

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



LAS CAUSALES DEL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE DETRACCIONES Y SU CORRECTA APLICACIÓN A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

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

Laly Ivonne Ríos Alcántara

Código 20152623

Asesor

César Martín Gamba Valega

Lima – Perú

Marzo del 2022



**THE CAUSES OF THE INCOME AS
COLLECTION IN THE DETRACTION
SYSTEM AND ITS CORRECT APPLICATION
WITH THE LIGHT OF THE
CONSTITUTIONAL TAX PRINCIPLES**

TABLA DE CONTENIDO

ÍNDICE DE FIGURAS	VI
RESUMEN	VIII
ABSTRACT.....	IX
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I: EL TRIBUTO Y SU ROL EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO EN EL PERÚ	10
1.1 El Tributo.....	10
1.1.1 La conceptualización del tributo en el sistema	10
1.1.2 Conceptos relacionados	12
1.2 Sentido de la fórmula del Estado Social de Derecho para efectuar la recaudación.....	14
1.2.1 La solidaridad como principio fundamental del tributo.....	14
1.2.2 El deber de colaboración.....	16
1.3 Conclusiones del capítulo	21
CAPÍTULO II: EL SISTEMA DE DETRACCIONES Y SU FUNCIÓN EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO EN EL PERÚ.....	23
2.1 Aspectos Generales.....	23
2.2 Justificación	27
2.2.1 Como instrumento antiformalidad	27
2.2.2 Como un deber de colaboración tributaria.....	31
2.3 Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03769-2010-PA/TC.....	33
2.4 Conclusiones del capítulo	38
CAPÍTULO III: EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN	40
3.1 Aspectos Generales.....	40
3.2 Naturaleza Jurídica	44
3.2.1 ¿Sanción tributaria?	44
3.2.2 ¿Medida administrativa?	46
3.2.3 ¿Medida cautelar?	49
3.2.4 Postura adoptada	49

3.3 Análisis de la posición de la Sentencia de Casación N.º 3419-2009-LA LIBERTAD -Límites bajo los principios constitucionales de no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad en relación con el derecho de propiedad	54
3.4 Nuestra opinión y Conclusiones.....	57
CAPÍTULO IV: LÍMITES QUE DEBEN REGIR LAS CAUSALES DEL INGRESO COMO RECAUDACIÓN.....	59
4.1 Aproximación y objetivo.....	59
4.2 Primera causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración considera que existen inconsistencias	59
4.3 Segunda causal de ingreso como recaudación : Cuando la Administración señale que se tenga condición de domicilio fiscal no habido	633
4.4 Tercera causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración señale que no hubo comparecencia o se compareció fuera del plazo establecido	655
4.5 Cuarta causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración detecte que se ha incurrido en algunas infracciones contempladas en el CT	677
4.5 Conclusiones del capítulo	74
CONCLUSIONES	76
RECOMENDACIONES	799
REFERENCIAS.....	80
BIBLIOGRAFÍA	83

ÍNDICE DE TABLAS

Figura 1.1: Límites de las causales de Ingreso como Recaudación	75
---	----



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1: Avances y logros de las medidas adoptadas durante el 2017-2019.....	28
Figura 2.2 Relación de ingresos tributarios e incumplimiento del IGV e IR.....	29
Figura 2.3 Elasticidad e ingresos fiscales.....	30



RESUMEN

El presente trabajo de investigación lleva a cabo un análisis de la problemática respecto de la aplicación de las causales que originan el Ingreso como Recaudación y su correcta aplicación dentro del sistema tributario como instrumento que forma parte del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias o Sistema de Detracciones. Para dicho fin, se ha considerado desarrollar la concepción del tributo y el rol que desempeña en el Sistema Tributario dentro del Estado Social y Democrático de Derecho del Perú, conceptos relacionados con ello, tomando su sustento de creación con base en el Principio de Solidaridad y el Deber de Colaboración; de ahí ingresar a una de las manifestaciones de dicho deber, que es el Sistema de Detracciones y su instrumento, más restrictivo (el Ingreso como Recaudación), analizando los casos llevados al Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, respectivamente, y la naturaleza jurídica que le corresponde, conforme con la práctica del mecanismo. Se llega a la conclusión que las causales establecidas en el Decreto Legislativo N.º 940 que determinan el Ingreso como Recaudación deben ser puestas en práctica con el debido resguardo del tamiz de los Derechos fundamentales y demás principios tributarios reconocidos por el texto constitucional para el caso en concreto, como se señala con detalles en el desarrollo del estudio.

Palabras clave: SPOT, Sistema de Detracciones, Ingreso como Recaudación, tributo, deber de colaboración, principio de solidaridad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, proporcionalidad, razonabilidad, sistema tributario.

ABSTRACT

The present research work carries out an analysis of the problem around the application of the causes that originate income as collection and its correct application, within the tax system as an instrument that is part of the Tax Obligations Payment System or Detraction System. For this purpose, it has been considered to develop the conception of the tribute and the role it plays in the Tax System within the Social and Democratic State of Law Peruvian, concepts related to it, taking its foundation of creation based on the Principle of Solidarity and the Duty to Collaborate; hence entering one of the manifestations of said duty, which is the Detraction System and its much more restrictive instrument – Income as Collection, analyzing the cases brought to the Tax Court and the Supreme Court, respectively, and the legal nature that corresponds in accordance with the practice of the mechanism. It is concluded that the grounds established in Legislative Decree N° 940 that determine income as collection must be put into practice with due protection of Fundamental rights and other tax principles recognized by the constitutional text to the point about the topic, as I point out with details in the development.

Keywords: SPOT, Detraction System, income as collection, tribute, duty to collaborate, principle of solidarity, non-confiscatory, taxable capacity, proportionality, reasonableness, tax system.

INTRODUCCIÓN

El Ingreso como Recaudación es una institución criticada en la actualidad a través del ámbito comercial por los contribuyentes, así como por los especialistas en doctrina de la materia, pues se alegan presuntas restricciones a derechos que se tienen dentro del mercado, producto de las atribuciones con las que Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) lo realiza.

Así, al aplicar el ingreso como recaudación sobre los fondos de la cuenta de detracciones a título del contribuyente en el Banco de la Nación, la SUNAT lo realiza al amparo de las causales previstas en el numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 940.

Al presentarse alguna de estas causales y activarse el Ingreso como Recaudación por todo el importe de los fondos de las cuentas de detracciones con o sin “límites” que se señalen en la notificación de la Resolución de Superintendencia que la ordena -o sin tener parámetros económicos o justificaciones establecidas sobre la cantidad de dinero por cada causal o por ellas en su conjunto-, podrían suscitarse una serie de contingencias e, incluso, situaciones arbitrarias en perjuicio de los contribuyentes.

Considerando dichos aspectos de la problemática, el presente trabajo analizará si existe vulneración de algunos principios constitucionales tributarios en torno al ingreso por recaudación que viene aplicando la SUNAT, de acuerdo a lo previsto en el Decreto Legislativo N.º 940; asimismo, si se utiliza una justificación adecuada y suficiente al revisar cada una de las causales cuando se establecen los límites que se deben tener para efectuarlas.

Es menester precisar que el trabajo de investigación desarrolla el análisis de lo regulado en el tema hasta antes de las modificaciones efectuadas por los Decretos Legislativos N.º 1532 y N.º 1535, publicados el 19 de marzo del 2022, con los cuales se incorporan dos nuevas causales para efectuar el Ingreso como Recaudación.

CAPÍTULO I: EL TRIBUTO Y SU ROL EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO EN EL PERÚ

1.1 El Tributo

1.1.1 La conceptualización del tributo en el sistema

El ordenamiento peruano no ha definido al tributo propiamente, aunque, mediante la norma II del Título Preliminar del Código Tributario (CT) cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013, y normas modificatorias, ha establecido la división de tres categorías: impuestos, contribuciones y tasas (arbitrios, derechos y licencias), y ha señalado, a través del artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 (la Constitución)¹, los parámetros constitucionales tributarios que deben seguirse para la creación, modificación o derogación de los mismos.

Sin embargo, mediante análisis de casos llevados por el Tribunal Constitucional se ha podido señalar en cierta medida lo que debe entenderse por tributo. La doctrina también ha previsto posiciones al respecto.

Así, en lo que respecta al Tributo, Huamani (2015) define al mismo como la prestación pecuniaria obligatoria establecida por ley y derivada de la realización de un supuesto de hecho cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte, El Tribunal Constitucional (TC), en el fundamento 9 del Expediente N.º 00004-2004-AI/TC y acumulados, de fecha 21 de setiembre del 2004, ha señalado que a todo tributo le es inherente e implícito la función de contribuir con los gastos públicos -en aras de hacer válida la función recaudadora que tiene la SUNAT-. Su función

¹ **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.

se basa en el principio de solidaridad bajo las reglas de orden público tributario orientadas a las dos finalidades plenamente legítimas: (i) contribuir con la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen a la potestad tributaria del Estado; y (ii) promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación mediante la contribución equitativa al gasto social.

En la sentencia STC 009-2001-AI/TC, Fundamento Jurídico 2, García (2009) menciona que la jurisprudencia constitucional peruana dio un primer paso en la recepción del objetivo extrafiscal del impuesto en el ordenamiento jurídico peruano al admitir, de manera excepcional, el uso de la tributación para desalentar actividades que el legislador considera nocivas para la sociedad en tanto riesgosas para la protección de derechos fundamentales -como el derecho a la salud-, integrantes del conjunto de valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico.

En ese sentido, el TC, en el fundamento 16 del expediente N.º 06089-2006-PA/TC, de fecha 17 de abril del 2007, también ha señalado que:

Ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, siguiendo al TC mediante el expediente N.º 06626-2006-PA/TC, de fecha 19 de abril del 2007, se debe tener en cuenta que la función principal del tributo es la recaudadora, como medio para financiar necesidades sociales, y en circunstancias excepcionales y debidamente justificadas se pueden perseguir otras finalidades constitucionales como un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, lo cual no debe quedar exento de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria. Una sociedad más equitativa -característica propia del Estado Social y Democrático de Derecho-, se logra a través de la tributación, rol preponderante y esencial. Así, los ciudadanos responden de acuerdo con su capacidad contributiva, aportando parte de su riqueza para la redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales.

1.1.2 Conceptos relacionados

1.1.2.1 Obligación tributaria

Mediante el artículo 1 del CT se señala que: La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

Así, Bravo (2012) indica que la obligación tributaria es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo, de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien, en contraposición, detenta un derecho subjetivo o crédito tributario), cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto ante la ocurrencia, en el plano fáctico, de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha norma.

Por ello, para llegar a establecerse la obligación tributaria, además de tomar en cuenta su nacimiento –realizado el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación–, también debe determinarse de manera eficaz el cuánto, a fin de no generar inconsistencias e inseguridad jurídica tanto por parte del contribuyente como del fisco al momento de realizarse la exigibilidad conforme con lo señalado en el artículo 3 del CT. En así que, la determinación, en sentido estricto, puede ser efectuada por el deudor sin intervención de la SUNAT o por esta última.

Ahora bien, para efectuarse la determinación correspondiente por parte de la Administración Tributaria, debe llevarse a cabo un procedimiento de fiscalización. Al respecto, Gamba (2021) menciona que dicho procedimiento es el “conjunto de actos y diligencias -de comprobación e investigación- cuya finalidad es “controlar” la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, siendo que la administración debe emitir un pronunciamiento definitivo a través de una Resolución de Determinación” (p. 24).

De otro lado, cabe mencionar que el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, publicado el 29 de junio de 2007 y normas modificatorias, en el primer párrafo del inciso d) del artículo I del Título Preliminar, prevé lo siguiente: Al procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de

esta incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con ellas, que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación, y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

1.1.2.2 Contribuyente

Conforme con el artículo 8 del CT, es aquél que realiza -o respecto del cual se produce- el hecho generador de la obligación tributaria.

Así, es él quien tiene como obligación, frente al fisco, el debido pago de los impuestos que la SUNAT recaude para el caso específico.

1.1.2.3 Evasión tributaria

La evasión tributaria, de acuerdo con Durán (2006), es un “fenómeno complejo que tiene que ver con un tema cultural que está ligado con el sentido de relación que tiene el ciudadano con su Estado” (p. 23) Así, relacionado con la informalidad tributaria, comprende a las actividades ilícitas y a los ingresos declarados procedentes de la producción de bienes y servicios lícitos, de tal modo que incluiría toda actividad económica que, en general, estaría sujeta a tributación si fuera declarada a las autoridades tributarias.

