

Universidad de Lima  
Escuela de Postgrado  
Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE DETRACCIONES EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE DE PASAJEROS Y LA NECESARIA EVALUACIÓN DE SU INEQUIDAD**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y  
Política Fiscal

**Giovanna Maritza Dávila Zúñiga**

**Código 20197015**

**Asesores**

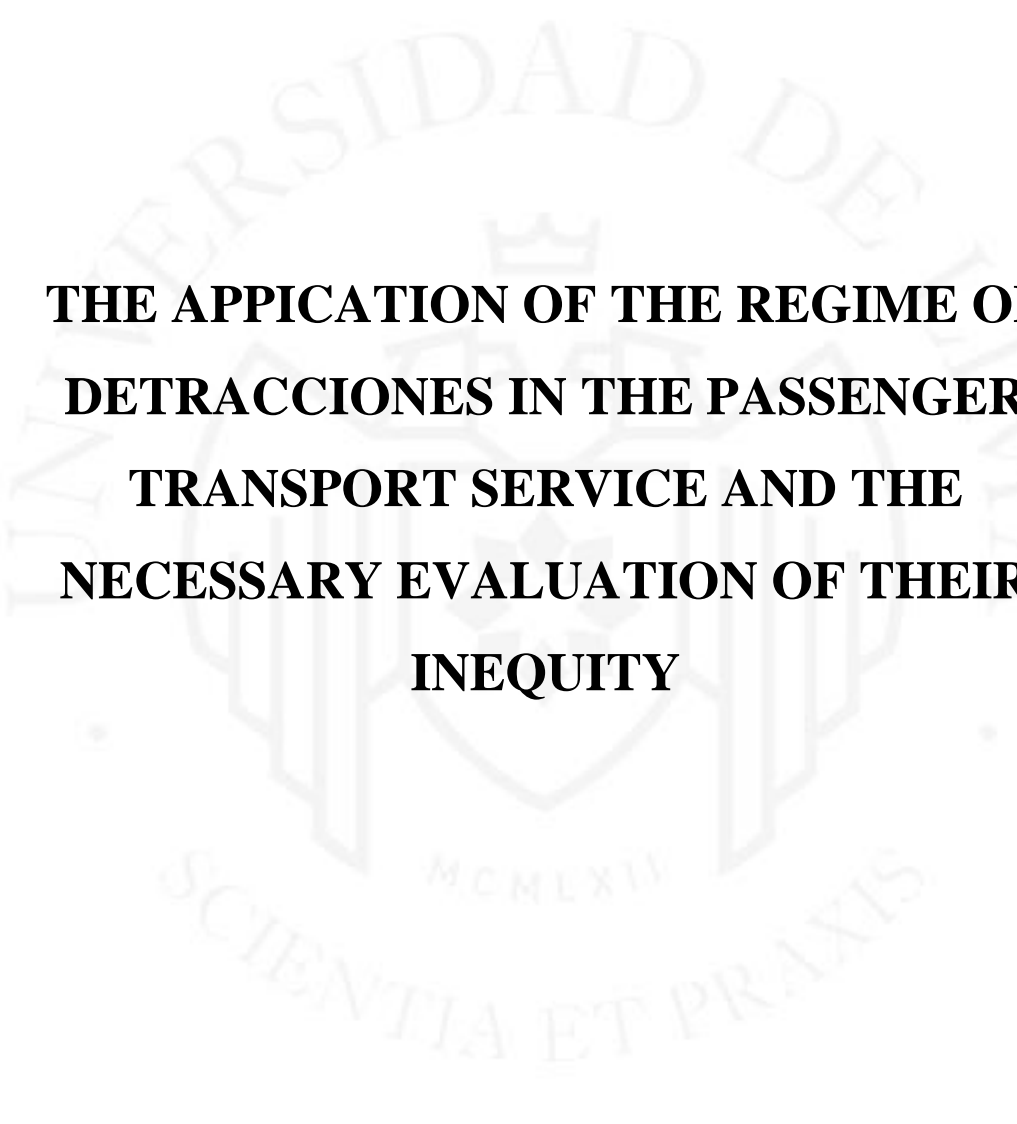
Nathalie Ninuma Aida

Miguel Puga de la Rocha

Lima – Perú

Noviembre de 2021



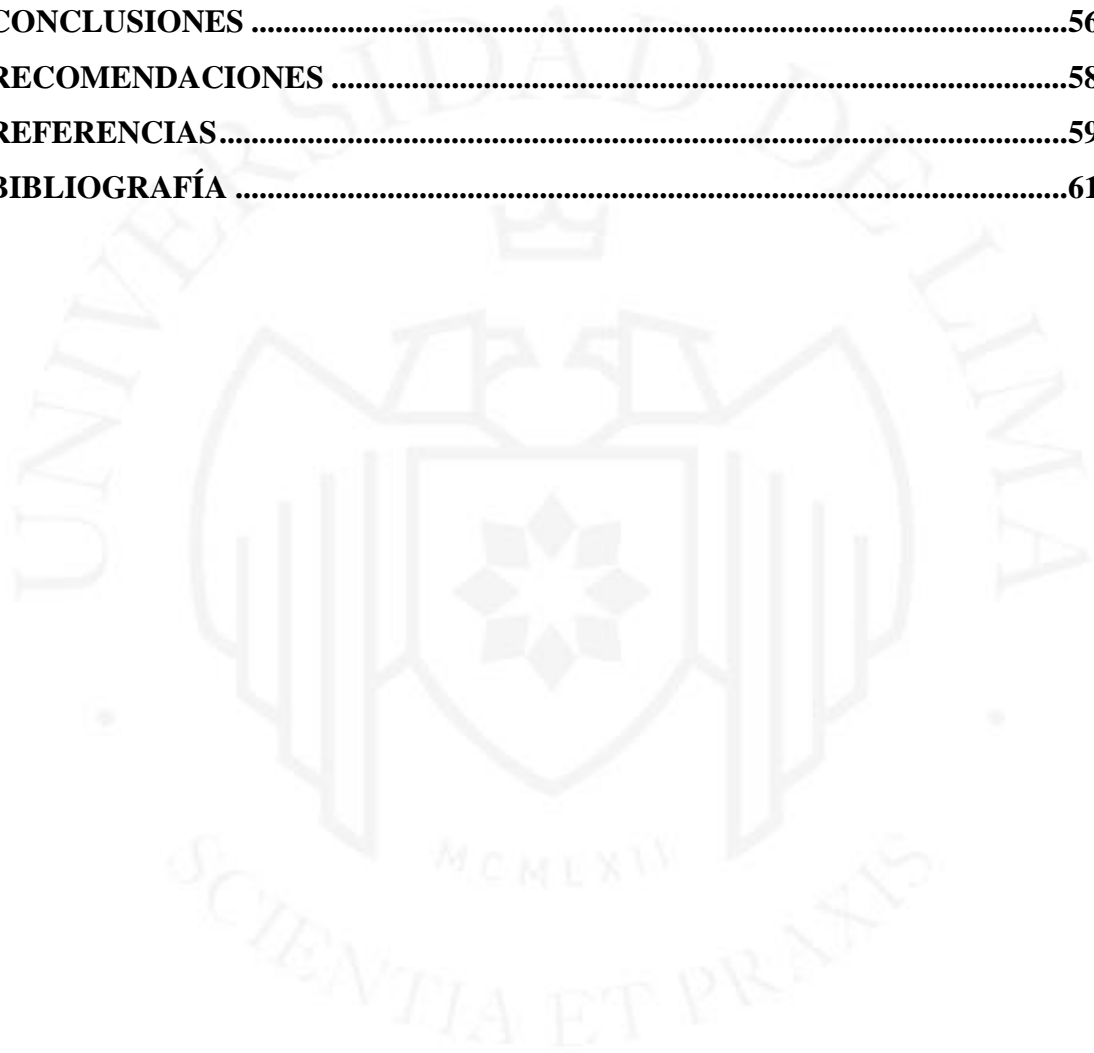


**THE APPICATION OF THE REGIME OF  
DETRACCIONES IN THE PASSENGER  
TRANSPORT SERVICE AND THE  
NECESSARY EVALUATION OF THEIR  
INEQUITY**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>RESUMEN .....</b>	<b>vi</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>vii</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: SISTEMA GENERAL DE DETRACCIONES.....</b>	<b>3</b>
1.1 Sistema de Detracciones Aspectos generales.....	3
1.1.1 Naturaleza y Finalidad .....	3
1.1.2 Operativa General del Sistema.....	6
1.1.3 Operaciones Sujetas al Sistema de Detracciones .....	7
1.1.4 Excesos en el Sistema de Detracciones.....	8
1.2 Sistema de Detracciones al Servicio de Transporte de Pasajeros .....	10
1.2.1 Disposiciones Legales.....	10
1.2.2 Ámbito de Aplicación .....	10
1.2.3 Operativa del Sistema .....	10
1.2.4 Sistema de Pago .....	12
1.2.5 Motivos de la Administración Tributaria en aplicar un Sistema Distinto.....	16
<b>CAPÍTULO II: REVISION CONSTITUCIONAL Y LEGAL .....</b>	<b>18</b>
2.1 Principio de igualdad .....	18
2.1.1 Principio de Igualdad en la Constitución Política del Perú.....	18
2.1.2 El principio de Igualdad en el Derecho Tributario .....	20
2.1.3 Capacidad Contributiva.....	24
2.2 El Principio de Reserva de Ley.....	26
2.2.1 La Reserva de Ley en la Constitución .....	26
2.2.2 El Sistema de Detracciones de IGV-SPOT y la Reserva de Ley .....	31
2.2.3 La Reserva de Ley y el artículo 13 del Decreto Legislativo 940.....	33
2.2.4 La aplicación del SPOT mediante resoluciones de superintendencia emitidas por la SUNAT .....	36
2.2.5 Respetto de los servicios exonerados en el Impuesto General a las Ventas.....	42
<b>CAPITULO III: IMPACTO ECONOMICO EN EL SECTOR TRANSPORTE</b>	<b>46</b>
4.1 Impacto Económico .....	46
4.1.1 Efectos de la norma legal en el Ordenamiento Jurídico Nacional .....	48

4.1.2	Costo beneficio .....	48
4.2	Problemática en ser considerada detracción .....	49
4.3	Diferencia del cálculo del SPOT con respecto a las tasas de otros servicios....	50
3.4	Aplicación del SPOT a una operación que ha sido exonerada del IGV .....	51
3.5	Servicios de peaje vs servicios de transporte de pasajeros .....	52
3.5.1	Incongruencia de un “anticipo” aplicable a una operación no gravada.....	53
3.5.2	Aplicación del SPOT contra el pago de tributos.....	54
	<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>56</b>
	<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>58</b>
	<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>59</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>61</b>



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 4.1 Tarifa de peaje real por pasada por cada punto de peaje 2020 .....	49
--	----



## RESUMEN

Lo planteado en esta tesis es la afectación del principio de igualdad y de capacidad contributiva al incluir dentro del régimen de detracciones al servicio de transporte de pasajeros por vía terrestre.

Ello, debido a que si bien el régimen de detracciones tuvo como objetivo original recaudar anticipadamente el Impuesto General a las Ventas de modo que el cliente deposite el monto detruido en una cuenta especial del proveedor, en el transcurso del tiempo se han incluido operaciones sin un trato diferenciado, como es el caso del servicio de transporte de pasajeros por vía terrestre pese a no estar gravado con el Impuesto (por estar exonerado). Asimismo, la determinación del monto de la detracción, se realiza en función de los ejes de los vehículos que transitan por las garitas de peaje a nivel nacional, cuando en el resto de operaciones el SPOT se calcula aplicando un porcentaje sobre el valor de la operación.

Observamos claramente que no se está aplicando el principio de igualdad y capacidad contributiva, afectando a este sector, ya que, si bien el legislador habría buscado su formalización al incluirlo en el sistema, no se toma en cuenta la tributación efectiva de este sector por otros impuestos distintos al Impuesto General a las Ventas a los que se pueda aplicar los fondos existentes en la cuenta de detracciones, así como las diversas restricciones que existen para la liberación de los fondos. Con ello, al aplicarse el SPOT a un servicio no gravado con el IGV, perjudica la liquidez de estas empresas.

En conclusión, considero que la norma que dispone la inclusión del servicio antes indicado en el sistema de detracciones debe revisarse y/o anularse por no ajustarse al principio de igualdad y capacidad contributiva, en el sentido que este es un servicio exonerado del impuesto general a las ventas y el pago adicional de detracción distinto a todos los afectos al sistema SPOT.

**Palabras clave:** Régimen de detracciones, servicio de transporte de pasajeros, principio de igualdad, Impuesto General a las Ventas, SPOT.

## ABSTRACT

The topic raised in this thesis is the impact of the principle of consistency and taxpaying capacity by including the passenger land transportation service within the “detracciones” system.

This is due to the fact that although the original purpose of the “detracciones” (withholding tax) regime is to collect the General Sales Tax in advance through the customer’s payment of the amount withheld as a deposit into a special supplier’s bank account, operations have been included without a differentiated treatment with the course of time. This is the case of the passenger land transportation service despite not being subject to taxes (because of being exempt). Likewise, the assessment of the “detracciones” amount is made based on the axles of the vehicles that pass through the toll gates at the national level, whereas for the rest of the operations, the Tax Liabilities of the Payment System (SPOT) are calculated by applying a percentage on the value of the operation.

We clearly see that the principle of consistency and taxpaying capacity is not being applied, for which, this sector is being affected. Although the legislator would have sought its formalization by including it in the system, it does not take into account the effective taxation of this sector regarding taxes other than the General Sales Tax to which the existing funds in the “detracciones” bank account can be applied, as well as the various existing restrictions for the release of such funds. Thus, by applying the SPOT to a service that is not taxed with the IGV, it harms the liquidity of these companies.

In conclusion, I consider that the rule that includes the service mentioned lines above in the “detracciones” system must be revised and/or annulled for not complying with the principle of consistency and taxpaying capacity. This is because such service is exempt from the General Sales Tax payment and the additional “detracciones” payment is different from all those subject to the SPOT.

**Keywords:** Withdrawal regime, passenger transport service, principle of equality, General Sales Tax, SPOT.



# INTRODUCCIÓN

El sistema jurídico debe garantizar el principio de igualdad para todos los contribuyentes, así como el de capacidad contributiva. Asimismo, la Administración Tributaria es la encargada de aplicar las normas en base a estos principios y otros que rigen nuestras leyes. Sin embargo, a menudo vemos que la realidad es distinta, debido a que no se termina aplicando en estricto lo que manda nuestra Constitución.

El presente trabajo busca poner en evidencia la inequidad que existe en la actualidad por la aplicación del régimen de detracciones al servicio de transporte de pasajeros al transitar por las garitas de peaje, según lo dispone el Decreto Legislativo No. 9401 como norma general y específicamente la Resolución de Superintendencia No. 057-2007/SUNAT2.

Esta norma es mi opinión no resulta razonable, violando el principio de igualdad que debe aplicar ante contribuyentes del mismo impuesto. Este principio constitucional conlleva dar un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales. Ello, tanto desde el punto de vista de una igualdad formal ante la ley por la cual todas las personas tienen derecho a que la Ley se les aplique por igual; como desde la perspectiva de la igualdad sustancial o material, que impone más bien la obligación de que la ley tienda a crear igualdad de condiciones.

De la misma forma es importante que la carga tributaria afecte la capacidad contributiva de los contribuyentes respetando dicho principio de igualdad, así como la libertad de empresa reconocida constitucionalmente.

En este contexto, procedo a explicar la inequidad en el sistema tributario Peruano respecto del Sistema de Detracciones que aplica al servicio de transporte de pasajeros.

