacidad económica, y por ende hay una afectación al principio de capacidad contributiva?, y de afectarla ¿el Nuevo RUS es una figura ilegítima?. Para absolver estos cuestionamientos efectuaremos un análisis del Nuevo RUS desde una perspectiva constitucional, haciendo un recorrido por los principios que le fundan, su naturaleza, para finalmente verificar el grado de afectación del principio de capacidad contributiva vía método de ponderación. Cabe precisar que nuestro Tribunal Constitucional, a la fecha, no se ha pronunciado sobre el conflicto del principio de capacidad contributiva en el Nuevo RUS.

2. Principios Tributarios que estarían colisionando en el Nuevo RUS

El Nuevo RUS es un régimen simplificado de tributación que tiene por finalidad ampliar la base tributaria del Estado, facilitando el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y privilegiando los bajos costos de cumplimiento de las pequeñas empresas; para lograr dichos fines, este tributo ha sido estructurado sobre una determinación objetiva de la base imponible. Esta determinación objetiva sobre el nivel de ingresos brutos que tiene un sector determinado (personas naturales, sucesiones indivisas o empresa individual de responsabilidad limitada), permite colocar a los administrados en ciertas categorías a las que corresponden una cuota fija mensual que deben pagar, permitiendo así que este sector de la economía contribuya en cierta medida con el gasto público.

Si bien no existe pronunciamiento sobre la constitucionalidad de la figura del Nuevo RUS, sí se han encontrado análisis sobre la aplicación de dicho régimen simplificado⁷, e inclusive trabajos de investigación con una visión práctica global de este tipo de regímenes en Latinoamérica. Así en los Informes del Banco Interamericano de Desarrollo y del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (González, 2006 y 2009), se detalla que los Estados latinoamericanos crearon los regímenes especiales en favor de la gravabilidad de un sector económico de difícil control y de baja significación fiscal como los pequeños contribuyentes, con beneficios que permiten su incorporación en la economía formal y su concientización o culturización en lo tributario.

Sin embargo, la simplicidad de dichos tributos, que radica en el uso de una determinación objetiva de la base imponible, es criticada inclusive por algunos representantes del sector económico (Arias, 2011), quienes afirman que es una fuente de fraude porque los sujetos para verse beneficiados recurren inclusive a la atomización de sus empresas. El que se renuncie a un cálculo detallado de la renta o expresión de riqueza, efectivamente no permite reflejar la real capacidad contributiva del sujeto afecto, y por lo tanto, es posible que se trate de forma distinta a sujetos de la misma condición, porque contribuyentes con ingresos superiores, a quienes les corresponde estar en el régimen general se acogen a este régimen simplificado sin corresponderles.

Lo expuesto en el párrafo precedente refleja una distorsión en el sistema tributario por parte del Nuevo RUS. Ello se puede evidenciar con las cifras brindadas por SUNAT relacionadas al número de contribuyentes de este régimen simplificado (Anexo 2), según las cuales, entre el 2004 y 2014, el número de contribuyentes se elevó de 355.9 miles a 942.2 miles, pero la base tributaria no creció (Anexo 1), manteniendo un standard en la recaudación de 0.16% del total de ingresos tributarios del gobierno central. Estas cifras dan cuenta de un régimen que se ha convertido en la zona de confort de muchos, quienes se acogen y se ubican en la escala mínima de dicho régimen. Este régimen fue pensado en los pequeños que hacen emprendimientos y deben acostumbrarse a cumplir con sus obligaciones tributarias, los mismos que en la medida que crecen deben ir migrando a un régimen general; sin embargo, a pesar de los años, son muy pocos los que migran y por el contrario el número de contribuyentes del nuevo RUS se va incrementando.

⁷ Francisco Ruíz de Castilla (2008), Agustina Castillo Gamarra (2014), Luis Alberto Arias (2011) y Ministerio de la Producción (2014)

La línea inversa entre el número de contribuyentes del Nuevo Rus y la recaudación de dicho régimen especial no guarda ninguna proporción con el Producto Bruto Interno (PBI) del país (Anexo 3), durante el mismo periodo 2004 - 2014, a pesar que el PBI expresa el crecimiento de la producción de bienes y servicios en el país año a año, la recaudación de este régimen especial que crece en número no avanza y por último ni migra a un régimen general.

La determinación objetiva en el Nuevo RUS, la cual prescinde de los datos reales relacionados al rendimiento de las actividades de los sujetos involucrados viene afectando el principio de capacidad contributiva. Sotelo (2006: 3 - 4) señala que los regímenes tributarios especiales o simplificados acostumbra a los contribuyentes a pagar exiguos tributos, a pesar que sus ingresos pueden mejorar, y por lo tanto, generan conductas estratégicas con la finalidad de seguir ubicándose en los esquemas especiales, que los protegen o inmunizan del control por parte de las autoridades tributarias. Para Casella (2008: 3), el panorama aún podría ser peor, en tanto, una mala elección de los parámetros utilizados para lograr la determinación objetiva que se utiliza en los regímenes simplificados permite no solo incluir a un contribuyente en la categoría tributaria que no le corresponde, sino inclusive no incluir a un contribuyente en la categoría que sí le corresponde.

En ese sentido, surge el cuestionamiento si el Nuevo RUS al tener fines más allá de los recaudatorios, como el incorporar a los pequeños contribuyentes a una economía formal, por lo cual, para hacer atractivo a este régimen, se brinda facilidades para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es materia de una dispensa especial al principio de la imposición de capacidad contributiva. Asimismo, surge la interrogante si la determinación objetiva en el Nuevo RUS, que no precisa una renta real, es constitucionalmente válida, en tanto, se erige sobre un principio constitucional superior que privilegia extender la gravabilidad a un mayor número de sujetos, que sin la existencia de este régimen especial de tributación serían informales (no se empadronarían ante SUNAT ni tributarían), lo que finalmente, redundaría en una mayor atención de las necesidades sociales no sólo desde el punto de vista económico sino desde un ámbito global de bienestar.

Cabe precisar que, muy aparte de cual sea la respuesta que se brinde a la problemática planteada ¿en qué medida el Nuevo RUS afecta el principio de capacidad contributiva?, no se puede negar que el Nuevo RUS sí se encuentra acorde con otros principios

constitucionales: i) generalidad, por el cual todos estamos llamados a tributar, inclusive los pequeños contribuyentes, ii) solidaridad, principio constitucional considerado un principio superior en tanto busca el bienestar de la sociedad, dando origen a una tendencia por la cual las figuras tributarias asumen fines más allá de los recaudatorios. Así bajo los cimientos del principio de solidaridad tenemos el Nuevo RUS, régimen especial de tributación creado para cumplir una función instrumental de alentar la formalización y concientización tributaria como política de Estado.

Nuestro Tribunal Constitucional no ha revisado ni emitido pronunciamiento sobre el Nuevo RUS, pero sí ha legitimado la adopción de otras figuras tributarias con fines distintos a los recaudatorios como el ITF. En la sentencia recaída sobre el expediente N° 0004-2004-AI-TC, se señala que el objetivo de la bancarización es formalizar las operaciones económicas del sistema financiero para mejorar la fiscalización y detección del fraude tributario, lo cual permite finalmente que todos contribuyamos al gasto público, como una manifestación del principio de solidaridad.

El Nuevo RUS evidente régimen de promoción de la formalización, busca ser un sistema de fácil aplicación, de bajo costo, y que haciendo uso de parámetros o generalizaciones, aproxima a un supuesto rendimiento de los sujetos afectos, mas no efectúa cálculos reales para determinar el importe del tributo que se debe pagar. Sin embargo, ¿sería posible tolerar que el Nuevo RUS, orientado a una finalidad legítima como el lograr que todos contribuyan (específicamente los pequeños empresarios y emprendedores), afecte el principio de capacidad contributiva?, sobre todo cuando este último principio de la imposición citado también es un elemento fundamental de todo tributo.

En ese sentido, resulta innegable que la figura del Nuevo RUS tiene enfrentados dos principios: i) el de solidaridad, que respalda el objetivo de dicho régimen especial de tributación, que busca incrementar la base de contribuyentes, y ii) el de capacidad contributiva, que distribuye el impuesto conforme a la posibilidad económica de los contribuyentes; por lo tanto, dichos principios de la imposición merecen una revisión.

2.1.El Principio de Solidaridad

Todo Estado requiere de un sistema tributario para poder financiar su gasto público o lograr el cumplimiento de sus diferentes fines colectivos o interés general. Dicho sistema se construye a partir de: i) tributos, ii) marco normativo, iii) entes

encargados de diseñar y aprobar la política tributaria, iv) administración tributaria y v) administrados (Romero, 2005:169 - 173). Conforme a nuestra Constitución, el sistema tributario peruano se instituye sobre un Estado Social y Democrático de Derecho, por lo tanto, se encuentra enmarcado por el respecto a los derechos fundamentales de las personas.

El Estado Social y Democrático de Derecho compatibiliza el pensamiento liberal con el social, los cuales a pesar de ser distintos se trata como dos caras de una misma moneda. Para García (2009:121 - 127), el sistema tributario de un Estado Social y Democrático de Derecho, armoniza de un lado el Estado de Derecho de corte liberal, que pretende simplemente asegurar las garantías jurídicas, y del otro lado una fracción de Estado Social, que procura asistencia, donde el interés general es el fruto de un mandato constitucional. Esta fórmula de Estado Social y Democrático de Derecho permite que la tutela del interés general sea parte del ordenamiento jurídico constitucional y por ende legal, donde se creen condiciones sociales que mejore la vida del individuo.

Gracias al modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, el Estado procura que su sistema tributario permita cubrir las prestaciones sociales que asume pero sin dejar de lado las garantías constitucionales de los individuos. A partir de este modelo de Estado, se da una connotación de solidarios a los tributos, los cuales se erigen como un fin o presupuesto funcional del Estado, que financian las políticas sociales y económicas, y logran la formación del Estado- Sociedad.

En ese contexto, surge el principio de solidaridad como un mega principio, a través del cual se busca resaltar el deber de contribuir para el sostenimiento del gasto público, sin la necesidad que ello se refleje de manera directa en la recaudación, sino simplemente que represente el incremento del bienestar de la sociedad. Asimismo, en el artículo la Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, García (2009: 18 - 19) señala que el principio de solidaridad se configura como una derivación de la idea de Estado del Bienestar, que lucha contra la pobreza y la desigualdad y provisiona a la sociedad de determinados servicios.

En los artículos 3 y 43 de la Constitución Política peruana encontramos implícitamente el principio de solidaridad, advirtiéndose su íntima vinculación con el deber de contribuir, entendido este no sólo como el aporte al gasto público sino

como la relación que tiene todo miembro de la sociedad con el Estado para apoyar con la satisfacción de las necesidades sociales dentro de un Estado de Bienestar.

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, de fecha 17 de abril de 2007, determinó que el principio de solidaridad “permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes”.

De otro lado, en la sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC y otros acumulados⁸, el Tribunal Constitucional peruano se pronunció respecto al conflicto de derechos que surgió alrededor del impuesto a las transacciones financieras (ITF), el derecho al secreto bancario y la protección de los fines institucionales de la Administración Tributaria, control de la tributación y de fiscalización conforme a las normas vigentes sobre la materia; concluyendo que dicha figura tributaria no afectaba el derecho a la intimidad, conforme a lo alegado en la demanda, sino que tenía por propósito la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen a la potestad tributaria del Estado, y así coadyuvar al propósito de la promoción del bienestar general, gracias a los tributos.

Respecto al Nuevo RUS, como ya lo hemos mencionado, a la fecha, nuestro Tribunal Constitucional no ha emitido pronunciamiento, pero en concordancia con la exposición de motivos de la norma que la crea, dicha figura tributaria tiene implícito el propósito que un mayor número de personas contribuyan con los gastos públicos (ampliar la base tributaria). El fin instrumental del Nuevo RUS forma parte de la política económica planteada por nuestro Estado Social y Democrático de

⁸ En la Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI-TC, el Colegiado señaló que “el secreto bancario no forma parte del contenido esencial del derecho a la intimidad personal, por cuanto: a) no hace alusión a aquel ámbito protegido del derecho cuya develación pública implica un grado de excesiva e irreparable aflicción psicológica en el individuo, lo que difícilmente puede predicarse en torno al componente económico del derecho, b) incluir la privacidad económica en el contenido esencial del derecho a la intimidad, implicaría la imposición de obstáculos irrazonables en la persecución de los delitos económicos, c) el propio constituyente ha reconocido expresamente la posibilidad de limitar el derecho. Asimismo, la información económica se mantendrá reservada por parte de la entidad estatal que corresponda, a fin de que sea útil a valores supremos en el orden constitucional, dentro de márgenes de razonabilidad y proporcionalidad. Por lo tanto, las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente”.

Derecho, que busca promover el deber de contribuir y así detraer mayores recursos económicos, inclusive de un sector que no ostenta una condición económica tan favorecida, como es el caso de los pequeños contribuyentes.

El Nuevo RUS, como todo régimen simplificado de tributación, busca que las pequeñas empresas también puedan tributar con una simple inscripción, declaración y cálculo, e incentivar de ese modo a los sujetos que formen parte de un sistema tributario formal, lo cual al final conlleva a que una sociedad tenga bajos niveles de informalidad y evasión tributaria (Junquera, 2001: 6 - 17). En ese sentido, se puede concluir que el Nuevo RUS, al igual que otros tributos con fines no recaudatorios, es una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado en los artículos 3 y 43 de la nuestra Constitución.

Conforme a lo expuesto, es legítimo que un sistema tributario, sobre la base del principio de solidaridad, grave de forma diferente o especial a un grupo económico determinado, utilizando fórmulas de tributación básicas, de fácil entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y la Administración Tributaria, y así evitar que este grupo deje de ser considerado sujeto pasivo de tributos. Sin embargo, es criticable que se cree una figura tributaria, que si bien tiene por objeto que todos los ciudadanos, en su totalidad, contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, ésta afecte el principio de capacidad contributiva.

En efecto, el principio de solidaridad, entendido como el deber de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado, sean estos fiscales o extra fiscales, debe concatenarse con los demás principios de la imposición y no contravenirlos, porque son éstos en su conjunto, los que constituyen los límites máximos de todo tributo. Cuando se crea un tributo no se puede dejar de garantizar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos de una relación tributaria, ni se puede promover que se soporten cargas no proporcionales a la capacidad económica.

Entre los detractores del régimen simplificado de tributación tenemos a Casella (2008: 3), quien señala que los impuestos simples que remplazan varios impuestos y presentan una tasa reducida, en realidad no disminuyen la evasión, sino por el contrario, incrementa la desigualdad y llevan a una mala distribución de los recursos, porque necesariamente los pequeños contribuyentes no implican pequeños ingresos, y por lo tanto no se les debería gravar a todos como si tuvieran pequeños ingresos. Por su parte, Sotelo (2006: 8) menciona que si las tasas de los

impuestos son muy bajas, se desincentiva el crecimiento de los negocios, y los pequeños contribuyentes querrán permanecer en el régimen simplificado, porque les resulta beneficioso dicho régimen y harán todo lo posible por no pasar el umbral que los separa del régimen general, dificultándose así la transición o migración al sistema tributario general.

En ese sentido, si bien los regímenes simplificados de tributación han sido creados sobre la base del principio de solidaridad, con la intención de beneficiar a la sociedad en general, brindando facilidades a los sujetos de bajos recursos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y resalta el apoyo a las labores de fiscalización, con la finalidad de lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, y un verdadero reparto redistributivo. En general, esta regla de orden público tributario, orientado a finalidades plenamente legítimas como la de lograr que todos contribuyan al volverse formales, no puede desvincularse de los otros principios de la imposición, en tanto, ello hace cuestionable una figura tributaria.

Con el Nuevo RUS se busca una simplificación fiscal para lo cual se hace uso de una determinación objetiva de la base, más no el verdadero rendimiento de la actividad, ello con el propósito que todas las personas cumplan con su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Pero esta determinación objetiva (simple) permite que sujetos que generan la misma renta tributen diferente dependiendo del régimen al cual se acogieron. La pérdida de la individualización económica de cada sujeto al momento en el que es gravado, afecta el principio de capacidad contributiva.

En ese orden de ideas, en el Nuevo RUS se suscita un problema constitucional respecto al principio de capacidad contributiva, en tanto ha habido una renuncia a la determinación de la capacidad económica real de los contribuyentes. En el Nuevo RUS se usan elementos indiciarios como el tipo de sujetos, sean personas naturales, sucesiones indivisas, personas naturales no profesionales o empresas individuales de responsabilidad limitada, respecto a ciertas actividades, para que de forma objetiva se determine la cuota a pagar mensual.

2.2.El Principio de Capacidad Contributiva

Es un principio de la imposición que debe estar presente en todo tributo y se exterioriza como una manifestación reveladora de riqueza. Para Spisso (2011: 329 - 330), capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar tributos, donde hay una posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, resultando imposible concurrir al gasto público si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas. Asimismo, precisa que no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino solo aquella que pone de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo.

Es indiscutible que el principio de capacidad contributiva debe estar presente en la configuración de todo tributo, sea graduándolo o fundándolo, según sea el caso. Para García (2004: 33 - 40) la capacidad económica constituye el núcleo de la construcción de un concepto constitucional de tributo, de tal manera que la constitucionalización del deber de contribuir se construye de conformidad con las exigencias de justicia y del principio de capacidad contributiva. Asimismo, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente N° 0053-2004-PI/TC, señala que si bien el principio de capacidad contributiva no se encuentra expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pero su fundamento y rango constitucional es encuentra implícito en la Carta Magna, y su exigencia resulta necesaria en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con la que cada sujeto puede o debe contribuir a financiar el gasto público.

Por capacidad contributiva se entiende la aptitud económica que tienen los sujetos para asumir las cargas tributarias. Esta capacidad económica del contribuyente se puede exteriorizar en el consumo, la renta o el patrimonio, es decir, necesariamente, donde exista riqueza, y ésta puede ser materia de imposición tributaria. En ese sentido, el principio de capacidad contributiva no es una simple directriz o recomendación para el legislador cuando ejerce la potestad tributaria, sino es un mandato preceptivo y vinculante, por el cual al momento de diseñar los impuestos se elige un hecho revelador de capacidad contributiva.

El pago de las prestaciones tributarias deben ser acorde con las posibilidades económicas de los sujetos llamados a contribuir, si unos tienen mayores ingresos

tributarán más y los tengan menores ingresos menos. En este mismo sentido, Bravo (2009) señala “el principio de capacidad contributiva parte de la premisa sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos efectuados por ellos implican un sacrificio igual para cada uno de ellos”, es por ello que no se puede cargar a un sujeto con una prestación mayor a la que su capacidad económica puede sostener.

Según la doctrina, Sainz (1991: 107) y Bravo (2009: 223-224), la capacidad contributiva es de 2 tipos, capacidad contributiva objetiva y capacidad contributiva subjetiva:

i) Objetiva llamada también absoluta, en virtud a este tipo de capacidad contributiva, el legislador apunta a los eventos o manifestaciones objetivas que demuestran aptitud económica de un sujeto para imponerle un tributo, que se cubra el gasto público. No se individualiza el tributo, sino se hace uso de características o factores generales que permiten determinar si se cuenta con capacidad contributiva para contribuir.

Spisso (2011 : 235- 248) señala que desde una perspectiva objetiva, a) el gravamen se aplica a los rendimientos netos, en tanto el gravamen recae sobre la riqueza disponible, b) cuando haya una continuidad en el ciclo productivo, por lo que, no debe existir una total separación entre los diversos periodos impositivos a fin de no distorsionar la capacidad impositiva, y c) no se someta la tributación a rendimientos ficticios, debiéndose gravar la riqueza efectivamente obtenida, sin necesidad de hacer presunciones de puro derecho que imputen una riqueza probable.

ii) Subjetiva llamada también relativa, representa la orientación concreta o real para determinar si un sujeto se encuentra apto para absorber una carga tributaria, por lo tanto, se tiene en cuenta a las personas que serán sometida a la afectación, individualizándolas en la medida de sus posibilidades económicas (gradualidad del impuesto). Está relacionada al mínimo exento que posibilite a los sujetos a cubrir sus necesidades elementales.

Al respecto Spisso (2011: 249- 357) menciona que la determinación del mínimo vital está dada por, i) el costo de vida, el cual no es el mismo en todas las regiones, ii) el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad y, iii) el nivel y

cantidad de servicios que presta un Estado, tanto se justifica mayores deducciones tributarias si la prestación asistencial del Estado es plena.

En efecto, cuando se habla de capacidad contributiva, hay una preocupación por el contribuyente, la cual se materializa en normas jurídicas que impiden que los tributos sean instrumentos que sustraigan la riqueza mínima que un ciudadano dispone para sus requerimientos personales y familiares, o que grave de manera distinta a dos o más sujetos a pesar que tienen la misma capacidad económica. Para evitar dichas situaciones, es pertinente que se tomen en consideración verdaderos índices de capacidad económica, con el fin que los tributos sean legítimas herramientas para lograr una justicia tributaria y por ende el bienestar colectivo.

Al momento de crear un tributo, la capacidad contributiva de las personas se tiene en cuenta como criterio de gravabilidad, procurando que el tributo se aplique de acuerdo con la capacidad económica de cada persona (eligiéndose ciertos parámetros dentro de una gama de manifestaciones de riqueza). En esa misma línea, Bravo (2009) precisa que el principio de capacidad contributiva es el que limita la potestad tributaria, y que todo legislador construye una hipótesis de incidencia sobre la base de un hecho que, con arreglo al principio de capacidad contributiva, representa una manifestación de riqueza. Según el artículo 2 de nuestro Código Tributario establece que “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”. Por lo tanto, para la creación de un tributo, la hipótesis de incidencia debe comprender un supuesto que, normalmente, sea indicativo de capacidad económica.

En el Nuevo RUS, los supuestos establecidos por Decreto Legislativo N° 937 y modificatorias, tales como ingreso bruto o total de compras de cierto tipo de personas deben guardar relación con la capacidad económica de los sujetos gravados, pero ¿dichos criterios legales que permiten establecer categorías afectas al Nuevo RUS hasta qué punto son indicativos de la capacidad contributiva?