En ese sentido, la evasión realizada por el contribuyente que no cumple con las leyes tributarias encubre hechos económicos gravados mediante acciones fraudulentas para evitar pagar los tributos que le corresponden.

1.1.2.4 Facultad de recaudación de la Administración Tributaria

De acuerdo con el artículo 55 del CT se establece:

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la administración. Tratándose de la SUNAT, lo dispuesto en el párrafo anterior alcanza a la recaudación que se realiza en aplicación de la asistencia en el cobro a que se refiere el Título VIII del Libro

Segundo, así como a la recaudación de las sanciones de multa por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 176 y 177 derivadas del incumplimiento de las obligaciones vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Por tanto, la facultad recaudadora es el acto de cobrar los impuestos correspondientes que hayan determinado -para el caso- la SUNAT o el contribuyente, a fin de obtener los fondos necesarios para la inversión en el desarrollo y mantenimiento de las funciones del Estado.

1.2 Sentido de la fórmula del Estado Social de Derecho para efectuar la recaudación

1.2.1 La solidaridad como principio fundamental del tributo

A tenor de los artículos 3 y 43² de la Constitución Política del Perú y en contraste con el Estado Liberal de Derecho, se adoptó un modelo de Estado social y democrático de Derecho, por lo cual el TC en el fundamento 1 del expediente N.º 00042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril de 2005 ha señalado:

Esto es importante en la medida que las constituciones de los Estados liberales presuponían una sociedad integrada, en abstracto, por personas iguales y, por lo tanto, su mayor preocupación fue asegurar la libertad de las personas. Por el contrario, el establecimiento del Estado Social y Democrático de Derecho parte no de una visión ideal, sino de una perspectiva social de la persona humana.

Asimismo, el fundamento 14 del expediente N.º 06089-2006-PA/TC de fecha 17 de abril del 2007 señala:

Y la búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales.

² Se señala lo siguiente: “La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los 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 (...) La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana”.

En un Estado Social y Democrático de Derecho, como el peruano, la tributación representa un pilar para lograr el bienestar de los individuos y de la sociedad en general, buscando constantemente la concreción material de los derechos y garantías que se deben gozar, orientados al bienestar y nivel de vida digno en la sociedad y el Estado.

De otro lado, González, J. y González, F. (1999) señalan que el Estado que se requiere es el Estado Social y Democrático de Derecho, que considera, en forma relevante, el factor social, económico y la solidaridad, y que se erige como garantía de la igualdad ante la ley y la defensa real de los Derechos Fundamentales. Así, el Estado no es una institución independiente de la sociedad, sino que forma parte de ella.

García (2009) menciona que del Estado Fiscal y del Estado Impositivo se desprende la fórmula legitimadora del principio de solidaridad. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se fundamentaría precisamente en la solidaridad social, bajo la cual el deber de contribuir al sostenimiento de cargas públicas sería una concreción.

Así, el principio de solidaridad debe concretarse a través del deber de contribuir, lo cual en la Constitución se basa tanto explícita como implícitamente en los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Ello conlleva a un Estado de Bienestar y es base del intervencionismo que legitima al Estado Social de Derecho.

Cabe mencionar la sentencia del TC, del expediente N.º 004-2004-AI/TC del 21 de setiembre del 2004, que en el fundamento 9 señaló que:

El objetivo de la denominada “bancarización” es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario orientadas a finalidades plenamente legítimas, las cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social. (subrayado mío)

Posteriormente, el TC, en el fundamento 12 del expediente N.º 6626-2006-PA/TC del 19 de abril de 2007, dando legitimidad al Régimen de Percepciones del IGV, señala:

Resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago e incorpore otras obligaciones sucedáneas, tales como obligaciones de declaración o autoliquidación de tributos, de información en la fiscalización, la responsabilidad solidaria de terceros vinculados al contribuyente por algún nexo económico o jurídico e, incluso, deberes de colaboración con la administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

1.2.2 El deber de colaboración

Durán (2005) señala que existen dos clases de obligados: (i) los que deben pagar el tributo, grupo en el que han de incluirse a todos aquellos que soportan una obligación de contenido pecuniario (incluye obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias), y (ii) los demás obligados tributarios, cuyos deberes no tienen este carácter pecuniario (tales como: coadyuvar a la fiscalización tributaria, brindar información tributaria sobre terceros y coadyuvar al proceso de recaudación tributaria), de modo que puede distinguirse entre obligación tributaria en sentido estricto, otras obligaciones de contenido patrimonial y deberes sin contenido patrimonial cuyo nacimiento genera el ejercicio de potestades administrativas por parte del poder político.

Acerca de los deberes, Durán (2006, p.25) señala que, en primer lugar, hay que asumir que pueden ser tres tipos de sujetos los que intervienen: (i) el sujeto pasivo del tributo, que junto al cumplimiento de la obligación tributaria se encuentra compelido a aportar datos o informes con trascendencia tributaria que forman parte de un cúmulo de deberes para el logro y realización de los fines fiscales; (ii) el sujeto pasivo del anticipo impositivo, que debe cumplir con la obligación con contenido tributario; y (iii) los sujetos ajenos a las obligaciones tributarias o a los anticipos impositivos, que están obligados a realizar el cumplimiento de deberes de información o de cooperación en recaudación y/o verificación para con la administración.

En segundo lugar, las actuaciones se producen bien por la existencia de una disposición normativa de carácter general que los contemple (aquí se encuentran

incluidos los anticipos impositivos, la colaboración vía suministro de información y la cooperación vía verificación o recaudación) o bien por el ejercicio de potestades administrativas representadas por requerimientos concretos llevados a cabo caso por caso por parte de la Administración Tributaria.

En tercer lugar, debe tomarse en cuenta que por la forma como se manifiesta la colaboración, ésta puede ser activa (la que se despliega en un hacer o un dar a la Administración Tributaria) o pasiva (representada por el hecho de tener que soportar ciertas actuaciones efectuadas por la Administración Tributaria, tales como la comprobación e investigación de los hechos tipificados como gravables).

Así, se puede llegar a clasificar a la colaboración de la siguiente manera:

1. La colaboración puramente material representada por la entrega de datos:

a) En el marco de los procesos de Administración Tributaria (documentos, libros y demás elementos que se estimen necesarios para las actuaciones de comprobación e investigación que realice la Administración Tributaria).

b) Fuera del marco del proceso de Administración Tributaria (entrega periódica de información por suministro).

2. La colaboración que tiene un contenido supramaterial, es decir, que lleva consigo el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídica:

a) La presentación de la declaración o la declaración -liquidación que realice el sujeto pasivo-.

b) La responsabilidad o sustitución en el cumplimiento de la prestación tributaria.

c) La entrega de montos dinerarios como anticipos impositivos.

d) La retención o percepción de los anticipos impositivos.

e) La cooperación en recaudación.

f) La cooperación en verificación.

Por otro lado, el TC, en el fundamento 21 del expediente N.º 6626-2006-PA/TC, del 17 de abril de 2007, sobre el Estado Constitucional estableció que:

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

contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. (subrayado mío)

Por ello, Durán (2006, p. 28-29) menciona la sentencia N.º 50/1995 del Tribunal Constitucional español como sigue:

Ha señalado que al ser el Deber de Contribuir exponente de un interés colectivo social que le lleva a configurarse como principio básico de solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, el concepto ya no sólo es predicable exclusivamente de aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible del tributo sino de todos aquellos obligados a los que se le imponen los deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal.

En ese sentido, Durán (2006) prevé que:

El Deber de Contribuir se reubica como un bien constitucional que debe ser razonado y ponderado en relación con otros bienes constitucionales, cimentado en el Deber de Solidaridad, permitiendo que se ponderen las acciones del Estado, de contenido recaudatorio o de lucha contra el fraude de ley y la evasión fiscal, que implica la colaboración de terceros, básicamente, al brindar determinada información de cara a otros bienes constitucionalmente valiosos: los derechos humanos concretamente reconocidos en los textos constitucionales. (p. 29)

Así, en el Estado Constitucional, el Deber de Contribuir pasará a incluir los actos de colaboración de los ciudadanos en general, que incluirán además la provisión de información, y actos propios de control del fraude a la ley y la evasión tributaria. (p. 30)

Siendo así, el deber de colaboración (al igual que toda obligación que se imponga) debe ser expuesto mediante una ponderación de principios a fin de transgredirlos de forma inadecuada, según cada caso en concreto.

1.2.2.1 Los sistemas administrativos del Impuesto General a las Ventas como manifestación del deber de colaboración

Siguiendo a Durán (2005), en la actualidad el sistema tributario tiene un interés particular que lleva a controversia constante: la constitucionalidad de los regímenes de intervención tributaria, conocidos como Sistemas Administrativos del Impuesto General a las ventas (IGV) -Regímenes de Detracciones, Percepciones y Retenciones-, los cuales generan obligaciones de control fiscal a terceros para coadyuvar a la lucha contra el fraude de ley. Ello derivado de la norma constitucional que, aunque tiene tinte liberal y de cautela de

derechos ciudadanos frente al orden público, evoluciona hacia el desarrollo del Estado Constitucional, por lo que dichos regímenes derivarían claramente del Deber de Contribuir.

Por su parte, Villanueva et al. (2012) sostuvo que la reforma tributaria que se ha venido implementando en los últimos años comprende medidas administrativas y medias legislativas. Estas medidas han implicado la regulación de nuevos mecanismos de recaudación y de ampliación de la base tributaria tales como las retenciones, percepciones y deducciones relacionadas con el IGV,

Dichas medidas no implican la creación de nuevos impuestos o el incremento de las tasas de los existentes, por lo cual no se deben orientar únicamente a la recaudación tributaria, porque pueden afectar derechos o principios reconocidos constitucionalmente.

Es así que, al realizarse “un descuento” según cada sistema empleado de los tres existentes, se genera mayor control y garantía de los pagos de la deuda tributaria, incrementando la capacidad recaudatoria y trasladando la responsabilidad a un tercero.

Ahora bien, para el caso particular, de los tres regímenes regulados, el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) -Sistema de Deducciones-, se encuentra al amparo del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, publicado el 14 de noviembre de 2004.

Dentro de la finalidad de la norma mencionada, en el fundamento 1.2 de la Exposición de Motivos se señala que se modifica el SPOT, ampliando su ámbito de aplicación, perfeccionando el sistema por 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, y reduciendo la competencia desleal proveniente del incumplimiento tributario; así se permite asegurar el pago de obligaciones tributarias, en general, respecto de actividades con altos niveles de incumplimiento tributario.

De acuerdo con Alva et al. (2013), el vocablo deducción proviene del verbo deducir, el cual significa: restar; sustraer, apartar o desviar, y consiste en una deducción o descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el usuario de un servicio que se encuentren regulados, aplicando el porcentaje debidamente fijado por la norma, considerando para ello como base el precio del proveedor (titular de la cuenta de deducciones), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, con la finalidad de que los montos depositados en dicha cuenta únicamente sean destinados al cumplimiento de los pagos de tributos que el proveedor mantenga con el fisco.

En ese sentido, Solorzano (s.f., como se citó en Medina, 2019) indica que el SPOT es un deber de colaboración o apoyo indirecto a la recaudación de tributos. Un deber administrativo, un mecanismo extra fiscal de colaboración con la recaudación del IGV que, aunque tenga naturaleza distinta al sistema de retención y percepción (no es anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente), no significa que no deben aplicarse las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993, ya que el Estado está ejerciendo su potestad tributaria al crear estos sistemas.

1.2.2.2 Posición del Tribunal Constitucional a la luz del expediente N.° 03769-2010-PA/TC y su sentido sobre el Sistema de Detracciones

Mediante la resolución del expediente N.° 03769-2010-PA/TC, el TC ha sentado posición sobre el Sistema de Detracciones señalando que no es un tributo, sino una medida administrativa extrafiscal de colaboración con la recaudación del IGV, la cual permite a la SUNAT la recaudación fiscal de deudas tributarias.

Al respecto, la sentencia establece que el SPOT -en símil del caso de percepciones recaído en el expediente N.° 6089-2006-PA/TC- se sustenta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria.

Sobre las percepciones, se menciona, de manera expresa en el fundamento 22, que tienen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos -obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como es el caso de los tributos-. No obstante, ello no exime al legislador para que en su regulación prescinda del principio de reserva de ley y habilite a un órgano administrativo para su regulación. En consecuencia, indica la jurisprudencia, no es que las resoluciones cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe empezar por la propia ley que le sirve de base.

