

CIRCUNSTANCIA CONTABLE Y TRIBUTARIA DEL JUEGO EN CASINOS Y TRAGAMONEDAS EN LOS FINES FISCALES.

ACCOUNTING AND TAX CIRCUMSTANCES OF GAMING IN CASINOS AND SLOT MACHINES FOR TAX PURPOSES.

CIRCUNSTÂNCIAS CONTÁBEIS E FISCAIS DE JOGOS EM CASINOS E SLOT MACHINES PARA FINS FISCAIS.

Recibido: 05 de marzo del 2022

Aceptado: 07 de mayo del 2022

Miguel Ángel **ESPINO BALDIÑO**¹

Narda Cristina **MARQUEZ JIMENEZ**²

Teresa Anyela **AQUIJE PALACIOS**³

Resumen

En el presente artículo científico se aborda el análisis de la circunstancia contable y tributaria del juego en casino y tragamonedas en los fines fiscales, y se plantea como objetivo central: Comprobar la incidencia de la contabilidad y tributación de juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del mercado de Ica, de tal manera que se pueda conocer si el diseño impositivo que se aplica en el Perú está acorde a la naturaleza económica de la actividad gravada y a los fines que el estado persigue, y hacer las sugerencias legislativas del mismo, dentro de la actual coyuntura de política fiscal y tributaria del país.

Desde el punto de vista metodológico esta investigación es de tipo aplicada del nivel descriptivo explicativo y diseño de investigación trasversal. La

¹ Universidad Autónoma de Ica

² Universidad Autónoma de Ica

³ Universidad Autónoma de Ica

población estuvo integrada por 05 empresas representativas dedicadas a juegos de casinos y de máquinas tragamonedas - casos materia de estudio (años 2009 a 2013) en el cercado de Ica. Los cuales cuentan con 72 trabajadores entre dueños, directivos, empleados con mayor responsabilidad; la muestra fue igual que la población. Para la recolección de datos se utilizaron las técnicas de entrevista, encuesta y el análisis documental.

Como resultado principal podemos señalar que, en la normatividad nacional existe la creencia errada de calificar como un impuesto que grava a la renta de aquel que explota la actividad económica y no gravar al consumidor del servicio.

Este diseño inadecuado ha permitido exonerar una actividad que no reunía las condiciones sociales para tener tal atribución.

Palabras claves: Circunstancia contable, tributación, juego en casino y tragamonedas, fines fiscales.

Abstract

In the present scientific article the analysis of the accounting and taxation circumstance of casino and slot machine gambling in the fiscal purposes is approached, and the central objective is set out: To verify the incidence of the accounting and taxation of casino and slot machine gambling on the fiscal purposes of the cercado of Ica, in such a way that it can be known if the tax design applied in Peru is in accordance with the economic nature of the taxed activity and the purposes that the state pursues, and to make the legislative suggestions of the same, within the current juncture of fiscal and tax policy of the country.

From the methodological point of view, this is an applied research of the descriptive explanatory level and transversal research design. The population was integrated by 05 representative companies dedicated to casino games and slot machines - cases under study (years 2009 to 2013) in the area of Ica. These companies have 72 workers, including owners, managers and employees with greater responsibility; the sample was the same as the population. For data collection, the techniques of interview, survey and documentary analysis were used.

As main result we can point out that, in the national regulations there is the erroneous belief of qualifying as a tax that taxes the income of the one who exploits the economic activity and does not tax the consumer of the service.

This inadequate design has allowed exonerating an activity that did not meet the social conditions to have such attribution.

Key words: Accounting circumstances, taxation, casino and slot machine gaming, fiscal purposes.

Introducción

El libro está orientado a contribuir con el desarrollo metodológico del estudio del impuesto a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas en la ciudad de Ica a fin de establecer un tratamiento tributario que permita al Estado obtener ingresos adecuados y tratar de reducir las externalidades negativas (ludopatía) que dicha actividad genera en la sociedad.

La política fiscal moderna reconoce que los tributos tienen doble función: el de recaudar recursos para que el Estado satisfaga las necesidades públicas, y la otra como instrumento de política social y económica con el propósito de llevar a cabo programas de interés social, que constituyen su interés extra fiscal, que no se contraponen con el fin recaudatorio.

Existe en el país una deficiente recaudación tributaria debido al diseño impositivo del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas, además que suscita procesos administrativos, contencioso administrativos y constitucionales (acciones de amparo y de inconstitucionalidad), como aquellos casos que se presentaron cuando se promulgó la Ley 27153, que retrasó y perjudicó no solo la recaudación por dicho impuesto, sino que coadyuvó al crecimiento de negocios delicados a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas y el aumento de ludópatas a los juegos de azar con implicancias no sólo también bilógicas.

En el juego de casinos y máquinas tragamonedas constituyen una actividad económica que suele realizarse a través de inversiones importantes y requiere significativa contratación de personal y uso de servicio conexos. Además, esta actividad es muy atractiva para realizar operaciones criminales

(lavado de activo), por lo que el Estado debe propender a su control para que sea una actividad costosa y evitar blanquear dinero en el país.

Una proyección de concepto de tributo desde la perspectiva de la jurisprudencia constitucional nos servirá de apoyo técnico para conocer la característica del impuesto a la explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas que operan en el Perú y demostrar que los juegos de casino y máquinas tragamonedas, por falta de un tratamiento adecuado de carácter legislativo, estaría generando el retraso o incumplimiento de los fines extra fiscales que el Estado consideró alcanzar con su exposición. Finalmente, es preciso señalar que, a pesar de las magnitudes de este sector, en la ciudad de Ica existen pocas investigaciones sobre sus dimensiones e impacto fiscal, por ello el objetivo de este trabajo es tratar de cubrir este campo.

El Problema General de ha formulado así: ¿De qué manera incide la contabilidad y tributación de juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del cercado de Ica?

La Justificación radica en que el desarrollo y ejecución de la presente investigación se tomó en cuenta las teorías existentes sobre la hipótesis de incidencia, el derecho tributario y la teoría contable. Se considera, además la Constitución Política del Perú, el Código Tributario, la ley del impuesto a la renta y su reglamento, la ley del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, la ley del impuesto general a las ventas y selectivo al consumo y la jurisprudencia vinculada al objeto de nuestro estudio. Estos parámetros teóricos serán aplicados para la elaboración del marco teórico y conceptual de referencia, su demostración y comprobación de la hipótesis.