Nótese que el fin del Estado al crear las detracciones fue siempre para anticipar y asegurar la recaudación respecto del impuesto general a las ventas, siendo que con el

---

<sup>1</sup> Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

<sup>2</sup> Publicada el 18.03.2007 y vigente a partir del 01.09.2007

avance del tiempo se fue ampliando la aplicación a más operaciones, llegando así a alcanzar actualmente al transporte de pasajeros.

¿Dónde surge la controversia entonces?, pues en este caso se observa una inequidad debido a que el transportista -pese a gozar de una exoneración del IGV- al transitar por las garitas del Perú debe pagar un adicional sobre el total de la factura emitida por el peaje (incluido IGV) de 4 soles por eje (cobros de ida y vuelta). Como se aprecia, este importe no es una “detracción” del total de su factura como al resto de contribuyentes, sino que corresponde a un pago adicional al no aplicar el IGV y calcularse en función al número de ejes del vehículo. Económicamente, este hecho tiene un impacto en la liquidez en este tipo de empresas, preocupación que además ya se está discutiendo a nivel de este gremio y de ahí la relevancia de la necesidad de una reevaluación.



# **CAPÍTULO I: SISTEMA GENERAL DE DETRACCIONES**

## **1.1 Sistema de Detracciones Aspectos generales**

### **1.1.1 Naturaleza y Finalidad**

El Sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central (SPOT)<sup>3</sup> ha sido aplicado desde el año 2002 como un mecanismo que permite garantizar el pago del IGV, especialmente en sectores con alta incidencia de la informalidad y lo que se ha evidenciado a lo largo de su vigencia es que paulatinamente se han ido incorporando más y más servicios y bienes objeto de operaciones gravadas a los cuales debe aplicárseles la llamada detracción que consiste en que, un porcentaje del precio por pagar al adquirir el bien o servicio no se pague al vendedor o prestador de éste sino que se deposita dicho monto en una cuenta bancaria cuyo titular es dicha persona. Posteriormente, el titular de la cuenta en la oportunidad que requiera pagar tributos, costas y gastos a la Administración Tributaria, puede disponer de dichos fondos para cumplir con sus obligaciones.

El Decreto Legislativo N° 940, modificado por el Decreto Legislativo N° 954, modificó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido anteriormente por el Decreto Legislativo N° 917, con la finalidad de ampliar su ámbito de aplicación, perfeccionar el sistema y actualizar la normativa en esta materia con la finalidad de contribuir al control de la evasión y elusión tributaria.

Gracias al SPOT se generan fondos para el pago de deudas tributarias por tributos o multas, anticipos y pagos a cuenta de impuestos, costas y gastos, así como para las contribuciones a favor de ESSALUD y la ONP, inclusive.

Desde el punto de vista normativo, es efectivamente válido emplear mecanismos administrativos que faciliten el pago de las obligaciones tributarias y la recaudación de

---

<sup>3</sup> Sistema de Detracciones DL 940 publicado 20.12.2003

impuestos. Así, conforme aparece en el Expediente 03769-2010-AA<sup>4</sup>, el Tribunal Constitucional al resolver el recurso de agravio constitucional interpuesto por la Central Azucarera Churacapi Pampa Blanca S.A., contra la resolución expedida por la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, ha señalado sobre el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) - Deduciones al Impuesto General a las Ventas lo siguiente:

Dentro de las relaciones de Derecho Administrativo-Tributario, existen algunos deberes especiales de contenido meramente administrativo. Este es precisamente el lugar de la figura de la deducción en el que una persona que compre un bien o adquiere un servicio sustrae un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o servicio. Luego, este vendedor o proveedor tiene que utilizar los indicados fondos bancarios para pagar los tributos que le correspondiesen.

Así, claramente señala que la deducción tiene un carácter administrativo y no tributario puesto que no se produce el pago efectivo de impuesto, sino que permite generar fondos para el pago de las deudas tributarias del contribuyente. Como el mismo tribunal señala: “no se trata de un nuevo impuesto, sino de un mecanismo que asegura la recaudación del Impuesto general a las ventas” (Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 03769-2010-PA/TC).

Hasta este punto, se observa que deducir es siempre obligatorio en los casos previstos en la normativa correspondiente y que el depósito se efectúa en una cuenta bancaria del mismo vendedor y proveedor del servicio, con lo cual los fondos aún no han ingresado a las arcas fiscales sino que ello ocurrirá en un primer caso cuando el propio titular de la cuenta disponga de dichos fondos para aplicarlos al pago de sus deudas tributarias. Continuando en la línea de lo expresado por el Tribunal Constitucional<sup>5</sup>:

Estamos frente a un fenómeno conocido como de “privatización de la actividad recaudatoria del Estado”, que consiste en que determinadas personas, generalmente

---

<sup>4</sup> Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Julio Elerd Guillén Oporto, representante de la Central Azucarera Churacapi Pampa Blanca S.A.

<sup>5</sup> El TC asegura que cualquier normativa que se dicte se enmarque en los límites constitucionales.

empresas, captan ciertos montos de tributos que son de cargo de terceros para entregarlos al Estado. La detracción se constituye en un deber singular y distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos ya que el agente detractor no entrega al fisco el monto detráido dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal. En cambio, en las figuras de la retención y percepción, ya analizada por este Colegiado, el agente retenedor o perceptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal. Es decir, estamos ante un deber que colabora o apoya indirectamente a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo.

En resumidas cuentas, el Sistema de Deduciones contribuye indirectamente con la Administración Tributaria en sus objetivos recaudatorios, pues aunque al deducir no se efectúe el inmediato pago de los tributos (ya que los fondos deducidos son depositados en la cuenta bancaria a nombre del vendedor o proveedor de los bienes o servicios sujetos a deducción y no entregados directamente al Estado), si facilita la cancelación de los mismos al contribuyente en la oportunidad en que dispone de dichos fondos para aplicarlos al pago de tributos y también brinda mayores elementos para la fiscalización debido al registro bancario de los depósitos y a los porcentajes deducidos que permiten proyectar el importe mensual de las operaciones gravadas realizadas por los agentes económicos. Asimismo, al contemplar el mecanismo para la libre disposición de fondos da la posibilidad al contribuyente cumplido, poder emplear los mismos a su discreción y conseguir liquidez, pero no es así, pues el dinero pierde valor en el tiempo.

Lo explicado anteriormente constituye una descripción del esquema del Sistema de Deduciones y una validación de la juridicidad de la aplicación del mismo. Sobre esto último añadiremos que la obligación de pagar impuestos no es la única vinculada al deber de contribuir con el Estado respecto de los gastos que se generan por la prestación de bienes y servicios públicos en los que éste incurre, sino también corresponde colaborar con él en la ampliación y facilitación de la recaudación, como ocurre precisamente con las deducciones. Es por ello que el incumplimiento de dicha obligación (de deducir o auto deducir que también es posible) genera sanción. Al respecto a continuación veremos sin embargo si resulta coherente y proporcional la actual aplicación del Sistema de Deduciones y el incumplimiento de dicho deber que como hemos afirmado tiene naturaleza administrativa. Sobre este tema compartimos la opinión del propio Tribunal

Constitucional en el siguiente sentido: “es decir, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente” (Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 03769- 2010-PA/TC).

### **1.1.2 Operativa General del Sistema**

Una vez efectuada la operación gravada se procederá en primer lugar a aplicar el porcentaje de detracción que corresponda al importe total de la operación. Y aquí se produce una primera dificultad, ya que son diversas las tasas que se aplican según el tipo de bien o de servicio del que se trate, asimismo la descripción de los supuestos en que se aplica una u otra tasa de detracción no resulta lo suficientemente clara y puede llevar al responsable de efectuar la detracción a incurrir en un error que genere posteriormente sanción al no efectuar debidamente el depósito de la detracción ya sea por el porcentaje de la tasa aplicada o por el concepto por el cual efectúa. En otras palabras, el Sistema resulta poco práctico para la mayor parte de los contribuyentes.

Miní (2013) al respecto del tema explica lo siguiente:

El tema de tasas se complica, si consideramos que además existen otras normas que también incluyen bienes o servicios al ámbito del SPOT, con tasas diferenciadas a las señaladas en los anexos, por ejemplo, el caso del Arroz pilado, incorporado mediante la Tercera Disposición Complementaria y Final de la **Ley N° 28211**<sup>6</sup>. (pp. 89-90)

Esta situación ha ido haciéndose más compleja conforme se han ido incorporando más y más bienes y servicios como bienes o servicios gravados y sujetos a detracción hasta prácticamente comprender casi todo tipo de servicios. La desconfianza es tal que la Administración prefiere tomar estas medidas (exigir las detracciones y penalizar con montos que llegan a ser confiscatorios en caso de incumplimiento) que sumadas a otras obligaciones que sí son de orden tributario propiamente dicho afectan y hacen perder

---

<sup>6</sup> Ley que modifica la ley 28211, ley que crea el impuesto a la venta de arroz pilado y modifica el apéndice i del texto único ordenado del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo.

dinamismo a la actividad empresarial. El contrasentido está en que las detracciones afectan al sector formal es decir inciden sobre aquellos a los que más bien hay que incentivar para que generen más ingresos que a la larga significarán más ingresos para el Estado a su vez.

Miní (2013) haciendo un recuento de la progresiva incorporación de actividades sobre bienes y servicios que se han ido incorporando al SPOT señala que:

En sus inicios, el SPOT se aplicó únicamente a la venta de bienes, luego la RSN° 183-2004/SUNAT amplió su aplicación a una lista determinada de bienes y servicios, que se encuentran detallados en los Anexos I, II y III de la mencionada Resolución. Durante todos estos años, dichos Anexos han sufrido una serie de modificaciones e incorporaciones.

Desde el 01.10.2006, mediante la RSN° 073-2006/SUNAT y normas modificatorias, se extendió su aplicación al transporte de bienes realizado por vía terrestre gravado con IGV. A su vez, mediante RS N° 057-2007/SUNAT y normas modificatorias se incorpora al sistema el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, cuando el vehículo en el que se presta el servicio transite por las garitas o puntos de peaje expresamente señalados en el Anexo de la norma.

Como puede verse, bienes y servicios de distinto tipo se han visto comprendidos como operaciones sujetas a detracción inclusive en el año 2012 algunos bienes exonerados del IGV, la venta de inmuebles y los espectáculos públicos. Y a ello se agrega la variación en las tasas que ha ido señalando la SUNAT como aplicables en cada caso, lo que finalmente ha generado un clima de confusión, inseguridad y temor por las posibles sanciones o el posible inicio del proceso de Ingreso en Recaudación por errores en la detracción.

### **1.1.3 Operaciones Sujetas al Sistema de Detracciones**

SUNAT (2018), indica que el sistema de detracciones se aplica a las siguientes operaciones: (a) La venta interna de bienes y prestación de servicios, (b) Servicio de transporte de bienes por vía terrestre, (c) Servicio de transporte público de pasajeros

realizado por vía terrestre y (d) Operaciones sujetas al IVAP (Impuesto a la Venta de Arroz Pilado).

SUNAT (2018) indica la importancia de nombrar que las detracciones pueden servir para el pago de sus impuestos.

Espinoza (2016) citado por Cabrera (2018) refiere respecto del Sistema de Detracción – SPOT lo siguiente:

El Sistema de Detracción – SPOT consiste en el descuento efectuado por el adquiriente o usuario del bien o servicio gravados con IGV sujeto al sistema. Dicho descuento es equivalente a un %, que es distinto para cada bien o servicio, del total del precio de venta.

Este monto descontado será depositado por el comprador en una cuenta corriente en el Banco de la Nación a nombre del vendedor, la misma que podrá realizar el pago de sus obligaciones tributarias con el dinero depositado en la mencionada cuenta.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración ha estipulado mediante resoluciones los bienes y servicios afectos al sistema de detracciones del IGV.

#### **1.1.4 Excesos en el Sistema de Detracciones**

Siendo la finalidad del Sistema de Detracciones no la recaudación en sí misma sino contribuir a garantizar ésta y facilitar la fiscalización por parte de la Administración Tributaria (que sí tiene como función principal la recaudación), debe proceder o no la transferencia de los fondos de la cuenta de detracciones del contribuyente a favor de SUNAT bajo la figura del Ingreso en Recaudación?, en un procedimiento que más parece estar orientado a evitar la liberación de fondos por parte del contribuyente al impedirle tener acceso a éstos por causales fundadas en el incumplimiento o en la comisión de infracciones tributarias que tendrán que dilucidarse aún en un proceso contencioso tributario, cuando la naturaleza de las detracciones y su regulación a través del SPOT es más bien administrativa. A su vez, si los plazos con que cuenta el contribuyente para efectuar el descargo respectivo de no haber incurrido en causal para el Ingreso en Recaudación o habiéndose ésta subsanado, resultan muy limitativos quien de esa manera no podría ejercer razonablemente su derecho de defensa.



Las acciones que efectúa SUNAT en ese sentido resultan más bien cuestionables dado que se estaría utilizando el Sistema de Deduciones que tiene finalidades extrafiscales (garantizar la provisión de fondos que se destinarán al pago de tributos mediante el depósito en cuenta bancaria de contribuyente y facilitar la fiscalización de éste para el logro de metas de corto plazo en recaudación afectando precisamente a quienes ya son formales y por ello cuentan con RUC y cuenta de deducciones

Por otro lado, respecto de la omisión de ingresos, la práctica de la Administración consiste en transferir bajo su administración la totalidad de los fondos depositados en la oportunidad del Ingreso en Recaudación, lo que no necesariamente guarda proporcionalidad con el monto omitido que puede ser pequeño y sin embargo el importe transferido de la cuenta de deducciones del contribuyente puede ser mucho mayor. En otras palabras, no habría proporcionalidad en la medida adoptada por la Administración. En todo caso el Ingreso en Recaudación debería ser el necesario para cubrir la omisión tributaria, es decir la obligación que el contribuyente no ha cumplido con satisfacer o la que está en riesgo de incumplir, pero no la totalidad de los fondos depositados.

Estos son algunos ejemplos que evidencian que la operatividad del sistema no es eficiente ni justa aun cuando el Sistema en sí mismo es pertinente que exista.

A partir de la STC 0008-2003-AI/TC, se afirma que, siendo la función principal del tributo la recaudación entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales, pueda admitirse que, en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación. (Sentencia del Tribunal Fiscal Exp. 03769-2010-P/TC)<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Tribunal Constitucional precisa que el sistema de deducciones del IGV no afecta en forma desmedida al patrimonio de la empresa Exp. 03769-2010-PA/TC.

## **1.2 Sistema de Deduciones al Servicio de Transporte de Pasajeros**

### **1.2.1 Disposiciones Legales**

Mediante Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT (vigente desde el 01.09.2007) y modificatorias se ha incluido al sistema al servicio público de pasajeros realizado por vía terrestre para lo cual se tiene en cuenta la cantidad de ejes de la unidad de transporte y si la garita o punto de peaje cobra la tarifa por un solo sentido o por ambos.

### **1.2.2 Ámbito de Aplicación**

Se encuentra sujeto el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, en la medida que el vehículo en el cual es prestado dicho servicio transite por las garitas o puntos de peaje señalados en el anexo de la R.S. N° 057-2007/SUNAT y modificatorias.

Se entiende como servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre a aquel que es prestado en vehículos de la clase III de la categoría M3 a que se refiere el Anexo I del Reglamento Nacional de Vehículos aprobado mediante D.S. N° 058-2003-MTC, siempre que dichos vehículos posean un peso neto igual o superior a 8.5 TM y su placa de rodaje haya sido expedida en el país.

### **1.2.3 Operativa del Sistema**

En las operaciones sujetas al Sistema, será el transportista el sujeto obligado a pagar el monto del depósito a la Administradora de Peaje, en el momento que deba efectuar el pago del peaje en las garitas o puntos de peaje señalados en el Anexo de la mencionada Resolución de Superintendencia.