Aun así, la sentencia determina que los sistemas de percepciones y detracciones coinciden en la legitimación de su existencia y validez en un Estado Social y Democrático de Derecho. No obstante, se delimita a las detracciones en no tener naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente, al definir las como “un mecanismo administrativo indirecto”.

Así, en el fundamento 12, se señala que 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.

Asimismo, la mencionada sentencia precisa que no se aplican los principios constitucionales tributarios regulados en el artículo 74 de la Constitución -el principio de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad- y, por ende, tampoco aquellos principios que se encuentren implícitamente, como el principio de capacidad contributiva.

Por su parte, en el fundamento 28, se distingue que el sistema de detracciones produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio, mientras que las retenciones y percepciones implican un efectivo ingreso de dinero a las arcas fiscales.

En orden a lo señalado, si bien la SUNAT no tiene los fondos de la cuenta de detracciones a través de acceso directo, la utilización de los fondos es exclusivo para el pago de los tributos, siendo que el titular de la cuenta no puede hacer uso libre de dichos fondos a menos que la SUNAT le apruebe su libre disposición.

En este punto, se evidencia que el sistema tributario en su conjunto implicaría más que el cobro del tributo directamente; por lo cual, cabe preguntarse: ¿los mecanismos de recaudación como el Sistema de Detracciones no forma parte del sistema tributario?

Así, el señalar que el sistema de detracciones permite una mayor recaudación y la detección de los sectores informales, no debe ser óbice para que el deber de contribuir - inmerso en dicho sistema- encuentre su origen en la capacidad contributiva.

1.3 Conclusiones del capítulo

El tributo no sólo condiciona a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos sin distinción, sino también genera obligación a que desde la otra parte también se realicen determinaciones correspondientes en la lucha constante para combatir y sancionar la evasión tributaria, la cual produce situaciones nocivas tanto para el fisco como para los diversos ciudadanos.

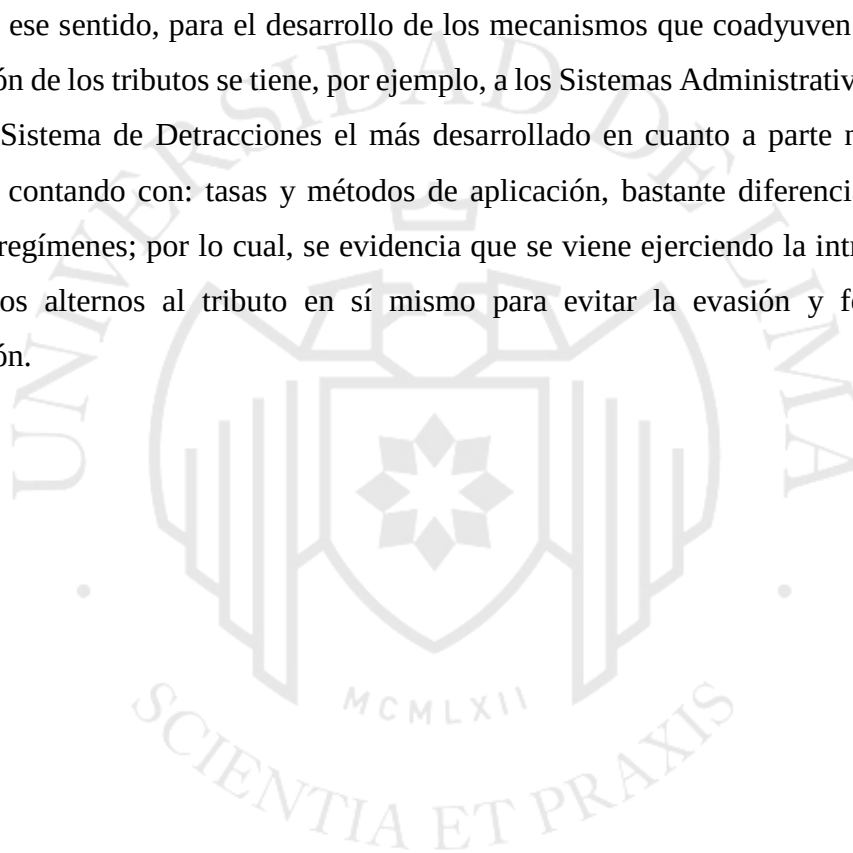
Por otra parte, el que los tributos respondan también a la lucha contra la evasión tributaria y no sólo a la recaudación directa, se sustenta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado

implícitamente en el artículo 43 de la Constitución. Siendo que, las bases sobre las que se funda la imposición del tributo reposan sobre el principio de solidaridad, punto de partida por el cual también se legitiman los deberes de colaboración.

Así, la solidaridad admite una mayor flexibilidad y adaptación de la imposición del tributo a las necesidades sociales, siendo que el Estado Constitucional incorpora, envuelve y concientiza a la sociedad en el cumplimiento de deberes.

Por su parte, a través del deber de contribuir, debe quedar sentado que de acuerdo a cada caso que se desarrolle no puede desestimarse la ponderación correspondiente con los derechos y/u otros bienes constitucionales implicados.

En ese sentido, para el desarrollo de los mecanismos que coadyuven a la debida recaudación de los tributos se tiene, por ejemplo, a los Sistemas Administrativos del IGV, siendo el Sistema de Detracciones el más desarrollado en cuanto a parte normativa y operativa, contando con: tasas y métodos de aplicación, bastante diferenciados de los otros dos regímenes; por lo cual, se evidencia que se viene ejerciendo la intromisión de mecanismos alternos al tributo en sí mismo para evitar la evasión y fortalecer la recaudación.



CAPÍTULO II: EL SISTEMA DE DETRACCIONES Y SU FUNCIÓN EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO EN EL PERÚ

2.1 Aspectos Generales

A la luz del análisis de la zona geográfica que rodea al Perú, se tiene que en América Latina existen mecanismos de anticipación para asegurar los pagos de la deuda tributaria recaídos sobre la base el Impuesto al Valor Agregado (IVA) –IGV en el Perú– para, con ello, combatir el incumplimiento tributario y asegurar la recaudación de los tributos conforme con las reglas específicas tributarias que tienen de cada país.

Al respecto, aun cuando no se trate de un Sistema de Detracciones en estricto, Díaz (2017) señala que:

- En Argentina la Ley N.º 11683, de Procedimiento Tributario, regula sobre la obligación de pagar al fisco, entre ellos los responsables, agentes de retención y percepción de los impuestos. Estos responden con sus propios bienes y solidariamente con los deudores del tributo y con otros responsables. El régimen especial de ingreso solo regula las prestaciones de intermediación que se realizan en el exterior y que se utilizan o explotan en el país. Las demás operaciones están contenidas en los regímenes de percepción o retención, siendo las retenciones a las exportaciones en aumento las mayores afectaciones, impactando en las empresas agropecuarias y vinculadas a la actividad, por lo que optan por exportar su producción, ya que en el mercado interno no obtienen un precio razonable. (p. 12)
- En Chile la retención y percepción se encuentran definidas solamente en la Ley del Impuesto sobre las Ventas y Servicios, en donde el tributo afectará al adquiriente, beneficiario del servicio o la persona que soportará el recargo. Entre lo regulado por Chile se tienen afectaciones a la retención del 5 % adicional al IVA en la comercialización de carne bovina, lo que genera desacuerdo. Para los comercializadores este sistema de retención distorsiona y perjudica el comercio de la carne bovina frente a las otras carnes y las carnicerías frente a los supermercados. Así mismo, el proceso de devolución

del impuesto es complicado y resultan pagando el 24 % de IVA, mientras que los supermercados, al vender al por mayor carne bovina importada, no están afectos. (p. 13)

- En Ecuador el código tributario establece los agentes de retención y percepción, que pueden ser personas jurídicas o naturales según la actividad o ejercicio que desempeñen. Por otro lado, existe una figura que es semejante a las detracciones que se aplica en Perú, llamada Depósito en Banco antes de Desaduanización (Ley S/N, R.O. 351-S, 29XII-2010) , la cual establece que las personas naturales o jurídicas privadas que importen combustibles deben depositar de forma previa la Desaduanización en el Banco autorizado recaudador de tributos respecto de las rentas internas, aplicando un porcentaje sobre el precio de venta de combustibles excluido de IVA, el cual servirá como crédito tributario para el importador. (p. 14)

Cabe mencionar que en Argentina, además de los regímenes de percepciones y retenciones, mediante la Ley N.º 23256 publicada el 2 de octubre de 1985, se estableció el Régimen de Ahorro Obligatorio, el cual fijó la obligación de depositar sumas de dinero en cuentas del Estado por parte de determinados contribuyentes a modo de “empréstito forzoso”, pues se dispone coactivamente que se realicen los depósitos y el Estado (facultando a la Dirección General Impositiva) restituiría dichos depósitos con un interés conforme con la normativa. Sobre ello la Corte Suprema Argentina emitió sentencia señalando que los depósitos referidos fueron establecidos en base a la capacidad económica resultante de la renta y el patrimonio de los obligados, que se fundamenta en la facultad que le otorga el artículo 67 inciso 2º de la Constitución Argentina de “imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

De otro lado, en Perú el SPOT tiene como antecedente el Decreto de Urgencia N.º 087-2000 de fecha 5 de octubre del 2000, el cual creó un sistema de “pagos de obligaciones fiscales” para facilitar el pago de las obligaciones provenientes de las operaciones gravadas con el IGV e Impuesto de Promoción Municipal, a través de la detracción que el comprador debía efectuar a su proveedor por un porcentaje del IGV, dirigido a actividades que denoten inconsistencias entre el nivel del rubro y la recaudación que la SUNAT obtenga.

Posteriormente, se efectuaron modificaciones creándose el SPOT mediante Decreto Legislativo N.º 917 publicado el 26 de abril del 2001, derogada a través del Decreto Legislativo N.º 940 publicado el 20 de diciembre del 2003, cuyo TUO fue aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 155-2004-EF publicado el 14 de noviembre del 2004 y normas modificatorias. Dicho TUO contiene la norma vigente de base sobre la que se regula el SPOT y por la cual se originan las Resoluciones de Superintendencia de la SUNAT para dar el soporte que corresponde al procedimiento.

Con dichas modificaciones se amplió la base de operaciones de bienes y servicios sobre la cual se efectuarían las detracciones y los porcentajes, variando en el tiempo y permitiendo la utilización de los fondos que se tengan en la cuenta de detracciones para el pago de todas las deudas tributarias que se tengan con la SUNAT.

Así, el SPOT tiene por finalidad coadyuvar a la administración tributaria en su lucha para combatir la evasión fiscal y atacar la informalidad, asegurando que los montos depositados sean destinados al pago de los tributos con el fin de proteger la recaudación tributaria, ello mediando la información que obtiene la SUNAT a través de los adquirentes cuando realizan el depósito según cada operación comercial que realizan.

Sobre el tema, Picón (2011) indica que el SPOT es un mecanismo de recaudación de impuestos mediante el cual el adquirente de determinados bienes o servicios gravados con el IGV debe depositar una parte del precio total en la cuenta del Banco de la Nación a nombre del proveedor, que servirá para realizar pagos a la SUNAT por cualquier deuda tributaria, y luego de un periodo de tiempo puede liberarse si es que el titular de la cuenta no tiene más deudas.

De esta manera, el SPOT, también llamado Sistema de Detracciones, es un mecanismo de naturaleza administrativa -obligación formal- que permite al Estado asegurar el pago de determinados tributos, el cual consiste en detraer, cuyo significado es señalado por la Real Academia Española (2022) como: restar o sustraer algo, especialmente dinero. Y bajo ese mecanismo se sustrae del monto total del comprobante de pago un porcentaje que no es entregado directamente al proveedor, sino que se deposita en su respectiva cuenta de detracciones.

Conforme con el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 940, las operaciones sujetas al Sistema de Detracciones son las siguientes:

a) La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

b) El retiro de bienes gravado con el IGV a que se refiere el inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV.

c) El traslado de bienes fuera del Centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país; incluido el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago; más no se incluye el traslado de bienes originado por una operación de venta en atención al inciso a) o por una exportación.