Dada la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias para el desarrollo de una ciudad es necesario que la actividad impositiva del Estado se establezca de forma clara y precisa mediante una adecuada política fiscal expresada en una correcta regulación de los tributos que se imponen, así como de los aspectos que inciden en la determinación de estos. Científicas: Investigar y conocer la naturaleza económica jurídica del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas dentro de un contexto de las finanzas públicas, la economía, la contabilidad y la política fiscal del Estado a fin

de clasificarlo como impuesto indirecto extra fiscal ligado a la categoría de impuesto al consumo y superar la distorsión provocada por su accidentado desarrollo legislativo desde sus inicios. Socio-económica: Un correcto diseño del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas de acuerdo a su naturaleza económica permitiría que el Estado disminuya el impacto en la salud mental que genera esta actividad desde la perspectiva económica dentro de una política de libre mercado. Políticas: La decisión de diseñar una política fiscal acorde con un Estado de Derecho que permita alcanzar los fines fiscales y extra fiscales que justifican la creación de nuevos tributos, como el impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, frente a los diseños que pretenden cambios en la legislación actual. Jurídicos: Del presente estudio a investigar se propondrá las correctas modificaciones a las leyes vigentes sobre el Impuesto materia de investigación acorde con los estudios que se haga en el presente trabajo.

Los objetivos de la investigación; el Objetivo General: Comprobar la incidencia de la contabilidad y tributación de juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del cercado de Ica y los objetivos específicos: Analizar la incidencia de las políticas tributarias del juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del cercado de Ica. Analizar la incidencia de la actividad económica del juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del cercado de Ica. Analizar la incidencia de la normatividad legal del juego en casinos y máquinas tragamonedas en los fines fiscales del cercado de Ica.

La Hipótesis General señala: La circunstancia contable y tributaria del juego en casinos y máquinas tragamonedas incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica; las Hipótesis Específicas: Las políticas tributarias del juego en casinos y máquinas tragamonedas inciden definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica. La actividad económica del juego en casinos y máquinas tragamonedas incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica. La normatividad legal del juego en casinos y máquinas tragamonedas incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica.

Rol económico del estado.

Según la constitución política en su artículo 59 establece: El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad pública. El Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades.

El poder y potestad tributaria del estado.

El estudio de las finanzas públicas está relacionado con la creación de tributos por parte del Estado. El tema no es una tarea fácil ante la diversidad de opiniones y posiciones que para unos tienen un significado diferente y equivalente, como son poder tributario y potestad tributaria. Villegas inicia el estudio del poder tributario y potestad tributaria tomando el concepto de soberanía, que está "por encima de todo y de todos". La soberanía nace del pueblo y para el pueblo y este poder tributario se define como "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía" del cual surge la potestad tributaria, entendiéndola como la facultad de dictar normas jurídicas tributarias. A partir de ellas nace la obligación de pagar tributos, acorde a lo establecido en nuestra constitución política, confirmando que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes. Fonrouge coincide con Villegas cuando expresa que el poder tributario es una facultad de Estado para sancionar normas jurídicas que deriva "la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario". Es decir, nace, permanece y se extingue con él; por ende, no puede ser objeto de cesión o delegación, pertenece al Estado y no al poder legislativo.

Añade que la expresión competencia tributaria (y poder tributario) es la facultad de ejercitar ese poder en el plano material, por lo que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra. Al establecer la distinción entre el poder tributario y la potestad tributaria tenemos que referirnos al primero como la facultad de las entidades públicas de crear tributos como hechos u objetos de imposición y de regular los elementos del tributo que se crea, todo

ello mediante la promulgación de una norma legal. La potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración para recaudar los tributos, en un sentido amplio. Ambas figuras operan en planos distintos: el poder tributario que tiene como límite la Constitución y se identificará con el poder de legislar; la potestad tributaria se refiere a competencias de la Administración legalmente conferidas, cuya obligación legal es aceptado y reconocido acorde a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Potestad es poder que emana de la soberanía del estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

La potestad tributaria y los principios tributarios en la constitución del Perú

A diferencia de lo que ocurre con el Gobierno Central, la propia Constitución restringe la potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales a cierto tipo de tributos, estos son, los tributos denominados contribuciones y tasas, considerando la limitación territorial derivada del principio del mismo nombre, en virtud del cual las potestades tributarias de los gobiernos regionales y locales solo pueden ser ejercidas dentro de su jurisdicción. Cabe la posibilidad de que el Congreso, en vías de delegación de facultades al Poder Ejecutivo para crear impuestos a favor de los gobiernos regionales y gobiernos locales.

En la Constitución de 1979, la potestad tributaria estuvo consagrada en forma explícita y de manera directa en su artículo 77°, que señaló que todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Esta Constitución confirió potestad tributaria al Gobierno Central, a los gobiernos regionales y a los gobiernos locales. Durante su vigencia los gobiernos regionales no ejercieron dicha potestad.

La actual Constitución de 1993 dispone en su artículo 74° que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, de igualdad, de respeto de los derechos fundamentales de las personas, y que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Excluyó la potestad tributaria de los gobiernos regionales, pero actualmente se volvió a otorgar

Constitución Política 1993 dicha potestad mediante la Ley N° 28390 de fecha 12 de noviembre de 2004, que modificó el artículo 74° de la Constitución

Política. El dictamen que avaló esta modificación de la Constitución recuerda que, a pesar de existir tres niveles de gobierno, este artículo solo preveía la facultad del Gobierno Central para crear impuestos y la facultad de los gobiernos locales para crear contribuciones y tasas.

La modificación del artículo 107° de la Constitución mediante la misma Ley N° 28390 complementó la modificación del artículo 74°, al otorgar a los gobiernos regionales el derecho a la iniciativa legislativa, es decir, a la iniciativa en la formación de leyes en las materias que les son propias.