Para tal efecto el transportista al momento de pasar por la Administradora de Peaje deberá brindar la siguiente información: (a) Número de RUC, de contar con el mismo; y, (b) Número de placa de rodaje del vehículo.

El pago del monto de la deducción por el transportista se acreditará mediante la constancia de cobranza proporcionada por la Administradora de Peaje, a efecto que dicho sujeto sustente el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.

Adicionalmente, la constancia de cobranza podrá ser incorporada en el mismo documento (FACTURA) con el cual se acredita el pago del peaje.

En cualquiera de los casos, la constancia de cobranza deberá ser emitida en un (1) original y una (1) copia por cada pago del monto del depósito que efectúe el transportista. Dichos documentos corresponderán al sujeto obligado y a la Administradora de Peaje, respectivamente.

Asimismo, la referida constancia de cobranza contendrá los siguientes requisitos:

- Número de orden de quince (15) caracteres, de los cuales los dos (2) primeros caracteres corresponderán al código de identificación de la Administradora de Peaje.
- Nombre o razón social y número de RUC de la Administradora de Peaje.
- Número de RUC del transportista, de contar con el mismo.
- Número de placa de rodaje del vehículo utilizado por el transportista para prestar el servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.
- Monto cobrado en aplicación del Sistema.
- Fecha de la cobranza (dd/mm/aa).
- Hora de la cobranza (hh:mm:ss).

El monto del depósito será determinado cada vez que un vehículo de las características mencionadas en el ámbito de aplicación (RS 057-2007.artículo 2°), transite por una de las garitas o puntos de peaje señalados en el Anexo, siendo calculado dicho monto de acuerdo a lo siguiente:

S/. 2.00 (Dos y 00/100 Nuevos Soles) por cada eje del vehículo, tratándose de garitas o puntos de peaje que cobran las tarifas de peaje en ambos sentidos del tránsito.

S/. 4.00 (Cuatro y 00/100 Nuevos Soles) por cada eje del vehículo, tratándose de garitas o puntos de peaje que cobran las tarifas de peaje en un solo sentido del tránsito.

Así mismo, la Administradora de Peaje deberá filmar o fotografiar digitalmente, de tal forma que se permita su identificación, los vehículos de las características mencionadas en el artículo 2°, en los siguientes casos: (a) Cuando dichos vehículos

cuenten con los medios de identificación que disponga el MTC y no hubieran cumplido con efectuar el pago del monto del depósito, a pesar de que el servicio que prestan no se encuentre exceptuado de dicha obligación de conformidad con lo señalado en el artículo 3º, y (b) Cuando dichos vehículos no cuenten con los medios de identificación que disponga el MTC.

La Administradora de Peaje deberá remitir a la SUNAT las filmaciones que haya realizado y/o fotografías digitales que haya tomado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando ésta se lo requiera. Para tal efecto la SUNAT deberá realizar el requerimiento correspondiente con una anticipación no menor de tres (3) días hábiles dentro de los tres (3) meses siguientes de realizada la filmación o tomada la fotografía.

#### **1.2.4 Sistema de Pago**

Las Administradoras de peaje sirven como entes de recaudación de las detracciones cobradas a los transportistas de acuerdo al siguiente procedimiento:

Primero, la Administradora de Peaje deberá depositar en el Banco de la Nación cada uno de los montos cobrados en aplicación del Sistema, y segundo, la Administradora de Peaje deberá remitir a la SUNAT, dentro de los siete (7) días hábiles siguientes a la fecha en que algún vehículo de las características mencionadas haya transitado por las garitas o puntos de peaje designados, independientemente de que el servicio que se preste con dicho vehículo se encuentre o no sujeto al Sistema, la siguiente información:

- Número de RUC de la Administradora de Peaje.
- Número de RUC del transportista, de ser el caso.
- Número de placa de rodaje del vehículo.
- Número de ejes del vehículo.
- Código de sujeción al Sistema (0: No está sujeto al Sistema; 1: Si está sujeto al Sistema y el vehículo cuenta con medio de identificación emitido por el MTC; 2: Si está sujeto al Sistema y el vehículo no cuenta con medio de identificación emitido por el MTC o no es posible su lectura).
- Número de orden de la constancia de cobranza, consignado de acuerdo a lo indicado en el inciso a) del numeral 5.2 del artículo 5º.

- Número de orden de la factura por pago del peaje e importe del mismo.
- Monto cobrado en aplicación del Sistema o cero en caso no se haya efectuado el cobro del monto del depósito.
- Monto del depósito que debió ser cobrado al ser de aplicación el Sistema. Esta casilla se llenará incluso en el caso que se haya efectuado el cobro.
- Código de garita o punto de peaje.
- Código de caseta de peaje.
- Código de cobro de peaje (0: Cobro en garitas o puntos de peaje que realizan el cobro del peaje en un solo sentido del tránsito; 1: Cobro en garitas o puntos de peaje que realizan el cobro del peaje en ambos sentidos del tránsito).
- II) Fecha de emisión de la constancia de cobranza.
- Hora de emisión de la constancia de cobranza.

Para efecto de la remisión de la información a que se refiere el numeral anterior, la Administradora de Peaje deberá ingresar la misma a través de la Extranet SUNAT, para lo cual la SUNAT le otorgará a cada Administradora de Peaje una clave para acceder al módulo de recepción y validación de dicha información.

Con la finalidad de realizar el mencionado ingreso, la Administradora de Peaje deberá utilizar medios electrónicos, para lo cual la SUNAT publicará, a través de SUNAT Virtual, un instructivo indicando la estructura del archivo a ser utilizado para tal efecto, así como el procedimiento que deberá ser tomado en cuenta para ello.

El archivo que contiene la información a que se refiere el numeral 6.1 de RS será rechazado si, luego de verificado, se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- Contiene virus informático.
- Presente defectos de lectura.
- Contiene información incompleta.
- La estructura del archivo que contiene la información no es la dispuesta por la SUNAT.

- El monto total de los depósitos a realizar consignado en el archivo, no coincide con la sumatoria de los montos de cada uno de los depósitos registrados.

Cuando se rechace el referido archivo por cualquiera de las situaciones señaladas en el párrafo anterior, se considerará que la información que contiene no ha sido remitida, debiendo la Administradora de Peaje corregir las inconsistencias detectadas y proceder a una nueva remisión de la misma dentro del plazo mencionado en el numeral 6.1.

En caso la información a que se refiere el numeral 6.1, no sea remitida dentro del plazo de siete (7) días hábiles señalado en dicho numeral, se considerará no efectuado el depósito.

Una vez aceptado el referido archivo, la SUNAT verificará la información contenida en el mismo y realizará las siguientes acciones:

Respecto de los supuestos en los que la Administradora de Peaje hubiera efectuado el cobro del monto del depósito en aplicación del Sistema:

(a) Validará la información determinando si existe el número de RUC y si éste tiene asociada una cuenta abierta en aplicación del Sistema, luego de lo cual comunicará tal validación a la Administradora de Peaje a través de la Extranet SUNAT, poniendo a su disposición el detalle de los depósitos que deberá efectuar en el Banco de la Nación, el monto de los mismos y un código con el cual dicho Banco procesará tales depósitos.

La Administradora de Peaje realizará el depósito de los montos cobrados en aplicación del Sistema en el Banco de la Nación en un plazo no mayor al día hábil siguiente a la fecha en que la SUNAT le comunicó la validación a que se refiere el presente inciso, para cuyo efecto deberá tomar en cuenta la información proporcionada por la SUNAT en dicha comunicación, así como el código con el cual el referido Banco procesará tales depósitos.

Asimismo, para efecto de los depósitos que deberá efectuar la Administradora de Peaje, la SUNAT pondrá a disposición del Banco de la Nación, a través de la Extranet SUNAT, un archivo conteniendo el detalle de los depósitos que deberá procesar con la instrucción con carta de la administradora de peaje al BN, el monto de éstos y el código señalado en los párrafos anteriores con el cual efectuará el mencionado proceso.

El Banco de la Nación, en sus sistemas informáticos, generará las de manera masiva las respectivas constancias de depósito individuales que acrediten la recepción de los montos cobrados en aplicación del Sistema, cuya numeración será igual a la de la constancia de cobranza mencionada en el numeral 5.2 del artículo 5° de la mencionada resolución.

(b) Proporcionará un detalle de aquellos cobros sobre los cuales la Administradora de Peaje no realizará los depósitos por cualquiera de los siguientes motivos:

- No se haya consignado número de RUC o se haya consignado un número de RUC que no corresponda al transportista.
- El transportista No tenga cuenta abierta en el Banco de la Nación en aplicación del Sistema asociada al número de RUC.

Para efecto de realizar las acciones señaladas en los incisos a) y b), la SUNAT contará con un plazo no mayor al día hábil siguiente a la fecha de aceptación del archivo de envío de las administradoras de peaje.

Respecto de los supuestos en los que la Administradora de Peaje no haya efectuado el cobro del monto del depósito en aplicación del Sistema, proporcionará un detalle de los mismos.

En los supuestos a que se refiere el párrafo anterior dentro de un plazo no mayor a los dos (2) días hábiles siguientes a la fecha de recepción del archivo conteniendo la información requerida, SUNAT inscribirá de oficio al transportista en el RUC y/o solicitará al Banco de la Nación que abra una cuenta de oficio en aplicación del Sistema, según corresponda.

Una vez que el transportista cuente con número de RUC y cuenta abierta en el Banco de la Nación en aplicación del Sistema, la SUNAT pondrá a disposición de la Administradora de Peaje, conjuntamente con la validación a que hace referencia el primer párrafo del inciso a) que se efectúe inmediatamente después de contar con tales datos, el detalle del depósito que deberá efectuarse y el monto del mismo.

El depósito se efectuará conjuntamente con el que corresponda a los montos objeto de la validación señalada en el párrafo anterior, siguiendo el procedimiento establecido en el inciso a).

Los sujetos a quienes el Banco de la Nación les hubiera abierto la cuenta de oficio de acuerdo a lo señalado en el presente numeral, deberán realizar los trámites complementarios ante dicha entidad, a fin que puedan disponer de los fondos depositados para el pago de los impuestos a que se refiere el artículo 2° de la Ley.

Para efecto de lo señalado en el inciso a) del numeral 6.3.1, el depósito de los montos cobrados en aplicación del Sistema podrá realizarse en efectivo, mediante cheque del Banco de la Nación o cheque certificado o de gerencia de otras entidades del Sistema Financiero. También se podrán depositar dichos montos mediante transferencia de fondos desde otra cuenta distinta a las cuentas del Sistema, aun cuando las mismas hayan sido abiertas en otras entidades del Sistema Financiero, de acuerdo a lo que establezca el referido Banco.

La Administradora de Peaje acreditará el depósito de las detracciones cobradas a los transportistas a que se refiere el artículo 6° de la resolución mediante una constancia proporcionada por el Banco de la Nación, la misma que deberá archivar de manera cronológica.

La constancia de depósito global deberá contener los siguientes requisitos:

- Sello del Banco de la Nación.
- Número de depósitos realizados.
- Nombre, denominación o razón social y número de RUC de la Administradora de Peaje.
- Fecha e importe total del depósito.

### **1.2.5 Motivos de la Administración Tributaria en aplicar un Sistema Distinto**

Con el nacimiento de esta norma en el 2007 la Administración Tributaria pretendía acabar con la evasión de impuestos (IGV-RENTA) de un sector altamente informal, situación que no ha sido del todo así, pues la informalidad pese a los años aún existe en gran medida de este sector transporte.

La Administración de cierta manera facilista consideró a este el mejor mecanismo trasladando el costo de recaudación del impuesto a las estaciones de peajes (empresas privadas), dado que para estas poder operar en esta cobranza fue necesario capacitar al



personal cajero, hacer modificaciones al sistema de peajes, instalar cámaras en cada cabina con las cuáles queda registrada el número de placa y cantidad de ejes, compra de lectores de tarjeta de identificación en cada caseta, uso de más insumos de papel e informar cada 7 días hábiles mediante un archivo plano todos los tránsitos sujetos al sistema y depositar en el banco de la Nación mediante carta de transferencia, lo que implica una labor operativa de varias personas.

Una gran dificultad fue que en poco tiempo se debía implantar este sistema de detracciones por la presión de aumentar la recaudación.

Provias Nacional antes de este sistema entregaba simples' tickets sin derecho a crédito fiscal, no tenían sistema de cobro de peajes, y no podía detraer por no entregar factura.

Ciertamente con el transcurso de los años el Estado fue dando en Concesión más peajes y estos al ser empresas privadas que sí otorgan facturas con IGV por las cuáles dan derecho al uso del crédito fiscal se fue viendo que el sistema de detracciones podía aplicarse a través de un cobro adicional al transportista que presta servicios de transporte de pasajeros pese a que no está gravado con el IGV, violando el principio de igualdad como manda nuestra Constitución, como se desarrollará en adelante.

De otro lado la recaudación sí se incrementó, pero sólo respecto de los que ya eran empresas formales que ya venían pagando impuestos, se incrementó ya que ahora pagan un 27% adicional por concepto de detracción del importe de su factura por peaje, y no por que hubiera más captación de empresas informales que se hubieran tenido que formalizar con la vigencia de esta norma, y es que al informal en su manejo cree que le resulta más rentable seguir sin pagar impuestos.

## **CAPÍTULO II: REVISION CONSTITUCIONAL Y LEGAL**

### **2.1 Principio de igualdad**

#### **2.1.1 Principio de Igualdad en la Constitución Política del Perú**

##### **Contenido del Derecho**

El derecho a la igualdad, de relevancia para el caso que nos ocupa, implica que todas las personas deben ser tratadas en forma igual por parte del Estado. En consecuencia, todo trato diferente está prohibido. Este trato desigual de los iguales se conoce como discriminación.

Sin embargo, la realidad demuestra que existen una serie de desigualdades en la sociedad, lo que obliga a adoptar medidas orientadas a lograr que el derecho a la igualdad no se agote en su reconocimiento formal (igualdad formal), sino que existan iguales oportunidades para el ejercicio de los derechos fundamentales por parte de todas las personas (igualdad material). Estas medidas pueden implicar un trato desigual, lo que no es considerado como una discriminación sino una diferenciación aceptada más bien en cumplimiento del principio de igualdad.

Lo dicho hasta aquí puede ser sintetizado de la siguiente manera:

- El derecho a la igualdad implica el trato igual entre los iguales.
- La discriminación implica un trato desigual entre los iguales.
- La diferenciación implica un trato desigual entre los desiguales.

##### **El Derecho a la Igualdad en la Constitución de 1993**

El Artículo 2 inciso 2 de la Constitución de 1993 aborda el tema del derecho a la igualdad de la siguiente manera: "Toda persona tiene derecho: A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole."

Como se aprecia, este Artículo sólo hace referencia a dos aspectos relacionados con el derecho a la igualdad:

- El derecho a la igualdad ante la ley; y;
- La prohibición de la discriminación.

Existen en consecuencia importantes omisiones y deficiencias en la forma en que actualmente se reconoce el derecho a la igualdad en el ámbito constitucional. Estas son:

- No existe un reconocimiento general del derecho a la igualdad, sino sólo una referencia al derecho a la igualdad ante la ley, que es una de sus manifestaciones;
- No existe una mención a la obligación del Estado de adoptar medidas a efectos de lograr una igualdad material, a favor de las personas que se encuentran en una situación de desigualdad.

Si bien estas omisiones no impiden que en los hechos la jurisprudencia precise los alcances del derecho a la igualdad o que los órganos del Estado adopten medidas tendientes hacia una igualdad material, sería adecuado que el texto constitucional desarrolle en forma más adecuada ambos aspectos, pues constituye siempre la referencia inicial para que las personas tengan un conocimiento adecuado sobre el contenido y los alcances del derecho a la igualdad.