En la entrevista a experto para la presente investigación, Marco Huamantínco Araujo, Especialista de la División de Gestión de Cumplimiento, de la Gerencia de Cumplimiento de la SUNAT, se señaló⁹ que en nuestro país siempre hay nuevos

⁹ Anexo 5

emprendimientos, por lo que resulta necesaria la existencia del Nuevo RUS, régimen especialmente atractivo para este grupo emergente, quienes pueden desarrollar sus actividades dentro de una economía formal a cambio de pocas obligaciones tributarias, tales como presentar declaración jurada, pagar una cuota mínima, no llevar libros contables, entre otros. Sin embargo, existen elementos que motivan la migración del Nuevo RUS a otros regímenes tributarios, por ejemplo, si un cliente importante económicamente para el contribuyente del Nuevo RUS, pide factura, el contribuyente del régimen especial se verá obligado a migrar a otro régimen que se ajuste a sus necesidades, con la finalidad de no perder a su cliente importante.

El experto también declaró que, conforme a su experiencia, no muchos contribuyentes del Nuevo RUS migran al Régimen General, sobre todo, aquellos con negocios familiares o comercios que corresponden a una economía de subsistencia, ejemplo la bodega de la esquina. Otro factor de permanencia en el Nuevo RUS se vincula a la edad del contribuyente, si son mayores no varían de régimen, pero si son jóvenes emprendedores, cambian de régimen o de categoría dentro del Nuevo RUS, dependiendo de su crecimiento económico.

Por el contrario, los detractores de los regímenes simplificados como el Nuevo RUS dan cuenta que contribuyentes con ingresos superiores, valiéndose de las deficiencias de la determinación objetiva de la base imponible del tributo y realizando una serie de actos (defraudación), se acogen a estos regímenes especiales sin corresponderles. Esta situación permite que se grave de forma distinta a personas con la misma capacidad contributiva, lo que representa un quiebre del principio de capacidad contributiva en el Nuevo RUS, que conlleva a una injusticia fiscal, y por ende, a una distorsión del sistema tributario en general.

Inclusive, en aquellos tributos cuya naturaleza no solo sea recaudatoria sino además comparta otros objetivos, el principio de capacidad contributiva debe estar presente, aunque cabe que en dichos tributos se pueda distinguir situaciones en donde el principio de capacidad contributiva tenga cierto grado de afectación. En esa misma línea García (2004:130 - 144) menciona que los tributos que inclusive no son puramente fiscales no deben excluir de sus características distintivas al principio de capacidad contributiva.

Entonces, si el principio de capacidad contributiva siempre debe estar presente en todo tributo, sea que éste utilice una determinación genérica u objetiva de la base imponible o se trate de un tributo con fines extra fiscales, por qué el Nuevo RUS permite que se grave de manera distinta a dos o más sujetos que tienen la misma capacidad económica, como por ejemplo cuando contribuyentes que tienen una capacidad económica declaran ser pequeños contribuyentes sólo para beneficiarse con un régimen simplificado sin embargo realmente no les corresponde.

Pero para tener certeza que el Nuevo RUS afecta el principio de capacidad contributiva, mediante el presente trabajo se efectuará un análisis de la figura misma y su impacto en nuestra realidad entre los años 2004 y 2014; asimismo, se procederá a efectuar una ponderación entre los principios que estarían colisionando en esta figura tributaria, entre el principio de solidaridad, en el cual se funda, y el de capacidad contributiva, así calcularemos el grado de afectación y si este es necesario, idóneo y proporcional.



CAPÍTULO II

EL NUEVO RUS

Los países latinoamericanos han incorporado a sus sistemas tributarios novedosas figuras tributarias que tienden a la simplificación del tributo y al tratamiento especial de estímulo a los pequeños contribuyentes, grupo que por su volumen en sí representa un problema de administración y control. Estos sistemas tributarios no convencionales son los llamados regímenes simplificados para pequeños contribuyentes. En nuestro país tenemos el Nuevo RUS y el Régimen Especial de la Renta (RER).

En la exposición de motivos de la norma de creación del Nuevo RUS se señaló que durante la vigencia del anterior régimen simplificado, el Régimen Único Simplificado (RUS), se presentaron casos de acogimientos indebidos a dicho régimen, lo cual incrementó la evasión tributaria y el perjuicio fiscal, y por dicho motivo se estaba creando el Nuevo RUS. Sin embargo, al respecto no se han publicado cifras que representen el perjuicio fiscal citado; además resulta difícil cuantificar dichas cifras cuando la recaudación del régimen simplificado no representa ni el 1% de la recaudación nacional.

En ese sentido, en el presente trabajo se analizará la figura del Nuevo RUS, para verificar si, al igual que su régimen predecesor, el método de determinación objetiva de la base imponible es el que permite a sujetos con la misma capacidad contributiva en regímenes tributarios distintos e inclusive dentro del Nuevo Rus, ubicarse en categorías distintas, en detrimento del Estado.

Cabe precisar que un tributo no debe permitir que se trate de manera distinta a sujetos con la misma capacidad económica; por lo tanto, de determinarse que el Nuevo RUS afecta el principio de capacidad contributiva, verificaremos en qué medida se viene dando esta afectación, o si en el Nuevo RUS, la capacidad contributiva no es concebida como exigencia primordial y se sacrifica por privilegiar el principio de solidaridad.

1. Regímenes simplificados de tributación en América Latina.

Son sistemas no convencionales que América Latina viene utilizando como mecanismos alternativos de gestión tributaria, mediante los cuales se busca subsanar las limitaciones de las administraciones tributarias y gravar a un sector de difícil recaudación. Según los

Informes del Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, Comisión Económica para América Latina y el Caribe y Banco de Desarrollo de América Latina, donde participa Gonzales (2009: 13 - 14) (2006: 6 - 7) y Gómez (2011: 41 - 47), en América Latina se establecieron regímenes simplificados como parte de las estrategias de las Administraciones Tributarias para optimizar sus recursos y actuar con eficacia y eficiencia ante un segmento de contribuyentes, que por sus características, peso recaudatorio o importancia fiscal, sector de pertenencia, riesgo latente de evasión, requieren un tratamiento especial.

Gonzales (2009: 7 - 8), señala que si bien la doctrina clásica de tributación tiene su vertebración en la aplicación de un sistema tributario ortodoxo de impuestos directos e impuestos indirectos, los problemas fiscales para capturar ingresos y la limitada capacidad de las administraciones tributarias de los países para implementar un sistema tributario clásico, ha conllevado a los países latinoamericanos a aplicar una política tributaria heterodoxa, mediante la implementación de nuevas figuras impositivas, tales como: i) impuestos a los activos empresariales, ii) impuestos a las transacciones financieras, iii) impuestos presuntivos sobre la renta, iv) regímenes simplificados para pequeños contribuyentes, v) impuesto de tasa única, vi) derechos de exportación, entre otros

En nuestro país, en el año 1994 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 777, norma a través de la cual se creó el Régimen Único Simplificado (RUS) como régimen especial de cuota fija por categoría que sustituyó el IGV e IR. Asimismo, en Brasil, a partir de 1997, gracias a la Ley 9.317, se comenzó a aplicar el Simples, el cual no solo incorporó varios impuestos, sino también la contribución por seguridad social por parte del empleador. Siguiendo esa tendencia, en 1998, Argentina instituyó el Monotributo con la Ley 24.977, aunque con diferente técnica de determinación objetiva de la base imponible, que en un primer momento incluyó los aportes previsionales tanto de los empleados como de los autónomos, inclusive luego se incorporó los aportes previsionales de los trabajadores independientes.

Posteriormente, en otros países de América Latina se han ido aplicando diversos regímenes simplificados para los pequeños contribuyentes; todos ellos con diferentes técnicas de determinación objetiva de base imponible, que incluye en un solo pago varios impuestos, e inclusive en algunos supuestos se han incluido recursos de la seguridad social, con la finalidad que los pequeños contribuyentes, segmento clasificado

por su magnitud y actividad económica, voluntariamente se inscriban a estos regímenes simplificados, los que representan bajos costos de cumplimiento.

Según el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo, los regímenes simplificados se acomodan a la realidad socioeconómica de América Latina, la cual presenta bajos niveles de ingresos en amplios sectores de la población y altos índices de analfabetismo; por lo tanto, dichos regímenes se aplican sobre ciertas actividades económicas, se limitan a personas físicas y la determinación objetiva de la base imponible consiste en cuota fija mensual según categoría clasificada por cada legislación. La determinación objetiva difiere del método que mide la real capacidad económica del contribuyente, no requiere cálculo ni liquidación del impuesto, lo cual permite simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y reducir significativamente el costo administrativo del cumplimiento.

Si bien esta determinación es simple y de bajo costo, permite que se graven situaciones en las que no existe un verdadero rendimiento de la actividad, asimismo puede darse el caso que, sujetos con los mismos ingresos a misma rentabilidad y en una misma actividad tributen diferente, pero ello debido a que declararon bases imponibles distintas, en tanto no se requiere cálculo alguno. En efecto, esta determinación objetiva de la base, distinta a la que tiene en cuenta los datos reales de renta, busca establecer legalmente un rendimiento en base a índices y elementos que tratan de aproximar o recrear una realidad. Los criterios o parámetros establecidos por el legislador son el ingreso bruto, el nivel de ventas, magnitudes físicas de fácil constatación visual por parte de los fiscalizadores, sean estas la superficie que afecta la actividad, la energía eléctrica consumida, el valor máximo de venta de un producto, el valor de los activos, la cantidad de empleados, el número de locales o establecimientos utilizados, el número de hectáreas, el número de buques, el número de vehículos, el valor del inventario, el valor de las compras efectuadas, el consumo telefónico, entre otros.

Sin embargo, hasta qué punto los parámetros citados en el párrafo precedente permiten reflejar la mejor aproximación a real manifestación económica de los contribuyentes, o por tratarse de una determinación objetiva, los sistemas tributarios deben aceptar las mismas, aunque se esté afectando el principio de capacidad contributiva. Es allí donde surge el cuestionamiento, cuando la abstracción sirve de ventana para que contribuyentes iguales sean tratados de manera distinta, es decir que un contribuyente de mayor nivel económico se haga pasar fraudulentamente como uno pequeño, para beneficiarse de los regímenes simplificados. Este cuestionamiento es el que impulsa el

presente trabajo de investigación, el cual culminará con un análisis de constitucionalidad del Nuevo RUS, de cara a saber si los factores de estandarización que utiliza dicho régimen tributario conllevan a la renuncia de la capacidad contributiva y si esta renuncia es legítima desde el punto de vista constitucional.

1.1. Ventajas y desventajas de los Regímenes Simplificados

Se ha procedido a desarrollar las ventajas y desventajas más relevantes de los regímenes simplificados a partir de los Informes del Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, Comisión Económica para América Latina y el Caribe y Banco de Desarrollo de América Latina.

1.1.1. Ventajas

- a) Los regímenes simplificados permiten el cumplimiento de obligaciones tributarias a bajo costo y, por lo tanto, contribuyen con la formalización de los contribuyentes, quienes se adscriben voluntariamente a estos regímenes y dejan las filas de la informalidad, para convertirse en contribuyentes plenamente identificados

En los Informes del Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, Comisión Económica para América Latina y el Caribe y Banco de Desarrollo de América Latina se señala que los pequeños y medianos contribuyentes, de baja significación fiscal, constituyen un sector difícil de controlar, no sólo por el número de contribuyentes sino porque muchos de ellos son informales (no se tiene un registro de ellos). Cabe precisar, en los años 70, la economía informal fue un fenómeno socio-económico en los países en vías de desarrollo, particularmente en América Latina, en razón a los procesos de concentración del capital comercial, industrial y financiero que emprendieron las empresas multinacionales, siendo que en el marco de la globalización económica, numerosas empresas locales se desmantelaron, propiciando la informalidad, la extrema pobreza de un sector, las migraciones del campo a la ciudad, la

insuficiente generación de puestos de trabajo, la corrupción y trabas burocráticas, y el escaso desarrollo de una conciencia tributaria.

A partir de dicho panorama, en los años 80 y a inicios de los años 90, los países de América Latina a la hora de diseñar las políticas macroeconómicas tuvieron presente: i) el fenómeno de la informalidad, ii) la baja capacidad institucional para gestionar y controlar el pago de tributos, iii) la reducida percepción de la legitimidad del Estado y iv) la elevada evasión impositiva en todos los tributos en general, adoptando como medida, la aplicación de tributos alternativo mínimos para este gran sector difícil de controlar y que se desarrollaba en una economía informal. Este tributo heterodoxo se creó con base en las ventas o ingresos brutos, e incorporó otros parámetros de control tales como las dimensiones de las instalaciones del negocio, la energía eléctrica consumida, la cantidad de empleados, entre otros.

Para Gómez (2011: 1 - 25), los regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes no se centran en la recaudación tributaria, sino tienen por objeto acoger dentro de la economía formal a un número considerable de contribuyentes que ni siquiera se encuentra empadronados o identificados por las administraciones tributarias y, así poder ejercer un control sobre este grupo. Siguiendo esa línea, los países latinoamericanos, con la finalidad de ejercer un control sobre aquel segmento económico marginal, excluido de los controles administrativos en tanto no se encuentran empadronados (en el caso peruano: no han obtenido el RUC), apostaron por la aplicación de regímenes simplificados, buscando así capturar al referido sector informal e insertarlo en una economía formal. Si bien esta captura es voluntaria, su atractivo radica en la reducción de costos al actuar dentro del marco legal (simplicidad en el registro y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias).

En nuestro país se podría decir que, gracias al Nuevo Rus, el empadronamiento en el RUC ha sido exitoso, ello se refleja en las cifras que obran en el Anexo 2 de la presente investigación, donde se aprecia que entre el año 2004 y el 2014, el número de contribuyentes del Nuevo RUS año a año ha ido incrementándose e incluso, en esos 10 años, el número de contribuyentes se ha triplicado.

- b) Los regímenes simplificados posibilitan que las administraciones tributarias ejerzan una gestión adecuada y tengan un control efectivo sobre los pequeños contribuyentes, en virtud a la determinación objetiva de la base de los impuestos.

Para Gómez (2011: 42 - 43), los cambios en los diseños tributarios de América Latina, consistentes en procesos de simplificación e implementación de regímenes especiales de tributación para los pequeños contribuyentes, se introdujeron en los sistemas tributarios con el fin de aumentar el nivel de cumplimiento tributario, disminuir los elevados niveles de informalidad y fortalecer a las administraciones tributarias.

En efecto, con los regímenes simplificados de tributación, se busca mejorar la asignación de recursos, intercambiando recaudación por disminución de costes de recaudación. Asimismo, el uso de una determinación del tributo a través de factores generalizados permite un control adecuado de estos contribuyentes, cuya condición sólo les permite tributar mínimamente, pero por su número son difíciles de controlar por parte de las administraciones.

El hecho que los contribuyentes no tributen sobre la base de una renta real, sino que lo hagan en base a una determinación puramente legal, simplifica la aplicación del tributo, la que es asumida voluntariamente por los administrados una vez vencido el plazo de pago; lo cual también permite que, las administraciones tributarias obtengan una deuda líquida y exigible de manera inmediata. Es decir, con estos regímenes especiales de tributación se privilegia la simplicidad, tanto en la inscripción como en la declaración por parte de los contribuyentes, y en el cálculo del impuesto mismo, con la finalidad de lograr que la gran mayoría contribuya con el gasto público.

En la entrevista a experto para la presente investigación, Marco Huamantínco Araujo, Especialista de la División de Gestión de Cumplimiento, de la Gerencia de Cumplimiento de la SUNAT, se señaló¹⁰ que las diferentes acciones de fiscalización por parte de la SUNAT son informatizadas, porque así es más fácil la verificación de los topes y otras variables que permiten determinar alguna observación. Por ejemplo, el Área de Selección de la Intendencia de Gestión Operativa, perteneciente a la División de Selección de la Gerencia de

¹⁰ Anexo 5

Cumplimiento, planifica a nivel nacional las fiscalizaciones en un tiempo determinado del año, haciendo uso de la segmentación de contribuyentes adscritos al Nuevo RUS por rubros o tipo de negocios y una subsegmentación por tramos de ingresos; es decir a fin de agilizar la fiscalización masiva, SUNAT utiliza el tramado, el cual no sólo tiene relevancia por los montos de compras, ingresos o cuotas que pagan sino también por la actividad económica que se desarrolla. Asimismo, a partir de ahí se hacen los cruces de información con los sujetos proveedores de los contribuyentes del Nuevo RUS o sus bancarizaciones, a fin de detectar observaciones.

El experto también declaró que, conforme a su experiencia, SUNAT también realiza acciones inductivas y compulsivas, esta última forma parte de una auditoría parcial o pequeña auditoría porque sus operaciones no son complejas o se trata de servicios a terceros; en tanto las acciones inductivas son aquellas entendidas como de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, si declaró en una categoría, pero se detectó que efectuó compras mayores, entonces se le envía una carta inductiva con la observación, con la finalidad que sea la persona misma quien corrija o declare correctamente. También a través del uso de tecnologías informáticas, suelen detectar conductas elusivas, ante las cuales toman acciones compulsivas, otorgando a los pequeños contribuyentes un plazo de 2 días para que demuestren que la data no corresponde o deben subsanar declarando en la categoría o régimen que realmente les corresponde.

En ese orden de ideas, se puede decir que, en nuestro país, la fiscalización de del régimen simplificado Nuevo RUS es dinámica, verificándose a partir de las declaraciones de experto, que la administración tributaria viene ejerciendo una gestión adecuada del Nuevo RUS a pesar del gran bolsón de contribuyentes al que se enfrenta. Asimismo, se demuestra que la administración tributaria, para hacer menos onerosas sus acciones, privilegia la inducción al cumplimiento de las obligaciones tributarias, la compulsión y sólo en último recurso quizá se necesite una acción directa de ejecución.

1.1.2. Desventajas

- a) Puede permitir que se grave de manera distinta a dos o más sujetos a pesar que tienen la misma capacidad económica, debido a que el acogimiento al régimen simplificado proviene de una auto-clasificación por parte de los contribuyentes en base a declaración jurada sin que medie documento que acredite la renta real, hecho que estaría permitiendo que, en el régimen simplificado, se auto incluyan sujetos a quienes realmente no les corresponde estar en dicho régimen.

Para Gómez (2011: 57- 72), los países de América Latina tienen problemas con la tributación simplificada, en relación con la clasificación de los pequeños contribuyentes en distintas categorías, y con la forma como se impone el gravamen sobre éstos, según su tamaño económico. Si bien los esquemas simplificados se aplican fundamentalmente sobre personas físicas que realizan actividades económicas de poco impacto, y en el Nuevo RUS se extiende a cierto tipo de persona jurídica como la empresa individual de responsabilidad limitada, los niveles de categorización y umbral de diferenciación con el régimen general no son materia de una constante evaluación, por lo tanto, no se tiene certeza si se está beneficiando a quienes realmente lo necesitan.

Según el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo, históricamente las legislaciones de los países de América Latina, para considerar a un pequeño contribuyente se remitían al ingreso bruto, poniendo un tope de ingresos como parámetro de estimación del nivel económico del sujeto afecto, inclusive, también se han tomado en cuenta otros parámetros o magnitudes físicas de fácil constatación visual por parte de la fiscalización para delimitar la aplicación de los regímenes simplificados, tales como la superficie afectada a la actividad, la energía eléctrica consumida, el valor máximo de venta de un producto, el valor de los activos, la cantidad de empleados, el número de locales o establecimientos utilizados, el número de hectáreas, el número de vehículos, el valor del inventario, el valor de las compras efectuadas, el consumo telefónico, entre otros.

Sin embargo, estos parámetros utilizados para delimitar el ámbito de quienes podrán suscribirse a un régimen simplificado son estándares y no contemplan la cambiante realidad de cada país que lo aplica. Asimismo, por tratarse de

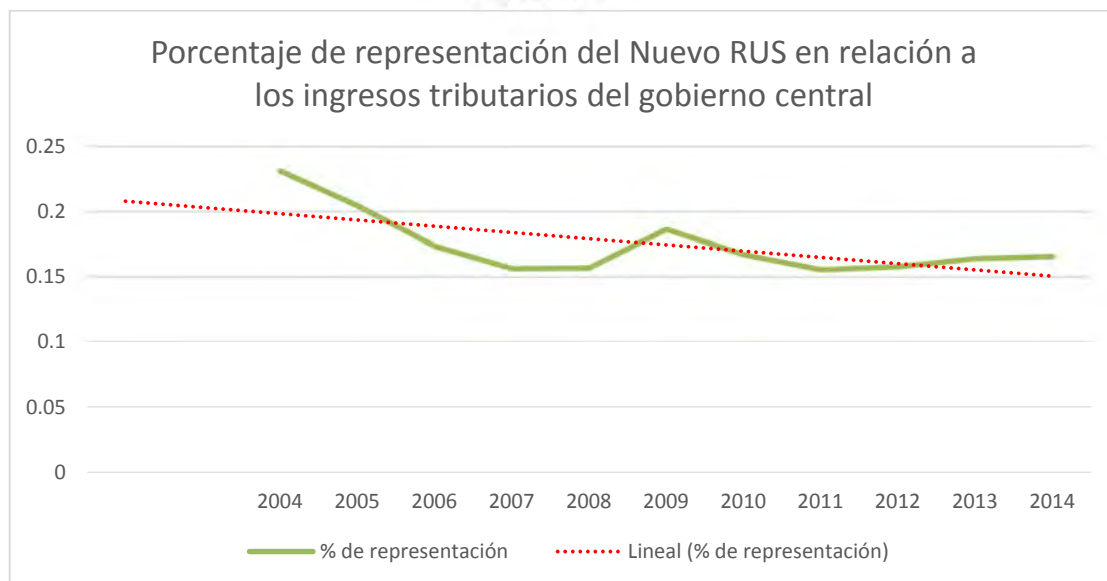
regímenes voluntarios con auto-categorización, permiten que sujetos se incorporen en categorías que no les corresponde e inclusive se acojan a este régimen especial sin corresponderles. El que se grave de manera distinta a dos o más sujetos a pesar que tienen la misma capacidad económica sugiere que los regímenes simplificados no están logrando justicia y equidad en materia tributaria, y por el contrario están distorsionan el sistema tributario.

- b) Los ingresos tributarios obtenidos por los regímenes simplificados son tan bajos que ni siquiera cubren los costos de administración, inclusive siendo estos costos menores a los que demanda la administración de un régimen general. Asimismo, los ingresos tributarios de regímenes especiales se mantienen estanco en el tiempo, debido a los altos niveles de morosidad y evasión en dicho régimen.

Gómez (2011: 47) menciona que el promedio de recaudación de los regímenes simplificados en los países latinoamericanos se encuentra por debajo del 1% de los ingresos tributarios totales, y este bajo nivel de recaudación se debe a: i) la consideración como pequeños contribuyentes de menor nivel económico a aquellos que realmente no les corresponde, ii) la cuota fija suele ser de un bajo nivel económico y tiene una alta morosidad, y iii) en los países que aplican el régimen con base en los ingresos, hay un alto nivel de evasión.