El Gobierno Central y los gobiernos locales son quienes ejercen mayormente la potestad tributaria. Con la modificatoria antes mencionada, los gobiernos regionales ejercerán la potestad tributaria conferida con la creación, por ejemplo, de contribuciones y tasas que no se contrapongan con las establecidas por los gobiernos locales, cuyos acreedores y administradores serían los propios gobiernos regionales. Ello no debe implicar la superposición de la carga impositiva a los contribuyentes, puesto que si la distribución del gasto público y la debida proporción de dicha imposición no es adecuada provocará el incremento del sector informal, en vista de que dicho sector no siente presión alguna de las autoridades.

Se determina que existe un consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley; y, cuando nos referimos a la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución.

Por lo tanto, el artículo 74 de la constitución establece el principio de Legalidad, en cual se aprecia que, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún

tributo puede tener carácter confiscatorio. 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. (Texto modificado por el Artículo Único de la Ley 28390, publicada el 17-11-2004)

Los servicios públicos.

Tiene como meta satisfacer las necesidades de la nación, bien sea directa o indirectamente a través de particulares, a un menor costo posible y condiciones de calidad. Constituye toda actividad de la administración pública para satisfacer una necesidad general en el campo del derecho público o privado (concesiones).

En esa perspectiva la acción del Estado se justifica por la necesidad de generar condiciones básicas para el desarrollo de las capacidades de la población y corregir las “fallas del mercado”, comprendidas por los denominados bienes públicos, externalidades, fallas de la competencia, mercados incompletos.

Para tal efecto, se definen cinco propósitos generales de gestión (identificados como Tipos de Gasto) que son: Social, Administrativo, Económico, Político y Ambiental.

El Gasto Social es definido como aquel orientado hacia la formación de capacidades básicas de la persona que son indispensables para lograr una vida digna.

El Gasto Administrativo es entendido como el conjunto de acciones desarrolladas con el objeto de mejorar la gestión pública, así como también la eficiencia en el funcionamiento del sector privado.

El Gasto Económico está constituido por el gasto asociado a la provisión y mantenimiento de la infraestructura económica básica (no susceptible de provisión privada) así como a la promoción de las diferentes actividades económicas.

Gasto Político es aquel gasto destinado a temas de seguridad interna y/o externa, las relaciones internacionales y al gasto realizado en los niveles de decisión política del Estado. Asimismo, parte importante de este tipo de gasto

es el registro de identidad de las personas, a través de lo cual éstas podrán ejercer sus derechos ciudadanos.

El Gasto Ambiental está constituido por las acciones de preservación y recuperación del medio ambiente y los recursos naturales.

Los ingresos públicos y la actividad financiera del estado.

La prestación de un servicio público implica contar con recursos suficientes tales como los recursos humanos, materiales (bienes) e ingresos públicos, servicios que será satisfecha a través de la actividad financiera del Estado.

Dicha actividad financiera debe entenderse, a decir de Ortega como la “actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”

Esta actividad financiera del Estado reviste un aspecto económico orientado al cumplimiento de sus fines. En el aspecto político el cumplimiento de sus fines subyace la característica política por cuanto se relaciona con los poderes políticos para cuya obtención se orienta los recursos financieros. En el plano jurídico la actividad financiera se somete al derecho objetivo y al marco normativo de las normas internacionales de contabilidad para el sector público en cuanto a su control y rendición de cuentas.

Para Corti, en su tesis difundida por la Asociación Argentina de Estudios fiscales, titulada "Hacienda Pública y Derecho Constitucional", precisa que: “En otros términos: la actividad financiera no se agota ni se justifica en sí misma, sino que va más allá de sí. Por tal motivo es un medio. Y, como todo medio, dicha actividad se legitima a partir del fin al cual contribuye a realizar se recauda y se gasta para darle realidad a la Constitución: para darle realidad al conjunto de las instituciones que conforman el Estado de Derecho”.

Las leyes orgánicas de gestión presupuestaria coinciden en clasificar a los recursos públicos desde una perspectiva económica de la siguiente manera:

Ingresos corrientes: Recursos financieros que se obtienen de modo regular. Comprende a los impuestos, tasas, contribuciones, venta de bienes,

prestación de servicios, rentas de la propiedad, multas, sanciones y otros, otros ingresos corrientes.

Ingresos de capital: Recursos financieros que se obtienen de modo eventual. Comprende la venta de bienes del activo inmovilizado, amortización por préstamos concedidos y otros ingresos de capital.

Transferencias: Recursos financieros no reembolsables provenientes de agencias internacionales de desarrollo, instituciones y organismos internacionales. Estas pueden ser internas o externas.

Financiamiento: Comprende aquellos recursos provenientes de operaciones oficiales de crédito de fuente interna y externa efectuadas por el Estado, así como las asignaciones de Líneas de Crédito. Se considera la emisión de bonos y los saldos de balance.

Como puede observarse, la actividad financiera del Estado, del cual forma parte los tributos como recursos con valor económico, no solo sirve para satisfacer los gastos públicos orientados al bien común, sino que también tiene un fin extra fiscal revestido con el interés político, económico y social.

Para el profesor Valdés Costa (Curso. t. i, p. 255) afirma que el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que representa mejor el género. Es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presta preferente atención. La Norma II del Código Tributario precisa que el término impuesto es el "tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado". Al decir que el tributo exigido "no origina una contraprestación directa", está caracterizando que es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada por parte del Estado. El impuesto se adeuda simple y llanamente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

Impuestos directos e indirectos

La clasificación más antigua es la que basa en la incidencia o posibilidad de traslación: Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse e impuestos indirectos los que pueden trasladarse. John Stuart Mill dice, siguiendo este criterio, que impuesto directo es el que se exige de las mismas personas

que se pretende o se desea que lo paguen; impuestos indirectos son aquellos que se exigen a la persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra (Principios. p. 813).

También Valdés Costa sostiene (t.i, p.269) que los impuestos se clasifican bajo el contexto económico de la traslación e incidencia; de elementos de orden administrativo, como la inscripción de los contribuyentes ante la administración; de la situación estática o dinámica de la riqueza gravada y la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Sostiene, además, que las varias distinciones entre impuesto directo e indirecto son imprecisas desde el punto de vista teórico. Expresa que en términos generales existe acuerdo en considerar como impuestos directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como impuestos indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones (t. i, p. 275).