### **Prohibición a la Discriminación**

La prohibición de discriminación implica que ninguna autoridad estatal puede llevar a cabo un trato desigual entre las personas. Sin embargo, la prohibición de discriminación también puede ser entendida en un sentido más estricto, referido únicamente a la prohibición de llevar a cabo cualquier trato desigual que afecte el ejercicio de los derechos fundamentales. En este último caso, la prohibición de discriminación siempre se analiza con relación a un derecho fundamental específico, lo que da lugar a que se afirme que el derecho a la igualdad es un "derecho relacional".

## **El Derecho de la Igualdad ante la Ley**

El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al Sistema de privilegios y discriminaciones entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos.

El vocablo “igualdad” se identifica con el de “generalidad”, y responde a la más clásica formulación del principio, en el sentido de igualdad ante la ley.

El derecho a la igualdad ante la ley forma parte del contenido del derecho a la igualdad, pero por lo general es objeto de estudio en forma separada. Esto es particularmente importante pues, en no pocos casos, la relación entre ambos derechos no se comprende adecuadamente. En el caso de la Constitución de 1993, ésta hace referencia al derecho a la igualdad ante la ley, mas no al derecho a la igualdad.

Hemos señalado que el derecho a la igualdad implica que todas las personas deben ser tratadas en forma igual, pues en caso contrario estaríamos ante una situación de discriminación. Este mandato se extiende asimismo a las autoridades del Estado con potestad normativa, a fin de que no emitan normas que contengan mandatos discriminatorios. El derecho a la igualdad implica, en consecuencia, que las normas deben ser iguales para todos. Sin embargo, en el caso que una norma establezca un trato desigual, ésta deberá analizarse aplicando los criterios que han sido mencionados anteriormente.

Es importante precisar que a pesar de la denominación literal del derecho (igualdad ante la ley), no debe entenderse que la prohibición de discriminación a través de una norma está dirigida únicamente al órgano del Estado con capacidad de emitir leyes en su sentido formal, es decir, al Congreso; sino que dicha prohibición está dirigida a todas las instituciones del Estado.

### **2.1.2 El principio de Igualdad en el Derecho Tributario**

En primer lugar, es de indicar que la potestad tributaria, entendida como la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios, no puede ser en ningún caso irrestricta e ilimitada, por lo que su ejercicio no

puede realizarse al margen de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.

La imposición de determinados límites previstos por la Constitución, denominados principios constitucionales, permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sea constitucionalmente legítimo y, por otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente atentando contra los derechos fundamentales de las personas.

En el caso del Perú, tales principios están regulados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual establece textualmente lo siguiente:

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.

Como puede apreciarse, el artículo 74 de la Constitución recoge expresamente los principios de reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad.

Ahora bien, cuando nos referimos al principio de igualdad en Derecho tributario afirmamos el valor de la igualdad en tres sentidos o acepciones diferentes:

- Como igualdad ante los impuestos: todos deben soportar por igual las cargas de la participación en el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas o privilegios de clase, en cuanto les corresponde como miembros de la comunidad política. Es la generalidad de la imposición como condición primera de la igualdad tributaria y el sentido constitucional más propio del deber de contribuir.
- Como igualdad en los impuestos: no basta con establecer la contribución para todos por igual para realizar la igualdad tributaria, es preciso, además, que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.
- Como igualdad por medio de los impuestos: hay que partir de la situación de desigualdad real existente en la sociedad para tratar de corregirla con los impuestos de manera que se grave en una medida mayor a quienes tienen más riqueza que a los que tienen menos. Es el Derecho desigual para realizar precisamente la igualdad.

Por eso resulta tan difícil para cualquier legislador afrontar el reto de la igualdad tributaria en el amplio y complejo sentido mencionado, en el que, más allá de la igualdad, latan consideraciones de equidad, justicia y solidaridad como valores que la inspiran.

El principio de igualdad, en tanto refleja, más que ningún otro principio constitucional, los valores, ideales y aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa y en el que se mezclan Política y Derecho, el sentimiento y la razón, es el más difícil de definir concretamente y de aplicar, como principio jurídico, a la realidad de los casos.

Tradicionalmente al principio de igualdad se le relaciona con la garantía constitucional indicada en el texto del numeral 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú de 1993, la cual consagra a la igualdad como derecho fundamental que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.

Ahora, es pertinente indicar que el principio de igualdad (como principio explícito) tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva (que es un principio implícito). Ello se puede observar en la opinión de la doctrina peruana, representada por Bravo (2013) quien indica que:

Debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado sin la ayuda del Principio de Capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos (p.337).

Para el tratadista Luqui (1989), refiere lo siguiente sobre la igualdad tributaria:

La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todos los habitantes son iguales; en la igualdad tributaria es la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a las capacidades contributivas iguales, es decir, frente a “las bases” que esas capacidades contributivas exteriorizan. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre la riqueza, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas (p.19).

A su vez Landa (2006), menciona sobre este principio lo siguiente:

Este principio en materia tributaria directa debe ser entendido 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 a efectos de no vulnerar la capacidad contributiva. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva (p.44).

Así lo ha reconocido también el Tribunal constitucional al señalar que el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias directas han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Así también, el Tribunal Constitucional ha establecido que el “principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables” (Expediente No. 048-2004-PI/TC). Esto implica que realizar un trato

diferenciado entre individuos sin una justificación lógica es una violación al principio de razonabilidad porque se realizan diferenciaciones arbitrarias. En otros términos, este principio busca ubicar a las partes en las mismas condiciones, pero ante las situaciones en las que se justifique un trato diferenciado, no se afectará este principio, en la medida que la diferencia de trato se encuentre justificada de forma objetiva y coherente.

De manera general, en cuanto a las detracciones podríamos argumentar que existe un trato diferenciado, porque este sistema se aplica sobre los sectores económicos, así como a los bienes y servicios que la Administración Tributaria ha considerado pertinentes por mostrar un alto índice de evasión. Entendemos que esta selección obedece a un análisis técnico realizado por la SUNAT, que arroja como resultado que esos sectores seleccionados presentan problemas de incumplimiento tributario. Así, el Tribunal Constitucional precisó que las detracciones se aplican sin discriminación a todas las empresas del mismo sector que presentan niveles altos de evasión tributaria (Expediente No. 3769-2010-PA/TC), por lo que las detracciones se justificarían en los objetivos de combatir la evasión fiscal y la informalidad. De lo contrario, se entendería que se realizó una selección injustificada que no solo afectaría el principio de igualdad – cuyo análisis se restringe al ejercicio de la potestad tributaria- sino que va más allá, pues se habría vulnerado el principio de razonabilidad, ya que la selección de los productos sujetos a detracción devendría en subjetiva por carecer de argumentos razonables y objetivos.

### **2.1.3 Capacidad Contributiva**

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible.

La Constitución de Perú no menciona a la capacidad contributiva como principio informador de su estatuto financiero. Ello no obsta a su consideración como principio constitucional implícito. Es dentro del programa de la Constitución –interpretada funcionalmente– que, a nuestro juicio, encuentra nítida inserción el principio de capacidad contributiva, en sus dos vertientes, como fuente de legitimación del poder fiscal y como deber de contribuir a sufragar el gasto público. La Constitución de Perú dice en el artículo 3: “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 fundan 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”.

El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano o del estado democrático y social de derecho, y no existe otra manera de financiar de manera coactiva al sector público sino en función de la capacidad contributiva.

El primer paso que dio el Tribunal Constitucional –y el más importante- fue el reconocimiento de la jerarquía constitucional del principio de capacidad contributiva. En la sentencia N° 0033-2004-AI/TC, declaró que: “la capacidad contributiva 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”, precisando que: “siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”.

En la causa N° 0033-2004-AI/TC el Tribunal Constitucional precisó la conexión entre el derecho de igualdad con el principio de capacidad contributiva diciendo: “el reparto de los tributos ha de realizarse de forma de tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias ha de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

La referencia anterior vincula la igualdad y la capacidad contributiva entre sí y con los principios de generalidad y proporcionalidad, lo que se hace explícito al afirmar:

El principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el otro, que

dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado (Sentencia N° 4014- 2005-AA/TC).

Las afirmaciones del Tribunal demuestran cómo la capacidad contributiva es la base de todos los principios fiscales constitucionales. Lo que se reafirma al aseverar:

Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo uno de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva (Sentencia N° 4014- 2005-AA/TC).

Teniendo en cuenta lo examinado en líneas precedentes, es que se considera que el sistema de detracciones al servicio de transporte de pasajeros pese a no estar gravado con el IGV no se ajusta al principio de Igualdad en condiciones semejantes a otros sujetos afectos al sistema, afectando el principio de capacidad contributiva, como se desarrollará más adelante.

## **2.2 El Principio de Reserva de Ley**

### **2.2.1 La Reserva de Ley en la Constitución**

La reserva de ley es un principio, ya que la propia Constitución, en su artículo 74, le otorga dicha calificación:

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 aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria.

Así las cosas, surge la interrogante de si la reserva de ley, como mandato constitucional, debe ser calificado como principio. Esta cuestión será resuelta a través de un recorrido por el constitucionalismo contemporáneo y la teoría general del derecho.

Un ordenamiento jurídico está compuesto por distintos tipos de normas. Estas no resultan ser iguales y serán clasificadas conforme a distintos criterios, dependiendo a qué sistema normativo pertenecen. Por ejemplo, en nuestro medio tenemos a las leyes, decretos legislativos, decretos supremos, ordenanzas, resoluciones, entre otros.

Por otro lado, doctrinariamente se han elaborado clasificaciones y teorías al respecto. La corriente positivista ha tenido gran acogida en ese sentido.

Según Kelsen (1983), en su obra distingue claramente dos tipos de normas primarias y secundarias:

Las normas secundarias serán aquellas normas que regulan las conductas de los integrantes de una sociedad bajo la amenaza de una sanción, mientras que las normas primarias serán aquellas que establecen la sanción frente al incumplimiento de las normas secundarias, otorgándoles así efectividad. (p. 71)

El planteamiento de Kelsen proviene de una corriente positivista, la cual sostiene que el Derecho está compuesto únicamente por normas. Dicha corriente de pensamiento en el tiempo ha ido reformulándose y ofreciendo mayores alcances.

El profesor Hart (1990) en su conocido libro “The Concept of law” plantea, desde una perspectiva iuspositivista, que el Derecho niega todo tipo de injerencia de la moral en su concepción y debe ser entendido como la unión de normas primarias y normas secundarias, donde las primeras imponen obligaciones y regulan la conducta de sus destinatarios y las segundas se refieren a la creación, modificación o eliminación y la forma de reconocer a las primeras, dividiéndose así en normas de cambio, adjudicación y reconocimiento.

Dichos planteamientos dieron inicio a la mayor discusión contemporánea sobre teoría general del derecho. Esta inició con el artículo publicado por el profesor Dworkin (1967) denominado “The model of rules”, el cual fue incorporado posteriormente en su libro “Taking Rights Seriously” (1995), en el cual ataca los planteamientos de la concepción positivista de Hart sobre el Derecho. Dworkin basa su crítica en la teoría de Hart pues considera que es la versión más depurada del positivismo.

Según Calsamiglia (1984), refiere lo siguiente:

“La distinción entre Derecho y moral no es tan clara como señalan los positivistas, pues no se puede separar el razonamiento jurídico del razonamiento moral” (p. 8).

Asimismo, Dworkin (1995), basa su posición en que:

“La moral interviene en el Derecho a través de los principios, los cuales serán aplicados cuando las normas no sean suficientes para resolver casos difíciles” (p. 81).

A partir de ello, plantea una nueva clasificación entre normas: reglas y principios. Sostiene tal diferencia citando dos casos de la jurisprudencia norteamericana: *Riggs vs Palmer* y *Henningsen vs Bloomfield Motors Inc.* La primera versa sobre el caso de un sujeto que asesinó a su abuelo a fin de reclamar la herencia que este dejaba en su testamento en su favor. Si las normas del Estado de Nueva York se interpretaban literalmente, el asesino debía ser declarado heredero producto del testamento elaborado por el fallecido, concediéndosele la propiedad de los bienes. Sin embargo, el tribunal descarta tal posibilidad en aplicación del principio que establece que nadie puede sacar provecho de su propio fraude o adquirir propiedad por su propio crimen. El segundo caso se presentó en el estado de New Jersey. Henningsen compró un auto y firmó un contrato donde se limitaba la responsabilidad del fabricante a la reparación de las partes defectuosas del auto. Luego de un accidente, el demandante argumentaba que la responsabilidad del fabricante –Bloomfield Motors Inc.–, conforme a las circunstancias del caso, no debía limitarse sólo a lo establecido en el contrato. Henningsen no pudo sostener su argumentación en ninguna norma jurídica debido a la ausencia de esta en dicho caso. Sin embargo, el tribunal resolvió el caso aplicando el principio por el cual ninguna de las partes puede imponer un pacto aprovechándose injustamente de las necesidades económicas de su contraparte.

En ambos casos, el sistema de reglas no era suficiente para la solución de estos, por lo que los tribunales tuvieron que recurrir a los principios en ausencia de normas que regulen dichas situaciones.

Las normas constitucionales referidas a la potestad tributaria del Estado, específicamente el artículo 74 de la Constitución, sirven como límites a la potestad

tributaria del Estado, esto es, sirven para evitar el abuso desmedido en la imposición de cargas fiscales a los ciudadanos, pues como señala el Dr. Gamba (2012):

Dichas normas constituyen valores esenciales del ordenamiento y ejercen una influencia directa en la creación del sistema tributario y en la aplicación de este. Asimismo, estas regulan y estructuran el contenido de los tributos y su aplicación razonable en nuestro sistema jurídico. (p. 94)

En ese sentido, la potestad tributaria del Estado, para que sea constitucionalmente legítima, debe ejercerse dentro del marco constitucional previsto.

El artículo 74 de la Constitución de 1993, además de la reserva de ley, establece otros principios constitucionales que limitan la potestad tributaria del Estado: principio de igualdad, de legalidad, de respeto a los derechos fundamentales, de interdicción a la confiscatoriedad, de generalidad y de capacidad contributiva.

A decir de Landa (2006), indica lo siguiente:

“Estos son principios que no se excluyen entre sí, sino que se aplican de modo interrelacionado, pues unos reenvían a otros” (pp. 37-50).

En este apartado, conoceremos un poco más sobre el contenido de la reserva de ley, entendida esta como norma importantísima en la tarea de “estructurar” el esquema general de creación y aplicación de tributos y cargas impositivas.

En la actualidad, existe confusión entre los principios de legalidad y de reserva de ley, debido a que ambos son entendidos como sinónimos, tanto en la doctrina, en las leyes y en la jurisprudencia, lo que en nuestra opinión resulta errado, puesto que como hemos visto, cualitativamente ambos no son iguales desde una perspectiva de la teoría general del Derecho, puesto que la reserva de ley es una regla y el otro es un principio.

Adicionalmente a ello, Sevillano (2014) menciona que:

“El principio de legalidad es el principio más antiguo del derecho tributario, el cual nació de la mano con el tributo, y constituye una garantía frente al ejercicio de la potestad tributaria del Estado” (p. 97).

Sin la voluntad del pueblo, no es posible la creación de tributos (no taxation without representation), pues debe exigirse una aprobación de quienes soportarán las cargas tributarias, siendo que estas la otorgan indirectamente por intermedio de sus

representantes (Sevillano, 2014, p. 97). Por ello, el principio de legalidad surge históricamente ligado básicamente a dos materias: la definición de penas (principio de legalidad penal) y la definición de tributos (principio de legalidad tributario) (Ferreiro, 2006, p. 52).