De la revisión del Anexo 1 denominado ingresos de gobierno central consolidado de la estadísticas y estudios de SUNAT, se verifica que el volumen de recaudación del Nuevo RUS, entre los años 2004 y 2014, representa en promedio el 0,16% del total de ingresos tributarios del gobierno central, inclusive se advierte una ligera tendencia a la baja durante los 10 años de análisis, lo cual resulta un indicador preocupante, que junto a los cuestionamiento del Nuevo RUS sobre la afectación del principio de capacidad contributiva, en principio contribuye a que se conciba la idea que el Nuevo RUS no es una figura útil, que esté logrando el propósito para el que fue creado, y además por la afectación a un principio constitucional, el de capacidad contributiva, sea ilegítima.

CUADRO 1



Fuente SUNAT. 2016

Elaboración propia

Las cifras expuestas en el cuadro precedente no contribuyen a desmitificar el descrédito de los regímenes simplificados, inclusive Casella (2008) recomienda que los regímenes simplificados deben ser actualizados con regularidad porque los factores o parámetros de diseño que permiten una aproximación de la capacidad contributiva de cada contribuyente deben ser analizados y cambiados acorde con la realidad que vive el país donde se adopte su aplicación, y así se evitaría el uso de cuotas desactualizadas e irrisorias.

- c) Incentiva la descomposición de los contribuyentes en varias unidades, con la finalidad de hacer uso de los beneficios tributarios del régimen simplificado, generando así un enanismo fiscal.

Según González (2006:51 - 53), los gobiernos deben asumir un costo político para controlar los regímenes simplificados, pero muchos países no están dispuestos a efectuarlo, de allí el bajo nivel de fiscalización, el mismo que ha traído aparejado otra problemática denominada enanismo fiscal, es decir, si no hay control los contribuyentes de alto nivel económico se fragmentan de manera intencional para aprovecharse fraudulentamente de los beneficios tributarios de estos regímenes simplificados, evadiendo así las obligaciones fiscales

correspondientes en un régimen general, y por consiguiente ocasionan un perjuicio fiscal en detrimento de la base tributaria de un país.

2. El Nuevo RUS en el Perú

La figura tributaria materia de análisis, el Nuevo RUS, a pesar de tener poco impacto en la recaudación del gobierno central, toma importancia a partir del número de contribuyentes que la comprende. Conforme se aprecia del Anexo 2, desde la entrada en vigencia del Nuevo RUS, en el año 2004, hasta el 2014, el número de contribuyentes del Nuevo RUS casi se ha triplicado, y alberga al mayor número de medianos y pequeños contribuyentes a nivel nacional, para mayor detalle se ha elaborado el cuadro 2.

El Nuevo RUS es una figura tributaria de gran impacto social, es la figura tributaria que más se utiliza en la economía formal, en comparación con los regímenes general y especial; sin embargo, la modificación con mayor trascendencia que ha sufrido es el Decreto Legislativo N° 967 publicado el 24 de diciembre de 2006.

Según dictamen recaído en el Decreto Legislativo N° 967, a través del cual se eliminaron los límites por el consumo de energía, consumo de servicio telefónico y número de trabajadores, se pretendía perfeccionar la figura del Nuevo RUS y así incrementar la base de contribuyentes. Posteriormente con la dación de la Ley N° 30056, se incorporó a este régimen especial a un nuevo sujeto, a la empresa individual de responsabilidad limitada y así incentivar tributariamente al sector producción.

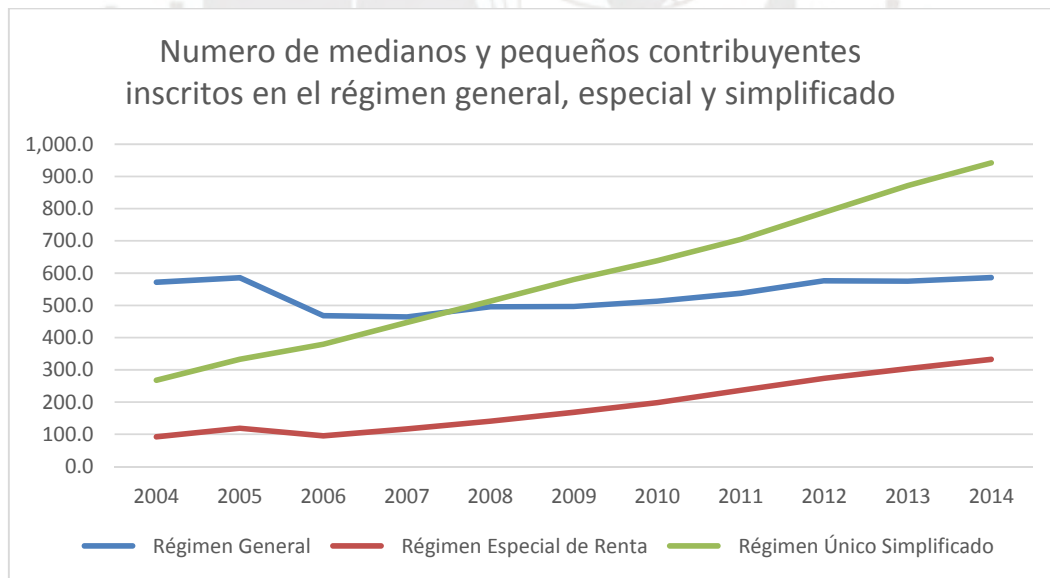
Este régimen especial de tributación, creado para los pequeños contribuyentes, resulta atractivo porque brinda beneficios tales como el pago en una sola cuota mensual del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal. Sin embargo, es criticado por un sector de la doctrina justo por su simplicidad al determinar de forma objetiva la base imponible, lo que permite que sujetos con mayor capacidad económica se acojan a este sin corresponderles.

La crítica postula que el Nuevo RUS es un régimen que permite que contribuyentes de mayores ingresos se acojan a este régimen destinado para aquellos de menores ingresos, lo cual distorsiona el sistema tributario. Asimismo, que el origen de la mencionada afectación es el uso de una determinación objetiva de la base imponible,

que se plantea a partir de cierto grupo de personas, sean naturales, sucesiones indivisas o empresa individual de responsabilidad limitada, con un determinado ingreso bruto o de compras al año, sin la necesidad de tener en cuenta la renta real de los contribuyentes, ni otro parámetro que permita hilar más fino.

A pesar de los años que tiene vigente el Nuevo RUS, a la fecha, no se ha efectuado un análisis de esta figura tributaria, con la finalidad de confirmar o desmitificar los aspectos negativos que tanto son criticados por sus detractores; en ese sentido, en nuestra investigación se realizará un análisis constitucional del Nuevo Rus con la finalidad de verificar si se está afectando el principio de capacidad contributiva o no, pero previamente, para seguir conociendo más este régimen simplificado de tributación, abordaremos sus antecedentes, objetivos, principios en los que se sustenta, la estructura de la figura, los factores objetivos que determina quienes pueden acogerse y cuál es la cuota que deben pagar según categorías, para finalmente hacer uso del método de ponderación entre el principio que sustenta la figura del Nuevo RUS, el principio de solidaridad, y el principio que se estaría afectando, el de capacidad contributiva.

CUADRO 2



Fuente SUNAT. 2016

Elaboración propia

Si bien uno de los propósitos del Nuevo RUS es combatir la informalidad; hasta la fecha, no se tiene evidencia que esta figura tributaria haya cumplido con tal propósito. En las estadísticas del año 2013 del Ministerio de la Producción (PRODUCE), se advierte que entre los años 2007 y 2012, la informalidad solo se ha reducido en 10,5 puntos porcentuales, pero dicha cifra no es alentadora, en tanto el sector informal aún se mantiene grande. Si bien el bolsón de contribuyentes de sujetos adscritos al Nuevo RUS es mayor a los del régimen general y especial de renta, aún se estima que el 67% de unidades productivas no tiene RUC. A su vez, en el informe elaborado por el PRODUCE, no se relaciona la ínfima reducción de la informalidad con la aplicación del Nuevo RUS.

Por su parte, los economistas Mario Tello (2013) y Susan Golmark (2012) indican que la disminución de la informalidad se logra con el crecimiento y la estabilidad económica del país, e inclusive, si se busca algo más radical, esto se logrará con el cambio estructural en la actividad productiva del país, cuando éste se concentre en industrias intensivas en conocimientos y mano de obra, y nuevamente no se hace referencia a que los beneficios tributarios puedan tener impacto sobre la formalización.

En ese orden de ideas, no se tiene certeza que el RUS o el Nuevo RUS hayan cumplido con su función de lucha contra la informalidad, a pesar que dicho régimen especial tiene más de 20 de años de aplicación.

2.1. Antecedentes

Entre las décadas de los 80 y 90, en muchos países de América Latina, se llevó a cabo un proceso de simplificación del sistema tributario. Específicamente, en nuestro país, el 1 de enero de 1994 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 777, mediante el cual se creó el Régimen Único Simplificado (RUS) con el propósito de disminuir la informalidad de las pequeñas y medianas empresas, “ampliar la base tributaria y mejorar las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes”.

El RUS comprendía el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas que debían pagar las personas naturales y sucesiones indivisas que desarrollaban actividades generadoras de rentas de tercera categoría o ejercían cualquier oficio, cuyos ingresos brutos por venta de bienes o prestación de servicios no excedían los S/. 18,000 nuevo soles mensuales. Este régimen especial permitía la deducibilidad

de los créditos fiscales por las compras efectuadas. Estaban excluidas de este régimen especial las personas naturales y sucesiones indivisas que tenían más de 4 personas a su cargo, según turno, contaban con más de un establecimiento o puesto comercial y dicho establecimiento tenía una superficie mayor a 100 metros cuadrados, salvo que se demuestre que el tipo de actividad que realizan requiere de un área mayor.

Posteriormente, como parte de la reforma tributaria implementada por el Poder Ejecutivo, con fecha 31 de diciembre de 2003 se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo N° 937 el Texto del Nuevo Régimen Único Simplificado, mediante el cual se creó el régimen tributario promocional para las pequeñas empresas que facilite el cumplimiento de sus obligaciones y amplíe la base tributaria denominado Nuevo RUS. En la exposición de motivos Decreto Legislativo N° 937 se señaló que el Estado se vio en la necesidad de dejar sin efecto el RUS debido a que no produjo los resultados esperados en cuanto a los objetivos planteados, en la citada Exposición de Motivos de forma textual se indica que “como consecuencia de las acciones de control realizadas por parte de la Administración Tributaria se detectaron casos de acogimientos indebidos a dicho régimen, hecho que incrementó la brecha de evasión tributaria con el consecuente perjuicio fiscal para el Estado”.

El Nuevo RUS se proyectó como un régimen promocional que permite el incremento de la formalidad, promueve la creación de nuevas pequeñas empresas y cuenta con mecanismos de control adecuados de fiscalización por parte de la Administración Tributaria. Los cambios sustanciales que se dieron al dejar el RUS por el Nuevo RUS fueron que este nuevo régimen simplificado sólo tiene cinco categorías en lugar de las ocho, se estableció un mayor tope por categoría (el total de ingresos brutos por venta de bienes o prestación de servicios mensual se incrementó de S/. 18,000 a S/. 30,000 nuevos soles mensuales), se efectuó un reajuste en las cuotas mensuales a pagar, se brindó un tratamiento diferenciado del sector servicios y se inafectó del impuesto extraordinario de solidaridad.

Posteriormente, el Nuevo RUS también ha sufrido cambios, siendo uno de los trascendentales el Decreto Legislativo N° 967, que entró en vigencia el 1 de enero del 2007, a través del cual se trató de corregir algunas deficiencias, eliminándose los límites por el consumo de energía, consumo de servicio telefónico y número de trabajadores. En el dictamen recaído en el Decreto Legislativo N° 967, de la

Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso, encontramos que con esta modificación se buscaba perfeccionar el Nuevo RUS, con el objeto de incrementar la base de contribuyentes, para lo cual se elevó el tope de ingresos con el fin de incorporar nuevos agentes y se flexibilizó los requisitos de acogimiento y fiscalización. Otra modificación sustancial del Nuevo RUS se dio con la incorporación a dicho régimen de un amplio segmento constituido por la empresa individual de responsabilidad limitada¹¹, a través de la Ley N° 30056, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 2 de julio de 2013., lo cual tuvo por objeto incentivar tributariamente la producción.

En ese orden de ideas se advierte que el Nuevo RUS, se erige como un régimen simplificado que pretende ampliar la base tributara nacional, incorporando a la formalidad a la pequeña empresa, sector económico que voluntariamente opta por este régimen en razón a que obtienen ciertos beneficios como por ejemplo, el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal se pagan en una sola cuota, no se llevan libros ni registros contables, y la determinación de la base imponible no requiere cálculo alguno sino es objetiva según categorías. Los bajos costos de cumplimiento de aquellos sujetos que se acogen al mencionado régimen especial y la practicidad administrativa a la que conlleva, permite privilegiar el interés recaudatorio del Estado, en tanto, se privilegia el registro de número de personas ante la SUNAT (Nuevo RUS) y el Estado no requiere un control riguroso sobre ellos.

Sin embargo, la implementación de un sistema simplificado como éste podría resultar contrario a sus objetivos, porque al incrementarse los topes para considerar a un sujeto como afecto a este régimen especial, sin considerar otro parámetro adicional, se podría estar incluyendo a un sujeto que no se pretendía favorecer al momento mismo de la creación del régimen especial, distorsionando así el propósito primigenio del Nuevo RUS. De otro lado, no toda persona natural o empresa individual de responsabilidad limitada representa pequeños ingresos, lo cual se corrobora con el resultado de las acciones de fiscalización de la SUNAT en el año

¹¹ Según el Directorio Central de Empresas y Establecimientos del INEI, en el año 2014, del total de unidades empresariales (1,883,531), el 7.11% (133,818) corresponden a empresa individual de responsabilidad limitada

https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1262/cap01.pdf

2015, al detectar 200,000 personas naturales con grandes patrimonios¹². En efecto brindar facilidades a un sector determinado puede resultar contraproducente, porque permite que sujetos que si bien pertenecen al sector de aquellos albergados por el Nuevo RUS (pequeños contribuyentes), pero que tienen ingresos para tributar en un régimen distinto, se aprovechen de los factores de determinación de la base del Nuevo RUS para que indebidamente se adscriban a este régimen especial, o manipulen los factores de determinación (total de ingresos brutos o compras), también la empresas se fraccionan o realizan otras operaciones que impidan visualizar su real crecimiento y así evitar migrar a un régimen general de tributación.

El Nuevo RUS al incrementar el tope por categoría de S/. 18,000 a S/. 30,000 nuevos soles mensuales por ingresos brutos por venta de bienes o prestación de servicios, ha permitido que se puedan acoger a este régimen especial no sólo personas que tengan ingresos mínimos o que se dediquen a actividades de subsistencia, sino abrió la ventana para que otros administrados que se encuentran en posibilidades de pertenecer a un régimen general se fraccionen o registren ingresos menores a los realmente reciben para verse beneficiados con este sistema tributario. Este tipo de conductas obviamente no deseadas por el legislador que creo el Nuevo RUS, finalmente menoscaban la base tributaria y distorsionan el sistema.

2.2. Objetivos

De la revisión de las normas del Nuevo RUS y la exposición de motivos de las mismas, se concluye que los objetivos de dicho régimen simplificado son los siguientes:

2.2.1. Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los pequeños contribuyentes

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 937 se advierte que el Nuevo RUS busca incrementar la formalidad, promover la implementación de

¹² Declaración brindada el 11 de septiembre de 2014 por Tania Quispe, Jefa de SUNAT en dicha fecha. <http://gestion.pe/economia/sunat-pone-mira-200000-personas-naturales-grandes-patrimonios-peru-2108323>

nuevas microempresas, y mejorar los mecanismos de fiscalización de la administración tributaria. Es por dicho motivo que las condiciones para el acogimiento a dicho régimen y el cumplimiento de las obligaciones tributarias que representa son facultativas y de fácil aplicación.

El Nuevo Rus, régimen especial de tributación que no solo apunta a la formalización y sino también al crecimiento de las micro y pequeñas empresas es simple y facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por ejemplo los sujetos que se adscriben al régimen no llevan libros contables; sus cuotas mensuales conjugan el impuesto a la renta, impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal; están separados por categorías, las que se determinan de forma objetiva; además se ha puesto a su disposición una serie de servicios tecnológicos que hace menos oneroso y más sencillo el cumplimiento tributario.

Teniendo un esquema de tributación simple, se incentiva en principio el empadronamiento ante la administración tributaria. En nuestro país, el número de contribuyentes del Nuevo RUS es muy alto, conforme se acredita con el cuadro 2 del presente capítulo, asimismo, entre el 2004 y 2014, el número de contribuyentes de este régimen tributario se ha triplicado entre el 2004 y 2014 e inclusive se observa que es el más alto en comparación con los regímenes general y especial.

En efecto, este régimen tributario especial busca propiciar que los pequeños contribuyentes aporten al fisco de acuerdo con su realidad económica y de manera voluntaria, incorporando esquemas simples, sin fórmulas complejas de determinación del tributo a pagar, con formularios predeterminados, haciendo uso de medios electrónicos de transferencias (forma de pago optativo, en tanto, se tenga las facilidades tecnológicas o se cuente con medio de pagos electrónicos), entre otras soluciones a través de una plataforma virtual que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y finalmente haga menos oneroso el control por parte de la administración tributaria.

2.2.2. Simplificación del sistema tributario para los pequeños contribuyentes, ahorra costos no solo para los sujetos pasivos del tributo sino también para la administración tributaria.

En la exposición de motivos del Nuevo RUS también se ha descrito que debido a que los sujetos de este régimen, por lo general, tienen un escaso nivel de cultura tributaria, independientemente del grado de instrucción educativa, es conveniente que este régimen tributario especial sea lo más simple. Asimismo, a medida que el régimen sea más simple, será menos costosa la actuación de los sujetos dentro del marco legal y finalmente ello permitirá incorporar al sistema tributario a nuevos sujetos que antes estaban fuera de la economía formal.

Uno de los beneficios del Nuevo RUS, es que se utilizan factores objetivos para la determinación de la base, lo cual también facilita el control por parte de la administración tributaria. Teóricamente, esta simplicidad en la determinación del tributo permite asignar eficientemente los recursos, en tanto se busca que los pequeños contribuyentes se formalicen y cumplan con un mínimo de obligaciones, sin necesidad que la administración tributaria invierta más de lo que logra recaudar por dicho régimen simplificado (el costo de las acciones no puede ser mayor a la recaudación detallada en el cuadro 1 del presente capítulo).

El tipo de agente, el total de ingresos brutos o importe de compras son los únicos parámetros que se utilizan actualmente para determinar quiénes forman parte del Nuevo RUS y qué cuota deben pagar. Este esquema de simplicidad también permite que la administración tributaria tenga un mejor control de los contribuyentes que comprenden dicho régimen de tributación especial, debido a que se sintetiza el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y el impuesto de promoción municipal en un solo pago, además, no se tiene que requerir libros contables, basta con verificar las declaraciones juradas de los administrados, sus pagos y hacer uso de filtros informáticos para controlar el nivel de cumplimiento (cruce de información).

2.2.3. Ampliar la base tributaria promoviendo la formalización de la pequeña empresa

Con el Nuevo RUS es posible cambiar de régimen durante el año, lo cual anteriormente no estaba permitido con el RUS, hecho que hacía menos dinámico el movimiento o actividades económicas de los contribuyentes y creaban desconfianza en la formalización. Asimismo, esta flexibilidad en el tratamiento tributario del Nuevo RUS también ha propiciado el acogimiento de un mayor número de contribuyentes a una economía formal, de esta forma, se logra materializar la participación activa del Estado en la promoción de nuevas empresas y la inclusión de éstas dentro de una cultura tributaria.

De ese modo, que con el afán de cumplir su objetivo de ampliar la base de contribuyentes, el Nuevo RUS se ha renovado mediante el Decreto Legislativo N° 967, elevando el tope del total de ingresos o ventas que permite determinar a los afectos a este régimen especial en sus cinco categorías. Además, con la intención de seguir promoviendo la pequeña empresa y asegurando que esta se formalice, se aprobó la Ley N° 30056, que incorporó a dicho régimen de tributación especial a las empresas individuales de responsabilidad limitada, lo cual también permitió que la base de contribuyentes crezca.

Con las medidas adoptadas y los beneficios que trae conexos el Nuevo RUS se asegura que los informales se incorporen a una economía formal, contribuyentes que finalmente colaboraran con el Estado aunque sea con una pequeña cuota. Los contribuyentes del Nuevo RUS, gracias a su régimen especial, tomarán conciencia y se acostumbrarán a tributar; asimismo, de conformidad con su competitividad y crecimiento económico, inclusive pueden terminar migrando y tributando en el régimen general. En ese orden de ideas, se puede postular que el Nuevo RUS tiene un efecto instructivo y promotor, mediante el cual el Estado busca educar en el ámbito de la tributación a los pequeños contribuyentes e impulsar su crecimiento.

Sin embargo, no existen cifras que acrediten que el Nuevo RUS haya logrado sus objetivos, en tanto, la realidad de nuestro país es diversa en las diferentes regiones, el avance de la tecnología no llega a todos los rincones, el número de contribuyentes del Nuevo RUS se ha vuelto inmanejable por parte de la

administración tributaria¹³, la recaudación representa el 0.16% en promedio de la recaudación del gobierno central en un periodo de 10 años. Asimismo, según PRODUCE¹⁴, las tasas de informalidad tributaria son altas, en promedio entre el 2009 y 2013 el 41% de microempresas y el 50.6% de las pequeñas empresas tienen RUC, es decir las demás se mantienen en la informalidad.

En ese sentido, se podría decir que los fines del Nuevo RUS fueron muy ambiciosos, o que las actividades económicas a las que está destinado son muy cambiantes, que ha dejado a este régimen especial un poco desfasado; es por ello que, con la presente investigación se busca confirmar o desmitificar las críticas que recibe en torno a una posible afectación del principio de capacidad contributiva, en tanto se estaría permitiendo que sujetos a quienes les corresponde estar en el régimen general se acojan a este régimen simplificado sin corresponderles.