Desde la perspectiva administrativa son, por naturaleza, variables, y en la práctica hicieron pasar un impuesto de un grupo a otro; el criterio de la incidencia, por su carácter esencialmente inconstante, llevó a adjudicar a un mismo impuesto diversa naturaleza según las condiciones del mercado y aun el criterio de quien analizaba el fenómeno.

Para autores como Foville y Allix (criterio administrativo) los impuestos directos son aquellos que se recaudan con arreglo a listas o padrones, mientras que los impuestos indirectos no se pueden incluir en listas.

Esta distinción se basa en que los impuestos directos gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia, mientras que los impuestos indirectos gravan actos o situaciones accidentales, como los consumos.

El tercer criterio de exteriorización de capacidad contributiva fue adoptado por Griziotti. Dice este autor (Principios. p. 161) que los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva. Son indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva. Vale decir, conforme a este criterio los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de

riqueza, mientras que los indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.

Morselli tiene en cuenta la situación estática o dinámica de la riqueza gravada. Dice que los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independiente de su uso, mientras que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva (Compendio. p. 69).

El profesor español Sainz de Bujanda, en un esfuerzo por encontrar fundamento jurídico a la distinción la fórmula de la siguiente manera: "el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado" (t. 2, p. 429).

El profesor Cesare Cosciani (El impuesto directo. . . , p. 3) tiene una concepción más pragmática del distingo y elimina toda referencia a la capacidad contributiva. Define a los impuestos directos como aquellos adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto, y define a los impuestos indirectos como los relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción.

Los fines extra fiscales

Los fines extra fiscales se establecen a través de tributos extra fiscales que, aunque no están establecidos ex profesamente en nuestra constitución, se permite su existencia siempre y cuando así lo solicite el Poder Ejecutivo (Constitución Política, Artículo 79°: "El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo". Al respecto es interesante la idea que profesa los profesores Amatucci y Gonzales, citado por Rozo, cuando define el concepto de tributo como "la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional". Establecido el tributo extra fiscal ésta se destina no a satisfacer un gasto público sino para un fin específico, como lo tenemos en nuestro medio, por ejemplo, el impuesto a los cigarrillos y el arbitrio de limpieza, entre otros, cuya

finalidad es administrar el manejo de residuos sólidos municipales y por ende como una contención del daño ambiental.

Dichos tributos establecidos obedecen a la función social del Estado de velar por los derechos ciudadanos (Constitución Política, Artículo 44°).

A tenor de lo indicado se puede afirmar que dada la naturaleza tributaria de estos ingresos dichos tributos extra fiscales deben cumplir con los requisitos constitucionales y también por lo establecido en el Código Tributario. Al respecto es menester citar la experiencia española que sostiene que "...los impuestos con fines no fiscales, los cuales son calificados por la doctrina como de "ordenamiento económico" no se hallan orientados únicamente hacia el objetivo de la recaudación, sino que se diseñan como instrumentos al servicio de diferentes objetivos: económicos, sociales, demográficos, culturales, etc., sin conculcar el principio de capacidad contributiva. Desde México, Ríos precisa que "...la función del tributo en el Estado moderno de derecho no sólo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas. Es así que nos encontramos ante una doble función del tributo: la recaudatoria y la extra fiscal...."

Capacidad contributiva en la actividad de los juegos en máquinas tragamonedas.

Principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes.

Roque García Mullin: indica que "El segundo carácter destacable es el de que el impuesto a la renta contempla la equidad, entendida está a través del principio de capacidad contributiva.

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que, de estos tres índices, el principal es la renta que se

obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad.

A su vez, la equidad, como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos: como equidad horizontal o vertical.

Bajo el concepto de equidad horizontal, se indica que aquellos que estén en igual situación (horizontalmente iguales, en términos de capacidad contributiva) deben abonar igual gravamen.

Por equidad vertical, se involucra que aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes. Este postulado no se agota en preconizar un impuesto proporcional, sino que implica la propuesta de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente ante los aumentos de la base, con lo cual el impuesto tiende a una redistribución del ingreso.

En su concepción pura y clásica, el impuesto a la renta contempla ambas clases de equidad. Atiende la equidad horizontal, siendo general y global, es decir, abarcando la totalidad de las rentas del sujeto, sin exclusiones y sin discriminaciones entre diversos tipos de renta.

La búsqueda de equidad horizontal impone otro carácter al impuesto: debe ser personal, en el sentido de tomar en consideración el conjunto de la capacidad contributiva del sujeto, atendiendo su concreta situación personal: su condición de soltero o casado, los familiares que tenga a su cargo, etc. Solo tomando en cuenta esas consideraciones, se podrá estar seguro de estar frente a iguales situaciones, para aplicarles igual gravamen.

Por último, la búsqueda de equidad vertical da por resultado que el Impuesto deba ser progresivo, lo cual se obtiene, tanto por la utilización de mínimos no imposables, como por la propia estructura de la escala de tasas. El efecto redistribuidor de ingreso a obtenerse, dependerá de qué tan global sea la base sobre la que se aplica y del diseño concreto de la escala de tasas. Conviene advertir que generalmente se entiende que el concepto de capacidad contributiva, y por ende el de equidad referida a la misma, es aplicable solamente

a los contribuyentes, personas naturales o unidades familiares y no a las personas jurídicas o empresas.

Bravo Cucci comenta, sobre la capacidad contributiva, que no encuentra este principio un fundamento positivo en el ordenamiento jurídico peruano. No obstante ello, apreciamos que se le encuentra ínsito en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente en lo que respecta a la especie tributaria "impuesto", en tanto se le reconoce y respeta al diseñar las normas impositivas que integran el Sistema Tributario Peruano, y preponderantemente, por encontrarse íntimamente relacionado con el principio de igualdad, siendo de alguna forma un doblez del mismo, tanto así, que Eugenio Simon Acosta sostiene que: "(...) el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto expresión o concreción del derecho a la igualdad".