Según Escribano (2015), menciona lo siguiente:

Originariamente, el principio de legalidad y el mandato de reserva de ley eran confundidos dado que tenían un contenido similar, no es inusual que en el lenguaje actual la expresión “legalidad tributaria” se use como sinónimo de “reserva de ley”. Se entendía que el tributo debía ser aprobado por una ley emanada del poder legislativo, pues será la sociedad, a través de sus representantes, la que apruebe la inclusión de una carga fiscal a ser soportada por todos. (p. 41)

A su vez Sevillano (2014), refiere lo siguiente:

Es así que nace la consideración de que se trata de normas con un contenido idéntico, dado que el principio de legalidad se entendía como un principio absoluto como la exigencia de que sólo por ley formal se regula la materia tributaria, confundiéndose así con lo que ahora se entiende por reserva de ley. (p. 98)

El Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Exp. N° 2689-2004-AA/TC, el cual trata sobre una controversia entre la empresa EMERGIA S.A. contra la SUNAT, en la cual la referida empresa aduce una vulneración del principio de legalidad y de reserva de ley en la que habría incurrido el referido ente público dado que habría creado vía interpretación una obligación tributaria mediante la cual exigía el pago de aranceles aduaneros a la importación de bienes. Así, el Tribunal constitucional en su considerando 17 refiere, de modo similar a la anterior sentencia citada, que el principio de legalidad debe entenderse como un principio general por el cual los poderes públicos están subordinados a la ley.

Además de los pronunciamientos antes señalados, el Tribunal ha abordado frontalmente la discusión y en las sentencias recaídas en los Exp. N° 2302-2003-AA/TC y Exp. 1837-2009- PA/TC, señalando que no existe identidad entre el principio de legalidad y la reserva de ley, puesto que el primero se entiende como la subordinación de

todos los poderes públicos a la ley, mientras que el segundo, debe entenderse como un principio que implica la determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de determinadas materias, y en este caso específico, la tributaria.

Coincidimos con la posición del Tribunal Constitucional en el desarrollo que hace del principio de legalidad, y convenimos en que dicho principio y la reserva no deben ser confundidos, dado que esta regla es distinta al principio antes anotado, pues establece que los elementos esenciales del tributo deben ser creados, regulados o modificados mediante la ley o una norma con rango de ley en el caso de delegación de facultades, tal como lo establece expresamente el artículo 74 de nuestra Constitución.

Coincidimos con lo señalado por estos autores, por cuanto la de reserva de ley no impone ni prohíbe alguna acción, sino que, por el contrario, resulta ser una regla que confiere al poder Legislativo la potestad para la creación de tributos, únicamente a través de una ley en sentido formal, y en caso de delegación de facultades al Poder Ejecutivo, a través de un Decreto Legislativo. Nuestra posición en relación a considerar a la reserva de ley como una regla se ve reafirmada en las posiciones de los profesores antes mencionados.

### **2.2.2 El Sistema de Dedicaciones de IGV-SPOT y la Reserva de Ley**

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) es incompatible con las reglas que derivan del mandato de reserva de ley porque el Decreto Legislativo 940 efectúa una delegación en blanco, sin parámetros claros y/o criterios específicos, a favor de la SUNAT dado que su artículo 13 señala simplemente que el referido ente tendrá la posibilidad, mediante resolución de superintendencia – norma infralegal –, de designar los bienes y/o servicios que se encontrarán afectas a ese sistema.

El Art. 13 refiere a las Normas Complementarias, las cuales son detalladas a continuación:

Artículo 13.- Normas Complementarias mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT: a) Designará los sectores económicos, los bienes, servicios o contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema, así como el porcentaje o monto fijo aplicable a cada uno de ellos; y, b) Regulará lo relativo a los registros, la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento

para realizar la detracción y/o el depósito, el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, entre otros aspectos.

En un Estado Constitucional de Derecho, del mandato de reserva de ley derivan una serie de exigencias claras, como garantía del respeto por los derechos fundamentales de los contribuyentes. Consideramos que tales exigencias no se agotan en la creación de tributos, sino que, por el contrario, se encuentran plenamente vigentes y sostenidas en el tiempo en las relaciones jurídico tributarias que la ley establece entre los sujetos pasivos (contribuyentes) y el acreedor tributario (Estado).

Escribano (2015), menciona lo siguiente:

La importancia del mandato de reserva de ley en nuestro sistema jurídico tributario es superlativa, dado que existen materias que necesariamente deben ser, única y exclusivamente, reservadas a una sola fuente de regulación: la ley. Así las cosas, conforme al artículo 74 de nuestra Constitución, el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, con la cual crea los tributos, deberá estar sometida a dicho mandato. Ello, encuentra su fundamentación en que el establecimiento de cargas tributarias, las cuales serán soportadas por la ciudadanía en atención al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deberá hacerse efectiva con la participación de estos mediante la actuación de sus representantes en el Congreso de la República (no taxation without representation). (p. 42)

Asimismo, no olvidemos que la creación de tributos, su modificación o derogación, tendrá un impacto directo en la sociedad y, en relación con los contribuyentes, en su derecho de propiedad, en la medida que su patrimonio se verá disminuido al afrontar las cargas fiscales que la ley impone, o que dicho patrimonio pueda incrementarse de cara a la eliminación de determinadas cargas impositivas.

Ahora bien, debemos admitir que la exigencia del mandato de reserva de ley no puede ser absoluta, dado que esto haría inviable la regulación por parte del Estado de obligaciones tributarias de carácter sustancial y/o formal. Nuestro máximo intérprete de la Constitución, estableció que debe realizarse una relativización del mandato de reserva de ley, lo que es entendido como una delegación de aspectos que se encuentran exclusivamente reservados a la ley por mandato constitucional a favor de normas reglamentarias.



Optar por una técnica legislativa en ese sentido nos parece correcto, pero también puede ser peligroso y nos expondría a un ejercicio abusivo de tal facultad, lo que a nuestro entendimiento es contrario al orden constitucional actual. En esa medida, el Tribunal Constitucional, en sendos pronunciamientos, sentó posición al respecto y ha establecido que frente a una delegación de facultades tributarias a normas reglamentarias que busquen regular aspectos reservados a la ley, tal delegación debe realizarse con parámetros claros y específicos con la finalidad de evitar un uso arbitrario de tal posibilidad, proscribiendo todo tipo de delegación en blanco e ilimitada.

Por ello, se considera contrario al mandato de reserva de ley la decisión del legislador tributario de otorgar una delegación en blanco en favor de la SUNAT, a fin de que pueda establecer qué operaciones se encontrarán afectas al régimen de detracciones, debido a que abre una puerta al abuso de dicho sistema administrativo de recaudación de impuestos.

### **2.2.3 La Reserva de Ley y el artículo 13 del Decreto Legislativo 940**

Luego de haber analizado cuál es el 1er alcance del mandato de reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico, siendo que dicha regla tiene como finalidad garantizar la participación de los ciudadanos, a través de sus representantes en el Congreso de la República, en la imposición de cargas fiscales, las cuales serán soportadas por los primeros. Asimismo, se entiende que el mandato de reserva de ley sirve de garantía en favor de los ciudadanos a fin de evitar intromisiones por parte del Estado en su libertad y en su esfera patrimonial, imponiendo exacciones con el solo ánimo de recaudar.

El ámbito sobre el cuál recae el mandato de reserva de ley, a partir de un entendimiento literal del artículo 74 de la Constitución, se refiere a la creación de tributos, siendo que estos deben ser introducidos al sistema jurídico tributario a través de una ley en sentido formal. Por otra parte, no cabe duda que dicha regla no puede ser aplicada rígidamente en un sistema tributario, por cuanto haría poco eficiente la actuación de la Administración en determinados ámbitos de su competencia. En atención a ello, como hemos visto, a partir de un desarrollo jurisprudencial se admite la relativización de la reserva de ley. Dicha relatividad se presenta de manera horizontal y vertical.

Respecto al aspecto vertical de la reserva de ley, el Tribunal Constitucional estableció que las delegaciones que se efectúen a favor de normas reglamentarias serán admitidas siempre que en la propia ley autoritativa se establezcan los parámetros específicos sobre aquella delegación. Esto, encuentra su fundamento en el hecho de evitar que la Administración se vea tentada a eludir la exigencia impuesta por la reserva de ley y establecer cargas públicas con un interés puramente recaudatorio.

Inicialmente, como han sido dadas las sentencias del Tribunal Constitucional en torno a la reserva de ley, podría entenderse que la regla en cuestión, así como su relativización horizontal y vertical, se refieren únicamente a la creación de un tributo, excluyéndose así de su ámbito de aplicación todas aquellas obligaciones formales pertenecientes al ámbito tributario que no sean tributos propiamente dichos pero que sin embargo se encuentran íntimamente ligados a estos. Aunado a ello, en la sentencia recaída en el Exp. 03769-2010- PA/TC al analizarse la constitucionalidad del sistema de detracciones, se determinó simplemente que dicho instrumento al ser considerado como un sistema administrativo no le sería aplicable las normas constitucionales tributarias, incluido el mandato de reserva de ley.

En opinión, dicho argumento resulta ser una salida facilista en cuanto al análisis del sistema de detracciones de cara al análisis constitucional de dicho mecanismo. El Tribunal Constitucional perdió la oportunidad para pronunciarse en el extremo referido a la reserva de ley, específicamente si es que los deberes formales se encuentran comprendidos bajo su ámbito. Lamentablemente, su razonamiento hizo que al día de hoy el mandato de reserva de ley se vea restringido únicamente a los tributos en sentido estricto, excluyéndose así a los deberes formales.

Creo firmemente que excluir a estos deberes del ámbito de aplicación del mandato en mención, los cuales coadyuvan a la recaudación tributaria como es el caso del sistema de detracciones, resulta perjudicial para los contribuyentes, sobre todo por las consecuencias sustanciales que trae consigo la aplicación de dicho sistema. Lo mencionado nos lleva a un panorama complicado para los contribuyentes en nuestro sistema tributario, en la medida que la Administración habiendo recibido una delegación en blanco de facultades legislativas se verá facultada a crear deberes administrativos cuyo incumplimiento podrían generar consecuencias sumamente gravosas para estos.

En la actualidad ello ocurre con el sistema de detracciones. El artículo 13 del Decreto Legislativo 940 otorga a favor de la Administración una amplia discrecionalidad para designar qué bienes y/o servicios se encuentran sujetos al referido sistema, sin limitación alguna:

Artículo 13°.- Normas complementarias Mediante resolución de superintendencia la SUNAT: a) Designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Como vemos, el artículo arriba citado otorga un cheque en blanco a favor de la Administración a fin de aplicar el sistema de detracciones. Sin lugar a dudas, esto es contrario al mandato de reserva de ley.

Lo que resulta peligroso de esto es que estamos a merced de la Administración, la cual sin limitación alguna podría incluir servicios y/o bienes o elevar desmesuradamente las tasas del sistema, afectándose el derecho de propiedad de quienes soportan esta obligación formal. Todo esto resulta contrario al principio de seguridad jurídica, por cuanto la actuación de la Administración se tornaría en impredecible y sería complicado para los ciudadanos la toma de decisiones en sus actividades empresariales generadoras de ganancias sujetas a imposición.

A ello se suma el hecho que frente al incumplimiento de las obligaciones que impone el sistema de detracciones, los ciudadanos se ven expuestas a sanciones y consecuencias sumamente gravosas. Inicialmente, con la dación del Decreto Legislativo 940, el incumplimiento por parte del sujeto detractor era sancionado con una serie de infracciones previstas en su artículo 12, las cuales se referían básicamente a la obligación de efectuar la detracción, el traslado de los bienes sin acreditarse el depósito íntegro de la detracción, darle un uso a los fondos depositados distinto al previsto en el sistema y a la obligación por parte de los peajes a efectuar los cobros realizados en el momento establecido. Asimismo, las sanciones establecidas iban desde el 50% del importe no depositado hasta el 100% del mismo. Podría parecer que dicha infracción no tendría un impacto considerable para los sujetos; sin embargo, tomando en cuenta que dicha infracción podría configurarse por un gran volumen de operaciones, el impacto podría ser considerable.

Por si no fuera poco ello, el decreto legislativo en comentario sancionaba que, de no efectuarse el depósito de la detracción, el sujeto perdería el derecho a la utilización del crédito fiscal de la operación y ¡el costo y/o gasto para efectos del impuesto a la renta!

En este último punto, consideramos que el impacto era realmente alto financieramente para los contribuyentes, por cuanto perdían la posibilidad de deducir sus gastos, en atención al principio de capacidad contributiva, soportando no solo las multas antes mencionadas sino también las sanciones anómalas. Asimismo, resultaba sumamente criticable que un sistema de adelanto de impuestos como el sistema de deducciones, pensado primordialmente para asegurar el pago del Impuesto General a las Ventas, extienda sus consecuencias a un impuesto distinto como es el impuesto a la renta, el cual tiene su propia lógica y aplicación normativa.

Al parecer el Estado se dio cuenta de aquella gravosa situación, por lo que posteriormente eliminó el efecto nefasto de perder el derecho a deducir el costo y/o gasto para efectos del impuesto a la renta. Asimismo, con la dación del Decreto Legislativo 1395, las consecuencias negativas fueron aminorándose por cuanto otorga la posibilidad de deducir el crédito fiscal en el mes en que se efectuó la operación, siempre que se cumpla con realizar el depósito de la detracción dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del mes en que venza la declaración jurada mensual de dicho período.

A pesar que el Estado dio marcha atrás en ese punto, actualmente el sistema sigue siendo excesivamente discrecional y los contribuyentes siguen expuestos a las consecuencias que podría traer consigo el incumplimiento de dichas obligaciones formales. A continuación, analizaremos cómo es que la SUNAT viene ejerciendo la potestad otorgada a su favor por el – inconstitucional – artículo 13 del Decreto Legislativo 940.

#### **2.2.4 La aplicación del SPOT mediante resoluciones de superintendencia emitidas por la SUNAT**

Previamente, hemos visto que el Decreto Legislativo 940 otorga a favor de la SUNAT una facultad discrecional ilimitada, por cuando no se fijan parámetros claros por los cuales dicha institución hará uso de una discrecionalidad amplia del sistema de deducciones. Esto, a nuestra consideración, resulta inconstitucional y nos expone ante un

uso desmedido del régimen de detracciones por parte del Estado a fin de elevar la recaudación sin tomar en cuenta nuestros derechos, afectándose así nuestro patrimonio y, peor aún, nuestros derechos fundamentales. Por otro lado, en su momento se planteó la discusión acerca de la constitucionalidad del sistema ante el Tribunal Constitucional, y su respuesta fue poco alentadora frente al cuestionamiento constitucional hecho al régimen de detracciones, pues, como hemos revisado, escasamente señaló en su sentencia recaída en el Exp. 03769-2010-PA/TC que dicho instrumento al tener naturaleza administrativa, no le son aplicables las disposiciones constitucionales tributarias, cerrando así la posibilidad de dar un análisis de cara a los valores constitucionales que inspiran nuestro sistema tributario. Por otro lado, el referido Tribunal fue claro al establecer en su línea jurisprudencial que el mandato de reserva de ley podría ser relativizado (extensión vertical) a fin de evitar que la regulación en materia tributaria se vea rígidamente reservada a la ley y normas del mismo rango, estableciendo como límite a ello que dicha delegación debe estar específicamente parametrada en la ley que prevé tal delegación, no aceptándose, en ningún caso, una delegación en blanco a favor de la Administración; sin embargo, hoy en día tenemos en nuestro ordenamiento jurídico tributario una norma que claramente se aleja de tal interpretación del Tribunal Constitucional y sobre todo, da la espalda al mandato de reserva de ley.

Así también, el referido tribunal en su sentencia recaída en el Exp. 2762-2002-AA/TC – Caso British American Tobacco South América Limitada, establece claramente que las delegaciones reglamentarias deben quedar claramente parametradas en la ley habilitante, pues lo contrario significaría atentar contra el mandato constitucional de reserva de ley.