2.3. Principio que inspira el Nuevo RUS

El Estado cuando ejerce su poder tributario, lo efectúa respetando los principios tributarios de la imposición; así en virtud al principio de igualdad, debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, el cual concordado con el principio de capacidad contributiva, permite que los tributos sean proporcionales a la capacidad económica de cada sujeto afecto. De este modo, los contribuyentes que tienen mayores ingresos deben tributar una mayor proporción que aquellos que ven disminuidos sus ingresos.

Por su parte García (2009: 136 - 137) señala que el Estado para lograr sus fines de lucha contra la pobreza y la desigualdad y proveer determinados servicios sociales, concebidos estos como parte de su acción, crea medidas tributarias transitorias justificadas en el principio de solidaridad, el mismo que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula del artículo 43 de la Constitución, que reconoce al Estado peruano como Estado Social de Derecho, el que se configura como una derivación de la idea de Estado del Bienestar, que tiene objetivos de política

¹³ Al 2014 en el cuadro contenido en el Anexo 2 el número de contribuyentes del Nuevo RUS es de 942.2 miles de contribuyentes.

¹⁴ Las Mypes en cifras 2013

económica o social, pero sin dejar de garantizar las garantías individuales y así conseguir justicia y equilibrio en la Nación.

El principio de solidaridad entendido como el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, con la finalidad que el Estado pueda ejercer sus funciones de manera eficiente, permite que los Estados impongan tributos no solo con fines recaudatorios, sino que finalmente a través de ellos, se pueda satisfacer el interés general de una política social, económica y cultura. En virtud a este supra principio, los tributos se convierten en un presupuesto funcional del Estado que permite redistribuir las rentas, de manera compatible con los derechos y libertades constitucionales (García, 2009).

Por su parte, nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 009-2001-AI/TC, con fecha 29 de enero de 2002, prescribe que se admite, de manera excepcional, que se use la tributación para desalentar actividades que se consideran perjudiciales para la sociedad, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, actividad que pone en peligro el derecho a la salud, valor superior en nuestro ordenamiento jurídico. En esa misma línea, otro tributo que tiene un fin distinto al recaudatorio es el ITF, el cual, según la sentencia recaída sobre el expediente 0004-2004-AI/TC del 21 de septiembre de 2004, no es un impuesto confiscatorio, sino que constituye una legítima medida de bancarización, cuya finalidad es la lucha contra el fraude. Si bien le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, su objeto es suministrar información sobre terceros a la Administración Tributaria, y así de forma indirecta poyar con la actividad de recaudación.

En ese orden de ideas, se verifica que cuando los legisladores diseñan un sistema tributario no solo lo hacen teniendo en cuenta finalidades de recaudación, sino inclusive finalidades de lucha contra la informalidad, lucha contra la evasión, desincentivar algún tipo de conducta, entre otras; sin embargo, a pesar de ello la figura tributaria no se desnaturaliza ni se convierte en otra especie. Cabe precisar que, los tributos que no tienen fines netamente fiscales inclusive se sustentan en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero en un menor grado, y sobre todo se cimientan sobre la base del principio de solidaridad tributaria.

Respecto a la figura del Nuevo RUS, nuestro Tribunal Constitucional no ha emitido pronunciamiento sobre su constitucionalidad, a pesar que los factores objetivos que

se utilizan para determinar quiénes se acogerán a dicho régimen y en cual categoría se ubicarán (qué cuota deben pagar los contribuyentes), se aleja del principio de capacidad contributiva, elemento fundamental de todo tributo. Esta afectación al principio de capacidad contributiva se da cuando se trata de diferente manera a quienes tienen la misma capacidad económica, lo cual sucede cuando sujetos con mayores ingresos, que deben tributar en el régimen general, se acogen al Nuevo RUS, régimen destinado para los pequeños contribuyentes.

Si bien el Nuevo RUS busca que todos tributen sin excepción, incluyendo a los que forman parte del sector con menos recursos, de conformidad con el principio de solidaridad sobre el que se sustenta dicha figura tributaria ¿Es suficiente la presencia del mencionado principio para legitimar la figura tributaria materia de análisis, el Nuevo RUS, sin importar que se afecte el principio de capacidad contributiva?

Ante el cuestionamiento si el Nuevo RUS, figura en el que utiliza una determinación objetiva para su simplificación, afecta el principio de capacidad contributiva, se procederá a efectuar un análisis de la constitucionalidad del mencionado régimen simplificado, pero previamente se hará un repaso de su estructura, hasta antes de la dación del Decreto Legislativo N° 1270, debiendo tenerse en cuenta que es un régimen aplicado a personas naturales y sucesiones indivisas, personas naturales no profesionales o empresas individuales de responsabilidad limitada, cuyo hecho imponible son ciertas actividades que generen ingresos brutos o adquisiciones iguales o menores a S/. 30,000 soles mensuales, generándose una obligación de pago de cuotas máximas de S/. 600 soles mensuales, y de cuotas mínimas S/. 20 soles.

2.4. Estructura del Nuevo RUS

De conformidad con el Decreto Legislativo N° 937 y modificatorias, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1270, específicamente el artículo 4 señala que el Nuevo RUS comprende el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, más no el Impuesto Selectivo al Consumo, permitido que la liquidación de los mencionados tres impuestos se realice en una sola liquidación mensual.

Según los artículos 2 y 3 del Decreto Legislativo mencionado en el párrafo precedente, se pueden acoger al Nuevo RUS, únicamente, las personas naturales no profesionales, sucesiones indivisas y empresas individuales de responsabilidad limitada, cuyos ingresos brutos o adquisiciones no superen los S/. 360,000 soles por ejercicio gravable. Asimismo, en el mencionado artículo se señala que las actividades de los adscritos al Nuevo RUS se realiza en un sólo establecimiento o una sede productiva, y el valor de los activos fijos¹⁵ afectos a la actividad no supera los S/. 70,000 soles, a excepción de los predios y vehículos que se requieren para el desarrollo del negocio.

Se entiende que las personas llamadas a acogerse al Nuevo RUS son aquellas domiciliadas en el país y que exclusivamente obtienen rentas por la realización de actividades empresariales, generadoras de rentas de tercera categoría, ya sea de comercio, industria o de servicios, que operen directamente con consumidores finales, por ejemplo, bodegas, ferreterías, panaderías, peluquerías, librerías, farmacias, restaurantes o pequeños talleres que fabriquen productos para ventas al por menor. También comprende a las personas naturales no profesionales¹⁶ que perciban rentas únicamente por actividades distintas a las de carreras universitarias,

¹⁵ **Normas Reglamentarias del Nuevo Régimen Único Simplificado, aprobadas por Decreto Supremo N° 097-2004-EF**

“Artículo 3.- Personas no comprendidas

... 3.2 De los activos fijos

a. Se consideran activos fijos afectados a la actividad a los bienes tangibles que:

- (i) Se encuentren destinados para su uso y no para su enajenación; y,
- (ii) Su utilización esté prevista para un lapso mayor a doce (12) meses.

b. El valor de los bienes que integran el activo fijo del contribuyente del Nuevo RUS, se calculará en función al costo de adquisición, producción o construcción o al valor de ingreso al patrimonio, a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Por Mayor, experimentada desde el último día hábil del mes anterior a la fecha de adquisición, construcción, producción o ingreso al patrimonio, hasta el 31 de diciembre del ejercicio gravable precedente a aquél en el que se efectúe el cálculo del límite de los activos fijos. Al resultado obtenido, se aplicará el porcentaje anual máximo de depreciación previsto en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el tipo de bien del que se trate.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se efectuará siempre que el contribuyente cuente con documentación sustentatoria que otorgue certeza del valor y de la fecha de adquisición, construcción, producción o ingreso al patrimonio. En caso contrario, el valor de los bienes será el valor de mercado a que se refiere el numeral 3 del segundo párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.”

¹⁶ **Normas Reglamentarias del Nuevo Régimen Único Simplificado, aprobadas por Decreto Supremo N° 097-2004-EF**

“Artículo 2.- De las personas naturales no profesionales y sociedades conyugales

... se entiende por personas naturales no profesionales a aquellas personas naturales que realicen actividades que no necesiten contar con título profesional reconocido por la Ley Universitaria.

En aquellos casos en que el contribuyente perciba ingresos considerados como rentas de cuarta categoría por el ejercicio de alguna profesión universitaria conjuntamente con otras rentas de cuarta categoría, no podrán acogerse al Nuevo RUS.

Las personas naturales no profesionales que se hubieren acogido al Nuevo RUS y perciban ingresos de cuarta categoría por el ejercicio de alguna actividad que requiera contar con título profesional reconocido por la Ley Universitaria, deberán ingresar al Régimen General a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquél en que percibieron los citados ingresos, no pudiendo reingresar al Nuevo RUS.”

así tenemos las rentas generadas por oficios como gasfitería, carpintería, jardinería, pintura, electricidad, entre otros.

En los artículos 7 y 8 de la norma que regula el Nuevo RUS, encontramos las categorizaciones y las cuotas mensuales que se deben abonar por categoría, lo cual podemos integrar en el siguiente cuadro:

CUADRO 3

CATEGORIA	INGRESOS BRUTOS O ADQUISICIONES MENSUALES	CUOTA MENSUAL EN S/.
1	HASTA S/. 5,000	20
2	MAS DE S/. 5,000 HASTA S/. 8,000	50
3	MAS DE S/. 8,000 HASTA S/. 13,000	200
4	MAS DE S/. 13,000 HASTA S/. 20,000	400
5	MAS DE S/. 20,000 HASTA S/. 30,000	600

Fuente Norma del Nuevo RUS

Elaboración propia

En el cuadro precedente, se advierte que la carga tributaria del Nuevo RUS es bastante reducida, en cuanto en la categoría 1, la cuota mensual es de S/. 20 soles, que representa el 0.4% del tope de ingresos brutos mensuales máximo de esta categoría (S/. 5,000 soles), en la categoría 2, la cuota mensual es de S/.50 soles, que representa el 0.63% del tope de ingreso bruto mensual máximo para esta categoría (S/. 8,000 soles), en la categoría 3, la cuota mensual es de S/.200 soles, que representa el 0.154% del tope de ingreso bruto mensual máximo para esta categoría (S/. 13,000 soles) y en las categorías 4 y 5 las cuotas mensuales son de S/.400 soles y S/.600 soles, respectivamente, que representan el 2% del tope de ingresos brutos mensuales máximos para estas categorías (S/. 20,000 y S/. 30,000 soles).

Cabe precisar que las mencionadas categorías no hacen distinción entre servicios no profesionales ni actividades económicas empresariales, ni ningún otro tipo de segmentación más que el ingreso bruto o adquisiciones mensuales, lo cual representa un bolsón muy amplio para la determinación del tributo especial¹⁷. Este bolsón grande propiciado por el tope tan alto de dicho régimen especial de S/ 30,000 nuevos soles de ingresos mensuales, está conformado por quienes se ubican en un

¹⁷ Nuestra percepción estaba alineada con los cambios que se dieron con la dación del Decreto Legislativo N° 1270, con el cual se achicó el bolsón que albergaba el Nuevo RUS.

segmento de economía de subsistencia en el ámbito del comercio, industria o servicios; emprendedores que tiene como público objetivo a los consumidores finales.

Asimismo, en los citados artículos 7 y 8, también se hace mención a una categoría especial, conformada por aquellos sujetos cuyo total de ingresos brutos y de adquisiciones anuales no excede de S/. 60,000 soles y se dedican únicamente a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, tubérculos, raíces, semillas y demás bienes vendidos en mercado de abastos, especificados en el Apéndice I de la Ley del Impuesto General a la Ventas, o exclusivamente productos agrícolas y en estado natural. Esta categoría especial pagará una cuota mensual ascendente a S/. 0 soles, tal y como se detalla en el siguiente cuadro.

CUADRO 4

CATEGORIA ESPECIAL	INGRESOS BRUTOS O ADQUISICIONES MENSUALES	CUOTA MENSUAL
	HASTA S/. 60,000 ANUALES	No paga cuota mensual

Fuente Norma del Nuevo RUS

Elaboración propia

Sin embargo, la inclusión de este grupo al Nuevo RUS se efectuó con el objetivo de buscar que más sectores se formalicen, los pequeños agricultores que directamente comercializan sus productos en estado natural podrán acogerse a la categoría especial del nuevo RUS. Es decir, con el Nuevo RUS se trató de brindar un tratamiento especial y promocional para el sector agrario, pero alineado al espíritu de aquel productor – comercializador que lleva de forma directa al usuario final.

De otro lado, en la norma del Nuevo RUS también se describen cuáles son las personas que no pueden acogerse a este régimen simplificado. Excluyéndose así del bolsón del régimen especial a los siguientes:

- Aquellos que brinden servicio de transporte de carga de mercancías, y que tengan una capacidad de carga mayor o igual a 2 toneladas métricas.
- Empresas que se dediquen al transporte terrestre de pasajeros en territorio nacional o internacional.
- Entidades que realicen cualquier tipo de espectáculo público.
- Notarios, comisionistas, martilleros, agentes corredores de bolsa, de aduana y los intermediarios de seguros.

- Aquellos que sean titulares de negocios de casinos, máquinas tragamonedas y similares.
- Empresas que realicen ventas de inmuebles.
- Organizaciones que realicen alguna de las operaciones gravadas con el Impuesto Selectivo al Consumo.
- Quienes desarrollen actividades de comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, de acuerdo con el Reglamento para la Comercialización de Combustibles Líquidos y otros productos derivados de los Hidrocarburos.
- Presten servicios de depósitos aduaneros y terminales de almacenamiento.
- Podemos añadir también los que entreguen bienes en consignación.

Cabe precisar que esta exclusión concuerda con el espíritu del Nuevo RUS, el mismo que se encuentra direccionado a favorecer a un segmento de pequeños contribuyentes, que brindan servicios o producen, pero estos servicios y productos van directo a los clientes o usuarios finales.

Dentro del listado de servicios excluidos del Nuevo RUS, se detallan aquellos especializados, que por su naturaleza y la forma de control escaparía al común denominador de los sujetos para los que fue creado este régimen.

Entre las obligaciones que tienen los contribuyentes de Nuevo RUS tenemos:

- Tener RUC, el cual se obtiene con DNI original y un recibo de algún servicio público.
- Está prohibido emitir facturas, sólo emiten boletas de venta y tickets emitidos por máquina registradora.
- Cuando adquiera bienes o reciba la prestación de servicios necesarios para generar sus rentas, debe exigir que le otorguen facturas, recibos por honorarios, o tickets que den derecho al crédito fiscal o que permitan sustentar gasto o costo para efectos tributarios.
- No hay obligación de llevar libros, pero si se deben archivar los comprobantes de ventas y de compras. Este es un beneficio para los pequeños contribuyentes, quienes no tienen que preocuparse por llevar una contabilidad completa.
- Se paga una cuota mensual que reemplaza el pago del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, de acuerdo a un cronograma de pagos, y conforme a la tabla de categorías, según escala de monto de ingresos y compras.

- Se hace uso de un sistema pago fácil, ante los bancos autorizados por la SUNAT.

Respecto a los comprobantes de pago, en el artículo 16° del Decreto Legislativo N° 937 y modificatorias, se indica que los contribuyentes del Nuevo RUS deben emitir en sus operaciones sólo boletas de venta, tickets o cintas procesadas por máquinas registradoras que no permitan ejercer el derecho al crédito fiscal ni usarlos para sustentar gasto o costo con efecto tributario¹⁸. Sin embargo, el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de “las boletas de venta o tickets emitidos por contribuyentes del Nuevo RUS sólo hasta el límite del 6% de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que sí otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras, no pudiendo dicho límite superar en el ejercicio gravable las 200 UIT”.

La limitación descrita en el párrafo precedente supone una limitación en la aplicación del Nuevo RUS, debido a que los sujetos pasivos de este régimen especial están impedidos de otorgar factura, y además las boletas y tickets que emiten sólo son deducibles en un 6%, esta limitación hace que el obtener servicios o bienes de estos pequeños contribuyentes por parte de las medias y grandes empresas sea poco atractivo, quienes preferirán proveedores que les entreguen facturas, que les permita sustentar costo o gasto para efectos tributarios y usar el crédito fiscal.

Pero esta restricción sirve de autocontrol al régimen especial, destinado a ser un régimen simplificado para micro y pequeñas empresas, ya que, si estas requieren clientes distintos a los consumidores o usuarios finales, es decir desean ingresar a un mundo competitivo y expandir su mercado, deben necesariamente incorporarse a un Régimen General Tributario. Sin embargo, este es un riesgo que tiene que asumir el micro o pequeño contribuyente si quiere ver que el número de sus ventas y servicios que presentan se incrementen.

¹⁸ **Normas Reglamentarias del Nuevo Régimen Único Simplificado, aprobadas por Decreto Supremo N° 097-2004-EF**

“Artículo 16.- Inaplicación de beneficios

El Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación de bienes en los casos permitidos por el Decreto Legislativo y la presente norma, no dará derecho a crédito fiscal, gasto o costo o cualquier otro crédito tributario a favor de los contribuyentes del Nuevo RUS.

En este sentido, dichos contribuyentes no tienen derecho, entre otros, al Saldo a Favor y al Reintegro Tributario a que se refieren los artículos 34 y 48, respectivamente, de la Ley del IGV e ISC, ni al arrastre de pérdidas establecida en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.”

De otro lado, sabemos que no todos los emprendimientos resultan exitosos, y si bien el régimen especial Nuevo RUS tiene por finalidad que los micro y pequeños empresarios se acostumbren a tributar y en tanto crecen migren a un régimen general; como política de estado, la promoción de las micro y pequeñas empresas debería sincronizarse con una etapa de orientación e inducción Tributaria, que permita cumplir la finalidad del Nuevo RUS y una vez que crezcan estos emprendedores del Nuevo RUS, migren a un Régimen General. Así se evitaría que muchos emprendedores cierren sus negocios en el intento, queriendo crecer más haciendo uso del Nuevo RUS, cuando este régimen ya no les calza, ello debido a que el nuevo RUS es de apoyo al emprendimiento nacional y en muchos casos transitorio. Lo peor que puede suceder es que, contribuyentes con el objetivo de seguir siendo acogidos en este régimen especial, emitan declaraciones que no coincidan con la realidad, o atomicen sus negocios.

Un ejemplo cotidiano de contribuyente del Nuevo RUS, es aquella persona que decide abrir una bodega, cuyos clientes en primera instancia son su vecinos, personas naturales que son consumidores finales, quienes solo requieren de un comprobante de pago como la boleta de venta, más no requieren de tickets que le permitan ejercer el derecho al crédito fiscal, en este caso, el bodeguero no tendrá problema para elegir acogerse al Nuevo RUS; sin embargo, si eventualmente el negocio prospera y la bodega se convierte en una bodega mayorista que quiere distribuir sus productos a otras bodegas o tiendas, o se encuentra en una zona céntrica aledaña a empresas grandes que requieren de los bienes que vende, y son estos nuevos clientes de la bodega los que requieren comprobantes de pago que les permita ejercer el derecho al crédito fiscal o utilizados para sustentar gasto o costo para efectos tributarios, es en estos casos, que el Régimen Nuevo RUS no se ajusta a la nueva realidad de la bodega del ejemplo; ya que la bodega tendrá que migrar al Régimen Especial de Renta o General para satisfacer a su nuevo mercado, o de lo contrario, sólo se debe conformar por sus clientes finales, que no pedirán factura.

Otro tema resaltante del Régimen Especial Nuevo RUS son los parámetros objetivos para el cálculo de la cuota que se tiene que pagar; siendo estos el total de ingresos brutos y el total de adquisiciones de compra. En el Régimen Especial anterior, el RUS, se tenía parámetros adicionales como el consumo de energía eléctrica, el consumo telefónico, el precio unitario máximo de venta de los bienes, el área de la unidad materia de explotación y el número de trabajadores. Al respecto, no se tiene

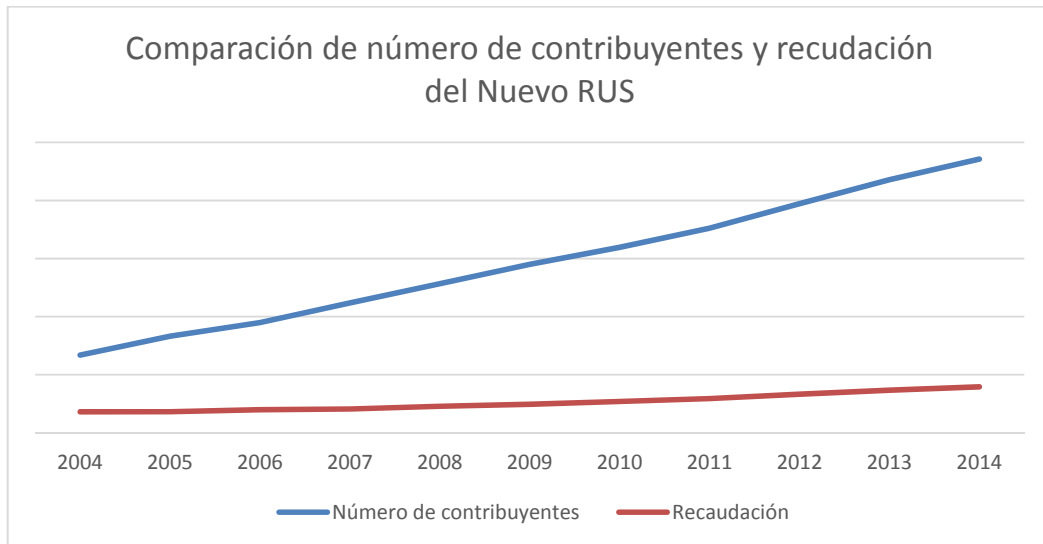
certeza que los parámetros objetivos para la determinación de la cuota a pagar, sean los nuevos o los antiguos, realmente sean reveladores de una capacidad contributiva que permita insertar a un contribuyente dentro de este régimen especial; por lo tanto, procederemos con un análisis de la figura.

2.5. Análisis del Nuevo RUS

Para poder hacer un análisis a la figura del Nuevo RUS, el presente trabajo no sólo tomó en cuenta lo regulado por el Decreto Legislativo N° 937 y sus modificatorias, hasta antes de la publicación del Decreto Legislativo N° 1270, sino también se efectuaron entrevistas a experto en el tema y se tuvieron presente cifras de estadísticos de PRODUCE y SUNAT, entre otras fuentes.