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos "fundados" por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por su parte los tributos "graduados" por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza, sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

Metodología de la investigación

Tipo. De acuerdo a su naturaleza, la investigación fue de tipo aplicada, ya que permitió analizar y proponer soluciones prácticas a la realidad materia de estudio. Según la ciencia es una Investigación de tipo Fáctica, ya que se trabajó con realidades concretas. **Nivel de investigación.** La investigación fue de nivel

Descriptiva-Explicativa, ya que permitió conocer las causas y efectos de la problemática materia de estudio. **Diseño de investigación.** En el desarrollo del trabajo, se utilizó el diseño Transversal, el mismo que permitió observar la muestra del año 2009 – 2013.

Para el caso, la población estuvo integrado por 05 empresas representativas dedicadas a juegos de casinos y de máquinas tragamonedas - casos materia de estudio (años 2009 a 2013) en el cercado de Ica. Los cuales cuentan con 72 trabajadores entre dueños, directivos, empleados con mayor responsabilidad. Para determinar la muestra de estudio se realizó la totalidad en las 5 empresas a los 72 trabajadores (dueños, directivos y empleados con mayor jerarquía) dedicadas a juegos de casinos y de máquinas tragamonedas en el cercado de Ica. En función al tema de estudio, se utilizaron las siguientes técnicas para recolectar los datos. Entrevista. Encuesta. Análisis documental. De acuerdo con las técnicas de recolección de información se utilizaron los. Para procesar e interpretar la información acerca de la problemática de estudio se utilizaron las siguientes técnicas: Codificación y clasificación de datos. Tabulación de datos y representaciones estadísticas.

Resultados

Tabla 1: Circunstancia contable y tributaria del juego en casinos y tragamonedas en los fines fiscales.

Ítems	A	I	D	Total
1. ¿A su entender la circunstancia de juego en casino y tragamonedas está acorde con los fines fiscales según política tributaria estatal?	51 71%	21 29%	0 0%	72 100%
2. ¿Los fines fiscales traducido en tributos extrafiscales permiten el desarrollo de juego en casino y tragamonedas en cercado de Ica?	64 89%	8 11%	0 0%	72 100%
3. ¿Las políticas tributarias establecidas por el estado están acorde con la realidad del sistema empresarial de juego en casino y tragamonedas en cercado de Ica?	57 79%	12 17%	3 4%	72 100%

4. ¿La actividad económica de los juegos en casino y tragamonedas contribuyen al desarrollo de la región Ica?	58 80%	12 17%	2 3%	72 100%
5. ¿Cree ud. que la capacidad contributiva de los juegos en casino y tragamonedas reflejan la real situación económica y financiera de los mismos?	51 71%	5 7%	16 22%	72 100%
6. ¿A su parecer la normatividad legal que rige el funcionamiento de los juegos en casino y tragamonedas se orientan a un desarrollo empresarial adecuado?	41 57%	16 22%	15 21%	72 100%
7. ¿A su entender, la naturaleza jurídica tributaria responde a los fines fiscales correspondientes a los juegos en casino y tragamonedas del cercado de Ica?	53 74%	2 3%	17 23%	72 100%
8. ¿Cree ud. que la política tributaria de los juegos en casino y tragamonedas conllevan a una evasión fiscal?	17 24%	24 33%	31 43%	72 100%
9. ¿Cree ud. que los impuestos directos e indirectos que gravan de los juegos en casino y tragamonedas le permiten un desarrollo eficaz?	49 68%	9 13%	14 19%	72 100%
10. ¿Cree ud. que los juegos en casino y tragamonedas de Ica brindan orientación política para que sus servicios conllevan a un esparcimiento al público usuario?	48 69%	14 19%	10 14%	72 100%

Leyenda: De acuerdo(A), Indeciso (I), En desacuerdo (D)

Interpretación

De acuerdo a la respuesta del ítem 1, se puede deducir que, a nivel del Cercado de Ica, la circunstancia de juego en casino y tragamonedas está acorde con los fines fiscales según política tributaria estatal en un 71%; otro grupo representados por 29% se encuentran indecisos para responder al respecto.

De acuerdo a la respuesta del ítem 1, el 89% de los encuestados responden que los fines fiscales traducido en tributos extrafiscales permiten el desarrollo de juego en casino y tragamonedas en cercado de Ica, porque se encuentran pagando adecuadamente como corresponde sus tributos, por lo

tanto, no tienen ningún problema y otro grupo representados por 11% se encuentran indecisos, no responden al respecto por desconocimiento.

De acuerdo a la respuesta del ítem 3, el 79% de los encuestados indican que las políticas tributarias establecidas por el estado están acorde con la realidad del sistema empresarial de juego en casino y tragamonedas, es decir, la utilización de diversos instrumentos fiscales, entre ellos los impuestos, están bien definidos por el Estado; otro grupo representados por el 17% se encuentran indecisos y por último el 4% manifiesta que las políticas tributarias establecidas por el Estado no están acorde con la realidad.

De acuerdo a la respuesta del ítem 4, se puede apreciar que 80% de los encuestados están de acuerdo que la actividad económica de los juegos en casino y tragamonedas contribuyen al desarrollo de la Región Ica, porque pagan sus impuestos y ofrecen entretenimiento de juegos; otro grupo 17% se encuentran indecisos y por último representados por el 3% manifiesta que están en desacuerdo porque no contribuyen al desarrollo de la Región.

De acuerdo a la respuesta del ítem 5, los resultados muestran que el 71% de encuestados manifiestan estar de acuerdo con la capacidad contributiva de los juegos en casino y tragamonedas reflejan la real situación económica y financiera a través del desarrollo de la región, generando empleo y contribución de impuesto. Otro grupo 22% manifiesta lo contrario que no contribuye y refleja el quiebre de muchas personas porque se vician y restringen la responsabilidad en sus hogares y por último el 7% de encuestados se encuentran indecisos al respecto.

De acuerdo a la respuesta del ítem 6, el 57% de encuestados manifiestan estar de acuerdo con la normatividad legal que rige el funcionamiento de los juegos en casino y tragamonedas, porque permiten desarrollar sus actividades generando empleo, contribuyendo con sus impuestos y otros. Otro grupo representados por el 22% se encuentran indecisos por desconocimiento y por último el 21% de encuestados manifiesta que están en desacuerdo por que exigen muchos requisitos para su funcionamiento.