Es, lo que ocurre en nuestro medio con el sistema de detracciones contraviene la Constitución y lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Exp. N° 042-2004-AI/TC, lo cual afecta en gran medida los derechos de los contribuyentes sujetos a dicho sistema, paradójicamente, en un Estado Constitucional de Derecho como el nuestro dónde debe imperar el máximo respeto a la Constitución.

Veamos ahora cómo se manifiesta dicha afectación. Para ello, hemos escogido algunas resoluciones de superintendencia en las que la SUNAT, en ejercicio del inconstitucional artículo 13 del Decreto Legislativo 940, realiza diversas modificaciones al sistema de detracciones.

Tenemos las resoluciones:

La Resolución de Superintendencia 203-2014/SUNAT en sus considerandos señala que: Que, se dicta conforme a la facultad prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo 940, el cual prevé que será la SUNAT la que designe, entre otros, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos. Que, la normativa del SPOT establece que será aplicable una tasa del 12% a los servicios “otros servicios empresariales” y “demás servicios gravados con el IGV” detallados en los numerales 5 y 10 del Anexo N° 3 de la resolución 183-2004/SUNAT.

La Resolución de Superintendencia 343-2014/SUNAT en sus considerandos establece los siguientes puntos: Que, conforme a la Décima Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N.º 302301 se emite dicha resolución a fin de racionalizar los Sistemas de Pago del IGV, que comprenden las percepciones, retenciones y detracciones. Que, se dicta conforme a la facultad prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo 940, el cual prevé que será la SUNAT la que designe, entre otros, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Como vemos, dicha resolución se emite en el marco de la Ley 30230 la cual busca, entre otros puntos, racionalizar los sistemas de pago el IGV. Al parecer, el Estado se dió cuenta que el sistema de detracciones, a dicha fecha, resultaba ser sumamente invasivo en las relaciones entre particulares, privándolos de tener liquidez para sus operaciones empresariales.

En Resolución de Superintendencia 071-2018/SUNAT, señala en sus considerandos lo siguiente: Que, se dicta conforme a la facultad prevista en el artículo 13º del Decreto Legislativo 940º, el cual prevé que será la SUNAT la que designe, entre otros, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

En resolución 183-2004/SUNAT se incluyó en el sistema de detracciones, entre otros, a los servicios de intermediación laboral y tercerización, mantenimiento y reparación de bienes muebles, otros servicios empresariales y demás servicios gravados con el IGV.

En resoluciones de superintendencia 203-2014/SUNAT y 33-2014/SUNAT el porcentaje aplicable a los servicios antes mencionado fue reducido al 10%, ello porque se trataba de sectores económicos que habían mejorado su cumplimiento tributario y que concentraban la mayor cantidad de saldos acumulados de detracciones no aplicadas, lo que significaba para las empresas mayores costos financieros y administrativos. Que, a pesar de que el porcentaje fue reducido, se observó en dichos sectores un incremento en el índice de incumplimiento del IGV, así como un incremento en su deuda tributaria.

Finalmente, la Resolución de Superintendencia N.º 130-2019/SUNAT señala: Que, se dicta conforme a la facultad prevista en el artículo 13º del Decreto Legislativo 940º, el cual prevé que será la SUNAT la que designe, entre otros, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Como hemos podido observar, las distintas resoluciones mencionadas comparten similares – por no decir los mismos- considerandos en relación a la aplicación del artículo 13 del Decreto Legislativo 940.

Así, por ejemplo, las resoluciones 203-2014/SUNAT y 343-2014/SUNAT utilizan el siguiente argumento para excluir determinados bienes del sistema: Que los montos obtenidos por la aplicación del porcentaje de detracción deben guardar relación con las obligaciones tributarias que generan las operaciones sujetas al sistema, a fin de no generar acumulaciones de saldos no aplicados que podrían representar costos financieros para las empresas.

El SPOT como manifestación del poder tributario del Estado Como revisamos en los apartados anteriores, en nuestro medio se niega la posibilidad de que el SPOT sea contrastado con las disposiciones constitucionales previstas en nuestra Constitución. Ello, a partir de que el Tribunal Constitucional se pronunció en tal sentido en la sentencia recaída en el Exp. 03769-2010-PA/TC. La razón: el SPOT es un mecanismo de naturaleza administrativa que no posee naturaleza tributaria. Dicha justificación es acertada, pero de modo parcial. El Tribunal acierta señalando que se trata de un mecanismo administrativo distinto del tributo. Sin embargo, creemos que yerra al señalar que este no se puede ser analizado a la luz de las normas constitucionales tributarias, dentro de las cuales encontramos a la reserva de ley. También creemos que cuando el artículo 74 de la Constitución se refiere al término tributo, este debe ser entendido de una manera más

amplia, comprendiendo bajo su ámbito también a los deberes administrativos (deberes de información y de colaboración) tales como el SPOT, dado que se trata de obligaciones legales emanadas del poder tributario cuya exclusiva función es coadyuvar al Estado a una eficaz recaudación tributaria.

En mi opinión, considero que los deberes administrativos como el SPOT deben verse comprendidos bajo el mandato de reserva de ley, debido a que este proviene de la potestad tributaria del Estado. Esta es entendida como la facultad dada por la Constitución a favor del Estado para la creación de cargas impositivas, pero dichas cargas, a nuestro entendimiento, deben referirse no sólo a los tributos y a su finalidad recaudatoria, sino que también a las demás normas que complementan a estos tributos en un sistema tributario, como son los deberes tributarios formales que cumplen un papel fundamental para la recaudación del Estado.

Es cierto también que la imposición de deberes administrativos formales proviene del ejercicio del *ius imperium* del Estado como atribución genérica, pero consideramos que esto debe ser visto a partir de un criterio de especialidad, por lo que en rigor será la potestad tributaria del Estado la que legitime la exigencia de tales obligaciones a los particulares. En este extremo nos parece acertada la aseveración de Martín Queralt (2001) cuando señala que la potestad tributaria no debe escindirse de su relación con otro tipo de situaciones en que se encuentra también la administración porque con excesiva frecuencia se oscurece la posición en la que se encuentra la Administración en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias. El ejercicio de la potestad tributaria y su distribución debe estar correctamente delimitado, dado que cabe la posibilidad que diversos entes e instituciones públicas podrían verse tentadas en crear cargas tributarias para lograr un financiamiento propio, a costa que los particulares soporten una carga tributaria que pueda afectar su patrimonio (Ruiz de Castilla, 2017, p. 130). De ahí es que se presenta una visión tradicional de las normas constitucionales tributarias como límites a la potestad tributaria del Estado. Sin embargo, estamos convencidos que tal visión no permanece estática y, por el contrario, se ha reconfigurado para ser aquella que coloca a dichas normas como eje vertebrador del ordenamiento jurídico tributario.

Por su parte Casás (2002), en referencia a este tema señala:

El tema tiene particular interés en Argentina en tanto por el decreto 618/97 se reitera el otorgamiento de facultades reglamentarias al titular del organismo fiscal,



para dictar normas obligatorias reglamentarias muy variadas, muchas de ellas relacionadas a los deberes formales a cargo de contribuyentes. Por su parte, la infracción a los deberes formales encuentra severas sanciones en la Ley de Procedimiento Tributario bajo la forma de multas graduables, las que se tornan ostensiblemente más severas para el caso de incumplimiento de regímenes generales de información, cuando de clausura de establecimiento. En tales condiciones, resulta razonable exigir ante estas cargas personales la satisfacción del principio de reserva de ley. (p. 668)

De lo explicado, el sistema de detracciones tiene consecuencias sumamente gravosas, como la exposición de los sujetos obligados a sanciones desmesuradas y la pérdida del crédito fiscal del impuesto general a las ventas, lo que puede ocasionar un fuerte impacto financiero para los contribuyentes, por lo que su regulación debe estar prevista en una ley o una norma con rango de ley en el caso de delegación de facultades.

Debemos agregar otra consecuencia gravosa para el contribuyente en la aplicación del sistema de detracciones: el ingreso como recaudación. Este consiste en que, bajo determinadas causales, los fondos de las cuentas de detracciones de los contribuyentes congelados por la SUNAT y se priva de la posibilidad al contribuyente de que pueda liberarlos más adelante, limitándolos solamente a que dichos montos sean imputados a las deudas tributarias nacidas a la fecha.

Una de las causales, sumamente cuestionable, es que el contribuyente debe haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario – “Declarar cifras y datos falsos”. Si un contribuyente incurre en dicha infracción, esto ya será causal para el ingreso como recaudación de la cuenta de detracciones. La sola comisión de la infracción priva a los contribuyentes de los fondos de su cuenta de detracciones. Ni siquiera, se toma en cuenta el hecho de que la infracción no es firme a nivel administrativo, esto es, que se hayan agotado los recursos para cuestionar la infracción. ¿Qué pasaría si realmente el contribuyente no incurrió en la infracción y su recurso de reclamación resulta fundado? No le quedarían muchas opciones al contribuyente, dado que, a esas alturas, los fondos ya habrán sido congelados, además de restringir su derecho de liberación

Es por estos fundamentos que consideramos que los principios constitucionales deben ser plenamente aplicables al sistema de detracciones, siendo este un deber

administrativo de colaboración cuyo incumplimiento tiene consecuencias muy gravosas para los contribuyentes.

En conclusión, discrepamos con la posición sentada por el Tribunal Constitucional en el sentido de que los principios constitucionales previstos en el artículo 74 de la Constitución, incluida la regla de reserva de ley, no le son aplicables a las obligaciones tributarias de carácter formal. Asimismo, no encontramos una razón suficientemente sólida para excluir del ámbito de aplicación del mandato de reserva de ley a las obligaciones de carácter formal como es el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), por el contrario, debemos propender la maximización del respeto hacia las disposiciones constitucionales tributarios y el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

### **2.2.5 Respeto de los servicios exonerados en el Impuesto General a las Ventas**

Resolución No.057-2007-SUNAT de fechas 18 de marzo de 2007, Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno central: Señala que se dicta conforme a la facultad prevista en el art.13 del DL 940 al Transporte Público de Pasajeros por vía terrestre.

Mediante esta resolución se incluye detracciones al sector de transporte de pasajeros en su pase por las garitas de peaje pagando un adicional de S/ 2.00 soles por eje de cobro en un solo sentido y S/ 4.00 por eje en cobros de ida y vuelta, haciendo referencia al art.13 del DL 940. En mi opinión y de lo desarrollado en esta tesis la facultad dada a Sunat, es sin límite de tal que se considera que se le otorgó una facultad desmedida, la cual desarrollaremos los motivos en el desarrollo de esta tesis.

Así mismo con esta resolución, SUNAT, afecta con detracción a un servicio “exonerado del IGV” contemplado en la Ley del impuesto general a las ventas, establecido en el apéndice II numeral 2, sin contemplar que estas operaciones están exoneradas con una norma de rango superior al ser un Decreto Supremo No.055-99-EF<sup>8</sup>, sin embargo SUNAT

---

<sup>8</sup> TUO De la Ley del Impuesto General a las Ventas e impuesto selectivo al consumo.

emite una resolución de Superintendencia (norma de rango inferior) para que se apliquen detracciones a un sector, vulnerando la Reserva de Ley y el principio de legalidad.

Ahora bien, respecto a los aspectos sustantivos de la reserva de ley, esta es garantía y exigencia. Garantía, pues como hemos visto, evita que el Estado desmedidamente cree e imponga cargas tributarias en contra de los contribuyentes, pues será a través de sus representantes que dichas cargas sean aceptadas por estos. Así también, es exigencia, dado que es imperativo que la creación de un tributo u otras figuras que provienen de la potestad tributaria, ingresen al ordenamiento jurídico tributario a través de una ley en sentido estricto, lo que hace que esta Resolución No. 057-2007-SUNAT sea inconstitucional y vulnera el principio de Legalidad, que debe entenderse como un principio general por el cual los poderes públicos están subordinados a la ley.

En el informe No.042-2021-SUNAT, emitido este año, realiza todo un análisis sobre si está o no gravado el servicio de transporte de pasajeros interprovincial por razones humanitarias en época de pandemia, señalando diferentes normas dadas en estado de emergencia (DS 051-2020) a lo que finalmente concluye que el servicio de transporte de pasajeros se encuentra exonerado, acaso no bastaba con la exoneración que ya se encontraba de manera precisa en la Ley del IGV? , era necesario aclarar con un informe?

Así mismo existe otra contradicción en la Resolución de Superintendencia No. 183-2004 del 15 de agosto del 2004, en el siguiente:

Artículo 2.- Operaciones sujetas al Sistema

a) La venta gravada con el I.G.V., el sistema claramente indica que estarán sujetas al sistema las operaciones gravadas, pero se contradice con la RS 57-2004 SUNAT incluye al sistema a un servicio exonerado.

De otro lado en Cartilla publicada por SUNAT<sup>9</sup>, esta indica lo siguiente:

e) Tratándose del transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, el transportista deberá pagar el monto del depósito a la Administración del peaje, en

---

<sup>9</sup> Cartilla del sistema de detracciones del IGV

el momento en que efectúe el pago del peaje en las garitas puntos de peaje señalados en el Anexo de la R.S.057-2007/SUNAT.

Lo que vemos es una contradicción porque según IINFORME 042-2021-SUNAT indica que es un servicio exonerado, en la cartilla de SUNAT al día de hoy publicada se indica líneas arriba que está dentro del alcance de sistema de detracciones. La Resolución 203-2014/SUNAT de fecha 27 de junio de 2014; la 343-2014/SUNAT de fecha 11 de noviembre de 2014; la 071-2018/SUNAT de fecha 28 de febrero de 2018; y 130-2019/SUNAT de fecha 25 de junio de 2019.

### **La Pirámide de Kelsen (Pirámide Kelseniana) o Jerarquía Normativa**

La teoría de la jerarquía normativa del conocido teórico Austriaco del derecho Hans Kelsen, se expresa en una jerarquía normativa, que expresa la prelación de normas, que debe respetarse, para fines de sometimiento de normas de inferior alcance o referencia, con normas más generales o de carácter más amplio.

El jurista austriaco Hans Kelsen. Dicha representación incluye cinco niveles:

1. La Constitución y los tratados sobre derechos humanos.
2. Las normas con rango de ley.
3. Los decretos.
4. Las resoluciones.
5. Las Normas de Interés de Parte.

El influjo de Kelsen en el Perú aparece hacia el año de 1936 y se concentra hacia 1950, fecha alrededor de la que aparecen los trabajos de Patrón Yrigoyen, Fernández Sessarego y Miró Quesada que conjuntamente con los de Cobián y Guerra son los mejores que se han realizado en nuestro país sobre la Teoría Pura del Derecho. Estos nombres muestran que la recepción de Kelsen ha sido especialmente feliz en las Universidades de San Marcos (Fernández Sessarego, Miró Quesada) y Católica (Cobián, Guerra). Los mejores trabajos sobre la Teoría Pura del Derecho son aquellos en los que no sólo se ha tratado de exponer a Kelsen, sino además de criticarlo desde otra posición, ya sea desde el marxismo (Patrón Yrigoyen), la fenomenología y el existencialismo (Fernández Sessarego), posturas axiológicas y jusnaturalistas dentro del pensamiento católico (Cobián y Guerra) o desde una posición personal (Miró Quesada).

Definitivamente el aporte de Kelsen al Perú y a muchos países ha sido y es de vital importancia para el Derecho. Así también, era necesario plasmar la pirámide de Kelsen para lo explicado en esta tesis respecto de la importancia de la jerarquía de normas.



# CAPITULO III: IMPACTO ECONOMICO EN EL SECTOR TRANSPORTE

## 4.1 Impacto Económico

La liquidez es una cualidad de los activos para ser convertidos en dinero efectivo de forma inmediata sin disminuir su valor. El dinero es el activo con mayor liquidez, al igual que los depósitos en bancos.