Con relación a los datos que se exhiben en el Anexo 1 y Anexo 2 de la presente Tesis, se verifica que el número de contribuyentes del Nuevo RUS se ha incrementado tres veces en su número en un lapso de 10 años, en el año 2004 el número de contribuyentes del Nuevo RUS era de 355.9 miles de contribuyentes y en el año 2014 era de 942.2 miles de contribuyentes. Sin embargo, a pesar de dicho incremento en el número de contribuyentes, la base tributaria del Nuevo RUS no ha sufrido variaciones sustanciales, durante los 10 años citados, se ha mantenido en el mismo nivel, alcanzando una recaudación promedio del 0,16% del total de los ingresos tributarios del gobierno central. Para mayor detalle se ha procedido con el diseño del cuadro 5, donde se aprecia la brecha entre las cifras de número de contribuyentes y recaudación en el tiempo, lo cual es una alerta respecto al cumplimiento o no de los fines del régimen especial de tributación, su posible desnaturalización, e inclusive una aparente obsolescencia.

CUADRO 5



Fuente SUNAT. 2016

Elaboración propia

Si bien el crecimiento desproporcional entre el número de contribuyentes y la recaudación del Nuevo RUS, entre el periodo 2010 – 2014, no es normal y llama la atención; esta desconfianza en las cifras se profundiza al ver el crecimiento del producto bruto interno entre esos mismos años, según el Anexo 3, el PBI creció un 100%, cifra que comparada con el número de contribuyentes del Nuevo RUS y la recaudación tampoco guardan ningún tipo de relación. Esta misma preocupación por las cifras antes expuestas es compartida por la tributarista Celia De Lorenzo Romero en la entrevista a experto concedida para el presente trabajo, la misma que obra en el Anexo 4.

Celia De Lorenzo muestra su preocupación por el hecho que en nuestro país se haya dispuesto un régimen simplificado que englobe el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas al mismo tiempo, en tanto, no se puede dar un tratamiento igual a un impuesto directo como indirecto. Señala que, para ella, por este solo aspecto, el Nuevo RUS constituye una especialidad tributaria mal construida; por lo tanto, de naturaleza irregular.

Volviendo sobre el tema de las cifras poco sincronizadas descritas en el cuadro líneas arriba, a mi parecer, éstas refuerzan los argumentos de expertos como González (2006: 51 - 54) y Gómez (2011: 47), referentes a que los regímenes

simplificados permiten que contribuyentes con mayor capacidad económica hagan lo posible (se fraccionen u oculten ingresos) por acogerse a un régimen de esta naturaleza y verse beneficiados por el mismo, en lugar de tributar en un régimen general. Así el objetivo del Nuevo RUS de promover el crecimiento del sector de los pequeños contribuyentes lo que logra finalmente es un bastión para la evasión, ya que hay contribuyentes que se escoden en este régimen (tienen RUC pero o no tributan lo que realmente deberían), régimen que crece en número y se vuelve incontrolable por parte de la Administración Tributaria; por lo tanto, la detección de los evasores es lenta.

Lo ideal es que los regímenes especiales cubran cada vez menos contribuyentes porque en el tiempo, éstos deberían ser absorbidos por el régimen general, en tanto, los negocios crecen y se expanden. No se debe perder conciencia en que los regímenes especiales de tributación, como el Nuevo RUS, fueron creados para rescatar a los pequeños contribuyentes dedicados a economías de subsistencia de la informalidad. Con la reforma del Nuevo RUS, Decreto Legislativo N° 1270, la cual no ha sido tomada en cuenta para el presente trabajo de investigación, se ha disminuido el umbral o tope de ingresos que debe tener un sujeto para acogerse a este régimen especial, de S/ 30,000 a S/ 8,000 nuevos soles mensuales, y con ello, también disminuirá el bolsón del número de contribuyentes del Nuevo RUS; con lo cual el régimen especial de tributación encausa su verdadero rumbo, el estar destinado a aquellos micro y pequeños empresarios.

Por su parte en los estadísticos del Ministerio de la Producción (PRODUCE) del año 2013, se advierte que entre los años 2007 y 2012 la informalidad solo se ha reducido en 10,5 puntos porcentuales, pero en ningún momento dicho estudio ha precisado si una de las causas de esta formalización es el Nuevo RUS. Asimismo, en los artículos periodísticos “La informalidad en el Perú no se eliminará con medidas legales” y “El Perú es el país donde más ha disminuido el empleo informal en la región”, los economistas Mario Tello (2013) y Susan Golmark (2012) sugieren que la disminución de la informalidad se logra con el crecimiento y la estabilidad económica del país, e inclusive, si se busca algo más radical, esto se logrará con el cambio estructural en la actividad productiva del país, cuando éste se concentre en industrias intensivas en conocimientos y mano de obra, pero no mencionan que los beneficios tributarios logren la formalización. Por lo tanto, con lo expuesto en el presente párrafo se verifica que el Nuevo RUS no viene cumpliendo la función o el propósito para el cual fue creado, que permita sólo a los más pequeños ingresar a

una economía formal y educarlos en la tributación, para que más tarde migren a un régimen general.

De otro lado, otro objetivo por el cual se creó el Nuevo RUS es lograr el incremento de la base tributaria; sin embargo, conforme se advierte en el Anexo 1, denominado ingresos de gobierno central consolidado de la estadística y estudios SUNAT, esta figura tributaria no ha aportado en el incremento de la recaudación en general, porque en los últimos 10 años a pesar de haber aumentado el número de contribuyentes en un 300%, el volumen de recaudación representa un promedio de recaudación del 0,16% del total de los ingresos tributarios del gobierno central, sin variaciones sustanciales. En ese sentido, tampoco se puede decir que el Nuevo RUS haya sido exitoso en el incremento de la base tributaria.

En el libro “Recaudar No Basta” del Banco Interamericano de Desarrollo (2005: 345-357), se menciona que sólo en México se ha efectuado una estimación de la evasión tributaria en los pequeños contribuyentes, evasión que se genera a partir de los regímenes simplificados. Efectivamente, los regímenes simplificados crean incentivos para que las empresas se descompongan artificialmente en varias unidades, o realicen otro tipo de acciones, a fin de acogerse a los regímenes especiales y aprovechar las ventajas tributarias que se otorgan dentro del mismo. Por lo tanto, no podemos ignorar que existe una tendencia de los países de América Latina, donde hay vigentes figuras tributarias especiales como el Nuevo RUS, de distorsionar el sistema tributario en vejación de la justicia tributaria.

En conclusión, las conductas de fragmentación u ocultamiento de ingresos por parte de los sujetos que quieren verse beneficiados por los regímenes simplificados, a pesar que por sus ingresos deberían tributar en un régimen general, permite que el Nuevo RUS trate diferente a sujetos que deben estar en un mismo segmento, en base a su real capacidad contributiva.

Con la finalidad de resolver esta afectación al principio de capacidad contributiva y verificar el grado de afectación de la misma y si es necesaria o no, recurriremos al método de ponderación constitucional, asimismo, para ello utilizaremos uno de los principios en que se sustenta la figura del Nuevo RUS, el de solidaridad, así podremos sopesar ambos y verificar cuál tiene un peso más elevado.

CAPÍTULO III

PONDERACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SOLIDARIDAD, LOS QUE COLISIONAN DENTRO DE LA FIGURA TRIBUTARIA DEL NUEVO RUS

El Nuevo RUS se sustenta en el principio de solidaridad, y lo que se determinará en el presente capítulo es hasta qué punto el grado de satisfacción de dicho principio permite la afectación del principio de capacidad contributiva y por ende hace que el Nuevo RUS sea aceptable constitucionalmente.

A partir de las investigaciones de Dworkin y Alexy, se sabe que toda norma jurídica expresa una estructura de reglas, siendo el caso que a un supuesto de hecho le corresponde una consecuencia jurídica y, además, expresa una estructura de principios. Estos últimos vistos como mandatos de optimización de un determinado valor o bien jurídico fundamentales, que teniendo en cuenta las circunstancias del caso específico, se pueden cumplir en diferente grado (más o menos efectividad según el caso el concreto) (Orozco, 2013: 26 - 27).

Es frecuente que, a partir de una norma jurídica que reconocen una estructura de principios surja la posibilidad de una colisión entre principios, así tenemos el derecho de propiedad versus la función social, el derecho a la libertad de información versus el derecho a la intimidad, el derecho al libre desarrollo de la personalidad y el derecho a la vida y, en el caso tributario materia de análisis, el Nuevo RUS, tenemos en conflicto el principio de solidaridad versus el de capacidad contributiva.

Para resolver este conflicto entre principios se utilizará el método de ponderación, actividad que consiste en sopesar dos principios para determinar si el principio de solidaridad tiene un peso más elevado que el de capacidad contributiva, pero antes expondremos en qué consiste el método jurídico de la ponderación, cómo opera y cuál es su estructura.

1. La Ponderación

Es una metodología utilizada indispensablemente por los Tribunales o Cortes Constitucionales para el ejercicio de su función jurisdiccional, mediante la cual se ponderan, pesan o sopesan los principios o derechos fundamentales que colisionan en

supuestos de hechos concretos. Es un método que se usa para la resolución de supuestos reales donde se evidencia conflictos entre derechos fundamentales que ameritan jerarquización por parte del Tribunal Constitucional (Rodríguez, 2003: 137 - 144).

La importancia de la ponderación radica en que permite considerar el peso que le corresponde a cada derecho fundamental en conflicto dentro de un caso concreto y determinar la victoria de uno de ellos, a pesar que en un inicio y en abstracto ambos principios parezcan inderrotables. Para Bernal (2003 9 - 11), en principio se debe establecer el grado de la no satisfacción o de la afectación de uno de los principios, para luego verificar la importancia de satisfacción del otro principio con el que se colisiona, y finalmente si se verifica que la satisfacción del segundo principio justifica la afectación del primero, se podrá obtener la mayor medida posible en que debe realizarse este segundo principio, siendo éste el resultado de la confrontación entre los principios opuestos en un caso concreto.

Nuestro Tribunal Constitucional en materia tributaria ha aplicado este criterio metodológico de ponderación en el expediente N° 3116-2009-PA/TC, en cuya sentencia se precisó que “la reducción de 12% a 0% de las tasas de los derechos arancelarios ad valorem CIF de las sub-partidas nacionales 2523 10 00 00 y 2523 29 00 00, si bien puede constituir un acto de política arancelaria, resulta ser un acto desproporcionado, y por ende, constitucionalmente prohibido por el principio de interdicción de la arbitrariedad, toda vez, que la reducción a 0% constituye un acto de exoneración o exención de tarifas y no una reducción que tenga una finalidad constitucionalmente legítima”. En este caso de los derechos arancelarios, se encontró que el principio de reserva de ley, mediante la cual solo por decreto supremo se regulan los aranceles, el cual es relevante para el ejercicio de la potestad tributaria, estaba colisionando con los derechos constitucionales de igualdad y libre competencia, por los cuales se promueve la producción, industria e inversión que se realiza en territorio peruano. Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional concluyó que la medida arancelaria cuestionada, a pesar de haber seguido el principio de reserva de ley, resultaba arbitraria y desproporcionada, en tanto afectaba otros intereses.

Alexy (2009: 41 - 42), máximo exponente de la metodología de la ponderación, señala que en el derecho constitucional alemán dicha metodología es una parte de lo que exige un principio más amplio, el de proporcionalidad, que comprende los subprincipios de

idoneidad, necesidad y proporcionalidad, los mismos que expresan la idea de optimización.

Respecto al principio de idoneidad, también denominado de adecuación, y siguiendo Alexy (2009), éste permite excluir el empleo de medios que perjudican la realización de al menos un principio, sin promover al menos otro, por ejemplo si la norma “Y” que fue establecida para promover la realización del principio “A”, no fuera idónea para esto y además perjudicara la realización del principio “B”; entonces debe omitirse la norma “Y”, así no se originarían costos para “A” ni para “B”, aunque sí los habría para “B” de aplicarse la norma “Y”. Es decir, una medida es idónea o adecuada, si a pesar de restringir un derecho fundamental, ha alcanzado el fin legítimo propuesto originalmente.

Con relación al principio de necesidad, también resulta aplicable lo del principio de adecuación, pero se hace énfasis en promover la realización del principio “A”, cuidando que la norma “Y” intervenga lo menos posible en el principio “B” o que el impacto sobre éste sea mínimo, asimismo, se busca cuantificar la afectación de uno de los principios y determinar cuál es el beneficio que se puede recibir a cambio de dicho sacrificio. Es decir, se requiere que en el examen de necesidad, se verifique que se afecte lo menos posible el otro principio.

Recién luego de la aplicación del principio de idoneidad y necesidad, donde se ha obtenido como resultado el costo o el sacrificio de uno de los principios; a fin de encontrar una solución a la colisión de principios, se procede con el principio de proporcionalidad, donde se tendrá que verificar que en cuanto más alto sea el grado de incumplimiento o perjuicio de uno de los principios, igual de alto tiene que ser la importancia de la realización del otro principio, en palabras de Robert Alexy (1993: 32) “Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción, o de detrimento, de un principio o derecho, mayor debe ser la importancia de satisfacer el otro principio”.

Este método ha sido cuestionado por un sector de la doctrina, así García (2012: 39 – 56) señala que si bien la ponderación es un método de pesaje, la balanza no está presente; por lo tanto, se está pesando razones construidas a partir de valores de quien pondera, en tanto éste elige con que vara medirá. Cabe precisar que en muchos casos de ponderación, quien hace el pesaje busca el respaldo social, hecho que ha permitido derrotar principios que desde otra óptica no podrían haber sido vencidos.

2. Estructura de la Ponderación

Según Robert Alexy (2009: 42 - 48), la estructura de la ponderación está conformada por tres elementos: i) la ley de ponderación, ii) la fórmula de peso y iii) las cargas de argumentación.

2.1. La ley de la ponderación

Permite optimizar la relación de los principios que colisionan en un caso concreto, es decir se busca sopesar en qué medida es el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, respecto a la medida de satisfacción o relevancia de la realización del otro principio. “Cuanto más intensa sea la interferencia en un principio, más importante tiene que ser la realización del otro principio” (Alexy, 1993: 33).

Asimismo, Bernal (2003: 8 – 9), señala que Alexy identificó tres pasos dentro de la ley de la ponderación: i) se define el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, ii) se comprueba la importancia de la realización del principio contrario, y iii) se verifica si la importancia de la realización del principio contrario justifica el perjuicio o incumplimiento del otro. En resumen se debe identificar el grado de afectación de uno de los principios en el caso en concreto y si la satisfacción del segundo principio justifica la afectación del primero.

2.2. La fórmula del peso

Mediante la cual se medirá cada uno de los principios en abstracto, en base a la concepción de los valores predominantes en la sociedad, para obtenerse así premisas empíricas relativas a la afectación y posteriormente obtener una medición con las particularidades del caso concreto. Según Bernal (2003: 12 – 14) a las variables referidas a la afectación de los principios y al peso abstracto, se les puede atribuir un valor numérico, según la escala triádica: leve, medio e intenso.

Con los pesos concretos y abstractos de los principios que concurren en una ponderación, obteniendo las premisas empíricas se puede determinar la satisfacción de un principio contrario que justifique la afectación o la no satisfacción del otro. Cabe precisar que tomar una decisión al azar o de la que coincida con nuestra preferencia, no significa ponderar, sino que se debe construir una estructura racional de ponderación, la misma que puede transformar cualquier conflicto de principios en un problema matemático, en concordancia con los límites de racionalidad que depara el Tribunal.

2.3. Las cargas de argumentación

Operan cuando como resultado de la fórmula del peso se obtiene un empate, siendo imposible determinar el mayor peso de los principios oponibles debido a que su peso es idéntico. Con las cargas de la argumentación se busca fundamentar una carga a favor de uno u otro principio en colisión, a manera de una expresión manifiesta de la reflexión.

Según Bernal (2003: 15 – 16), Alexy tiene dos posiciones resaltantes respecto a las cargas de la argumentación: i) en la teoría de los derechos fundamentales, en la cual, ante un empate prevalecería la carga argumentativa a favor de la libertad jurídica o igualdad jurídica, y ii) en el epílogo de los derechos fundamentales, por la cual, los empates jugarían a favor de los actos que se enjuician, es decir a favor del legislador y del principio democrático en que se fundan las leyes, debiendo declararse las mismas como constitucionales.

Un caso clásico ejemplo de ponderación, tomado por muchos autores que abordan este tema, como Carlos Bernal Pullido (2003) y Eduardo Orozco Solano (2013), es la efectuada “entre la libertad de opinión y el derecho a la personalidad, cuando la revista satírica Titanic llamó asesino nato y en una entrega posterior inválido a un oficial de reserva parapléjico que exitosamente había gestionado su llamado a un entrenamiento militar. A instancia de éste, el Tribunal Superior de Düsseldorf condenó a Titanic a satisfacer una indemnización compensatoria y satisfactoria que ascendía a 12,000 marcos; la cual se fue en queja constitucional, donde el Tribunal Constitucional Federal efectuó una ponderación casuística entre la libertad de

expresión por el lado de la revista (art. 5.1 de la Ley Fundamental) y el derecho general a la personalidad del oficial (art. 2.1 de la Ley Fundamental).

Durante la ponderación se determinó la intensidad del perjuicio a los derechos en colisión y fueron puestos en relación, donde la condena al pago de la indemnización fue clasificada como una más grave que interviene la libertad de expresión; debido a que la indemnización podría menoscabar la disposición futura de los demandados a conformar su revista. Respecto al asesino nato, en el contexto de la sátira publicada por Titanic, más personas fueron llamadas en ésta como algo nato, de maneras notoriamente humorísticas que van desde bromas verbales hasta modos impregnados de bobería; es en este contexto que se excluye de ver en estas designaciones una vulneración al derecho a la personalidad ilícita, grave y contraria a derecho.

Con esto se atribuyó en todo caso una intensidad media al menoscabo al derecho a la personalidad, quizás hasta sólo una escasa protección de la personalidad del oficial a través del ordenar una indemnización; quedando así establecida la primera parte de la decisión, para justificar la condena a indemnizar como una intervención grave en el derecho fundamental a la libre expresión, tendría también que ser al menos igualmente grave el perjuicio del derecho a la personalidad que ella debe compensar; sin embargo, no es así según la apreciación del Tribunal Constitucional Federal y entonces la intervención en la libertad de expresión es desproporcionada. El concepto de desproporción está aquí para una relación entre concurrentes intervenciones reales e hipotéticas, así la intervención en un derecho fundamental es desproporcionada si no está justificada por una igualmente intensa intervención hipotética en otro principio. De esta regla, se concluyó que la condena al pago de una indemnización de 12,000 marcos efectivamente vulnera los derechos de Titanic, fundándose en la referencia al oficial como asesino nato.

Otro rumbo tomó la designación del oficial, por parte del Titanic, como inválido, pues en este extremo sí se vulneró gravemente el derecho a la personalidad, por consiguiente la importancia de la protección del oficial por la imposición de una indemnización es grande, debido a que al señalar como inválida a una persona gravemente discapacitada, en general hoy se entiende como humillación y expreso desprecio; por lo que, en este tema sí se considera con alta importancia la tutela del derecho a la personalidad frente a la grave intervención en la libertad de expresión. Por lo tanto, en esta situación, el Tribunal Constitucional llegó al resultado de que

no hay que reconocer ninguna estimación equivocada a cargo de la libertad de expresión. En ese sentido, la queja constitucional de Titanic sólo estuvo fundada en lo referente a la condena por la designación de asesino nato, más no en lo que se refería a la de inválido era infundada”.

3. Ponderación en el caso del Nuevo RUS

En todo tributo juega un papel preponderante el principio de capacidad contributiva, como límite o presupuesto de la imposición, permitiendo que se personalice el tributo, adecuando la carga tributaria a la idoneidad del sujeto para concurrir a los gastos públicos; sin embargo, tal y como se ha expuesto durante el presente trabajo, este principio no se toma en cuenta en el Nuevo RUS, tributo que recurre a una determinación objetiva de la base con la finalidad de hacer más fácil su control por parte de la administración tributaria, pero que a la larga permite que los sujetos iguales se vean afectados de diferente manera, porque sujetos con mayor capacidad económica que deben tributar en el Régimen General se adscriben en el Nuevo RUS sólo con la intención de beneficiarse con este régimen.

Si bien la figura del Nuevo RUS destaca por su finalidad de atraer muchos sujetos informales e incorporarlos en una economía formal y, así comiencen a tributar, es decir tiene sustento en el principio constitucional de solidaridad, por más que este tributo tenga una finalidad no solo fiscal (persigue un interés social más allá del recaudatorio, en este caso facilitar que un sector de bajos ingresos se incluya en una economía formal y lograr que contribuya como los demás sectores), no es posible que se haya creado al margen del principio de capacidad contributiva, principio que limita el ejercicio del poder tributario, a menos que se acredite que en este caso el principio de solidaridad precede al principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, para poder contestar a la siguiente pregunta ¿el discurso elaborado por los críticos del Nuevo RUS es sólo un mito o realidad?, en tanto, si bien se podría estar sacrificando en cierta medida el principio de capacidad contributiva; con el test de ponderación, verificaremos si se estaría privilegiando la finalidad de promoción de los pequeños contribuyentes, quienes estarían saliendo de la informalidad, objetivo fortalecido en el principio de solidaridad. Para ello, ponderaremos el principio de solidaridad, principio en el que se cimienta la figura del Nuevo RUS, y el principio de

capacidad contributiva, principio que se ve afectado, y verificaremos si el Nuevo RUS es una figura legítimamente constitucional.

3.1. Ponderación mediante sus tres subcriterios:

En la aplicación del Nuevo RUS se ha identificado la colisión de dos principios constitucionales, el de capacidad contributiva y el de solidaridad, por lo tanto, procederemos a efectuar la ponderación de ambos principios constitucionales, a fin de tener certeza si la afectación del principio de capacidad contributiva por parte de este régimen especial de tributación es compatible con el ordenamiento constitucional.

3.1.1. Idoneidad

El Nuevo RUS no sólo persigue que todos los sujetos de un sector económico especial contribuyan con el gasto público, sino también, tiene por finalidad promover la inclusión de este sector económico deprimido dentro de una economía formal y que se acostumbren a tributar. Dichos fines de inclusión de los informales y de educación en tributación son constitucionalmente legítimos al amparado del principio de solidaridad, el mismo que es inherente al tipo de Estado que consagra nuestra Constitución en el artículo 43.

Respecto al principio de solidaridad, Rubio (2006: 98 – 99) explica que “pagar tributos es un deber constitucional implícito. (...) La existencia de un Estado Social de Derecho en el artículo 43 de la Constitución, configura el principio de solidaridad y éste, requiere el deber de pago de tributos como un aporte al gasto público”. Por su parte nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el anteriormente mencionado expediente N° 0004-2004-AI/TC, señala que el principio de solidaridad sirve para explicar el concepto de tributo, y permite concebir a éste con mayor flexibilidad y adaptación a las necesidades sociales, “en el entendido de que nuestro Estado constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes”.