De acuerdo a la respuesta del ítem 7, De acuerdo a los resultados el 74% de encuestados están de acuerdo que la naturaleza y jurídica tributaria responde

a los fines fiscales correspondientes, porque contribuyen con la Región; otro grupo representados por el 23% manifiestan que no responde a los fines fiscales, etc. y por último el 3% se encuentran indecisos.

De acuerdo a la respuesta del ítem 8, En consecuencia, el 43% de los encuestados indican que la política tributaria de los juegos en casino y tragamonedas no conlleva a una evasión fiscal por lo contrario que contribuye. Mientras, otro grupo representados por el 33% se encuentran indecisos al respecto por desconocimiento y por último el 24% indican que la política tributaria conlleva a una evasión fiscal porque no hay un control intensificado.

De acuerdo a la respuesta del ítem 9, Los resultados arribados nos muestran que el 68% de encuestados indican que los impuestos directos e indirectos recabados permiten un desarrollo eficaz para el desarrollo de la región; otro grupo representados por 19% manifiestan que están en desacuerdo y por último el 13% se encuentran indecisos al respecto.

De acuerdo a la respuesta del ítem 10, se puede deducir que los juegos en casino y tragamonedas de Ica brindan orientación política para que sus servicios conlleven a un esparcimiento al público usuario en un 67%; otro grupo representados por 19% se encuentran indecisos al respecto por desconocimiento y por último el 14% se encuentran en desacuerdo porque creen que no brindan orientación política para que sus servicios conlleven a un esparcimiento al público usuario.

Contrastación de hipótesis general.

- **Hipótesis de Investigación (H₁)**

La circunstancia contable y tributaria del juego en casinos y máquinas tragamonedas incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica.

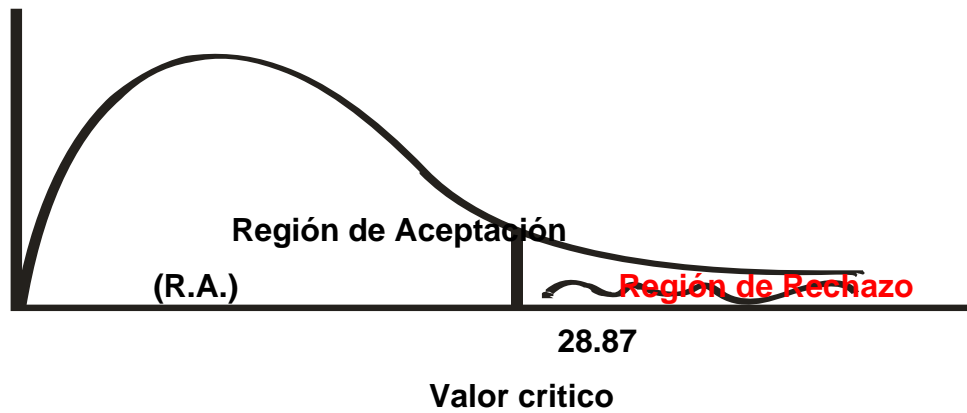
- **Hipótesis Nula.**

La circunstancia contable y tributaria del juego en casinos y máquinas tragamonedas **NO** incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica.

Luego, para realizar la prueba de Hipótesis en función a los resultados arribados, a un nivel de confianza del 95% y un margen de error del 5%, se aplicó

la prueba del CHI-CUADRADO mediante la siguiente fórmula
$$X^2 = \frac{\sum (f_0 - f_e)^2}{f_e}$$

, considerando los grados de libertad que resultaron de las filas por columnas $(10-1) (3-1) = 9 \times 2 = 18$ obteniendo el valor crítico de 28.87 según tabla. Luego en gráfica se determinó la Región de Aceptación (R.A) y la Región de Rechazo (R.R).



Aplicación del chi – cuadrado en función a las frecuencias observadas

FÓRMULA:
$$x^2 = \frac{\sum (f_o - f_e)^2}{f_e}$$

Dónde: x^2 = CHI CUADRADO

f_o = Frecuencias Observadas

f_e = Frecuencias Esperadas

Respuestas Nº Cuadro	1			2			3			TOTAL
	f_o	f_e	x^2	f_o	f_e	x^2	f_o	f_e	x^2	
1	51	48.9	0.09	21	12.3	6.15	0	10.8	10.8	72
2	64	48.9	4.66	8	12.3	1.5	0	10.8	10.8	72
3	57	48.9	1.34	12	12.3	0.01	3	10.8	5.63	72
4	58	48.9	1.69	12	12.3	0.01	2	10.8	7.17	72
5	51	48.9	0.09	5	12.3	4.33	16	10.8	2.5	72
6	41	48.9	1.28	16	12.3	1.11	15	10.8	1.63	72
7	53	48.9	0.34	2	12.3	8.63	17	10.8	3.56	72
8	17	48.9	20.81	24	12.3	11.13	31	10.8	37.78	72
9	49	48.9	0	9	12.3	0.89	14	10.8	0.95	72
10	48	48.9	0.02	14	12.3	0.23	10	10.8	0.06	72
TOTAL	489		30.32	123		33.99	108		80.88	720

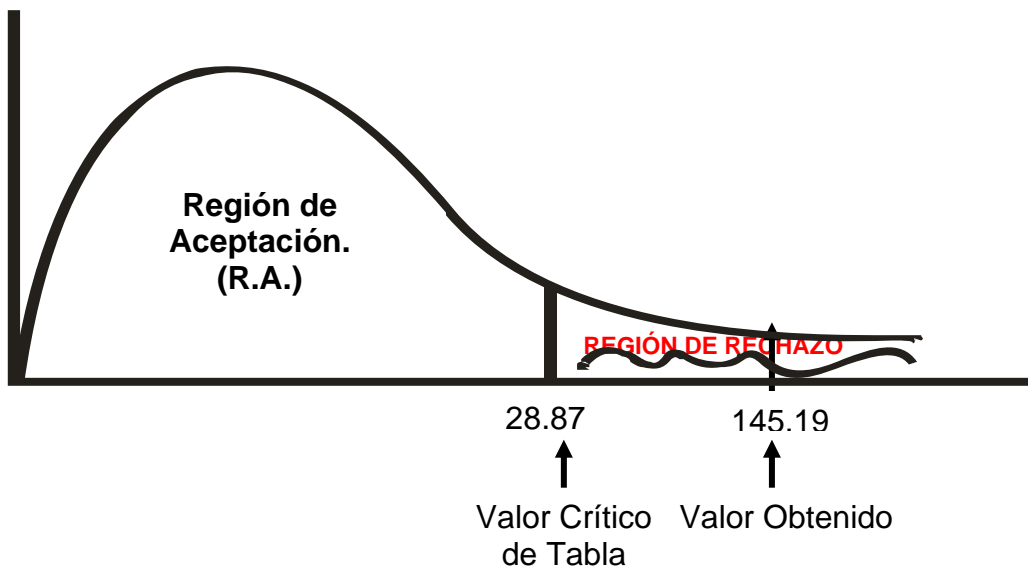
Cálculo de Frecuencias esperadas (f_e)