Salmerón citado por Carranza et al. (2018) define el concepto de liquidez como:

“La facilidad para convertir una inversión en dinero líquido. Usualmente, y dependiendo del tipo de inversión, a menor liquidez, mayor riesgo, y posiblemente, mayor rentabilidad, y viceversa” (p. 206).

La liquidez significa a la capacidad de convertir a los activos en efectivo, algunos artículos pueden ser más líquidos que otros. Por ejemplo, una acción puede ser vendida en minutos o días. Sin embargo, las propiedades, como los terrenos o edificios, pueden tardar semanas, meses o incluso años para convertirse en efectivo. La facilidad con la que los instrumentos financieros, como las acciones y bonos se convierten y se transfiere la propiedad es la razón por la que a menudo se les llama activos líquidos. Sin embargo, la mayoría de los activos pueden ser eventualmente intercambiados por dinero en efectivo o liquidados. Contar con buenos activos garantiza la tranquilidad de una sólida solvencia económica que permite adquirir nuevos compromisos para alcanzar el desarrollo esperado. La liquidez personal, empresarial y pública, es la carta de presentación para cualquier operación financiera.

La aplicación de dispositivos como el SPOT solo ha convertido a las empresas en fedatarios y recaudadores de SUNAT, procediéndose a disminuir la liquidez de las empresas, generando una recaudación excesiva a la real capacidad económica de las mismas. En especial el Régimen de Deduciones, es una forma de “recaudación a ciegas”, puesto que no toman en cuenta la real cuantía del impuesto que el contribuyente estaría obligado a pagar, ya que no se considera los saldos a favor o créditos tributarios de los que dispone el contribuyente. Esto además se puede configurar posteriormente en el hecho de exigir adelantos a quienes no adeuden (como el caso de los servicios de transporte no gravados con IGV); siendo el Estado el que quedaría debiendo a los

contribuyentes. Es por ello, que podemos inferir que las empresas deben injustamente distraer sus recursos financieros al pago de las detracciones, complicando su flujo de caja y el costo de oportunidad para la aplicación de la rotación de inventarios.

El pago de la detracción en el servicio de transporte de pasajeros, que en buena cuenta no es propiamente una detracción porque no corresponde a un importe que sea deducido del comprobante de pago por el servicio que este presta a los usuarios, sino más bien un importe adicional que mediante ley ha sido impuesto de manera distinta a cualquier otra detracción a la que son sujetos los distintos servicios del sistema, está afectando la liquidez de las empresas de este sector en un 27% adicional (aplicando al pago del peaje), siendo un importe adicional, y es cobrado a los transportistas que está dado en función a los ejes de sus vehículos. La incongruencia importante es si el servicio de transporte público de pasajeros dentro del país está exonerado dentro del apéndice II numeral 2 de la Ley del impuesto general a las ventas ¿cómo es que deben pagar una detracción a su paso por los peajes a nivel nacional?

La Administración Tributaria ha impuesto una afectación o carga a rajatabla, si tal servicio está exonerado podríamos entender entonces que la SUNAT sólo está considerando afectar una operación con el fin de combatir la evasión y la informalidad en el sector transporte y recaudar sin realizar ningún análisis a este grupo de empresas evasoras simplemente imponiendo un pago adicional por detracción.

Tal como lo señala la Exposición de Motivos del DL 940” indica los siguiente:

“La implementación de un sistema de este tipo obedece a la necesidad de combatir la evasión, controlar los altos niveles de informalidad existentes en la cadena de producción y comercialización de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios, reduciendo la competencia desleal proveniente del incumplimiento tributario.

Por ello, resulta necesario ampliar el ámbito de aplicación del SPOT a otros tributos distintos al IGV, a fin que el sistema permita asegurar el pago de obligaciones tributarias en general respecto de actividades con altos niveles de incumplimiento tributario. Así mismo, como resultado de la evaluación del funcionamiento del SPOT, se ha considerado conveniente adecuar el sistema a las distintas características de los bienes y servicios incorporados al mismo, a efecto de simplificar su aplicación y lograr un mayor control de su cumplimiento”.

**FINALIDAD:** Se define al SPOT como un sistema cuya finalidad es generar fondos, a través de depósitos en cuentas bancarias, destinadas a asegurar el pago de obligaciones tributarias en general. De esta forma se concibe al sistema en términos amplios y no se supedita su objeto (únicamente al pago del IGV).

#### **4.1.1 Efectos de la norma legal en el Ordenamiento Jurídico Nacional**

La aprobación del proyecto del Decreto Legislativo (940) no vulnera ninguna disposición Constitucional, permitiendo la ampliación del ámbito aplicación del SPOT, así como su perfeccionamiento a efecto de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión.

#### **4.1.2 Costo beneficio**

El proyecto de Decreto Legislativo busca lo siguiente:

- Ampliar el campo de aplicación del SPOT a fin de asegurar el pago de otros tributos distintos al IGV, tales como el impuesto de la Renta y el ISC, así como cubrir supuestos de evasión considerando como operaciones sujetas al sistema al traslado de bienes, lo cual permitirá ampliar la base tributaria y, en consecuencia, incrementar la recaudación de sectores que presentan un alto grado de incumplimiento tributario.
- Perfeccionar el sistema vigente a fin de hacer viable su aplicación a otras operaciones o sectores económicos, teniendo en cuenta las distintas características de los bienes y/o servicios involucrados.

En esta tesis se ha investigado además cuáles fueron los cálculos que la Administración Tributaria ha realizado para determinar el importe del pago adicional de S/2 soles en el cobro de un sentido y S/ 4.00 soles en el cobro de ida y vuelta, pero no hay una fuente a este cálculo.

Ahora, en la siguiente tabla se muestra el impacto del adicional en función al peaje que están pagando las empresas de transporte.



**Tabla 4.1***Tarifa de peaje real por pasada por cada punto de peaje 2020*

<b>Categoría</b>	<b>Peaje INC IGV</b>	<b>Pago adic. Detracción</b>	<b>Total a pagar por peaje</b>
<b>Livianos (*)</b>	14.6	0	14.6
<b>2 ejes</b>	29.2	8	37.2
<b>3 ejes</b>	43.8	12	55.8
<b>4 ejes</b>	58.4	16	74.4
<b>5 ejes</b>	73	20	93
<b>6 ejes</b>	87.6	24	111.6
<b>7 ejes</b>	102.2	28	130.2
<b>8 ejes</b>	116.8	32	148.8

(\*) Se incluye esta categoría en la tabla sólo para fines de mostrar el cuadro de tarifas completas, los vehículos livianos, no están sujetos a detracción de transporte de pasajeros, solo vehículos de 2 ejes en adelante.

Detracción S/ 4.00 Soles por eje, los vehículos de transportes de pasajeros generalmente son de 5 ejes en adelante.

Fuente: Elaboración propia (Data real del flujo vehicular de transporte de pasajeros -Lima-2019)

Finalmente, los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad. El objetivo de los estados financieros, con propósitos de información general, es suministrar información acerca de la situación del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios, a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores, con los recursos que se les han confiado. Se puede colegir entonces, a la luz de los datos obtenidos en la investigación, mediante información real obtenida del 2019 de las principales empresas de transportes de pasajeros cuya identidad queda reservada por fines de protección de datos, se muestra el impacto financiero tributario en la gestión económica por la aplicación del régimen de detracciones en las empresas de este sector.

#### **4.2 Problemática en ser considerada detracción**

Alva (2013) señala que, el vocablo detracciones proviene del verbo detraer el cual significa “restar, sustraer, apartar o desviar y consiste en una detracción o descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el usuario de un servicio que se encuentren comprendidos en el sistema. Para ello se aplicará un porcentaje (%) el cual

se encuentra fijado en la norma, considerando para ello como base el precio del Proveedor (vendedor o prestador), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del Proveedor (que puede ser el vendedor de bienes o prestador de servicios) con la finalidad que los montos depositados en dicha cuenta únicamente sean destinados al cumplimiento de los pagos de tributos del Proveedor. Se efectúa el depósito de la detracción en el Banco de la Nación en la cuenta corriente que el vendedor previamente apertura, recibiendo para ello una constancia de la cancelación respectiva, la cual sirve de sustento que la detracción sí se llevó a cabo. Posteriormente se cumple con pagar la diferencia al vendedor o proveedor del servicio tomando como referencia el acuerdo comercial pactado por ellos.

Explicado el concepto de la detracción, que es aplicada a las empresas de bienes y servicios sujetas al sistema, la excepción de la aplicación es exclusivamente para las empresas de transportes de pasajeros, porque el pago es adicional pagando la suma de S/4 soles por eje (ida y vuelta) al importe de la factura, respecto a una operación que realizan tales empresas no gravadas con el IGV, lo que evidencia claramente que NO se trata de una “detracción” como al resto de contribuyentes y vulnerando el principio de igualdad y, por ende, de capacidad contributiva desarrollado anteriormente.

#### **4.3 Diferencia del cálculo del SPOT con respecto a las tasas de otros servicios**

De lo señalado en el punto anterior al explicar la detracción, para el tipo de empresas de transportes de pasajeros el tratamiento es distinto, ya que es un importe fijo según la cantidad de ejes del vehículo, además del hecho que el servicio que presta el transportista a los usuarios es un servicio exonerado del IGV y sin embargo le se impone pago de detracción.

Este servicio que brinda el transportista a los pasajeros no tiene nada que ver con el pago del peaje, que es un pago que corresponde a un servicio de operación y mantenimiento de la carretera, por el que el transportista paga.

Por norma se le ha impuesto al peaje ser una especie de agente retenedor dado por la cantidad de ejes como se mencionó líneas anteriores.

Por lo expuesto que en ese sentido no hay equidad ya que mientras que para todas las empresas de bienes o servicios se les aplica un porcentaje “detráido” de sus facturas

que va entre el 1.5% hasta la más alta en caso de residuos el 15% que siempre es del total de su factura, para las empresas de transportes de pasajeros estas deben hacerlo pagando un importe adicional en razón de los ejes de sus vehículos (ver cuadro nro.2.)

Mientras que de manera muy distinta observamos en el caso analizado de las empresas de transportes de pasajeros y para fines de poder explicar lo comparamos en porcentajes, se tiene que es un “impuesto adelantado” sobre la factura que alcanza el 27%.

Claramente se observa que hay una inequidad con el resto de empresas sujetas al sistema, y la administración ha visto la manera más fácil de recaudar valiéndose de un mecanismo que a todas luces es absurdo. Por ese motivo considero que se observa claramente esta situación de inequidad y desigualdad a este sector empresarial, más aún que este servicio está exonerado en el apéndice II numeral 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

### **3.4 Aplicación del SPOT a una operación que ha sido exonerada del IGV**

Existe incongruencia en la norma del Impuesto General a las Ventas ya que dentro de los servicios exonerados en su apéndice II, numeral 2) se encuentra lo siguiente:

“Servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte público ferroviario de pasajeros y el transporte aéreo.

Se incluye dentro de la exoneración al transporte público de pasajeros dentro del país al servicio del Sistema eléctrico de Transporte Masivo de Lima y Callao”.

Es decir, se encuentra exonerado el servicio que el transportista brinda al usuario de transporte público de pasajeros. Cabe indicar que este servicio prestado al usuario, NO se le podría aplicar DETRACCION, pues el servicio mismo no está gravado con el impuesto general a las ventas, y es que justamente la detracción es el mecanismo para adelantar el pago del Impuesto General a las Ventas.

En el caso analizado nos cuestionamos porque tendrían que estar sujetas al SPOT las empresas de transportes público de pasajeros, si por el servicio que prestan directamente a los usuarios están exoneradas del IGV.

Entendemos que el Estado ha impuesto el cobro de las detracciones a este tipo de empresas cada vez que pasen por los peajes porque es más fácil hacer la recaudación a

través de los peajes que haciéndola la Administración directamente, pero es que acaso ¿debería hacerla si es un servicio exonerado del Impuesto general a las ventas?.

Partiendo de que es un servicio exonerado, NO tendría que estar sujeta a ningún tipo de detracción directamente o cuando estos vehículos pasen por las garitas de peajes.

Nótese que la Resolución de Superintendencia Nro. 183-2004 (publicada el 15 de agosto del 2004), en su anexo 3 indicó lo siguiente:

Se encuentra gravado el Servicio de transporte de personas por el servicio prestado por vía terrestre, por el cual se emita comprobante de pago que permita ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV, de conformidad con el reglamento de comprobantes de pago, este está gravado con el 12% de detracción. (Numeral 8 incorporado por el Artículo 6 de la Resolución de Superintendencia Nro. 258-2005/SUNAT, publicada el 29.12.2005;

Este servicio NO está afecto de detracciones en su pase por los peajes ya que Sí se encuentra gravado al IGV y sujeto a la detracción del 12% (empresas de servicios de transporte de personas por turismo, movilidad a empresas y similares.

### **3.5 Servicios de peaje vs servicios de transporte de pasajeros**

Para entender y analizar la diferencia procedo a explicar que las estaciones de peajes han sido designadas como agentes de detracción y no tiene que ver con el servicio por el cual factura la concesión (servicio de peaje) que es un cobro por el servicio de uso de la carretera y que servirá para el mantenimiento de la misma.

Es así que este cobro de detracción que realiza la estación de peaje, no configuraría una DETRACCION, sino que se trata de una imposición arbitraria de una cantidad que se recauda como DETRACCION SIN SERLO al no estar vinculado al servicio que brinda el peaje por el cuál factura y el servicio de transporte de pasajeros que es un servicio distinto y además exonerado en la Ley.

Por todo lo expuesto en esta tesis considero que hay una total arbitrariedad en ejercer un cobro a través de los peajes sobre un servicio que en principio está exonerado y de otro lado que el servicio que brindan los peajes no tiene relación con el servicio de transporte de pasajeros.

Finalmente, nótese que esto termina afectando la capacidad contributiva de las empresas, principio íntimamente ligado al de igualdad, según se señaló de forma precedente.

### **3.5.1 Incongruencia de un “anticipo” aplicable a una operación no gravada**

En este punto, se considera relevante mencionar que el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente No.033-2004-AI/TC, declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta al considerar que el mismo vulneraba el principio de capacidad contributiva.

Así, señaló que, en el caso del Anticipo Adicional de Impuesto a la Renta, el legislador sólo puede tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquélla que potencialmente pudiera ser generada, por lo que, en el caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente.

Agregó que, en el caso de una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición.

De esta forma, si en el Impuesto a la Renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional concluyó que teniendo en cuenta que en el Anticipo Adicional de Impuesto a la Renta se calculaba sobre la base de los activos netos, hecho económico que sólo puede servir de sustento para la creación de un tributo cuya finalidad sea gravar el patrimonio, tal anticipo vulneraba el principio de capacidad contributiva antes indicado y, por ende, resultaba inconstitucional.

Una afectación similar ocurriría si el pago anticipado de un Impuesto, se calculara considerando también operaciones fuera del alcance de dicho Impuesto. Ello, aun cuando

su objetivo fuese recaudatorio y luego se pudiera acceder a su aplicación a otros tributos o su devolución.

Por el contrario, el pago anticipado de un Impuesto sólo debería alcanzar a las operaciones sujetas a éste y, por ende, que tributarán de manera definitiva con el Impuesto. Una concepción contraria, vulneraría el principio de capacidad contributiva, similar a lo ocurrido en el caso del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (aunque en este caso el punto central era que el cálculo del anticipo no estaba en línea con la manifestación de riqueza gravada con el Impuesto).

Muestra de ello es que, como es lógico, el Impuesto a la Renta peruano prevé que sus pagos a cuenta mensuales se calculen en función a los ingresos netos considerándose como tales al “total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza” (artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta).