Por lo tanto, visto el Nuevo RUS a la luz del principio de solidaridad, por el cual todo tributo en general es obligatorio porque satisface necesidades públicas, el objetivo de dicha figura tributaria es incrementar la base de contribuyentes que aportan al fisco, así según cifras proporcionadas por la SUNAT, entre el año 2004 y 2014, el número de contribuyentes del Nuevo RUS se ha triplicado, formalizando e incorporando nuevos contribuyentes al sistema tributario peruano, aunque respecto a las cifras de recaudación de este régimen de tributación especial, de conformidad con lo publicitado por la SUNAT, éstas representan un mínimo de la recaudación nacional, pero igual permite que un sector económico deprimido se formalice y tribute aunque sea con una pequeña porción, esto garantiza el cumplimiento del principio de solidaridad.

En este sentido, el Nuevo RUS sirve de instrumento para que la sociedad en su integridad tome protagonismo en la mejora de la calidad de vida; en tanto, los tributos tienen un fin funcional del Estado, que financian las políticas sociales y económicas, y logran la formación del Estado-Sociedad. Es así que, con el Nuevo RUS, todos los sectores inclusive el de la micro y pequeña empresa asumen una responsabilidad económica para financiar el gasto del Estado dirigido a la atención de necesidades sociales, este régimen especial de tributación permite incorporar a la economía formal de un sector económico que se encontraba en la informalidad. En nuestro país, gracias al Nuevo Rus, se ha conseguido identificar, año a año, un gran número contribuyentes, ello se verifica con las cifras que obran en el Anexo 2 de la presente investigación, donde se aprecia que entre el año 2004 y el 2014, el empadronamiento en el RUC se ha triplicado.

Si bien, en los estadísticos del año 2013 del Ministerio de la Producción (PRODUCE), que hemos utilizado en esta investigación se advierte que entre los años 2007 y 2012, la informalidad se ha reducido, esto sólo ha sido en un 10,5 puntos porcentuales; sin embargo, de nuestra fuente, entrevista a experto Especialista de la División de Gestión de Cumplimiento, de la Gerencia de Cumplimiento de la SUNAT, también llevada a cabo para la presente investigación, se verificó que la economía de nuestro país se caracteriza por tener nuevos emprendimientos, por lo que se ha encontrado en la figura del Nuevo RUS, un régimen especialmente atractivo para este grupo emergente, quienes pueden desarrollar sus actividades dentro de una economía formal a

cambio de pocas obligaciones tributarias, régimen que les permitirá comenzar a tributar para luego migrar a un Régimen General.

Pero el experto también advirtió que, algunos contribuyentes del Nuevo RUS permanecerán en el tiempo en este régimen especial, sobre todo, aquellos con negocios familiares o comercios que corresponden a una economía de subsistencia, o inclusive por la edad avanzada de algunos contribuyentes. Asimismo, dentro de la Administración Tributaria se privilegia la inducción al cumplimiento de las obligaciones tributarias, una segunda capa es la compulsión y sólo en último recurso una acción directa de ejecución.

En ese orden de ideas, se puede concluir que el Nuevo RUS prioriza el interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos, el cual busca resaltar el deber de contribuir para el sostenimiento del gasto público, sin que esto implique una mayor recaudación, sino simplemente que represente el incremento del bienestar de la sociedad. Ello con sustento en los artículos 3 y 43 de la Constitución Política peruana donde se reafirma que el deber de contribuir no sólo se debe entender como el aporte al gasto público sino como la relación que tiene todo miembro de la sociedad con el Estado para apoyar con la satisfacción de las necesidades sociales dentro de un Estado de Bienestar, que lucha contra la pobreza y la desigualdad y provisiona a la sociedad de determinados servicios o condiciones.

Respecto al Nuevo RUS, se debe tener presente que su finalidad primordialmente no es recaudatoria y forma parte de la política económica planteada por nuestro Estado Social y Democrático de Derecho, que busca promover el deber de contribuir y así detraer mayores recursos económicos, inclusive de un sector que no ostenta una condición económica tan favorecida, como es el caso de los pequeños contribuyentes, incentivado de ese modo a los sujetos del Nuevo RUS a formar y seguir formado parte de un sistema tributario formal. En ese sentido, se puede concluir que el Nuevo RUS es una manifestación del principio de solidaridad, que grava de forma diferente o especial a un grupo económico determinado, utilizando fórmulas de tributación básicas, de fácil entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y la Administración Tributaria, y así evitar que este grupo deje de ser considerado sujeto pasivo de tributos; y por lo tanto, esta figura tributaria es compatible con el ordenamiento constitucional, y por ende un tributo idóneo para sus fines.

3.1.2. Necesidad

Los tributos no son válidos si no cumplen ciertas condiciones que los legitiman constitucionalmente, los principios de la imposición. Sin embargo, el Nuevo RUS al ser un tributo que estima la capacidad contributiva de los contribuyente en base a los factores objetivos como ingresos brutos y el total de adquisiciones o compras que declaran los administrados, incentiva que contribuyentes con ingresos altos se hagan pasar por pequeños contribuyentes y se acojan al Nuevo RUS sin corresponderles, a fin de aprovechar las ventajas tributarias que otorga dicho régimen; conducta que advierte que esta figura tributaria afecta el principio de capacidad contributiva, permitiendo de ese modo tratar de manera diferente a sujetos con la misma capacidad contributiva.

Pero, ¿este entrometimiento o menoscabo en la esfera del principio de capacidad contributiva por parte del Nuevo RUS será realmente necesario para que dicha figura tributaria cumpla sus fines? Para poder contestar la interrogante recurrimos a García (2004: 146 – 154), quien expone que la capacidad contributiva no es el único criterio de justicia aplicable en materia tributaria, sobre todo si el legislador no busca recaudación sino otros fines, pero con ello no se quiere decir que dicho principio debe desaparecer como presupuesto del tributo, sino que deja de regir plenamente para dar paso a otros principios que contemplen mejor los efectos no fiscales buscados a través de la figura impositiva.

Por su parte, nuestro Tribunal Constitucional ha justificado la validez de ciertos tributos prescindiendo del análisis del principio de capacidad contributiva, legitimándolos simplemente sobre la base del deber de contribuir, como expresión del principio de solidaridad¹⁹, principio implícito de todo Estado Social

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC

“...20. Reflejada en tales términos la solidaridad permite, entonces, admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

21. En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

y Democrático de Derecho. Asimismo, avala la relativización del principio de capacidad contributiva, para ensalzar fines recaudatorios e inclusive fines extra fiscales, que finalmente brindan beneficios distributivos.

En ese sentido, bajo el prisma del principio de solidaridad, el concepto de tributo no sólo apunta a un fin financiero sino cultural, a través del cual se incentivan o desincentivan conductas, de conformidad con la política del Estado; siendo el caso que, el Nuevo RUS no solo fue concebido para generar tributo que permita la satisfacción de las necesidades públicas e incremento en la base de contribuyentes que aportan al fisco, sino que su objeto principal es incentivar la formalización del sector de micro y pequeños contribuyentes, insertándolos en una economía formal y concientizándoles respecto a una cultura tributaria.

Sin embargo, García (2009: 329 – 330) y Fernández (2006), postulan que cuando se trata de tributos no se tiene que hacer referencia a algo que es ajeno al fenómeno impositivo, por lo que la extrafiscalidad no es el sustento ni justificación para que un tributo resulte constitucionalmente aceptable. Estos juristas postulan que, los fines distintos al contributivo y redistributivo solo son válidos cuando estos fines cuenten con respaldo constitucional; es decir se debe verificar si los tributos están de acuerdo con el programa constitucional y adicionalmente tienen fines de promoción, incentivo o restricción de actividades económicas.

Por lo antes expuesto, si el Nuevo RUS resulta tener efectivamente respaldo constitucional y es apropiado para sus fines promoción o incentivo a los pequeños contribuyentes, afecta lo menos posible el principio de capacidad contributiva. Su naturaleza no es la que permite que contribuyentes sean tratados de manera distinta a pesar que tienen la misma capacidad económica;

Claro está, sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias...

Pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia N° 03797-2006-PA/TC

“...Como en otros casos, se analiza el ITAN desde la óptica y alcances del deber de contribuir a los gastos públicos lo que trae como consecuencia inmediata la obligación de reflexión y análisis de parte del legislador tributario, los estudiosos de la materia y, por qué no, del contribuyente.

Concluimos, entonces, que se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social...”

generalmente, esta figura tributaria por su misma simplicidad es la mejor alternativa dentro de nuestro sistema tributario para lograr la formalización y la promoción de la pequeña empresa. Inclusive, el Nuevo RUS no solo es adecuado para cumplir los objetivos para los cuales fue creado, inclusive se proyecta como un peldaño para que los nuevos contribuyentes que se adscriben este régimen especial, en un futuro migren al régimen general, lo que a largo plazo permite una justicia social tangible y equitativa.

Cabe precisar que, en el caso de los tributos con determinación subjetiva, se incorporan elementos de estimación objetiva en su estructura, sacrificando en cierto modo la concepción de capacidad contributiva en estricto, lo cual no vuelve menos justo al gravamen.

En el caso específico del Nuevo RUS, este régimen tiene respaldo constitucional en el principio de solidaridad, mediante el cual se busca que todos los sujetos de una sociedad contribuyan al gasto público mediante la incorporación a la economía formal de un sector que se encuentra en la informalidad, convirtiéndose así el Nuevo RUS en un presupuesto funcional del Estado que permite redistribuir las rentas, de manera compatible con los derechos y libertades constitucionales. En ese sentido, el Nuevo RUS resulta una figura necesaria dentro del Sistema Tributario nacional.

3.1.3. Proporcionalidad en sentido estricto

Sabiendo que Nuevo RUS, cimentado en el principio de solidaridad es idóneo para sus fines y necesario en nuestro sistema tributario, ahora corresponde verificar si la importancia de los objetivos perseguidos por el Nuevo RUS, compensa la intervención del principio de capacidad contributiva, es decir, si la afectación o sacrificio de la capacidad contributiva por parte del Nuevo RUS se justifica en tanto dicha figura tributaria es el instrumento que materializa el principio de solidaridad y se ajusta a la Constitución Política.

El principal problema del Nuevo RUS es que la determinación objetiva de su base no responde a los ingresos reales de quienes se acogen a dicho régimen, simplemente se utiliza una estimación establecida por la misma norma, lo cual afectivamente se aleja de la real capacidad contributiva; sin embargo, esta

intervención resulta poco gravosa, debido a que es un régimen que: i) permite la formalización de un sector de la economía, los pequeños contribuyentes, quienes comenzarán a cumplir sus obligaciones tributarias, ii) promueve el crecimiento económico de un sector con bajos recursos, para que en un futuro pasen a ser parte del régimen general, y iii) permite a la administración tributaria un mejor control del gran universo que representa los contribuyentes del Nuevo RUS.

Asimismo, tomando las declaraciones brindadas por el funcionario de SUNAT Marco Huamantínco Araujo, que obran en el Anexo 5 del presente trabajo, se estima que el incremento de contribuyentes del Nuevo RUS tiene relación con el objeto mismo de la norma, formalización y promoción de los pequeños contribuyentes; pero también la administración tributaria es consciente que el porcentaje de contribuyentes que migran de este régimen especial al régimen general no es elevado, debido a que el Nuevo RUS alberga en su mayoría a pequeños negocios correspondientes a una economía de subsistencia (bodega de la esquina y restaurantes con menús), observándose un mayor número de cambio de régimen en el rubro de oficio, porque los nuevos profesionales usan este régimen, pero luego por su pericia son contratados por empresas grandes, dejando así el Nuevo RUS. También, señala que el factor edad influye en la permanencia de un contribuyente en el Nuevo RUS, debido a que las personas mayores no varían tan fácilmente de régimen como sí lo hacen los jóvenes, quienes van buscando emprendimientos y suelen cambiar de régimen o de categoría dentro del Nuevo RUS.

Las ventajas que se obtienen del régimen tributario materia de análisis convierten la intervención o afectación del principio de capacidad contributiva en una menos impactante, sobre todo porque el Nuevo RUS necesariamente no solo tiene fines recaudatorios, sino que está al servicio de otro principio constitucional como el de solidaridad. El objetivo del Nuevo RUS compensa la afectación del principio de capacidad contributiva, en tanto logra que en nuestra sociedad haya una participación igualitaria en la cobertura de necesidades sociales (todos aportan sin excepción). Pero esta medición representa la valoración en abstracto de los principios que colisionan en el Nuevo RUS; por lo tanto, para saber en qué grado se está afectando el principio de capacidad contributiva procederemos a realizar la fórmula de peso.

3.2. La fórmula del peso

La fórmula del peso contiene la intensidad de la intervención en los principios, los pesos abstractos de los principios en colisión y los grados de seguridad de los presupuestos empíricos acerca de la realización o no de los principios en colisión brindan el peso de los principios en colisión bajo las circunstancias del caso en concreto: $W_{i,j} = l_i / l_j$ (Alexy, 2009: 46).

En el caso del Nuevo RUS, donde colisionan el principio de capacidad contributiva y el de solidaridad, el peso concreto depende de la afectación o importancia de los principios, de los pesos en abstracto y los grados de certeza de la omisión o realización de los principios materia de ponderación. Así la fórmula del peso desarrollada será:

La intensidad de la no satisfacción del principio de capacidad contributiva * el peso en abstracto del principio de capacidad contributiva * la certeza de la omisión del principio de capacidad contributiva /

La importancia del principio de solidaridad * el peso en abstracto del principio de solidaridad * la certeza de realización del principio de solidaridad

Asimismo, a los factores de afectación y peso en abstracto que permiten determinar el peso concreto de los principios se le atribuye los grados de la tabla triádica: leve (2^0), medio (2^1) e intenso (2^2). A su vez, a las variables relativas a certeza se les atribuye los valores: seguro (2^0), plausible (2^{-1}) y no evidente (2^{-2}) (Bernal, 2003)

La valoración en abstracto de los principios que colisionan en el Nuevo RUS se ha obtenido con el análisis de proporcionalidad en estricto, resultado que se verifica que la intervención sobre el principio de capacidad contributiva es medio (2^1) en tanto, en la práctica el Nuevo RUS viene cumpliendo de forma intensa sus fines de lucha contra la informalidad y el incremento de la base de contribuyentes (2^2); por lo tanto, en abstracto el Nuevo RUS, al amparo del artículo 43 de la Constitución Política, es una figura proporcional a sus fines.

Respecto a los grados de intensidad de no satisfacción e importancia de los principios en colisión, tenemos que si el Nuevo RUS permite que contribuyentes se acojan a dicho régimen tributario sin corresponderles, permitiendo que se brinde un

tratamiento diferenciado a sujetos con la misma capacidad económica, ésta práctica indebida no es lo frecuente, de conformidad con las cifras publicadas por la SUNAT y las declaraciones recogidas en las entrevistas a expertos efectuadas para el presente trabajo; por lo tanto, la no satisfacción del principio de capacidad contributiva (2¹) es menor a la importancia del principio que logra cristalizarse con el Nuevo RUS, el de solidaridad (2²).

CUADRO 6

<p>El Nuevo RUS tiene una determinación objetiva que si bien no verifica la real capacidad económica de los sujetos afectos, trata de aproximarse a ella haciendo uso de factores como por ejemplo el ingreso bruto o total de ventas. Sin embargo, esta determinación objetiva del Nuevo RUS permite que se trate de forma distinta a sujetos de la misma condición, de ese modo contribuyentes con ingresos superiores, a quienes les corresponde estar en el régimen general se acogen a este régimen simplificado sin corresponderles. Este beneficio indebido obtenido por algunos contribuyentes se verifica con el incremento constante del número de contribuyentes adscritos a este régimen a pesar que la recaudación del mismo es mínima e inclusive va decreciendo respecto al total de ingresos tributarios a nivel nacional. De otro lado, en la entrevista a experto brindada por el funcionario de SUNAT se menciona que del universo de inducciones el 50% solo atiende las mismas y del sector omiso solo el 1% acepta subsanar, representando dicha cifra lo esperado por la Administración tributaria, en tanto, este Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes es un instrumento para la Administración Tributaria con el que promueve, educa y orienta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y combate la informalidad.</p>	<p>Por lo expuesto, a pesar que hay una intervención sobre el principio de capacidad contributiva, la magnitud de la afectación se puede catalogar como una media (2¹).</p>
<p>El Nuevo RUS a pesar de tener poco impacto en la recaudación del gobierno central, toma importancia a partir del número de contribuyentes que lo comprenden, constituido por alto número de emprendedores, que han decidido formar parte del sector formal de nuestra economía, gracias a los beneficios de este régimen simplificado de tributación. El Nuevo RUS tiene por</p>	<p>Por lo expuesto, en el Nuevo RUS la importancia del principio de solidaridad es de una magnitud</p>

<p>finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las microempresas y ampliar la base tributaria nacional. Los objetivos de este régimen tributario se sustentan en el mega principio de solidaridad, mediante el cual se busca que todos los sujetos de una sociedad contribuyan al gasto público mediante la incorporación a la economía formal de un sector que se encuentra en la informalidad. En virtud a este supra principio, los tributos se convierten en un presupuesto funcional del Estado que permite redistribuir las rentas, de manera compatible con los derechos y libertades constitucionales a favor de determinados servicios. Por lo tanto, la cifra de contribuyentes del Nuevo RUS que registra la SUNAT para el año 2014 (942.2 miles de contribuyentes) ratifica la importancia que tiene este régimen en la política social del Estado.</p>	<p>alta, en tanto, dicha figura tributaria viene logrando sus fines, la lucha contra la informalidad y el incremento de la base de contribuyentes (2²).</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente y elaboración propia

Hasta este punto de la evaluación, se ha logrado desmitificar el discurso donde se señala que los regímenes simplificados como el Nuevo RUS son figuras obsoletas que no logran su finalidad y sólo distorsionan el sistema tributario; en tanto, se ha podido verificar es una figura tributaria que por su simplicidad es la mejor alternativa que hay en nuestro país para lograr la formalización y la promoción de la pequeña empresa.

Sobre la certeza de omisión o realización de los principios materia de ponderación, principio de capacidad contributiva versus principio de solidaridad, que se afecte el principio de capacidad contributiva, de acuerdo a la entrevista a funcionario de SUNAT, ésta solo se materializa cuando se configura la evasión, la misma que es un riesgo permanente en cuanto a tributos se trata, pero la cifras encontradas durante las fiscalizaciones al Nuevo RUS es la esperada. En ese sentido, no resulta evidente que se contravenga el principio de capacidad contributiva con la aplicación del Nuevo RUS (2-2). Asimismo, si bien el Nuevo RUS logra los objetivos perseguidos incrementar la base de contribuyentes y formalizar, en tanto, un tercio de los contribuyentes a nivel nacional pertenecen a este régimen, no hay estudios exclusivos sobre el tema que ratifiquen las cifras de los estadísticos de SUNAT (2-2).

CUADRO 7

<p>La incidencia de contribuyentes que se acogen al Nuevo RUS sin corresponderles no es lo frecuente (según observaciones en las fiscalizaciones) y es el esperado por la Administración Tributaria, de conformidad con las declaraciones recogidas en la entrevista efectuada al funcionario de la SUNAT. Sin embargo, ello no se ve reflejado en cifras u estadísticos que brinden certeza.</p> <p>Si bien en las estadísticas del año 2013, el Ministerio de la Producción (PRODUCE) señala que entre los años 2007 y 2012 la informalidad se ha reducido en 10,5 puntos porcentuales, y en las estadísticas de SUNAT las cifras del número de contribuyentes del nuevo RUS se ha triplicado entre los años 2004 y 2014; no se tiene certeza de una relación causal entre la formalización y el Nuevo RUS</p>	<p>En ese sentido, el valor que se le atribuye a la afectación del principio de capacidad contributiva no es evidente (2⁻²)</p> <p>En ese sentido, el valor que se atribuye a la realización del principio de solidaridad tampoco es evidente (2⁻²).</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente y elaboración propia

Conforme al desarrollo en los cuadros precedentes, los grados de intensidad y certeza a los principios materia de ponderación son los siguientes:

Peso de Principio de Capacidad Contributiva

$$\frac{2 \cdot 2^{1/4}}{4} = \frac{1}{2} = 0.25$$

$$4 \cdot 4^{1/4} = 4$$

Peso de Principio de Solidaridad

$$\frac{4 \cdot 4^{1/4}}{2} = 4 = 4$$

$$2 \cdot 2^{1/4} = 1$$

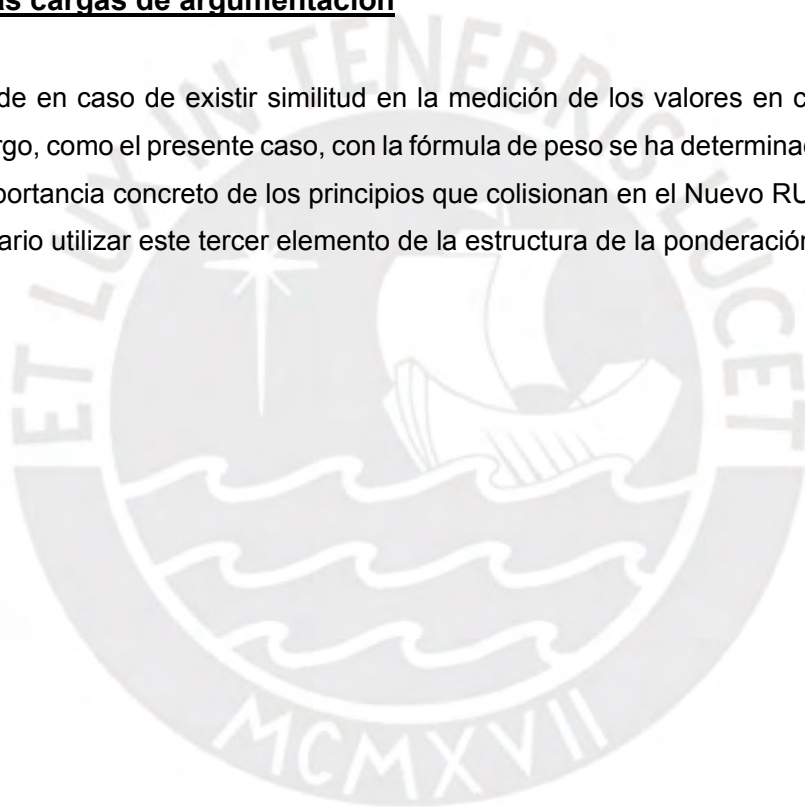
En ese sentido, se verifica que el principio de solidaridad en el Nuevo RUS tiene un peso en concreto superior al principio de capacidad contributiva, por lo tanto, el que se deje de lado la capacidad contributiva no hace ilegítimo este régimen simplificado

de tributación, en tanto, el principio de solidaridad garantiza un mayor bienestar general y un mayor efecto redistributivo.