$$f_{e(1)} = \frac{489 \times 72}{720} = 48.9 \quad f_{e(2)} = \frac{489 \times 72}{720} = 12.3 \quad f_{e(3)} = \frac{489 \times 72}{720} = 10.8$$

$$\therefore x^2 = 30.32 + 33.99 + 80.88$$

$$x^2 = 145.19$$

Al respecto, el valor obtenido fue de 145.19; superando el valor crítico según tabla de 28.87. Por lo consiguiente, se rechaza la hipótesis Nula (Ho) y se acepta la Hipótesis de Investigación (Hi), donde se afirma que: La circunstancia contable y tributaria del juego en casinos y máquinas tragamonedas incide definitivamente en los fines fiscales del cercado de Ica.



Discusión de resultados

Según problemática, el 71% de encuestados establece que las circunstancias de juego en casino y tragamonedas está en acorde con los fines fiscales según política tributaria del estado peruano. Por otro lado, el 89% de personas que opinaron sobre la problemática consideran que los tributos extrafiscales, incluidos las políticas tributarias permiten un desarrollo de los

juegos de casino y tragamonedas en Ica. Por lo tanto, el 71% acorde con la muestra de estudio aprecia que la capacidad económica financiera de los tragamonedas contribuye al desarrollo regional y local. Además, los empresarios de tragamonedas están conscientes que los tributos que gravan sus actividades no permiten una evasión tributaria.

Conclusiones

1. Queda demostrado que el impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas ICMT, es un impuesto directo extra fiscal; no sin antes reunir las características que se le atribuyen a dicho impuesto como indirecto, reconocida no sólo por la doctrina nacional, sino que trasciende a experiencias en el plano internacional;

2. Se ha demostrado, que en la normatividad nacional existe la creencia errada de calificar como un impuesto que grava a la renta de aquel que explota la actividad económica y no gravar al consumidor del servicio. Este diseño inadecuado ha permitido exonerar una actividad que no reunía las condiciones sociales para tener tal atribución.

3. Según lo investigado, y del trabajo de la presente Tesis, señalamos que la Normatividad que la rige no es acorde con su naturaleza Tributaria de Impuesto Directo.

4. Queda demostrado y conforme a la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, que el ICMT fue declarado Constitucional por el antes citado Colegiado.

5. Queda demostrado y de acuerdo a los cuadros estadísticos de la Recaudación Nacional, que representa en el mejor de los casos el 0.002% de la Recaudación General, por los ejercicios investigados 2005 al 2009, estos son ínfimos, siendo estos una milésima parte de la Recaudación General.

6. Que, del presente Tesis de Investigación, se ha demostrado que la Legislación que rige al ICMT, tiene la características de ser restrictiva y desalentadora (art. 1 de la Ley 27153) y que no deben operar en lugares muy cercanos a centro de estudios Primarios y Superiores, así como de centros,

Hospitalarios Religiosos (a 150 metros de distancia), norma que en nuestro medio no se cumple.

7. Queda demostrado que la función de los tributos, a tenor de nuestra jurisprudencia constitucional y política del Estado democrático y social, es la de financiar programas sociales para el logro de los fines contenidos en la Constitución limitado por su potestad tributaria, la misma que responde a la capacidad contributiva del administrado que con la transferencia de su riqueza permite el sostenimiento de los gastos Públicos.

8. Es por lo precedente, que la presencia de Tributos Extrafiscales en el país se hace necesario en la medida que se diseñen para los fines Constitucionales y combatir las externalidades negativas, como es la ludopatía, la salud y la moral al amparo del poder soberano que ostenta el Estado. Así está establecido en el Artículo 43° de la Constitución Política que sostiene que “*La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana*”.

9. Queda demostrado que la legislación vigente transgrede Principios Tributarios como la legalidad en beneficio de grupos de poder económico; la confusión generada por esta percepción permite, además, la proliferación de establecimientos dedicados a la explotación de juegos de casinos y máquinas tragamonedas, extendiendo innecesariamente el efecto pernicioso de la ludopatía en la población de menor poder adquisitivo, según el estudio de la presente Tesis.

Recomendaciones

1. Que en primer lugar siendo este Impuesto de naturaleza directa lo que se está recomendando es un cambio radical de darle la naturaleza de un **impuesto indirecto**, y para que esto se dé, se tiene que necesariamente aplicar la Norma VI del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a efectos de calificar como impuesto indirecto y hacer los cambios legislativos correspondientes (artículo 74° de la Constitución Política del Perú).

2. Que la normatividad a cambiar en lo futuro, se recomienda que las licencias a otorgarse sean a los Hoteles y Restaurantes (no interesa que sean de 5 tenedores y de 5 estrellas) sino que sean negocios que cumplan con

criterios de naturaleza 100% turísticos (así se evitaría estar cerca de un colegio o de una iglesia), sin embargo, los clientes pueden acudir libremente a estos lugares de esparcimiento.

3. Se recomienda, conforme a lo vertido en la presente Tesis de investigación y considerando que las normas que lo rigen, es erróneo al señalarlo como impuesto directo; es nuestra pretensión de darle la naturaleza de ser un impuesto INDIRECTO a efectos de tener una mejor recaudación del ICMT.

4. De acuerdo a la conclusión 4, y vista los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, es necesario acudir ante el Órgano Legislativo, a efectos de realizar los cambios de la normatividad que rige al ICMT.