Así también, se aplica la detracción a las siguientes operaciones que se encuentran reguladas en normas especiales:

- El transporte de bienes vía terrestre mediante la Resolución de Superintendencia N.º 073-2006/SUNAT, publicada el 13 de mayo del 2006.
- El transporte de pasajeros vía terrestre mediante la Resolución de Superintendencia N.º 057-2007/SUNAT, publicada el 18 de marzo del 2007.
- La venta de arroz pilado, que grava la primera venta en territorio nacional del arroz pilado mediante la Resolución de Superintendencia N.º 266-2004/SUNAT, publicada el 4 de noviembre del 2004.

En adición a lo indicado, el SPOT permite que el dinero ingresado en la cuenta de detracciones pueda ser retirado del Banco de la Nación, solicitando el retiro mediante el procedimiento regulado por la SUNAT, así se solicita la libre disposición de los fondos no utilizados - para los fines que se consideren - conforme con los requisitos y parámetros que se regulan en el artículo 25 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, publicada el 15 de agosto del 2004..

Como óbice de la liberación de los fondos mencionada y como medida más estricta para la utilización de los fondos de la cuenta de detracciones, el SPOT abarca a institución llamada Ingreso como Recaudación, que, en términos generales, limita la opción de una libre disponibilidad de los fondos para ser de uso más restrictivo y exclusivo sobre los pagos de las obligaciones tributarias, pasando a ser administrado por la SUNAT y ya no por el Banco de la Nación.

2.2 Justificación

2.2.1 Como instrumento antiformalidad

Como ya se ha indicado, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 940, el Estado basa el funcionamiento del SPOT para combatir la evasión tributaria coadyuvando a la recaudación tributaria.

En ese sentido, el SPOT juega un papel importante para combatir la informalidad en el Perú, la cual tiene niveles altos en el país, pues se utilizan medios ilícitos o artimañas para cumplir sus objetivos obviando lo prescrito por las normas: para el caso, cumplir con la formación del negocio de la mano de las normas tributarias, laborales y administrativas que correspondan al rubro.

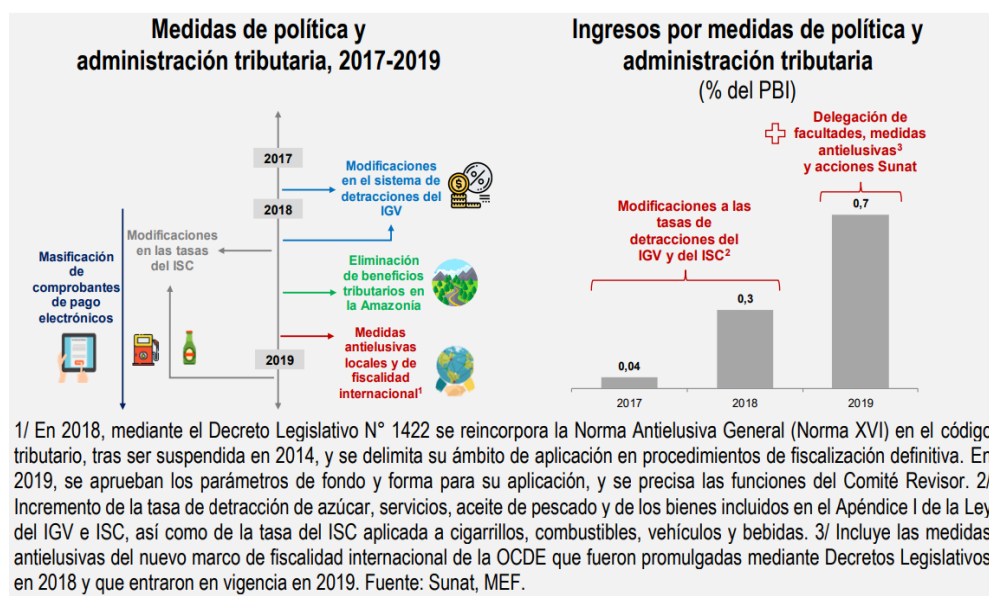
Por ello, luchar contra la evasión como consecuencia de la informalidad, para recaudar con mayor eficacia y ampliar la base tributaria, ha sido uno de los bastiones para forjar los sistemas administrativos del IGV -Sistemas e Retenciones, Percepciones y Detracciones-, siendo el sistema de detracciones uno de los principales mecanismos de apoyo para la SUNAT.

Bajo lo indicado, cabe preguntarse si el SPOT ha sido realmente efectivo para la lucha sobre la cual se avaló su creación. Se tiene data actualizada por el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (MMM), como sigue:

- El crecimiento ininterrumpido de los niveles de incumplimiento del IGV e IR registrado entre 2014 y 2017 requirió la adopción de medidas enfocadas en combatir la evasión y elusión de impuestos, las cuales en su mayoría fueron aprobadas en el marco de la delegación de facultades legislativas otorgada al Poder Ejecutivo en 2018. En ese sentido, entre otras estrategias, se modificó el sistema de detracciones del IGV del azúcar, servicios, entre otros productos. (subrayado mío)

Figura 2.1

Avances y logros de las medidas adoptadas durante el 2017-2019

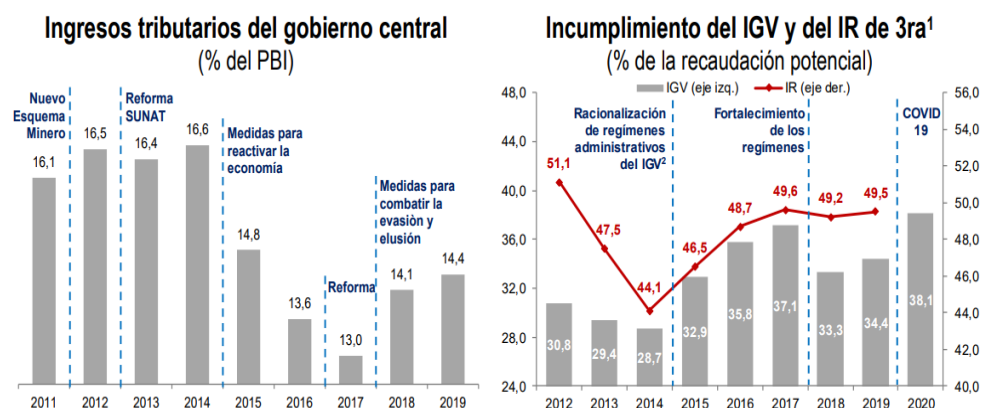


Nota. Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (MMM).

- La recaudación depende de cambios que dispongan la política y administración tributaria en cuanto a tasas impositivas y otros elementos del Código Tributario, en particular de aquellos vinculados a combatir el incumplimiento. La frecuencia de estos cambios suele responder a los objetivos de política. Por ejemplo, los regímenes administrativos del IGV, los cuales previenen la evasión de impuestos en las primeras etapas formales de las cadenas de valor, fueron racionalizados entre 2014 y 2015 con el propósito de otorgar mayor liquidez a los contribuyentes. Mientras que, a partir de 2017, se adoptaron una serie de medidas dirigidas a incrementar la base tributaria y combatir el incumplimiento de impuestos. De esta manera, los niveles de incumplimiento del IGV e IR de tercera se incrementaron entre 2014 y 2017, para luego reducirse entre 2018 y 2019. No obstante, en 2020, el incumplimiento del IGV se incrementó en 3,7 p.p. respecto al nivel registrado en 2019 y alcanzó la tasa más alta de los últimos 10 años (38,1 % de la recaudación potencial). De hecho, la administración tributaria estima que la mayor parte del incremento (+3,65 p.p.) estuvo relacionado con los efectos de la crisis económica generada por la COVID-19 en la actividad económica local y el entorno internacional. (Subrayado mío)

Figura 2.2

Relación de ingresos tributarios e incumplimiento del IGV e IR



1/ Ratio entre el incumplimiento estimado y el impuesto determinado potencial, neto del efecto de gastos tributarios.

2/ Considera los regímenes de percepciones, retenciones y detracciones.

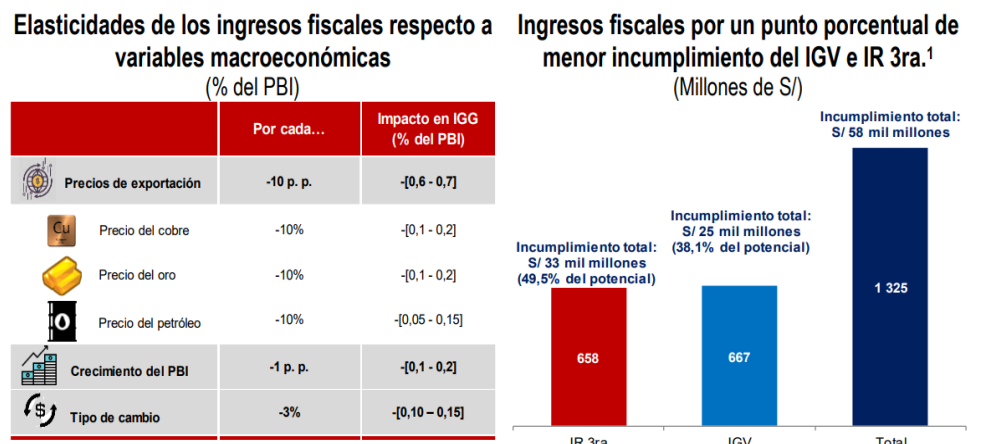
Fuente: BCRP, Sunat.

Nota. Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (MMM).

- La proyección también está sujeta a las tendencias que sigan la evasión y elusión de los principales impuestos, vinculado a la efectividad de las políticas tributarias. Según la SUNAT, se estima que el incumplimiento tributario del IGV e IR ascendería a S/ 58 mil millones, equivalentes a, aproximadamente, 7.9 % del PBI, y ese indicador se encuentra negativamente relacionado con el desempeño de los ingresos fiscales. De esta manera, cada punto de menor incumplimiento de estos dos impuestos incrementaría los ingresos fiscales alrededor de S/ 1 325 millones (IGV: S/ 667 millones; IR: S/ 658 millones). (subrayado mío)

Figura 2.3

Elasticidad e ingresos fiscales



1/ Incumplimiento estimado del IGV y del IR respecto a una base determinada potencial, neto del efecto de gastos tributarios. Cifras del impuesto a la renta e IGV actualizadas a 2019 y 2020, respectivamente. Fuente: BCRP, Sunat, proyecciones MEF.

Nota. Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (MMM).

000000000

- Es preciso mencionar que la coyuntura actual configura riesgos excepcionales por diversas fuentes en el corto plazo. Por un lado, persiste una elevada incertidumbre respecto de la recuperación de la economía global y local sujeto a la evolución, duración e intensidad de la pandemia. Además, como consecuencia de las dificultades económicas, es probable que las empresas se vean incentivadas a abandonar la formalidad para dar continuidad a sus negocios. De hecho, según el INEI, la tasa de empleo informal se incrementó a 75.3 % en 2020, mientras que la informalidad de las MYPE creció a 85 % (+0,8 p.p. respecto al año anterior), lo cual se explica por el mayor cierre de empresas formales a causa de la pandemia de la COVID-19. En consecuencia, la informalidad ha generado una mayor pérdida de productividad, en la medida que muchas empresas informales prefieren producir a baja escala para poder operar con menores costos, lo cual reduce la base imponible y genera pérdidas en los ingresos fiscales.

Como se puede ver de la data extraída del MMM, el sistema de detracciones se ha mantenido más con un enfoque recaudatorio, en el sentido que busca incrementar las obligaciones tributarias, no siendo en estricto una herramienta para reducir la evasión tributaria en la comercialización de los diversos sectores que presentan altos índices de informalidad; esto porque de los gráficos mostrados queda claro que, si bien hubo un ligero aumento al ingresar unos productos a los ya existentes dentro de las operaciones

del SPOT, dicho aumento no fue igual o mayor al que se tenía antes de la reducción que se había planteado, por lo que no se demuestra que realmente se esté atacando los sectores informales que se pretender hacer con el “fortalecimiento del SPOT”.

Es más, conforme con las proyecciones de la SUNAT que se han mencionado en MMM, han planteado que los índices de informalidad -incumplimiento de los impuestos de mayor acopio (IGV e IR)- aumentarían. Teniendo en cuenta el golpe a la economía que ha producido la pandemia por el COVID 19 y otros factores relacionados, es menester que la evaluación para determinar los sectores informales sea acorde a la realidad, si lo que se busca es combatir el incumplimiento tributario, además de analizar si realmente las medidas del SPOT están enfocadas a ello o solo recaudatorias (sea alza de tasas ya existentes o el ingreso de nuevos bienes o servicios).