En ese orden de ideas, en el Nuevo RUS, el principio de solidaridad compensa la intervención del principio de capacidad contributiva que pueda verse afectado en su aplicación, sobre todo, porque este tipo de tributo ha sido dado por el legislador con la finalidad de formalizar un sector de la economía y que en efecto todos cubran gasto público, sin importar necesariamente que la imposición sea alta.

3.3. Las cargas de argumentación

Procede en caso de existir similitud en la medición de los valores en colisión; sin embargo, como el presente caso, con la fórmula de peso se ha determinado el grado de importancia concreto de los principios que colisionan en el Nuevo RUS, no será necesario utilizar este tercer elemento de la estructura de la ponderación.



CONCLUSIONES

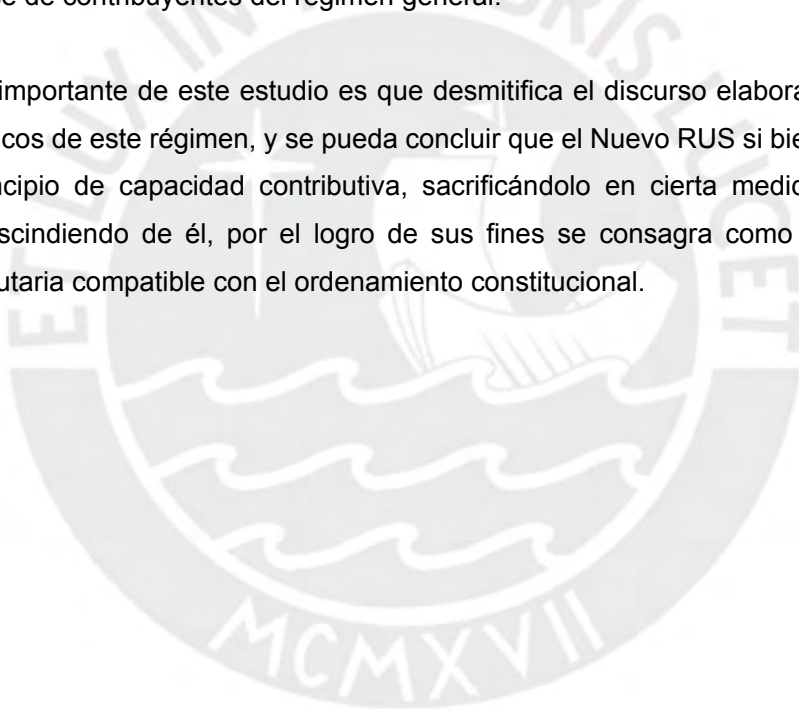
1. La potestad tributaria se ejerce en concordancia con los principios de la imposición; por lo tanto, todo tributo, sea que tenga fines recaudatorios o sirvan como instrumentos para cumplir otros fines constitucionales del Estado, debe formularse sin exceder los principios tributarios. Un sector de la doctrina cuestiona la legitimidad de la figura del Nuevo RUS porque permite que sujetos con ingresos mayores se acojan a este régimen tributario, destinado a contribuyentes con ingresos menores, lo cual afecta el principio de capacidad contributiva y, por ende, distorsiona el sistema tributario. El tratamiento diferente a contribuyentes con la misma capacidad económica, que se cuestiona, se atribuye a la determinación objetiva de la base imponible que se utiliza en el Nuevo RUS. Mediante esta determinación se utilizan ciertos factores, como los ingresos brutos o ventas de un sector o tipos de personas, para llegar a una aproximación legal de cierto rendimiento que permite colocar a los administrados en una determinada categoría dentro de dicho régimen. Sin embargo, este cálculo de rendimiento al ser una estimación suele alejarse de la realidad, permitiendo así la afectación del principio de capacidad contributiva.
2. El Nuevo RUS es un régimen atractivo, en tanto, el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal se pagan de forma conjunta en una sola cuota mensual, los contribuyentes de este régimen no están obligados a llevar libros contables y sólo presentan declaración jurada con el pago correspondiente. Esta simplicidad y libre acceso al régimen no sólo implica bajos costos para los contribuyentes y la administración, sino que permite que sujetos con ingresos mayores se incluyan dentro de este régimen especial a pesar de no corresponderles, solo con la finalidad de verse beneficiados con dicho régimen. Este régimen es tan atractivo que entre los años 2004 y 2014, el número de contribuyentes del Nuevo RUS casi se ha triplicado (de 355.9 miles de contribuyentes a 942.2 miles de contribuyentes), cuando en ese mismo periodo la recaudación tiene una ligera tendencia hacia la baja y representa en promedio el 0,16% del total de ingresos tributarios del gobierno central, y durante esos 10 años el PBI ha crecido en 100%. Las cifras analizadas permiten ratificar que varios contribuyentes formalizan sus actividades adscribiéndose al Nuevo RUS y aprovechan la flexibilidad de dicho régimen manteniéndose en él aunque no les corresponda.

3. Ante la crítica y descrédito del Nuevo RUS, ha sido necesario efectuar un análisis constitucional de la figura del Nuevo RUS, porque un régimen tributario no puede ser producto de una oportunidad política, sino que tiene que cumplir ciertas condiciones que lo legitimen constitucionalmente, los principios de la imposición. En ese sentido, si el Nuevo RUS no está tomando en cuenta la capacidad contributiva real de los contribuyentes, entonces cabe preguntarse si la determinación objetiva que utiliza vuelve al Nuevo RUS en figura constitucionalmente ilegítima. Para obtener el resultado deseado se hizo uso del método de ponderación, ello con la finalidad de verificar si el Nuevo RUS persigue un fin legítimo, es una medida necesaria y si su realización es proporcional a los casos que se vienen presentando de acogimientos indebidos por personas que tiene una capacidad contributiva como para tributar en un régimen general.
4. En un Estado Social y Democrático de Derecho como el nuestro, se permite crear medidas tributarias justificadas en el principio de solidaridad, el cual se configura como una derivación de la idea de Estado del Bienestar, de interés general, permitiendo que todos contribuyan con el sostenimiento del gasto público, pero sin dejar de lado las garantías constitucionales. El nuevo RUS creado con la intención de beneficiar a la sociedad en su totalidad, permite que un sector de bajos recursos se incluya en una economía formal y comience a aportar para cubrir las necesidades públicas del Estado, fin que no es ajeno al mega principio de solidaridad, por el cual todos los sectores sociales sin excepción estarían asumiendo una responsabilidad económica para financiar el gasto del Estado dirigido a la atención de necesidades sociales. El Nuevo RUS se convierte así en un presupuesto funcional del Estado que permite redistribuir las rentas, de manera compatible con los derechos y libertades constitucionales.
5. El Nuevo RUS, al igual que los tributos en general, satisfacen una necesidad pública, volviéndose obligatorios, debido a que los servicios públicos que financian resultan esenciales para la comunidad; sin embargo, el Nuevo RUS no sería válido si no cumple ciertas condiciones que lo legitimen constitucionalmente. Se cuestiona que el Nuevo RUS afecte el principio de capacidad contributiva, por el cual se soportan las cargas pero de acuerdo con la capacidad económica que se ostenta, cuando permite que sujetos con la misma capacidad económica se acojan a regímenes distintos; por lo tanto, para

desmitificar esta premisa, se ha procedido con la ponderación entre el principio afectado y el que sustenta el Nuevo RUS, el principio de capacidad contributiva y el principio de solidaridad. Como resultando se obtuvo que el Nuevo RUS es un instrumento funcional del Estado que permite atender las necesidades sociales, formalizar a un sector y lograr que todos contribuyan al gasto, objetivos que corresponden al principio constitucional de solidaridad. Por lo tanto, es una figura tributaria idónea para sus fines, logrando que todos los sectores sociales sin excepción asuman una responsabilidad económica para financiar el gasto del Estado, dirigido a la atención de necesidades sociales. Este tipo de tributo forma parte de la política social del Estado, que pretende insertar dentro de una economía formal a los informales, aquellos que a un largo plazo se convertirán en contribuyentes del régimen general, consolidándose así como un régimen necesario.

6. Las ventajas que se obtienen del régimen tributario materia de análisis convierten la intervención o afectación del principio de capacidad contributiva en una menos impactante, sobre todo porque el Nuevo RUS necesariamente no solo tiene fines recaudatorios, sino que está al servicio de otro principio constitucional como el de solidaridad. El objetivo del Nuevo RUS compensa la afectación del principio de capacidad contributiva, en tanto logra que en nuestra sociedad haya una participación igualitaria en la cobertura de necesidades sociales (todos aportan sin excepción). Pero esta medición representa la valoración en abstracto de los principios que colisionan en el Nuevo RUS; por lo tanto, para saber en qué grado se está afectando el principio de capacidad contributiva procederemos a realizar la fórmula de peso.
7. En la fórmula de peso se atribuyeron grados de intensidad y certeza a los principios de capacidad contributiva y solidaridad en atención a que la capacidad contributiva no es el único criterio de justicia aplicable en materia tributaria, debiendo concurrir en la figura tributaria con los demás principios de la imposición. El legislador con la figura del Nuevo RUS no sólo buscó recaudación sino otros fines constitucionales relacionados la Política Fiscal del país. El Nuevo RUS tiene una determinación objetiva que si bien no verifica la renta real, trata de aproximarse ella, lo que concordancia con la cifra de contribuyentes que se acogen a dicho régimen sin corresponderles permiten que la afectación al principio de capacidad contributiva sea media.

8. Respecto al principio de solidaridad, de la aplicación del método de ponderación, se verifica que el Nuevo RUS cumple con sus fines y su importancia es alta, por lo que precede al principio de capacidad contributiva. Sin embargo, ello no significa que dicha figura no necesite modificaciones en su aplicación, donde se restrinjan los factores que determinen quienes son los sujetos a estar inmersos dentro de este régimen especial tributación o se disminuyan los topes de ingresos brutos, se trate como un régimen temporal en cierto tipo de actividades, que debe ser revaluado cada cierto tiempo en concordancia con el desarrollo de sus actores, también las administraciones tributarias deben incrementar sus fiscalizaciones y utilizar mecanismos de control que permitan apuntar a los que cometen fraude; de ese modo, realmente dicho régimen simplificado no sólo formalizará sino también servirá de verdadero trampolín para incrementar la base de contribuyentes del régimen general.
9. Lo importante de este estudio es que desmitifica el discurso elaborado por los críticos de este régimen, y se pueda concluir que el Nuevo RUS si bien afecta el principio de capacidad contributiva, sacrificándolo en cierta medida mas no prescindiendo de él, por el logro de sus fines se consagra como una figura tributaria compatible con el ordenamiento constitucional.



REFERENCIA BIBLIOGRAFICA

1. Libros

- ALEXY, Robert
1993. Derecho y Razón Práctica. México: Distribuciones Fontamara S.A.
- BARREIX, Alberto, Juan BENÍTEZ, Martín BÉS y Fernando VELAYOS
2005. Recaudar no basta. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- BLASIO, Roberto
2003. TESIS: Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva. Puebla: Universidad de las Américas.
- BRAVO, Jorge
2013. Derecho Tributario, Reflexiones. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- GARCÍA, César
2009. El Concepto de Tributo. Santiago de Compostela: Tax Editor.
- GARCÍA Juan y Manuel ATIENZA
2012. Un debate sobre la ponderación. Lima- Bogotá: Themis
- GARCÍA, Marcos
2004. El Principio de Capacidad Contributiva. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- QUERALT Juan, Carmelo LOZANO y Francisco POVEDA
1998. Derecho Tributario. Pamplona: Aranzodi.
- ROMERO, Felipe
2005. El Valor Sistema Tributario: acerca de la integración entre los principios de la imposición. Cádiz: Universidad de Cádiz
- SAÍNZ, Fernando
1991. Lecciones de derecho financiero. Madrid: Universidad Complutense
- SPISSO, Rodolfo
2011. Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- VILLEGAS, Héctor
2005. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires.

2. Artículos

- ALEXY, Robert
2009. Sobre la ponderación y la subsunción. Una comparación estructural. Lima Foro Jurídico, Año 5, N°9.
- ANDRADE, Leonardo
2005. El procedimiento determinativo de la obligación tributaria.
<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derech>

[otributario/2005/11/24/el-procedimiento-determinativo-de-la-obligacioacuten-tributaria](#)

ARIAS, Luis

2011. Política Tributaria para el 2011 -2016. Lima: INDE Consultores y Consorcio de investigación económica y social.

BRAVO, Jorge

2009. Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. Lima: lus et veritas N° 38.

BERNAL, Carlos

2003. Estructura y límites de la ponderación. España: Espagrafic.

CASELLA, María

2008. Análisis Constitucional de los regímenes de tributación simplificados. Ciudad de Rosario: Universidad Nacional de Rosario.

CASTILLO, Agustina

2008. Regímenes Tributarios para Mypes: Nuevo RUS y RER. A propósito de la Nueva Ley Mype vigente a partir del 01.10.2008. Lima: Blog Pucp.

FERENANDEZ, Julio

2006. La Capacidad Contributiva. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Palestra Editores

GAMBA, César

2010. Los Efectos del Texto Constitucional en el Ordenamiento Tributario. Lima Revista 50 N° 38

GARCÍA, César

2009. La Doctrina del Principio de Solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. CET Revista peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review

GONZÁLEZ, Darío

1994. Regímenes Tributarios Presuntivos. Buenos Aires: Revista de Administración Tributaria CIAT/ IEF

2006. Régimen especial de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

2009. La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina. Instituto Latinoamericana y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y CEPAL.

GÓMEZ, Juan y Juan JIMÉNEZ

2011. Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina. Caracas: CAF.

GRANDA, María y Carla ZAMBRANO

2008 ¿Es sostenible el régimen impositivo simplificado ecuatoriano? Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

- JUNQUERA, Raúl y Joaquín PÉREZ
2001. Regímenes especiales de tributación para pymes en América Latina. Ciudad de Panamá: Revista de Administración Tributaria CIAT/ AEAT/ IEF
- LANDA, Cesar
2006. Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Palestra Editores.
- LOZANO, Eleodora
2014. Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia. Bogotá: Universidad de los Andes.
- MINISTERIO DE LA PRODUCCIÓN
2012. Estadística de la micro, pequeña y mediana empresa. Mipyme 2012. Lima
- NAVEIRA, Gustavo
2004. Dos ejemplos de tributación objetiva y por módulos en el sistema tributario argentino. El monotributo y el impuesto a la ganancia mínima. Vlex.
- OROZCO, Víctor
2013. La ponderación como técnica de aplicación de las normas sobre derechos: una sentencia emitida por el tribunal constitucional español en materia de libertad religiosa. Costa Rica: Revista Judicial.
- PÉREZ, Javier
2005. Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del impuesto sobre la renta de personas físicas a la luz de la Constitución Española. País Vasco: Universidad del país Vasco.
- RODRÍGUEZ, Sonia
2010. Ponderación y “reglas” de derechos fundamentales: dos enemigos conciliables. Santiago de Compostela: Dereito vol.12 N° 2.
- RUBIO, Marcial
2006. El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Palestra Editores.
- SOTELO, Eduardo
2006. Impuesto sobre la renta de las pequeñas y medianas empresas y determinación objetiva de bases imponibles. Lima: www.derechovirtual.com

3. Artículos Periodísticos

Tello, Mario (29 de septiembre de 2013). La informalidad en el Perú no se eliminará con medidas legales. Gestión. Recuperado de <http://gestion.pe/economia/centrum-catolica-informalidad-no-se-eliminara-medidas-legales-2075059>

Golmark, Susan (31 de octubre de 2012). El Perú es el país donde más ha disminuido el empleo informal en la región. EL Comercio, Recuperado de <http://elcomercio.pe/economia/peru/peru-pais-donde-mas-ha-disminuido-empleo-informal-region-noticia-1490143>

4. Legislación

CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRATICO

1993 *Ley N°27600*. Constitución Política del Perú. Lima, 29 de diciembre.

PODER EJECUTIVO

2003 *Decreto Legislativo N°937*. Texto del Nuevo Régimen Simplificado. Lima, 31 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANAZAS

2004 *Decreto Supremo N° 097-2004-EF*. Normas Reglamentarias del Nuevo RUS. Lima, 21 de julio.

5. Sentencias

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 0004-2004-AI/TC y acumulados*. Sentencia: 21 de setiembre de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2009 *Expediente N° 3116-2009-PA/TC*. Sentencia: 22 de marzo de 2010.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 045-2004-PI/TC*. Sentencia: 29 de octubre de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 *Expediente N° 8391-2006-AA*. Sentencia: 13 de noviembre de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2002 *Expediente N° 2727-2002-AA/TC*. Sentencia: 19 de diciembre de 2003.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2008 *Expediente N° 03666-2008-PA/TC*. Sentencia: 07 de octubre de 2008.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 *Expediente N° 06089-2006-PA/TC*. Sentencia: 17 de abril de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 0042-2004-AI/TC*. Sentencia: 13 de abril de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2003 *Expediente N° 3303-2003-AA/TC*. Sentencia: 28 de junio de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2002 *Expediente N° 2762-2002-AA/TC*. Sentencia: 30 de enero de 2003.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 *Expediente N° 02974-2010-PA/TC*. Sentencia: 24 de octubre de 2011.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 0053-2004-PI/TC*. Sentencia: 16 de mayo de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2001 *Expediente N° 009-2001-AI/TC*. Sentencia: 29 de enero de 2002.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 *Expediente N° 00031-2010-AI/TC*. Sentencia: 23 de mayo de 2011.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 *Expediente N° 0041-2004-AI/TC*. Sentencia: 11 de noviembre de 2004.





ANEXOS

ANEXO 1
INGRESOS DE GOBIERNO CENTRAL EN LA DÉCADA 2004- 2014

Cuadro N° 1

INGRESOS DEL GOBIERNO CENTRAL CONSOLIDADO (Millones de Nuevos Soles)

Concepto	2004 Total	2005 Total	2006 Total	2007 Total	2008 Total	2009 Total	2010 Total	2011 Total	2012 Total	2013 Total	2014 Total
Total (I+II+III)	34,953.6	39,923.6	51,154.0	58,253.2	65,596.3	60,274.2	73,146.7	85,589.5	95,924.2	102,089.8	108,515.3
I. Ingresos Tributarios del Gobierno Central	31,149.1	35,568.1	45,813.4	52,381.0	58,328.4	52,651.0	64,504.9	75,591.2	84,149.3	89,397.9	95,389.0
Impuesto a la Renta	9,026.1	11,187.5	18,414.2	22,847.3	24,146.0	20,346.3	25,801.7	33,627.9	37,278.0	36,512.4	40,157.1
Primera Categoría	172.8	181.0	199.8	217.4	241.3	144.5	159.7	196.0	253.0	310.0	373.5
Segunda Categoría	151.0	250.4	507.4	610.9	712.0	661.5	869.4	1,291.1	1,135.6	1,275.1	1,213.9
Tercera Categoría	4,495.7	5,315.6	9,963.3	13,257.6	14,920.7	10,691.0	14,651.6	19,320.8	20,744.2	19,633.3	18,535.9
Cuarta Categoría	348.2	395.4	445.3	407.8	437.1	473.0	521.1	566.9	637.3	744.4	834.1
- Cuenta Propia	25.3	29.2	31.4	32.2	35.0	33.4	33.5	38.1	43.8	49.9	52.3
- Cuenta Terceros	322.9	366.2	413.8	375.6	402.1	439.6	487.6	528.8	593.6	694.5	781.8
Quinta Categoría	2,125.6	2,369.5	2,773.3	3,240.9	3,965.8	4,328.9	4,734.7	5,876.7	7,054.1	7,819.9	8,472.7
No domiciliados	655.2	542.0	1,097.9	961.0	1,204.0	1,390.6	1,510.7	1,735.1	2,243.8	2,848.0	6,027.0
Regularización	998.9	2,038.2	3,283.1	3,997.4	2,476.7	2,469.7	3,089.0	4,264.8	4,778.8	3,449.6	4,232.4
- Personas Naturales	108.4	130.4	146.6	168.2	228.3	253.7	233.1	277.4	382.2	420.9	528.9
- Personas Jurídicas	890.4	1,907.8	3,136.5	3,829.2	2,248.5	2,216.0	2,855.9	3,987.4	4,396.5	3,028.6	3,703.5
Régimen Especial del Impuesto a la Renta	54.2	54.7	60.5	59.5	78.8	88.9	117.7	152.9	201.9	245.6	274.9
Otras Rentas 1/	24.5	40.7	83.6	94.8	109.7	98.3	147.9	223.6	229.3	186.6	192.7
A la Producción y Consumo	20,783.3	22,488.5	25,674.5	29,636.5	35,138.8	33,768.8	40,309.5	45,258.4	49,075.3	53,417.1	55,613.4
Impuesto General a las Ventas	16,202.8	18,302.2	21,517.1	25,258.3	31,586.8	29,519.6	35,536.3	40,423.9	44,042.2	47,819.3	50,351.7
- Interno	9,513.4	10,586.9	11,981.7	13,585.8	15,751.9	17,321.8	19,628.6	22,028.9	24,543.1	27,164.3	28,731.9
Cuenta Propia	8,717.4	9,794.5	11,069.1	12,419.7	14,272.2	15,657.4	17,790.8	19,854.9	22,132.5	24,485.3	25,861.0
No Domiciliados	763.3	746.9	857.5	1,101.3	1,389.0	1,574.6	1,730.0	2,021.0	2,256.1	2,533.5	2,731.0
Otros 2/	32.8	45.5	55.1	64.8	90.7	89.8	107.8	152.9	154.6	145.4	139.9
- Importaciones	6,689.4	7,715.3	9,535.4	11,672.5	15,834.8	12,197.8	15,907.7	18,395.1	19,499.1	20,655.1	21,619.8
Impuesto Selectivo al Consumo	4,468.7	4,065.8	4,042.0	4,291.0	3,459.4	4,145.0	4,668.4	4,718.3	4,917.8	5,479.8	5,134.7
- Combustible	3,176.4	2,606.7	2,399.0	2,419.1	1,456.8	2,255.2	2,410.5	2,231.0	2,148.6	2,501.5	2,041.1
Interno	2,135.2	2,057.1	1,888.2	1,865.9	1,056.3	1,751.4	1,652.9	1,477.8	1,459.4	1,497.3	1,039.3
Importaciones	1,041.2	549.5	510.8	553.2	400.5	503.8	757.6	753.2	689.2	1,004.3	1,001.9
- Otros bienes	1,292.3	1,459.1	1,643.0	1,871.9	2,002.6	1,889.7	2,257.9	2,487.2	2,769.1	2,978.2	3,093.6
Interno	1,176.7	1,270.3	1,347.4	1,502.2	1,675.5	1,619.1	1,887.5	2,129.4	2,351.4	2,507.4	2,712.5