Así, se trae a colación el impuesto a la renta, para explicar que el Impuesto a la Renta cuenta con su mecanismo de pagos a cuenta los que servirán para el pago del impuesto mensual, el cuál para efectos de calcular el pago a cuenta mensual ya sea en cualquiera de los métodos existentes de pagos a cuenta, son calculados en razón de sus ingresos mensuales gravados.

La duda surge entonces de por qué se grava con el SPOT al sistema de detracción de pasajeros a su pase por las garitas de peaje, sí este sector cuenta con una exoneración del impuesto general a las ventas, vulnerando el principio de igualdad y capacidad contributiva.

### **3.5.2 Aplicación del SPOT contra el pago de tributos**

El SPOT servirá para ser usado para pagos de otros tributos entre ellos el impuesto a la renta, no resulta coherente, pues sin entrar a evaluar si la empresa tiene saldo a favor de ejercicios anteriores, en estos casos que tengan saldos a favor de renta, para la empresas de transportes de pasajeros resultaría que los importes depositados en la cuenta de detracciones no podrían ser usados para pagar dicho impuesto por no tener importe a pagar, haciendo que siempre tengan un importe sin poder aplicar contra impuestos y que

tampoco puedan solicitar la liberación de detracciones debido a que resulta tener requisitos de cumplimiento exagerados, haciendo que muchas empresas NO puedan cumplir con los requisitos para dicha liberación.

Por mencionar algunos:

- Que el saldo no se haya agotado luego de pagar tributos por lo menos en 3 meses.
- No tener deuda tributaria pendiente de pago.
- Haber cumplido con presentar oportunamente las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria o de los conceptos no tributarios que administra o recauda SUNAT que vencían en los (12) meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.
- La solicitud sólo puede ser presentada una sola vez al año y dentro de los primeros cinco días hábiles del mes de enero.

De otro lado tampoco se ha previsto que las empresas de transporte de pasajeros puedan estar en regímenes especiales de renta y/o pertenecer a MYPE y PYME, ya que en la norma RS 057-2007/SUNAT no hace ninguna exclusión por nivel de ingresos (capacidad contributiva).

Lo citado hace difícil que los importes por detracciones puedan ser usados en su totalidad y/o solicitados a devolución, perjudicando la situación económica de este sector transporte con una norma que se evidencia ser desigual.

## CONCLUSIONES

- El Sistema de detracciones fue creado originalmente como un mecanismo para generar una mayor y mejor recaudación fiscal del IGV. Es así que en un inicio abarcaba operaciones gravadas con el IGV, principalmente aquellas que se consideraban pertenecientes a sectores más informales y, por ende, que representaban mayor problemática en la recaudación del Impuesto.
- Sin embargo, con la inclusión en el Sistema de detracciones a transportistas públicos de pasajeros que transiten por los peajes, pese a ser un servicio exonerado del IGV, se estaría contradiciendo la naturaleza recaudatoria del IGV pensada para el SPOT.
- Si bien se entiende que la explicación proviene de que el legislador haya querido alcanzar sectores aun informales, esto estaría atentando contra el principio de igualdad en materia tributaria donde se debe dar el mismo trato a los iguales y, por el contrario, un trato desigual a los desiguales. Una vulneración a este principio afecta también el de capacidad contributiva de los contribuyentes.
- Por ende, aun cuando se tenga el objetivo indicado, vulneraría el principio de igualdad y capacidad contributiva el considerar dentro del alcance del Sistema de detracciones a una operación no gravada con el IGV, en tanto el SPOT está pensado como un sistema de recaudación de dicho Impuesto, e incluso dado que su cálculo estaría en función al número de ejes de los vehículos y no a un porcentaje del valor de la operación como ocurre en otros supuestos incluidos en el sistema.
- La SUNAT ha convertido a las empresas concesionarias de peajes en fedatarios y recaudadores de la administración tributaria. Además, se ha convertido en una especie de recaudación a ciegas porque no toma en cuenta la real cuantía del impuesto que el contribuyente debe pagar. En efecto, aparentemente la aplicación del SPOT a una operación no sujeta al IGV se estaría justificando con el hecho que con el importe recaudado se pueden pagar otros tributos. Sin embargo, no se considera el gravamen o los saldos a favor o créditos tributarios de los que dispone el contribuyente para sus obligaciones tributarias.



- Asimismo, las detracciones si bien sirven para evitar la evasión fiscal, lo que resulta favorable para el ordenamiento tributario, de otro lado resulta prejudicial en la liquidez de las empresas de transporte de pasajeros y su capital de trabajo.
- El estado actual de la tributación empresarial en el Perú, debe diseñar y ejecutar políticas tributarias, por consiguiente, evaluar sus consecuencias en eficiencia y equidad de las diferentes medidas impositivas y sean según la capacidad contributiva de los contribuyentes.
- La detracción del caso tratado en esta tesis respecto de la aplicación al servicio de transporte de pasajeros es distinta a cualquier otro tratamiento dentro de nuestro sistema tributario peruano (como en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, medidos también sobre la base de ingresos, viéndose cómo un pago anticipado se relaciona a la manifestación de riqueza gravada con el Impuesto). Por tanto, es importante que nuestros legisladores reevalúen el presente caso, por lo que, si este servicio se mantiene exonerado del impuesto general a las ventas, no debería sujetarse a detracción.

## RECOMENDACIONES

- Los legisladores han visto una forma práctica y rápida de recaudación a través de la detracción haciendo que tenga reservado un dinero para el pago de impuestos. Sin embargo, han demostrado deficiencias en legislar para combatir la evasión de las empresas de transportes informales, cuyos datos son reportados por las estaciones de peajes semanalmente, y la administración tributaria no ha tomado acción para evitar tal evasión que sigue generándose.
- Se recomienda, en primer lugar, que la norma que incluye en el SPOT al transportista público de pasajeros, en tanto esté exonerada del IGV, sea eliminada. Ello, por las razones jurídicas y económicas antes indicadas (afectación a principio de igualdad y liquidez, respectivamente).
- Una alternativa en caso no se derogue la norma, para que sea justa sin que afecte aún más la liquidez de este tipo de empresas, sería la aplicación de una auto detracción del 12% respecto del total ventas semanales por servicio de transporte a pasajeros sin distinguir si se refieren si son ventas realizadas a personas naturales o jurídicas. De esta manera, cada empresa pagaría en función a sus operaciones, y no ejes, lo que sería más razonable.
- La Administración tributaria debería usar el detalle brindado semanalmente por las estaciones de peajes, en la que se indica al detalle las empresas de transporte de pasajeros que se niegan a pagar la detracción (empresas informales) y realizar las fiscalizaciones con el fin de combatir la evasión por esta vía. Son muchas las empresas informales a las que puede fiscalizar, sancionar y hacer que se formalicen, aunque a la fecha no ha habido acción sobre ello.
- El fisco debe establecer una mejor política de recaudación incentivando más bien al contribuyente con menores tasas de impuestos, y fiscalizando a los sectores que se conocen evaden impuestos o que se disfrazan bajo el Sistema de MYPES o PYMES.

## REFERENCIAS

- Alva, M. (2017). *¿Qué es lo que debe conocer sobre el principio de Igualdad?*  
<https://bit.ly/3klcRdq>
- Alva, M., García, J., Gutiérrez, L., Peña, J., Bernal, J., Morillo, M., Calle, J., Ríos, M. & Flores, J. (2013). *Manual de Deduciones Retenciones y Percepciones. Aplicación práctica, jurisprudencia y consultas de la SUNAT*. Actualidad Empresarial.
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos de derecho tributario*. Palestra Editores.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Jurista.
- Cabrera, C. (2018). *Las deducciones del IGV en la empresa Servicios Generales ADJ EIRL - Chota* [Tesis de titulación, Universidad Señor de Sipán]. Repositorio Institucional USS.  
<https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/5233/Carlos%20Cabrera%20Guevara.pdf?sequence=1>
- Carranza, D. & Cornejo, J. (2018). *El sistema de deducciones y su impacto tributario y financiero en las MYPES del sector transporte de carga en Lima-Perú* [Tesis de titulación, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. Repositorio Institucional UPC.  
<https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/624892>
- Decreto Supremo N° 058-2003-MTC - Reglamento Nacional de Vehículos. (12 de noviembre de 2010).  
[http://transparencia.mtc.gob.pe/idm\\_docs/normas\\_legales/1\\_0\\_1957.pdf](http://transparencia.mtc.gob.pe/idm_docs/normas_legales/1_0_1957.pdf)
- Landa Arroyo, C. (2006). *Los Principios tributarios en la Constitución de 1993*. Una perspectiva constitucional. Palestra.
- Ley N° 28211, Ley que crea el impuesto a la venta de arroz pilado. (31 de diciembre de 2020). <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad/por-instrumento/decretos-supremos/21625-decreto-supremo-n-417-2019-ef-1/file>
- Luqui, J. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Miní J. (2013). Cuestionamientos al Sistema de Deduciones en el Perú, en particular al “ingreso como recaudación”. *Lumen*, 9, 87-98.  
[http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/derecho/lumen\\_9/9.pdf](http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/derecho/lumen_9/9.pdf)
- Resolución de superintendencia N° 057-2007/SUNAT. (18 de marzo de 2007).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2007/057.htm>

- Resolución de superintendencia N° 073-2006/SUNAT. (01 de julio de 2006).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/073.htm>
- Resolución de superintendencia N° 183-2004/SUNAT. (15 de agosto de 2004).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/183.htm>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N.° 0008-2003-AI/TC (Lima). (11 de noviembre de 2003). Corte Superior de Justicia de Lima.  
<https://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/cec/gaceta/gaceta/normativas/00008-2003-AI%20Aclaracion.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 03769-2010-PA/TC (Arequipa). (7 de octubre de 2011). Corte Superior de Justicia de Arequipa.  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 03769-2010-PA/TC (Lima). (1 de abril de 2005). Tribunal Constitucional Pleno Jurisdiccional.  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020).  
*Régimen de Deduciones del IGV - Empresas.*  
<https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-deducciones-del-igv-empresas>
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 940. (14 de noviembre de 2004).  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/deducciones/>
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 055-99-EF - Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al consumo. (16 de abril de 1999).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>

## BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar, H. (2013). Tratamiento contable de las detracciones. *Asesor Empresarial*, 440, 34-36.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Barco, O. (2009). *Teoría General de lo Tributario*. Grijley.
- Bravo, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario* (4° ed.). Palestra Editores.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario: Reflexiones*. Jurista Editores.
- Calle, J. (noviembre de 2013). Las últimas modificaciones al SPOT y algunas reflexiones sobre el sistema de detracciones (parte 2). *Actualidad Empresarial* 291, I14-I17.
- Carrillo, M. A. (2013). Inconsistencias del régimen de detracciones y propuestas para una adecuada aplicación que no genere efectos confiscatorios [mensaje en un blog]. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2013/02/02//>
- Casás, J. (2002). *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria* (1° ed.). Buenos Aires, AD-HOC.
- Castillo, C., Contreras, E., Herrera, L., Malaver, P., Perea, R., Alegria, K., Sánchez, A., Torres, M. & Zuluaga, Y. (2006). Nuevas aproximaciones a un Híbrido Peruano: El sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT). *Revista Vectigalia*, 83-97.  
[https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201\\_4\\_detraccion.pdf](https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_4_detraccion.pdf)
- Decreto Supremo 055-99 EF. Texto Único Ordenado de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo (15 de abril de 1999).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/tuo.html#>
- Decreto Legislativo No.501 - Ley general de la superintendencia de administración tributaria – SUNAT. (29 de noviembre de 1998).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/sunat/dl501.pdf>
- Decreto Supremo No.115-2002-PCM - Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (25 de julio de 2002). <https://www.mef.gob.pe/en/por-instrumento/decreto-supremo/8741-decreto-supremo-n-029-2012-ef/file>
- Decreto Legislativo No. 917 - Ley que modifica el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central (26 de abril de 2001).

<https://www2.congreso.gob.pe/sicr/RelatAgenda/proapro.nsf/ProyectosAprobadosPortal/BFCCF4AA657D3F8A05256DB1004D262E>

- Decreto Legislativo No. 940 - Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central. (20 de diciembre de 2003).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/detracciones/index.html>
- Decreto Supremo No. 133-2013-EF - Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013).  
<http://www.muniferrenafe.gob.pe/anuncios/tributosmunicipales/2018/ds-133-2013-ef.pdf>
- Durán, L. & Mejía, M. (2010). *El régimen de detracciones y contratos de construcción*. Revista Análisis Tributario, 4-6.
- Fernández, M. (2021). *Análisis de la constitucionalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) a partir de la reserva de ley* [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/17942>
- Ferreiro, J. (2006). *Curso de Derecho financiero español*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Gamba, C. (2006). *Reserva de ley y obligados tributarios*. En: *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Fondo Editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- García de Enterría, E. (1985). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional* (3° ed.). Editorial Civitas.
- Hart, H. (1990). *El concepto de Derecho* (3° ed.). Editorial Abeledo-Perrot.
- Huerta, L. (2005). El derecho a la igualdad. *Pensamiento Constitucional*, 11(11), 308-315.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/7686>
- Kelsen, H. (1983). *Teoría General del Derecho y del Estado* (2° ed.). UNAM.
- Ley N° 28079, Ley que delega al poder ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria. (27 de setiembre de 2003).  
<https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/28079-sep-26-2003.pdf>
- Loewenstein, K. (1979). *Teoría de la Constitución* (2° ed.). Ariel.
- Queralt, J., Lozano, C., Tejerizo, J. & Casado, G. (2001). *Curso de Derecho financiero y Tributario* (8° ed.). Editorial Tecnos.
- Morillo, M. (2018). *El Régimen de las Detracciones ¿Manifestación Arbitraria del poder público del Estado?* [Tesis de maestría, Universidad Pontificia Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de

- Investigación PUCP.  
<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14400>
- Morales, J. (2013). *Sistema de detracciones aplicable a servicios*. ECB ediciones.
- Gáslac, LL. (2013). *Aplicación práctica del Régimen de Detracciones, Retenciones y Percepciones* (1° ed.). Gaceta Jurídicas S.A.
- Picón, J. (2014). Inseguridad jurídica: el caso de las detracciones. *Conexión ESAN*.  
<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/07/10/inseguridad-juridica-caso-detraccione-jorge-picon/>
- Resolución de superintendencia N° 183-2004/SUNAT. (15 de agosto de 2004).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2004/183.htm>
- Resolución de superintendencia N° 178-2005/SUNAT. (01 de octubre de 2005).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2005/178.htm>
- Resolución de superintendencia N° 057-2007/SUNAT. (01 de setiembre de 2007).  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2007/057.htm>
- Ruiz de Castilla, F. (2005). La obligación tributaria y deberes administrativos. *Revista Derecho y Sociedad*, 24, 78-82.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16932>
- Salazar, O. (2017). *El Sistema de Detracciones del IGV y su influencia en la Gestión Financiera de la Empresa NCF Servicios* [Tesis de titulación, Universidad Ricardo Palma]. Repositorio Institucional URP.  
<https://repositorio.urp.edu.pe/handle/URP/1665>
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario* (1° ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sobrevilla, D. (1973). La Influencia de Kelsen en el Perú. *Revista Derecho de la Universidad Católica del Perú*, 31, 154-162.  
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/12724>
- Sobrevilla, D. (2013). *Fundamento de Derecho Tributario* (5° ed.). Editoriales de Derecho Reunidas.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2020).  
<http://www.sunat.gob.pe/detracciones>
- Vásquez, N. (2016). *Detracciones, Responsabilidad Social Empresarial y Obras por Impuestos: Un Hilo conductor para tributar con coherencia en el Perú* [Tesis de titulación, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional ULima  
<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/3131>