Así, por ejemplo, en la actualidad existen sectores que valen la pena analizar de forma detallada, como los que “compran facturas” por operaciones comerciales que realmente no existen y se valen de los mecanismos legales regulados como la creación de empresas que sirven de fachada inscribiéndolas en el Registro Único de Contribuyente, emisión de comprobantes de pago, entre otros, lo cual lleva a obtener beneficios fiscales que terminan erosionando la carga tributaria que corresponde.

Cabe mencionar que, en orden a combatir la informalidad, se estableció “la bancarización” creando el Impuesto a las Transacciones Financieras cuyo fin fue generar mayor recaudación y controlar los flujos de dinero provenientes tanto de transacciones formales como de aquellas no registradas ni declaradas tributariamente o cuya procedencia puede ser de origen ilegal.

En atención a lo dicho, la informalidad debe evaluarse de acuerdo a cada sector y a las actividades que realmente impacten en la economía y recaudación, teniendo en cuenta más que el factor económico y su evolución en el tiempo, los diversos factores según la realidad que se enfrente: sociales, políticos, culturales y, en base a todo ello, dar un mayor sustento y enfoque al sector o actividad que se quiere combatir de forma eficaz con el SPOT dentro del sistema fiscal, como corresponde.

2.2.2 Como un deber de colaboración tributaria

La colaboración tributaria, como se pudo desarrollar en el primer capítulo, es un deber inherente al deber de contribuir que tienen los contribuyentes, pues la colaboración y apoyo a la Administración Tributaria, para lograr la recaudación de los tributos evitando

la evasión fiscal e informalidad, es menester de todos dentro del Estado, con el fin de generar los ingresos necesarios para solventar los gastos públicos (tales como brindar educación y salud de calidad, proveer bienes y servicios adecuados, mantener y mejorar las obras públicas reduciendo brechas de infraestructura, mejorar las pensiones y programas sociales, entre otros).

Como indica Bravo (2015), un sistema tributario es un grupo de normas jurídicas que instituyen tributos y que, a su vez, regulan procedimientos y obligaciones ineludibles para hacer posible el flujo de esos tributos hacia el Estado.

Asimismo, Villegas (2002) señala que el referido sistema comprende los principios del Derecho Tributario, afirmando que es un medio para el cumplimiento de uno de los objetivos del Estado: el de brindar armonía a las normas tributarias.

Cabe mencionar a Aguayo (2014), quien señala que, si bien la obligación tributaria tiene contenido patrimonial –sujeto pasivo obligado a entregar dinero al Fisco con base en su capacidad contributiva–, también nacen otras obligaciones de la mano al efectuarse el hecho imponible, no necesariamente de contenido patrimonial, que coadyuvan al cumplimiento de la obligación pecuniaria.

Ahora bien, los contribuyentes y las autoridades fiscales juegan un rol igual de importante para generar una sana y justa relación jurídica tributaria; no obstante, esta se ve afectada profundamente cuando, en vez de producirse un círculo virtuoso de cumplimiento tributario, los contribuyentes protagonizan un rol que tiene por finalidad defraudar al Estado, manteniendo los elevados índices de evasión tributaria y produciendo un ambiente de competencia desleal en el sector empresarial.

Cuando el Estado Peruano se constituye como un Estado Social y Democrático de Derecho, la tributación (donde cada contribuyente responde según capacidad contributiva) es una herramienta esencial a fin de alcanzar mejoras en el bienestar de la sociedad en general, pues, en base a la dignidad de las personas (como base del orden constitucional) se establecen los derechos, garantías y deberes.

Puesto que los tributos también tienen como fin a la lucha contra la evasión tributaria sustentada en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43 de la Constitución, resulta válido que se establezcan obligaciones formales -deberes- diferentes al pago en sí del tributo por medio de otros sujetos que intervienen en las operaciones comerciales.

Por lo expuesto, el SPOT se encuentra como deber formal dentro del Sistema Tributario derivado de los deberes de colaboración, coadyuvando a la recaudación tributaria de la SUNAT, mejorando el cumplimiento de las obligaciones tributarias para atacar a los sectores con elevado índice de informalidad; no obstante, ello no significa que se esté haciendo un uso adecuado del sistema y todo lo que comprende, lo cual acarrearía costos muy elevados a los que el deber de colaboración debe tener, desalentando al inversionista e incitándolo a la evasión tributaria e informalidad.

En relación con ello, el SPOT cuenta con una institución más estricta en cuanto la administración y uso de los fondos de la cuenta de detracciones, limitando la libre disposición de ellos, que se llama Ingreso como Recaudación. Dicho procedimiento habilita al Banco de la Nación a transferir los fondos para ser administrados por la SUNAT, lo que, en estricto, no siempre guarda relación con la proporcionalidad de los montos transferidos y las causales establecidas por las que se suscita dicho procedimiento, generando inconvenientes en los contribuyentes, aun cuando sea pertinente la existencia del sistema en sí mismo.

2.3 Análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 03769-2010-PA/TC

Como se indicó en el capítulo anterior, la posición del TC fue señalar que el SPOT no califica como un tributo, sino como una medida administrativa de “control extrafiscal”, cuyo fin será el de tener una reserva de fondos en cuenta de determinados contribuyentes obligados según las operaciones que realicen para asegurar el pago de las deudas tributarias que tenga con la SUNAT, ya determinadas en estricto o no.

Asimismo, el TC hace referencia a fin de marcar distancia con lo señalado en el Régimen de Percepciones a través del expediente N.º 06089-2006-PA/TC, pues resalta que dicho régimen sí debe y cumple con el tamiz de los principios constitucionales, pues se trata de un anticipo de pago (al igual que las retenciones, se abona efectivo a las arcas fiscales) del propio tributo, a diferencia de las detracciones con las cuales se ingresa efectivo a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio.

Por ello, el TC señala que las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definirlos como “un mecanismo administrativo indirecto”. Así también, manifiesta que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar antitécnico e, incluso,

inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

Como señala Grados (2017), la Administración Tributaria justifica la aplicación del SPOT en el fenómeno de la “privatización de la actividad recaudatoria del Estado”, donde, tanto personas naturales como jurídicas, adoptan la representación de agentes recaudadores de ciertos montos que son del deudor tributario para ser entregados al fisco, lo que ocurre con la percepción y la retención. La detracción es un caso individual, un elemento de apoyo indirecto en la recaudación pero que también forma parte de este fenómeno de privatización.

Al respecto, cabe reiterar lo señalado hasta el momento en el presente trabajo de investigación: si bien el tributo consiste en una obligación de entregar dinero al Estado, cumpliendo con la prestación tributaria, no significa que de ella no se desprendan obligaciones que coadyuven a su debida recaudación y aseguran una lucha contra la evasión tributaria en mayor o menor medida, por lo que, al estar estrictamente relacionado con lo que abarca el sistema tributario, no es posible que deban escapar del filtro de los Principios Constitucionales Tributarios que rigen nuestro país.

Que si bien el SPOT puede tornarse como una medida administrativa conforme al criterio del TC, ello no es, en estricto, un mecanismo formal administrativo, sino que es un mecanismo del sistema tributario para coadyuvar a la SUNAT en la lucha contra la evasión tributaria, teniendo su base en los deberes de colaboración tributarios (colaboración indirecta con la recaudación), que aunque se diferencia de los regímenes de retenciones y percepciones por ser un ingreso dinerario indirecto para asegurar la recaudación, no se puede deslindar del parámetro tributario que tiene, por lo que debió ser tamizado en un inicio para su debida existencia por el principio de reserva de ley; es más, el referido sistema también ha afectado la utilización del crédito fiscal de los contribuyentes y, por ende, de su liquidez.

En ese sentido, Fernández (2020) precisa sobre la regla de “crear, modificar o derogar un tributo a través de una ley o decreto legislativo”; que dicha regla, a su vez, se sub divide en más reglas, conforme se desprende de una lectura del artículo 74 de la Constitución:

- La reserva de ley alcanza a los deberes formales (de información y colaboración) que provienen de la potestad tributaria del Estado.
- Los aranceles y tasas serán regulados a través de decretos supremos.

- Los gobiernos locales pueden crear, modificar o suprimir contribuciones y tasas o exonerar de estas a través de ordenanzas y normas de naturaleza similar.
- Los decretos urgencia no pueden contener materia tributaria.
- Las leyes de presupuesto no pueden regular materia tributaria.

El conjunto de dichas sub reglas se verá complementado con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional:

- La reserva de ley debe aplicarse horizontalmente, esto es, todos los elementos del tributo (aspecto material, subjetivo, temporal y especial) deben estar contenidos en la ley o decreto legislativo (Sentencias de los Exp. N.º 2762-2002-AA/TC y Exp. N.º 3303-2003-AA/TC).
- La reserva de ley puede aplicarse verticalmente, esto es, se puede realizar derivaciones a las normas reglamentarias, cuyos parámetros de dicha delegación deben encontrarse especificados en la ley que habilita tal delegación (Sentencia del Exp. N.º 2762-2002-AA/TC).
- Las delegaciones serán permitidas siempre que se realicen a favor de decretos supremos (Fundamento 11 de la Sentencia del Exp. N.º 3303-2003-AA/TC).

Entonces ¿el SPOT, aun cuando ha sido establecido mediante Decreto Legislativo cumplió lo que correspondía para no alterar el principio de reserva de Ley? Sobre ello, cabe mencionar que, se dejó sin algún parámetro y a libre decisión de la SUNAT que, por medio de Resolución de Superintendencia, designe: 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. Esa amplia discrecionalidad se torna arbitraria al no contemplar parámetros base para determinar qué bienes o servicios contribuyen a la evasión tributaria, teniendo un impacto en porcentajes significativos que soportan los contribuyentes en su deber de apoyo con la SUNAT.

Así las cosas, la Detracción como apoyo al sistema fiscal con sus altas tasas, establecidas por la SUNAT al amparo de su libre determinación, de acuerdo con el tipo de operación que se vea involucrada, no apoya a una fluida liquidez en las empresas, sino que ejerce mayor presión fiscal con un monto que se descuenta previo al análisis financiero que los contribuyentes deben tener por una carga así y que no siempre son utilizados para pagar impuestos, llegando a efectuarse la liberación de los fondos. Tal caso puede darse al no poder cubrir sus costos operativos iniciales para llevar a cabo sus

operaciones por las cuales estaría recibiendo menores montos a los esperados en cada operación de venta, tornándose una medida confiscatoria, pues para cubrir dichos costos deberá utilizar parte de la liquidez que tenga prevista para otros imprevistos o planes, cuando por el giro de sus operaciones no siempre tendría impuestos por pagar.

Por ello, se puede afirmar que la confiscatoriedad no sólo alcanza a los tributos sino, también a aquellas normas tributarias o manifestaciones tributarias que, sin crear un tributo en sí, interfieren en la propiedad del contribuyente o afectan su valor económico. Los siguientes pronunciamientos refuerzan el tema:

- Lo ha reconocido implícitamente el Tribunal Constitucional en su sentencia número 4251-2007-PA/TC cuando determinó que la demora en la resolución de la solicitud de devolución (de las percepciones no aplicadas) deviene en irrazonable, ocasionando efectos confiscatorios cualitativos, pues la Administración Tributaria se está apropiando temporalmente de forma ilegítima de los recursos del contribuyente.
- La Comisión de Acceso al Mercado del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi), a través de las resoluciones número 0041-2006 y 0012-2008/CAM-INDECOPI, ha considerado que el plazo de tres meses (retenciones o percepciones) para solicitar su devolución afectan el derecho de propiedad del contribuyente en cuanto al desenvolvimiento de sus actividades.

En ese sentido, la afectación al patrimonio de un contribuyente no estrictamente por derivación de la aplicación de un tributo, sino que las acciones que se lleven a cabo para efectivizar o asegurar la recaudación también deben ser sumergidas al amparo de los Principios Constitucionales que deben regir en los mecanismos que contemple el Sistema Tributario.

Cabe mencionar que el TC³ ni siquiera ha delimitado de forma expresa los alcances que se deben tener para no vulnerar la capacidad económica; así, el profesor Gamba (2021) señaló que, lamentablemente, el Tribunal Constitucional no ha generado

³ Expediente:

- N.º 2727-2002-AA/TC26: “debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo” y que se trasgrede “cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado”.
- N.º 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC: “El principio de no confiscatoriedad (...) garantiza que la ley tributaria no afecte irrazonablemente la esfera patrimonial de las personas”.

mayores parámetros que permitan definir en qué casos un tributo vulnera la capacidad económica por exceder el límite razonable.