Importaciones	115.6	188.8	295.6	369.7	327.1	270.7	370.4	357.9	417.8	470.8	381.1
Otros a la Producción y Consumo 3/	111.8	120.6	115.4	87.1	92.6	104.2	104.7	116.1	115.3	118.0	127.0
A la Importación	2,744.3	3,142.9	2,846.7	2,198.0	1,910.7	1,492.8	1,802.9	1,380.3	1,528.8	1,706.0	1,789.8
Otros Ingresos	2,112.8	2,865.0	3,259.7	3,796.1	4,316.7	4,381.7	4,537.6	5,031.9	6,851.3	9,025.5	8,536.8
Impuesto a las Transacciones Financieras	650.5	706.2	843.4	1,030.6	1,138.1	968.0	944.1	395.5	126.1	134.1	152.7
Impuesto Temporal a los Activos Netos		1,072.6	1,240.1	1,483.1	1,760.8	1,721.7	1,787.6	2,292.5	2,439.3	2,776.2	3,513.4
Impuesto a las Acciones del Estado	83.5	76.4	-	-	-	0.0	-	0.0	0.0	0.0	0.0
Impuesto Especial a la Minería	-	-	-	-	-	-	-	58.7	441.7	337.0	372.5
Fraccionamientos	443.8	397.0	512.9	509.9	515.1	735.3	714.2	708.7	856.5	892.9	814.2
Impuesto Extraordinario Solidaridad	454.3	13.5	9.6	8.7	6.6	6.1	3.1	1.2	2.0	1.4	3.4
Régimen Unico Simplificado	72.0	72.7	79.5	81.9	91.5	98.1	107.8	117.6	132.8	146.7	158.1
Juegos de Casino y Tragamonedas	63.5	49.5	50.5	108.7	170.1	162.9	187.3	195.0	218.5	268.6	278.5
Otros ingresos recaudados por la SUNAT 4/	345.3	477.3	523.7	573.3	634.5	689.5	793.5	1,262.8	2,634.3	4,468.6	3,244.1
... ..											
Devoluciones 5/	-3,517.4	-4,115.9	-4,381.7	-6,096.9	-7,183.7	-7,338.7	-7,946.9	-9,707.3	10,584.1	-11,263.2	-10,708.0
II. Contribuciones Sociales	3,740.8	4,022.9	4,878.5	5,245.0	6,768.1	7,244.3	7,956.6	8,979.3	10,184.6	11,303.0	11,892.7
Contribución al Seguro Social de Salud (EsSalud)	3,081.5	3,289.4	4,023.6	4,223.5	4,914.9	5,170.7	5,459.0	6,234.4	7,200.5	8,051.4	8,640.2
Contribución al Sistema Nacional de Pensiones (ONP)	640.7	711.0	837.9	995.3	1,296.4	1,496.7	1,730.1	2,084.3	2,493.6	2,894.9	3,140.8
Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional 6/	18.6	22.6	17.0	26.3	556.7	576.8	767.5	660.6	490.5	356.7	111.8
III. Ingresos No Tributarios	63.7	332.5	462.0	627.2	499.8	378.9	685.2	1,019.0	1,590.3	1,389.0	1,233.5
Regalías Mineras	-	265.6	401.2	526.5	454.6	338.0	645.8	769.9	12.7	11.9	120.6
Regalías Mineras Ley N° 29788	-	-	-	-	-	-	-	70.7	571.7	505.4	529.0
Gravámen Especial a la Minería	-	-	-	-	-	-	-	135.6	941.7	809.5	535.1
Otros Ingresos No Tributarios 7/	63.7	66.8	60.8	100.7	45.2	40.9	39.4	42.8	64.2	62.2	48.8

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)/ Banco de la Nación. 2016

ANEXO 2

NÚMERO DE CONTRIBUYENTES SEGÚN RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA DÉCADA 2004-2014

Cuadro N° 48

CONTRIBUYENTES INSCRITOS SEGÚN RÉGIMEN TRIBUTARIO Y CANTIDAD DE AFILIADOS A ESSALUD, 1997-2015 (Miles de contribuyentes)

Concepto	2004 Dic.	2005 Dic.	2006 Dic.	2007 Dic.	2008 Dic.	2009 Dic.	2010 Dic.	2011 Dic.	2012 Dic.	2013 Dic.	2014 Dic.
I. Contribuyentes con RUC 1/	2,918.0	3,283.4	3,482.1	3,898.1	4,309.1	4,689.0	5,116.8	5,623.4	6,167.0	6,652.0	7,112.3
Principales Contribuyentes 2/	15.1	16.1	15.9	15.3	14.7	14.5	14.2	14.3	13.9	13.6	13.7
Medianos y Pequeños Contribuyentes 3/	2,902.9	3,267.2	3,466.2	3,882.8	4,294.4	4,674.5	5,102.6	5,609.1	6,153.2	6,638.4	7,098.6
Régimen General 4/	572.0	585.6	468.0	464.4	495.8	496.8	513.0	537.5	576.4	575.2	586.0
Tercera Categoría	548.4	572.1	456.9	456.1	487.6	489.2	505.5	529.1	567.6	566.5	578.0
Otras rentas de Tercera Categoría 5/	23.7	13.5	11.1	8.3	8.2	7.5	7.5	8.4	8.8	8.6	8.1
Régimen Especial de Renta	92.3	118.9	95.6	116.7	140.8	168.4	198.3	236.4	273.7	303.6	332.6
Régimen Único Simplificado	267.6	332.8	379.6	447.3	513.2	580.1	638.6	704.6	788.8	871.4	942.2
Trabajadores Independientes	1997.1	2,262.7	2,587.5	2,922.9	3,237.9	3,543.7	3,892.4	4,294.8	4,710.9	5,102.4	5,483.8
II Cantidad de afiliados a Essalud	2,577.5	2,776.8	2,926.2	3,211.9	3,484.4	4,038.2	4,370.8	4,671.5	4,958.5	5,211.8	5,310.4
Afiliación Regular 6/	1,832.0	1,978.9	2,121.5	2,415.6	2,661.8	3,224.8	3,549.8	3,830.0	4,102.0	4,332.3	4,426.6
Afiliados Regulares	...	...	...	...	...	3,022.7	3,325.0	3,595.6	3,879.4	4,081.7	4,154.3
Essalud Seguro Agrario	...	...	...	...	...	188.8	213.6	223.2	213.2	240.7	263.9
Essalud Pesqueros Ley N°28320	...	...	...	...	...	13.2	11.2	11.1	9.5	9.9	8.5
Pensionistas o Cesantes 7/	745.5	797.9	804.7	796.3	822.7	813.4	821.0	841.5	856.5	879.4	883.8

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Elaboración: SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

ANEXO 3
PRODUCTO BRUTO INTERNO EN LA DECADADA 2004-2014

PRODUCTO BRUTO INTERNO
POR TIPO DE GASTO 1951 -
2013 1/
(Variaciones porcentuales reales)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1. Demanda Interna	<u>2.7</u>	<u>4.2</u>	<u>11.4</u>	<u>12.0</u>	<u>13.6</u>	<u>-3.3</u>	<u>14.9</u>	<u>7.7</u>	<u>7.4</u>	<u>7.4</u>	<u>2.0</u>
a. Consumo privado	3.4	3.7	6.2	8.6	8.9	2.8	8.7	6.0	6.1	5.3	4.1
b. Consumo público	4.1	9.1	7.6	4.3	5.4	13.0	5.6	4.8	8.1	6.7	6.4
c. Inversión bruta interna	-0.7	3.0	34.7	27.2	30.1	-23.3	38.8	12.9	10.2	12.1	-3.9
Inversión bruta fija	6.4	11.7	19.6	22.2	24.6	-1.6	23.1	6.0	16.2	7.6	-2.0
- Privada	8.1	12.0	20.1	23.3	23.9	-9.1	25.9	11.0	15.6	6.5	-1.6
- Pública	-0.2	10.2	17.5	17.1	27.9	32.9	14.2	-11.2	19.1	12.1	-3.6
2. Exportaciones	15.2	15.2	0.8	6.8	7.1	-0.7	1.3	6.9	5.8	-2.3	-0.3
4. Importaciones	9.6	10.9	13.1	21.3	24.1	-16.7	26.1	11.6	11.3	3.6	-1.4
3. Producto Bruto Interno	<u>5.0</u>	<u>6.3</u>	<u>7.5</u>	<u>8.5</u>	<u>9.1</u>	<u>1.0</u>	<u>8.5</u>	<u>6.5</u>	<u>6.0</u>	<u>5.8</u>	<u>2.4</u>

Fuente: INEI y BCR.
Elaboración: Gerencia Central
de Estudios Económicos.

ANEXO 4
ENTREVISTA A CELIA DE LORENZO ROMERO
PROFESORA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. ADSCRITA AL
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO DEL ESTADO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD CARLOS III DE
MADRID

1.- ¿Según tu experiencia, el régimen simplificado en América Latina y en España ha logrado cumplir sus objetivos o, por el contrario, estaría contraviniendo el principio de capacidad contributiva?

Lo bueno del régimen simplificado es que simplifica las obligaciones de los administrados, quienes no tienen que llevar cuentas ajustadas a principios contables, no tienen que llenar registros de ingresos, gastos. En principio es muy sencillo, pero en realidad no se ajusta al principio de capacidad contributiva, porque no se tiene en cuenta la capacidad económica real, sino por norma se establecen parámetros para aproximarse a la renta y gravar. Estos elementos que se utilizan para determinar la afectación son rígidos y no involucran otros elementos, como por ejemplo avalan que seas ineficiente en el mercado, contamines, entre otro tipo de conductas no deseadas, y te veas beneficiado por el régimen simplificado. No se tiene en cuenta la situación del sujeto quien puede tener una incapacidad, carga familiar elevada, entre otros, y como impuesto directo no responde a ese concepto porque estas gravando a la persona, lo cual es la parte negativa.

2.- ¿Por qué crees que entre 2010 y 2014 la recaudación del Nuevo RUS se ha mantenido en un 0.6% de la recaudación total y el número de contribuyentes ha ido de 355.9 miles de contribuyentes a 942.2 miles de contribuyentes?

Si la curva de recaudación en Perú se ha mantenido estable en un 0.6%, en los últimos 10 años, a pesar que el número de contribuyentes se ha triplicado, supongo que ese es un dato incorrecto, porque realmente no hay correspondencia entre ambos datos.

3.- ¿Qué piensas sobre que el Nuevo RUS del Perú conjugue tres impuestos en uno, el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal?

Desde mi experiencia en varios países, especialmente el mío (España), sobre el régimen simplificado del impuesto a la renta, hace más de 30 años hubo un pequeño debate en torno a si este régimen simplificado correspondía a un impuesto directo, justamente porque no toma en cuenta las circunstancias; por lo que se comenzó a abrir

el camino para indicios o módulos que sí tienen en cuenta las circunstancias de las personas o del negocio que se está realizando, acercándose así al criterio de impuesto directo.

Además, si con el régimen simplificado también se está exonerando del IVA, se podría estar generando una gran bolsa de defraude fiscal, debido a que por parte del impuesto indirecto, éste debe siempre repercutir en el precio de los bienes y servicios.

La práctica española de la modalidad simplificada de tributación sólo está dada para los impuestos directo, mas no implica la exoneración del IVA, la exoneración del IVA implicará otro sistema simplificado para el impuesto al valor agregado o impuesto sobre el valor añadido, pero no es lo mismo que se dé un régimen simplificado para dos impuesto, sobre todo cuando son de distinta naturaleza.

Controlar y poner bajo el mismo prisma un impuesto directo y un impuesto indirecto, evidentemente habla de figura que está mal construida y debería de uno de los puntos sobre los cuales se debe trabajar una reforma fiscal.

4.- ¿Al tener esta deficiencia de construcción y al no respetar la capacidad contributiva, podrías afirmar que el Nuevo RUS es inconstitucional?

El nuevo RUS no es que sea inconstitucional, si se ha refrendado dentro de la reserva de Ley que ha habilitado al legislador para que dicte este régimen diferente, pero sí es una especialidad tributaria mal construida, no puedo dar un tratamiento igual a un impuesto directo y otro indirecto.

El Nuevo RUS, al igual que otros regímenes simplificados, en primer lugar puede ser un nicho de fraude tributario, y en segundo lugar, es un tributo que no grava la capacidad económica como costo directo, pero no se puede decir que es inconstitucional.

5.- ¿Crees que los países deben mantener los regímenes simplificados como el Nuevo RUS?

Creo que no es útil el régimen simplificado del Nuevo RUS, hay más desventajas que ventajas al simplificar a un contribuyente, mejor pasas un recibo por actividad económica y se paga una especie de licencia fiscal anual por realizar una actividad económica y no le llamas impuesto directo ni indirecto, sino simplemente requieres que no tiene nada que ver con renta ni IVA para así evitar fraudes y distorsionar el sistema de impuesto directos e indirectos. Además, el Nuevo RUS sólo sería válido con un nuevo diseño y control absoluto del mismo, y así se evitarían fraudes.

ANEXO 5
ENTREVISTA A MARCO HUAMANTINCO ARAUJO
ESPECIALISTA DE LA DIVISIÓN DE GESTIÓN DE CUMPLIMIENTO- GERENCIA
DE CUMPLIMIENTO DE LA SUNAT

1.- ¿Es posible que la Administración Tributaria haya suministrado los supuestos, tipo de sujetos, categorías y presunciones que dispone los Decreto Legislativo 937, 967, Ley 30056 y demás modificatorias del Nuevo RUS?

Sí esto es posible porque la SUNAT prepara la información requerida por el MEF para desarrollar normas modificatorias y emite opiniones a los proyectos normativos impulsados por dicho Ministerio propone. En ese sentido, la SUNAT de manera general ha participado en la normativa del Nuevo RUS.

2.- ¿Recientemente, la Administración Tributaria ha emitido opinión en relación a algún proyecto normativo relacionado al Nuevo RUS, y cuál es el sentido?

Seguro que la SUNAT ha emitido opinión ajustada al Plan de Gobierno respecto a las Pymes. En el sentido, que los contribuyentes del Nuevo RUS podrán emitir facturas y ya no sólo boletas de ventas, documento tributario que le impedía ampliar su negocio, en tanto, hay clientes que dejaban de adquirir a los contribuyentes del Nuevo RUS porque no emitían facturas. Un tope más alto.

Asimismo, como ente técnico, la SUNAT no sólo emite opiniones en aspectos económicos, sino también cruciales de no vulneración a la norma constitucional.

3.- ¿Cuál es el proceso de fiscalización al que son sometidos los contribuyentes del Nuevo RUS?

Por economía en la recaudación, las fiscalizaciones son reducidas, lo cual difiere de escasa. Para realizar las fiscalizaciones del Nuevo RUS no sólo se toma un punto, por ejemplo el monto de recaudación, sino que conforme a las actividades que desarrollan los contribuyentes se determina a que categorías pueden corresponder. Las diferentes acciones de fiscalización son informatizadas, así es más fácil los verificación de los topes y otras variables que permiten determinar alguna observación.

Por ejemplo, en fiscalización se tiene en cuenta el “segmento de Ventas de productos por catálogos”, sean de productos cosméticos, calzado o ropa, donde hay impulsadoras y representantes a nivel nacional de marcas con registro en el Nuevo RUS. Otro segmento de contribuyentes adscritos al Nuevo RUS es el de venta de abarrotes en mercados, donde podemos ubicar empresas grandes en los tramos más altos del Nuevo

RUS, como vendedores al menudeo que no tienen movimientos importantes y por lo tanto se ubican en los primeros tramos.

Conforme se viene explicando, el tramado de la fiscalización no sólo tiene relevancia en los montos de la cuota que pagan y las compras o ventas que efectúan los contribuyentes del Nuevo RUS, sino también la relevancia se da a cierto grupo por la actividad económica que desarrollan, acá encontramos la venta de ropa de cuero.

El Área de Selección de la Intendencia de Gestión Operativa, perteneciente a la División de Selección de la Gerencia de Cumplimiento, planifica a nivel nacional las fiscalizaciones en un tiempo determinado del año.

Otra variable de supervisión es el Régimen de percepciones al que está sujeto el proveedor del contribuyentes del Nuevo RUS con lo que se detecta si el valor las compras corresponde a un sujeto del Nuevo RUS

4.- ¿Según su experiencia, a qué se atribuye el crecimiento del número de contribuyentes del Nuevo RUS, el cual según el portal SUNAT, en el año 2004 el número fue de 355.9 miles de contribuyentes y en el 2014, 942.2 miles de contribuyentes?

Ese crecimiento durante los diez años es el esperado, en tanto, en nuestro país siempre encontramos personas por emprender nuevos negocios. Además, este régimen especial es atractivo debido a las pocas obligaciones formales que implica como declaración jurada y pago. Se estima que el incremento de contribuyentes tiene relación con el objeto mismo de la norma, formalización y promoción de los pequeños contribuyentes.

Es necesario precisar que del número de contribuyentes que SUNAT publicita se debe rescatar aquellos que tienen RUC activo, es decir declaran mensualmente en régimen del Nuevo RUS y ello representa sólo 70 % de las cifras descritas.

5.- ¿Considera que los contribuyentes del Nuevos RUS, efectivamente, migran al RER o al Régimen General? ¿En un año fiscal, cuántos contribuyentes salen del Nuevo RUS? Un elemento que motiva el salir del RUS, es cuando un cliente pide factura al contribuyente del Nuevo RUS, y si este cliente es uno importante, el contribuyente se va a ver obligado a otro régimen que se ajuste a sus necesidades.

No se maneja un estadístico de los contribuyentes del Nuevo RUS que migran a regímenes superiores, pero por mi experiencia puedo señalar que no son muchos los que migran al Régimen General, sobre todo, no necesariamente crecen en aquellos casos que corresponde a una economía de subsistencia, ejemplo la bodega de la esquina.

6.- ¿Según su experiencia, cuál es el tiempo promedio de permanencia de un contribuyente en el Nuevo RUS?

Permanece casi todo el tiempo de su subsistencia en el rubro de comercialización, pero en el rubro de oficio, los nuevos profesionales en un inicio se adscriben a este régimen, pero es un tema temporal porque sus planes de expansión o emprendimiento son su esencia.

El factor de permanencia también se liga con la edad, si son mayores no varían de régimen, pero si son jóvenes emprendedores, cambian de régimen o de categoría dentro del Nuevo RUS, dependiendo de su crecimiento económico.

8.- ¿Considera que la tasa real de observaciones al Nuevo RUS, como resultado de fiscalizaciones en un año fiscal, es mayor o menor a la esperada por la SUNAT? ¿En qué porcentaje excede a la tasa promedio esperada?

SUNAT se vale de diferentes medios informáticos para fiscalizar a los contribuyentes del Nuevo RUS y se realizan dos tipos de acciones: inductivas y compulsiva, ésta última forma parte de una auditoría parcial o pequeña auditoría porque sus operaciones no son complejas o se trata de servicios a terceros.

Acciones inductivas son aquellas entendidas como de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, si declaró en una categoría, pero se detectó que efectuó compras mayores, entonces se le envía una carta inductiva con observación, para que sea persona misma quien corrija o declare correctamente. Respecto a esta etapa de fiscalización el porcentaje de aceptación es bajo, un tercio de los observados acceden a la inductiva.

Si la conducta es elusiva se prosigue con la etapa compulsiva, donde sobre la base de observaciones se concede a los pequeños contribuyentes un plazo de 2 días para que entreguen o demuestren que la data no corresponde o ellos deben subsanar. Esto tiene una aceptación de 1%

7.- ¿Según su experiencia, cuál es la tasa promedio de observaciones esperada en un año fiscal como resultado de las fiscalizaciones al Nuevo RUS? (Qué porcentaje de observaciones es el esperado por SUNAT al fiscalizar el Nuevo RUS)

No es que se tenga una tasa promedio esperada de observaciones, pero el nivel de subsanación esperado sí es bajo.

La SUNAT en sus fiscalizaciones es dinámica en razón a que las actividades van cambiando, por ejemplo entre los años 2003 y 2004 se fiscalizó a las impulsoras de ventas por catálogo, quienes estaban en el Nuevo RUS pero no declaraban, entonces se les notificó cartas inductivas y el 50% de ellas registró ingresos.

Otro caso detectado por SUNAT es con la variable ITF, verificándose que personas naturales registraban movimientos de ITF altos, con la carta inductiva se detectó que este reporte correspondía a agentes BCP, quienes manejaban montos importantes, pero de los cuales los contribuyentes sólo percibían una comisión pequeña, sólo migraron aquellos cuyas comisiones motivaron el traslado a otro régimen.

La labor de la administración es promover, educar y orientar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, quizá no se necesite un nuevo esquema de tributación, pero sí se necesita acciones decisivas que permitan combatir la informalidad, se necesita una cultura tributaria.

9.- ¿Según su experiencia, los excluidos del Nuevo RUS, como resultado de las fiscalizaciones, continúan realizando actividades o cierran sus negocios?

Algunos contribuyentes del Nuevo RUS migran, cuando tienen un cliente importante que necesite factura, pero esto no sucede en la parte de comercialización, porque en este sector se tiene a trasladar la carga a sujetos menores, negocios familiares, padre con RUC e hijos con RUC en el régimen Nuevo RUS.

Asimismo, se habla de atomización, cuando se crean netamente contribuyentes pequeños que traten con consumidores finales y pertenecen a un solo grupo. Por ejemplo un restaurant, en el mismo lugar hay más de un establecimiento.

Hubo un tiempo que se fiscalizó las avícolas de los mercados, y estos dieron de bajas sus RUC fiscalizados, suelen trasladar sus negocios o cambiar de actividad.

Es en el rubro de nuevos profesionales y oficios donde se ve migración de régimen.