5. Que la recaudación siendo tan ínfima (milésima parte de la Recaudación General) frente a otros tributos, se recomienda se proponga elevar la alícuota, para lo cual es necesario que esta sea elevada a un 20%, para lo cual se requiere de la decisión Política de parte del Gobierno de turno.

6. Que, la conforme a conclusión 6, se recomienda, no obstante ser un imposible, que se trasladen de sus centros de operaciones, mínimo a los que están cerca de Centros de Estudios, Hospitales y Religiosos.

7. Que el ICMT, sea aplicado al jugador como el agente pasivo del tributo es una de la formas que dicha actividad sea restrictiva y desalentadora como señala la Ley porque es el jugador el agente retenedor del tributo y tiene que pagarlo ante el fisco, lo cual le generaría un riesgo, esta situación, si es desalentadora y restrictiva; por tratarse de un Impuesto que grava los Juegos a la zar como el de Casinos y de Máquinas Tragamonedas, ésta recomendación es viable, en la medida que afecta al jugador, en razón de que este demuestra capacidad contributiva, demostrando un indicador económico, y el obligado a retener este tributo son las empresas dedicadas a este negocio.

8. Se recomienda, que a los cambios que se realicen en lo sucesivo, estos deben tener en consideración la Legislación Comparada, como lo tiene Chile que su alícuota es del 20% de los Ingresos Brutos y los lugares donde operan los Casinos y Máquinas Tragamonedas, están fuera de la Ciudad A 70 Km lineales uno del otro, conforme lo indica la recomendación precedente.

Referencias bibliográficas

Ataliba, G. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, 281 pp.

Barrios, R. Derecho Tributario, Teoría General del Impuesto. Lima, Cultural Cuzco, 1988, 118 pp.

Chirinos, E. Constitución de 1993, Lectura y Comentarios. 5ta. Edición, Lima, Rodhas, 2006, 667 pp.

Cortez, M. Ordenamiento Tributario Español I. Madrid, Civitas, 1985, 525 pp.

De Juano, M. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. 2da. Edición, Ediciones Molachino. Rosario, 1969 - 72.

Del Pozo López, J. Teoría General del Impuesto, En Teoría de la Hacienda Pública. Varios autores. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1982.

Diario de debate de la asamblea constituyente de 1978. Publicación Oficial.

Eckstein, O. Finanzas Públicas. México D.F., UTHEA, 1965, 248 pp.

“El Peruano” Diario Oficial. Constitución Política del Perú, 19 de julio de 1979. Constitución Política del Perú, 31 de diciembre de 1993; Leg. 095-1996- de 28 de septiembre de 1996; Ley N° 27153 de 18 junio de 1999; Ley N° 27796, 26 de julio de 2002; Decreto Supremo N° 009-2002-MINCETUR de 13 de noviembre de 2002; Resolución de Superintendencia N° 145-2003 de 26 julio de 2003; Resolución de Superintendencia N° 014, de 17 de enero de 2003

Flores, P. Consulta sobre Facultades Extraordinarias en Materia Económica y Financiera, artículo 211° inciso 20) de la Constitución. En: La Revista del Foro. Lima, Colegio de Abogados de Lima. Año LXXIII, 1986.

Flores, E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 23ava. Edición, México, Porrúa S.A., 1961.

Galli, G. Recursos Públicos, en Manual de Finanzas Públicas, 2da. Edición, Bs. As., AZ Editora S.A., 1986.

Garza De La, S. Derecho Financiero Mexicano. 12ava. Edición, México, Editorial Porrúa S.A., 1983.

Roque Garcia Mullin. Impuesto sobre Renta y Teoría y Técnica del Impuesto, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Buenos Aires 1978

Groves, H. Finanzas Públicas. México D.F., Editorial Trillas, 1982, 894 pp.

Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. 3ra Edición, Bs. As., Ediciones De Palma, 1982.

Guzmán, F. Código Civil: Antecedentes, Concordancias, Exposición de Motivos y Comentarios. Lima, Cultural Cuzco Editores, 1982.

Hamilton, A. The Federalist. Enciclopedia Británica. N° 3, Chicago, 1952.

Herbert, B. Hacienda Pública Moderna. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, 143 -153 pp.

Herbert, B. Impuestos Medioambientales en un Marco Global en Revista Trimestre Fiscal N° 43, Julio – Setiembre, Guadalajara - México, 1993.

Iglesias, C. Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación. Lima, Gaceta Jurídica, 2000, 702 pp.

Jarach, D. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Bs. As., Ediciones Cangallo, 1985.

Laguna, J. Naturaleza Jurídica del llamado Impuesto a la Extracción de Materiales de Construcción, Cuaderno Tributario N° 3. Lima, Revista El Foro, Julio 1987. MARTÍN, José María.

Ciencia de las Finanzas Públicas. Bs. As., Contabilidad Moderna, 1983.

Ochoa, C. Economía y Constitución. En: La constitución Peruana de 1979 y sus Problemas de Aplicación. Lima, Editorial Cuzco S.A, 1987.

Oria, S. Finanzas. Bs. As, Ediciones de Palma, 1948.

Pugliese, M. Instituciones del Derecho Financiero. México, Editorial Porrúa S.A., 1976.

Rodríguez, A. Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

Rubio, M. Estudio de la Constitución de 1993. Lima, Fondo Editorial PUCP, 1999.

Ruiz, A. El Derecho Administrativo y la Nueva constitución. En: La Nueva Constitución y su Aplicación Legal: Nueve Ensayos Críticos". Lima, Centro de Investigación y Capacitación (CIC) y Francisco Campodónico F. Editores, 1980.

Sanabria, R. Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios: Código Tributario, Ley General de Aduanas, Leyes Penales Tributarias. Lima, Grafica Horizonte, 1999, 788 pp.

Vento, R. (2006) "El uso inadecuado de la base de medición de lo percibido en los ingresos del presupuesto del estado peruano en el marco de la transparencia", Tesis, UNMSM, 2006

Villegas, H. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 3era. Edición, Bs. As., Ediciones De Palma, 1983.

Yacolca, D. Análisis del Artículo 74° de la Constitución. La Constitución Comentada, comentada por 115 juristas nacionales. Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2005.