Por lo indicado, es notable que el Principio de No Confiscatoriedad se encuentra intrínsecamente ligado al Principio de Capacidad Contributiva. Así, el TC, por medio del expediente N.º 2727-2002-AA/TC, de fecha 19 de diciembre del 2003, señala que el carácter no confiscatorio se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual 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 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.

Según Bravo (2015), por el principio de igualdad el legislador se ve obligado a aplicar las obligaciones tributarias de manera equitativa y simétrica entre los que se encuentren en igual realidad económica. Asimismo, conforme con Bonell (2005), el principio de igualdad debe ser analizado desde tres puntos de vista: por igualdad se entiende que todo ciudadano es igual ante la ley; que es un instrumento que permite una justa distribución de la carga tributaria que se manifiesta según la capacidad contributiva; y, por último, que por este principio no se puede tratar tributariamente igual al que es desigual.

Así, con el principio de igualdad se busca evitar la creación de situaciones disímiles, injustificadas o artificiales, por lo cual las situaciones se crean sin contar con criterios objetivos y razonables, entre ellos su relación directa con la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

Referente a ello, aun cuando la Constitución no ha señalado de manera expresa la referencia al Principio de Capacidad Contributiva -como se ha mencionado hasta ahora en el trabajo de investigación- es un principio rector para imponer las cargas tributarias, por lo cual también forma parte del esquema que se contempla en el Sistema Tributario.

Sobre la capacidad contributiva, cabe mencionar los siguientes comentarios:

Menéndez (2008) señala que:

Los tributos han de recaer sobre quienes pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, para lo cual habrá de informar tanto la regulación de los aspectos o circunstancias objetivas de carácter

económico-renta, (...) como los aspectos o circunstancias subjetivas, personales y familiares de sus destinatarios. (p. 79)

Fernández (2020) prevé que “la capacidad contributiva es el presupuesto a partir del cual el deber de contribuir es exigible a los ciudadanos. Si alguien no cuenta con dicha aptitud, el Estado no podría requerirle el pago de tributos”.

Como puede verse, la afectación de los Principios de Capacidad Contributiva y de No Confiscatoriedad, sin tener límites o una debida interpretación para su acoplamiento en el Sistema Tributario, generan un atentado contra Seguridad Jurídica y, para el caso, un daño específico de la Propiedad; por lo cual, darle peso de una simple medida administrativa para escapar del tamiz de principios constitucionales tributarios que deben regirle es contemplar un panorama totalmente arbitrario y sin predictibilidad.

Cabe mencionar que, en algunas ocasiones, se ha tratado de minimizar el impacto de la medida con una reducción de tasas o eliminar la comercialización de algunos productos; posteriormente, se han vuelto a subir las tasas o incluir los productos eliminados (como con la Resolución de Superintendencia N.º 246-2017/SUNAT), sin mediar un argumento en la Exposición de Motivos que no conlleve a pensar que, en general, al ver afectada la recaudación deciden subir tasas o incluir ciertas operaciones, confirmando la principal función de prevención recaudadora que tiene el SPOT.

2.4 Conclusiones del capítulo

Aunque el SPOT ha sido calificado por el TC como una medida administrativa, ello no altera el hecho que sea una manifestación del deber de colaboración por el cual se coadyuva a la SUNAT en la lucha contra la evasión tributaria y genera mejoras en la recaudación como fin principal, por lo que no se encuadra en estricto como figura extrafiscal, sino como apoyo para la obtención del tributo en sí dentro del Sistema Tributario.

Por ello, la medida fundada bajo el principio de solidaridad de la mano del deber de colaboración que se contempla en el Sistema Tributario, no puede ser óbice para afectar la capacidad contributiva que el contribuyente posee atentando contra su derecho a la propiedad y, por ende, no debe escapar del filtro de los principios constitucionales tributarios que regulan el artículo 74 de la Constitución.

Sin embargo, la creación del SPOT dejó a libre criterio de la SUNAT la regulación sin algún límite de aspectos importantes -como los sectores, bienes o servicios en los

cuales se sumergiría su aplicación- por lo que, al ser una figura intrínseca para obtener el tributo, se alteró desde un aspecto el principio de reserva de ley y con ello el deterioro en cierta medida de los principios de no confiscatoriedad, igualdad y capacidad contributiva, al no tener una efectiva aplicación de parámetros razonables entre el beneficio social y la carga individual que recaiga sobre el contribuyente, más aún cuando se ha evidenciado que la lucha contra la evasión tributaria e informalidad tiene diferentes matices que deben evaluarse en mayor medida para emplear también otros posibles mecanismos más eficaces o reevaluar lo que comprende el SPOT, considerando su función de colaboración con el Estado.

Así, en la práctica, si el contribuyente no tiene deudas tributarias que sean exigibles coactivamente o autoliquidadas, o teniéndolas no llega a utilizar completamente los fondos de su cuenta, dichos fondos podrán ser liberados previa solicitud a la SUNAT y cumpliendo ciertos parámetros establecidos; sin embargo, contra esa opción de libre disponibilidad se encuentra una institución con características más restrictivas y específicas dentro del SPOT por el cual se traslada el fondo de la cuenta de detracciones del Banco de la Nación hacia cuentas del erario nacional administradas por la SUNAT que como se ha venido mencionando se llama Ingreso como Recaudación, el cual se analizará en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO III: EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN

En el presente capítulo se analizará la naturaleza del Ingreso como Recaudación como institución que forma parte del SPOT, llevándose de forma más restrictiva en cuanto a la libre disposición de fondos no utilizados dentro de la cuenta de detracciones. A partir de ello, se dará la opinión sobre la sentencia de Casación N.º 3419-2009-LA LIBERTAD que se emitió sobre un caso de Ingreso como Recaudación, señalando si el criterio adoptado fue suficiente o requería de mayores precisiones.

3.1 Aspectos Generales

El Ingreso como Recaudación se encuentra regulado en el numeral 9.3 del artículo 9, implicando que, si un contribuyente incurre en alguna de las causales estipuladas, se habilita el desplazamiento de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación (cuenta detracciones) hacia la SUNAT, la cual, a través de su función administradora y recaudadora, destina los fondos para el erario público utilizado para el pago de la deuda tributaria, siendo dichos montos imputados incluso respecto de deudas cuyo vencimiento sea posterior al depósito correspondiente.

En ese sentido, los montos ingresados como recaudación se utilizarán para el pago de las deudas tributarias que el titular de la cuenta tenga con la SUNAT, la cual aplicará el pago a las deudas pendientes de oficio o a pedido de parte.

Dicho procedimiento se encuentra regulado como norma base en el Decreto Legislativo N.º 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central y en concordancia con los procedimientos establecidos por la SUNAT mediante:

- La Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940.
- La Resolución de Superintendencia N.º 375-2013/SUNAT, publicada el 28 de diciembre del 2013, establece supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.

- La Resolución de Superintendencia N.º 184-2017/SUNAT, publicada el 31 de julio del 2017, procedimiento de Ingreso como Recaudación de los Fondos Depositados en la Cuenta de Detracciones.

Las causales a través de las cuales la SUNAT estará habilitada para tener acceso a los fondos de la cuenta de detracciones que señala el numeral 9.3 referido, se efectúan por las siguientes situaciones:

a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3.

b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.

c) No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.

d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174⁴, numeral 1 del artículo 175⁵, numeral 1 del artículo 176⁶, numeral 1 del artículo 177⁷ o numeral 1 del artículo 178⁸ del Código Tributario.

Así, la SUNAT, mediante comunicación vía Buzón de la clave SOL, inicia el procedimiento de Ingreso como Recaudación⁹ de los fondos que se encuentren en la cuenta de detracciones, señalando la causal en la que se ha incurrido. Dicha comunicación tiene los efectos de las notificaciones.

⁴ “No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.”

⁵ “Omitir llevar los libros de contabilidad u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.”

⁶ “No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.”

⁷ “No exhibir los libros, registros u otros documentos que esta solicite.”

⁸ “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.”

⁹ Establecido en el Título II – Del Procedimiento de Ingreso como Recaudación de la Resolución de Superintendencia N.º 184-2017/SUNAT.

Posterior a ello, el contribuyente titular de la cuenta de detracciones tiene un plazo de 10 días hábiles para presentar su descargo por la causal que se le haya notificado el inicio del procedimiento.

Los descargos para sustentar que no corresponde el Ingreso como Recaudación se realizan a través del Formulario Virtual N.º 4702-Descargo de Causales de Ingreso como Recaudación¹⁰, en SUNAT a través de operaciones en línea, utilizando su Clave SOL, adjuntando los sustentos e información que consideren necesaria para levantar las causales identificadas por la SUNAT y, de esta manera, evitar que se realice el Ingreso como Recaudación de los fondos de detracciones.

Asimismo, dentro del plazo de 20 días hábiles contados desde la fecha en que vence el plazo para presentar los descargos, la SUNAT concluye el procedimiento con la notificación de los siguientes actos administrativos:

- Constancia de resultado: se emite cuando la evaluación realizada determina la inexistencia de la(s) causal(es) imputada(s), siendo procedente la solicitud de descargo, y no se dispone el Ingreso como Recaudación.
- Resolución de intendencia o de oficina zonal: se emite cuando la evaluación realizada confirma la existencia de la causal o de al menos una de las causales imputadas, debido a que el titular de la cuenta no desvirtuó de forma suficiente dichas imputaciones, por lo que se declara improcedente la solicitud de descargo y se dispone el Ingreso como Recaudación. También se emite cuando no se ha presentado descargo alguno.

La SUNAT comunica al Banco de la Nación los importes que deben ser ingresados como recaudación, respecto de aquellas resoluciones notificadas a los titulares de las cuentas cuyos montos podrán ser utilizados de oficio para pagar saldo de deudas tributarias que se encuentren en etapa de cobranza coactiva o a pedido de parte de valores emitidos o no, mediante un proceso de imputación de pagos de sus montos ingresados por recaudación¹¹, lo cual se puede revisar vía Clave SOL.

La Administración Tributaria también podrá imputar los montos ingresados como recaudación al pago de deuda tributaria autoliquidada por el propio titular de la cuenta o contenida en órdenes de pago que no hayan sido notificadas, así como a las cuotas de fraccionamiento vencidas, si es que, en un plazo de dos días hábiles contados a partir del

10 Aprobado mediante la R.S. N° 184-2017/SUNAT.

11 Artículo 4 de la R.S. N° 375-2013/SUNAT.

día hábil siguiente de realizada la notificación al titular de la cuenta de la resolución que dispone el Ingreso como Recaudación, éste no hubiera comunicado a la SUNAT su voluntad en contra de que se impute los referidos montos al pago de la deuda tributaria señalada en este párrafo.

Es menester indicar que se deben tener en cuenta las circunstancias a tenor del inciso 26.1 del artículo 26 de la R.S. 183-2004/SUNAT por las cuales los montos depositados serán ingresados como recaudación al incurrir en alguna de las causales reguladas; así también las excepciones para efectuar dicho procedimiento que se regulan en el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N.º 375-2013.

De ser el caso que proceda la figura del extorno, ella consistirá en la devolución de los montos ingresados como recaudación, que queden en saldo, a la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación, previa verificación de lo indicado por el numeral 9.4 del artículo 9 del Decreto Legislativo 940, que en general será cuando según cada tipo de contribuyente se haya dado de baja el Registro Único del Contribuyente y se haya entrado en un proceso de liquidación o extinguido el contrato por el cual se encuentre registrado en la SUNAT.

Cabe mencionar que, contra la Resolución de intendencia u oficina zonal que dispone el Ingreso como Recaudación, se podrá interponer los siguientes recursos administrativos regulados por los artículos 218, 219 y 220 la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), aprobada mediante Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, publicado el 25 de enero del 2019:

- Reconsideración: se presenta cuando se encuentra sustentado en nueva prueba y se interpondrá ante el mismo órgano que dictó el primer acto que es materia de la impugnación; sin embargo, en los casos que los órganos emisores constituyen única instancia no se requiere nueva prueba. Este recurso es opcional y su no interposición no impide el ejercicio del recurso de apelación.
- Apelación: cuando la impugnación se sustente en diferente interpretación de las pruebas producidas o cuando se trate de cuestiones de puro derecho, debiendo dirigirse a la misma autoridad que expidió el acto que se impugna para que eleve lo actuado al superior jerárquico.

El plazo para su presentación es de 15 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución impugnada, y para resolverlo es de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de presentación del recurso, según corresponda.

El titular de la cuenta puede desistir del recurso administrativo presentado en cualquier estado del procedimiento, antes de que le sea notificada la resolución final que determina que la resolución impugnada quede firme, salvo que otros administrados se hayan adherido al recurso, en cuyo caso sólo tendrá efecto para quien lo formuló.

Si el contribuyente interpone la nulidad de la resolución de Ingreso como Recaudación al amparo del Capítulo II de la LPAG y esta fuera declarada nula, su efecto será retroactivo a la fecha del acto. Esto implica que la Boleta SPOT será extornada a la cuenta de detracciones del contribuyente y, en caso de que la Boleta SPOT se haya aplicado (de oficio o a pedido del contribuyente) a alguna de sus deudas, esta será desimputada y, con ello, dichas deudas devendrán en pendientes de pago.

3.2 Naturaleza Jurídica

Ya que el Ingreso como Recaudación es un instrumento que forma parte del SPOT, realiza una mayor restricción en el contribuyente titular de la cuenta de detracciones y utiliza los fondos de dicha cuenta; sin embargo, no constituye una forma de extinción de la deuda, sino que en muchos casos sólo se configura como un mecanismo para asegurar el pago de la deuda correspondiente.

Por ello, a tenor de lo ya mencionado por el TC en el caso del SPOT, al ser una figura que se encuentra dentro de su ámbito, al Ingreso como Recaudación le correspondería ser una medida administrativa extrafiscal; sin embargo, como ya se ha reiterado, ser calificada así no conlleva a que no forme parte del ámbito que desarrolla el Sistema Tributario.

Así, la aplicación de los principios constitucionales tributarios le competen, entre otros, además de lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú en su veredicto mediante la sentencia de Casación N.º 3419-2009- La Libertad de fecha 14 de junio del 2011.

A fin de determinar la naturaleza intrínseca que tiene el mencionado instrumento, se deben realizar las siguientes preguntas y analizar los aspectos correspondientes:

3.2.1 ¿Sanción tributaria?

En la doctrina, diferentes autores califican al Ingreso como Recaudación como una sanción, que, abusando de la facultad que tiene la SUNAT, provee un doble castigo al contribuyente al ampararse en causales sancionatorias previamente para el contribuyente.

Así, entre otros, Sánchez (2014) indica que, si bien el Ingreso como Recaudación no está catalogado en la norma como una sanción, en la práctica se configura así, llevando a la pérdida de la propiedad de las detracciones para pagar tributos que aún no se han generado. El contribuyente, según el caso, está impedido de cometer errores en los montos a depositar, en las fechas que debe hacerlo, en las cuentas en las que debe depositar o en la identificación del titular de la cuenta, pues ello le acarrearía una sanción de multa, no poder usar su crédito fiscal o la incautación del saldo de sus depósitos de detracciones como recaudación para el fisco.

Ahora bien, la infracción tributaria se define conforme con el artículo 164 del CT, como sigue: “Es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente título o en otras leyes o decretos legislativos” (subrayado mío).

Así, Mijares (2010) define a las sanciones administrativas como la supresión de algunos derechos resultado de alguna conducta errónea por parte del administrado. Su objeto es castigar al sujeto por la conducta cometida.

Por su parte, Delgado (2011) indica que la acción representa aquella conducta exteriorizada por parte del contribuyente sin ser prescindible el dolo en su accionar, teniendo dos variantes:

- La acción propiamente dicha: el quebrantamiento de una obligación de carácter jurídico.
- La omisión, que está referida al incumplimiento de una obligación jurídica previamente establecida.

Por otro lado, Delgado (2011) ha señalado que se configura una sanción tributaria cuando se realiza la violación de una obligación de carácter tributario, la cual debe encontrarse prescrita como una infracción y tener el castigo señalado.

Desde su posición, Gonzales y Gonzales (1999) refiere que, mediante las facultades sancionadoras, se pretende un efecto disuasorio, siendo que lo primordial no es castigar, sino tratar de evitar que la infracción se produzca.

Por ello, Schlemenson (1992) indica que las sanciones administrativas tienen por fin asegurar que el administrado cumpla voluntariamente con sus obligaciones tributarias, bajo el apercibimiento de imponerle un castigo en caso de su incumplimiento.

Con el fin de asegurar el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente, lo que busca la Administración Tributaria, cuando ordena al Banco de la Nación ingresar

las cuentas de detracciones del contribuyente a las arcas del Estado, no es castigar al contribuyente por su actuar, sino crear un método disuasorio ideado para combatir la informalidad tributaria y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente (Dávalos, 2018).

Bajo lo expuesto, el Ingreso como Recaudación si bien se origina porque el contribuyente comete alguna de las faltas estipuladas en el numeral 9.3 del Decreto Legislativo N.º 940, dicha falta tiene las correspondientes consecuencias reguladas en la norma. Aun cuando el haber cometido cierta infracción genere que también pasen los fondos de la cuenta de detracciones bajo administración de la SUNAT, restringiendo el uso para los exclusivos pagos tributario, ello no calza bajo la configuración de una sanción, pues no se busca disuadir propiamente para no ser infractor, sino que por haber sido infractor se busca tener un flujo preventivo para solventar dicha deuda, otras vigentes o futuras similares.

Se debe reiterar la posición sobre el SPOT en general y del Ingreso como Recaudación - por ser una herramienta que forma parte del desarrollo del SPOT- su finalidad es la de combatir la informalidad y evasión tributaria, asegurando el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Huamaní (2015) señala que el SPOT, así como otras medidas similares, se ha establecido con el propósito de agilizar las funciones fiscalizadoras que desempeña la SUNAT, las cuales son referidas como deberes de colaboración tributaria.

Para el caso, los deberes de colaboración tributaria son medios de apoyo que posee la Administración Tributaria, pues carece de los recursos necesarios para poder ejercer pleno ejercicio de sus funciones, en este caso la de fiscalizadora-recaudadora. Se usa el Ingreso como Recaudación a manera de medida coercitiva, lo que asegura el cumplimiento de los pagos que tenga o fuera a tener el contribuyente. Tan es así que, al ingresar los fondos como recaudación, si son superiores a la deuda que pudiera tener en ese momento el contribuyente, posteriormente puede solicitar mediante el formulario N.º 1662, la reputación del saldo restante en futuras deudas tributarias.

3.2.2 ¿Medida administrativa?

Si bien la norma precisó que las detracciones son un sistema de pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central y su finalidad es generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos correspondientes, el TC agregó

que se trata de un mecanismo administrativo extrafiscal de colaboración que le es aplicable lo establecido por la LPAG y no las reglas del Código Tributario; por ello, se ha inhibido al resolver diversas quejas por el Ingreso como Recaudación efectuado por la SUNAT, por “carecer de carácter tributario”¹².

Como ya se ha señalado, el encuadre que el TC realizó del SPOT como un mecanismo administrativo extrafiscal, no es del todo correcto y no es óbice para no encontrarse dentro del sistema tributario como tal y tener de base el tamiz constitucional que debe pasar por nuestro ordenamiento jurídico.

Cabe preguntarse: ¿una institución o mecanismo que pertenezca al Sistema Tributario no puede también verse sujeto de algunos principios administrativos? ¿corresponde tener también un tamiz de los principios del procedimiento administrativo tomando en cuenta lo señalado por el TC?

Al respecto, la norma IX del título preliminar del CT prevé expresamente: en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente, se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. (subrayado mío)

La LPAG contiene, entre otros aspectos, las normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado, y regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales que no pueden imponer menores condiciones favorables a lo que la LPAG disponga.

Así, hasta ahora vemos como el CT establece que, en temas concernientes al sistema tributario, la LPAG también es de aplicación. Asimismo, la LPAG señala que debe ser aplicada en casos de normativa especial, como es el caso del SPOT, que como

¹² RTF N° 03645-Q-2014:

Que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N.º 12268-1-2007, 00576-1-2008, 13183-3-2008 y 18569-8-2011, entre otras, al tramitarse la solicitud de liberación de fondos de detracciones y el ingreso como recaudación de tales fondos de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde que su cuestionamiento siga el mismo trámite. Que en el presente caso, se advierte que la pretensión de la quejosa es cuestionar el Ingreso como Recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones del Banco de la Nación, sin embargo, en aplicación del criterio antes citado, dicho aspecto corresponde ser tramitado de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444, por lo que, al no ser competencia de este Tribunal emitir pronunciamiento sobre ello, corresponde inhibirse de su conocimiento; sin embargo, y de acuerdo con el numeral 82.1 del artículo 82º de dicha ley, según el cual el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto remite directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento del administrado, corresponde remitir los actuados a la administración a fin de que le otorgue el trámite respectivo.

base fundamental –al igual que todo en el ordenamiento peruano– debe pasar por el tamiz constitucional.

Al respecto, Morón (2017) señala que:

Los principios del procedimiento administrativo son los elementos que el legislador ha considerado básicos para encausar, controlar y limitar la actuación de la administración y de los administrados en todo procedimiento. Controlan la liberalidad o discrecionalidad de la administración en la interpretación de las normas existentes, en la integración jurídica para resolver aquello no regulado, así como para desarrollar las normas administrativas complementarias.

En ese sentido, aun cuando los principios administrativos que regulan los actos propios de la administración y los administrados son muchos más, para el caso del Ingreso como Recaudación – sin perjuicio de lo señalado anteriormente, se considera que como acto propio de la Administración debería tomarse en cuenta lo siguiente:

El principio del Debido Procedimiento - numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar (TP) de la LPAG: Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

Por ello, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes que el debido procedimiento administrativo debe tener: el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Principio de Razonabilidad-numeral 1.4 del artículo IV del TP de la LPAG: Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones o establezcan restricciones a los administrados deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

Principio de Verdad Material–primer párrafo numeral 1.11 del artículo IV del TP de la LPAG: En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Cabe mencionar que la sentencia de casación N.º 3419-2009-LA Libertad se pronuncia a favor del contribuyente y exige el extorno de sus fondos a la cuenta de detracciones del Banco de la Nación, basándose en los principios de razonabilidad y

proporcionalidad como base para analizar el caso de Ingreso como Recaudación sin restringir el caso a que pueda abarcarse la parte constitucional (lo cual se analizará más adelante en este trabajo de investigación).

3.2.3 ¿Medida cautelar?

Conforme con Durán (2006), el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 940 señala que el SPOT (y el Ingreso como Recaudación como parte del sistema) tiene como finalidad generar fondos para asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del contribuyente titular de la cuenta correspondiente en el Banco de la Nación; por tanto, se podría configurar como una especie de depósito en garantía, dada la situación de intangibilidad e inembargabilidad de la cuenta donde se han depositado los montos detraídos, que sería asimilable al concepto que se viene manejando, de obligación con el contenido tributario.

Así, no se trata de una forma de extinción de la deuda como lo regula el artículo 27 del CT¹³, sino que, aun cuando no se encuentre en estricto configurado en una norma, juega el papel de prevención para asegurar las posibles deudas que se tengan o lleguen a tener; calzaría en una especie de medida cautelar, ya que se aplica al contribuyente para asegurar las posibles contingencias con los pagos tributarios que se susciten.

Sobre las medidas cautelares en general, el profesor Monroy (1987, como se citó en Huamaní, 2003) señala que:

Es un instituto procesal a través del cual el órgano jurisdiccional, a petición de parte, adelanta ciertos efectos o todos de un fallo definitivo o el aseguramiento de

¹³ **Artículo 27.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
- 2) Compensación.
- 3) Condonación.
- 4) Consolidación.
- 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

- a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.
- b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

una prueba, al admitir la existencia de una apariencia de derecho y el peligro que puede significar la demora producida por la espera del fallo definitivo o la actuación de una prueba. (p. 309)

Es así que, el código tributario señala las herramientas procesales que le permitan efectivizar el cobro de las acreencias tributarias bajo la facultad de recaudación¹⁴; por lo que, el artículo 118 del CT -entre otras formas con las que se asegure el pago de la deuda tributaria- prevé las siguientes medidas cautelares genéricas:

1. En forma de intervención en recaudación, en información o en administración de bienes.
2. En forma de depósito, con o sin extracción de bienes, el que se ejecutará sobre los bienes y/o derechos que se encuentren en cualquier establecimiento, inclusive los comerciales o industriales, u oficinas de profesionales independientes, aun cuando se encuentren en poder de un tercero, incluso cuando los citados bienes estuvieran siendo transportados.
3. En forma de inscripción, debiendo anotarse en el Registro Público u otro registro, según corresponda.
4. En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes, depósitos, custodia y otros, así como sobre los derechos de crédito de los cuales el deudor tributario sea titular, que se encuentren en poder de terceros.

Bajo dicha óptica, el Ingreso como Recaudación, al efectuarse por la configuración de alguna de las causales establecidas, siempre que no se haya regularizado la deuda pertinente, tendría una configuración de una medida cautelar en forma de retención.

Sin embargo ¿qué sucede cuando el contribuyente ya ha realizado las acciones pertinentes para intentar subsanar ciertos errores que configuran la causal pertinente antes de efectuarse el Ingreso como Recaudación?; en este punto, cabe señalarse que existen medidas cautelares previas que se traban ante posibles deudas coactivas del contribuyente que se pudieran configurar.

¹⁴ Artículo 55°.- Facultad de Recaudación

Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la administración.

Sobre ello, el privilegio de la autoridad fiscal de adoptar las medidas cautelares previas deriva de la autotutela ejecutiva de sus propios actos, la cual se sustenta en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas al que está sometida la administración (Chávez, 2015).

La profesora Chau (2008) se pronuncia así:

Dentro de la ejecución forzada, la administración podrá, una vez que exista una deuda ejecutable por la vía coactiva, trabar diversas medidas cautelares con las que se obtendrá el recupero de la suma adeudada; pero hay que reconocer que como instrumento de la administración, para lograr el recupero del adeudo, en muchos casos se le otorga también la facultad para trabar medidas cautelares previas, aun cuando no exista deuda exigible coactivamente, incluso cuando no haya valor emitido, llámese resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago. (pp.46-47)

En el Derecho Tributario, las medidas cautelares previas son prerrogativas excepcionales de las que goza la administración en la relación tributaria, que buscan asegurar su derecho de crédito, aún no exigible coactivamente, ante el peligro de que su cobranza devenga en inútil por comportamientos o razones atribuibles al deudor tributario (Chávez, 2015).

En consecuencia, la Administración Tributaria cuenta con la facultad de interponer medidas cautelares previas conforme con lo regulado por el artículo 56 del CT; es decir, puede realizar un detrimento en el patrimonio del contribuyente sin existir una deuda exigible coactivamente, excepcionalmente bajo dos circunstancias:

a) Cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable:

ello conlleva un aspecto subjetivo y de orden discrecional que podría caer en un acto arbitrario por parte de la Administración Tributaria al evaluar el “comportamiento del deudor tributario”; sin embargo, el artículo mencionado ha establecido los supuestos bajo los que se cumple el requisito del comportamiento.

b) Razones que permiten presumir que la cobranza podría ser infructuosa:

No se contemplan supuestos que cierren dicho supuesto, por lo cual se deja a discrecionalidad de la Administración Tributaria la decisión en cada caso concreto.

Chávez (2015) señala:

Afirmamos que la conjunción disyuntiva “o” utilizada en el artículo 56° del Código Tributario no se colocó para distinguir dos supuestos distintos e independientes en los cuales la Administración Tributaria se encuentra facultada a trabar medidas cautelares previas, sino que fue para permitir agregar más comportamientos a los enumerados en la ley; por ello, es preferible el uso de un concepto amplio de “indicios racionales”, como el caso español, que asegure el cobro de la deuda tributaria en caso que la enumeración de los comportamientos descritos no fuese suficiente; es decir, siempre alrededor del comportamiento del contribuyente y no ajeno a este. (p. 147)

Por su parte, Quispe (2011) alude que la oportunidad para la adoptar las medidas cautelares previas parte generalmente de un análisis de las áreas de fiscalización, quienes ya cuentan con la información patrimonial al momento de efectuar las auditorias, pudiendo detectar estos comportamientos o conductas irregulares y advirtiéndolo al Ejecutor Coactivo, previo Informe sustentado, sobre la necesidad de trabarse la Medida Cautelar Previa, con la motivación correspondiente y que se haya configurado algún comportamiento¹⁵ de los señalados en el CT. El autor agrega que los embargos por las

¹⁵ El artículo 56 del CT enumera una lista de comportamientos que amerita trabar una medida cautelar previa, siendo:

- a) Presentar declaraciones, comunicaciones o documentos falsos, falsificados o adulterados que reduzcan total o parcialmente la base imponible.
- b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o parcialmente falsos.
- c) Realizar, ordenar o consentir la realización de actos fraudulentos en los libros o registros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia, estados contables, declaraciones juradas e información contenida en soportes magnéticos o de cualquier otra naturaleza en perjuicio del fisco, tales como: alteración, raspadura o tacha de anotaciones, asientos o constancias hechas en los libros, así como la inscripción o consignación de asientos, cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
- d) Destruir u ocultar total o parcialmente los libros o registros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las normas tributarias u otros libros o registros exigidos por ley, reglamento o Resolución de Superintendencia o los documentos o información contenida en soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, relacionados con la tributación.
- e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.
Asimismo, no exhibir y/o no presentar los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.
Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados se deba a causas no imputables al deudor tributario;
- f) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado al vencimiento del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes;

Medidas Cautelares Previas no son imputables a la deuda determinada, pues carecen de exigibilidad al poder ser impugnadas en las instancias administrativas tributarias nacionales, lo que implica que mientras dure la impugnación, los montos retenidos serán consignados y los bienes inscritos no podrán ser ejecutados hasta su conversión a Medida Cautelar Definitiva (Quispe, 2011).

3.2.4 Postura adoptada

Por todo lo indicado, aun cuando se ejerce una acción coactiva por parte de la SUNAT, en el entendido que realiza acciones en base a la atribución de la norma para administrar y restringir el uso de los fondos de la cuenta de detracciones y aunque el contribuyente no se encuentre conforme con la relación de la medida según la causa, no se configura como una carga económica bajo la comisión de una sanción por un acto ilícito que cometa el contribuyente, por lo cual no es propiamente una acción ejercida bajo la facultad sancionatoria que posee la Administración Tributaria, sino un mecanismo que obliga al contribuyente a dotar de recursos previsorios al Estado.

Sobre, la relación de configurarse en estricto como una medida administrativa que no contemple el filtro de los principios constitucionales tributarios como el TC plantea, como se ha desarrollado, ello no corresponde en la medida que el fin de resguardar la deuda tributaria y evitar la evasión fiscal reduciendo la informalidad no es un fin propiamente extrafiscal y por el contrario se encuentra sumergido en los alcances del Sistema Tributario.

Es así que, el Ingreso como Recaudación, aun cuando no constituya una medida que pudiera ser calificada como forma de extinción de la deuda tributaria, porque no se presenta una deuda exigible en todos los casos o habiéndola, el monto recaudado es superior a ello; así como tampoco se encuentra regulada como tal dentro de artículo 27 del CT, esa medida configura una manifestación de prevención que tiene la SUNAT para asegurar la deuda o posible deuda.

-
- g) Obtener exoneraciones tributarias, reintegros o devoluciones de tributos de cualquier naturaleza o cualquier otro beneficio tributario simulando la existencia de hechos que permitan gozar de tales beneficios;
 - h) Utilizar cualquier otro artificio, engaño, astucia, ardid u otro medio fraudulento, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
 - i) Pasar a la condición de no habido;
 - j) Haber demostrado una conducta de constante incumplimiento de compromisos de pago;
 - k) Ofertar o transferir sus activos, para dejar de pagar todo o parte de la deuda tributaria;
 - l) No estar inscrito ante la Administración Tributaria.

Por tanto, bajo el parámetro legal establecido en el Decreto Legislativo N.º 940, el Ingreso como Recaudación conlleva a tener una herramienta explícita para limitar el acceso a montos que podrían ser liberados para su libre disposición, como en el caso de las detracciones; y se tiñe de una naturaleza preventiva para asegurar pagos de deudas que pudieran ser exigibles o que aún no se han atribuido.

Por todo lo expuesto, el Ingreso como Recaudación, con una característica especial, colinda con características propias por las que se emplean las medidas cautelares, no conllevando al sistema tradicional que las enmarca, pues no se encuentra estipulado como tal en la norma.

3.3 Análisis de la posición de la Sentencia de Casación N.º 3419-2009-LA LIBERTAD - Límites bajo los principios constitucionales de no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad en relación del derecho de propiedad.

La Corte Suprema (CS) del Perú, mediante su sentencia de casación N.º 3419-2009-La Libertad, ha sentado posición sobre el Ingreso como Recaudación respecto de cómo debe la Administración Tributaria llevar a cabo de forma adecuada el procedimiento a tenor de la facultad que se le confiere, basándose en que la actuación debe ser bajo los principios de razonabilidad y proporcionalidad para no tornarse arbitraria. Así, la CS ordena a la SUNAT que se entregue al contribuyente la diferencia entre lo que se cobró debidamente y el monto restante de lo ingresado como recaudación en saldo.

En el análisis de la sentencia, la administración señala que el contribuyente había incurrido en una de las causales que contemplaba el numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 940, ingresando como recaudación el fondo de su cuenta de detracciones del Banco de la Nación y no autorizándole la liberación de los fondos. Por lo tanto, su accionar ha estado conforme con la ley, al haberse observado los preceptos constitucionales del Régimen Tributario y al aplicar correctamente las normas de acuerdo al ordenamiento constitucional tributario (nótese que la propia Administración, conforme lo señalado en el primer párrafo de la página 3 de la sentencia de Casación mencionada señaló que cumplió con los preceptos constitucionales tributarios).

Como indica la CS, la deuda por la que SUNAT realiza el traslado de los fondos es de S/. 3593.50, con costas y costos incluidos; sin embargo, el traslado de los fondos termina siendo por la suma de S/. 365 912.00, accionar con el cual se ejerce limitación al derecho de propiedad en desproporción, y aunque la CS no lo haya indicado de forma expresa, ello trasgrede los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e

igualdad al limitar la liberación de fondos que el contribuyente que cumpla con lo requerido, pudiera tener acceso.

Por su parte, conforme a las causales establecidas, la SUNAT no lleva a cabo los procedimientos que contempla el CT para el cobro de la deuda tributaria, y establece un procedimiento con supuesta estricta naturaleza administrativa basado en condiciones que, si bien pudieron cometerse en la fecha del análisis previo al inicio del Ingreso como Recaudación, usualmente se subsanan antes de efectuarse el traslado en sí y termina siendo un traslado de dinero desproporcional de lo que se pretende imputar.

Al respecto, si bien el artículo 3 de la RS. 375-2013/SUNAT precisa los montos que ingresarán como recaudación, es menester indicar que, terminan por carecer de proporcionalidad y ser confiscatorios, siendo que:

- Ingresar como recaudación la suma total de los montos depositados en la cuenta de detracciones del periodo sobre el cual se comunica la causal de inciso a) y d) (relacionadas con las infracciones reguladas por el numeral 1 del artículo 174 y el numeral 1 del artículo 176 del CT) del numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo 940.
- La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al sistema, efectuadas en el(los) periodo(s) vinculado(s) a los documentos cuya exhibición se requiera referida a la causal prevista en el inciso d) del citado numeral 9.3.
- El 150 % del tributo omitido, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente de la pérdida indebidamente declarada o del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución más los intereses moratorios de corresponder generados hasta la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación, determinado mediante una declaración rectificatoria o en el proceso de fiscalización cuando se trata de la causal prevista en el inciso d) del citado numeral 9.3 (relacionado a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del CT).

En ese sentido, los montos que se exigen sean trasladados, conforme con un determinado periodo, no conlleva que guarde relación con el monto de las inconsistencias o de los montos regulados por las multas tipificadas, llegando a ser no razonable la medida adoptada en relación al supuesto que pudiera causar detrimento al fisco y, por ende, ser

confiscatorio, pues el patrimonio del contribuyente se ve mermado cuando ya se subsanó el error o infracción, siendo un alto monto que no tiene un destino exigible coactivamente y bien puede usarse para pago de deudas desde la cuenta de detracciones, dando también otras opciones para el libre manejo de sus fondos a los contribuyentes según ciertas condiciones.

Es preciso indicar que, retener dinero del contribuyente para pago de deudas cuando no las hubiere, sólo esperando al momento en que se puedan generar, conlleva a ser confiscatorio, como estableció el TC en la sentencia N.º 4251-2007-PA/TC del 16 de setiembre del 2009 al señalar que la demora en la resolución de la solicitud de devolución por percepciones no aplicadas es irrazonable, por lo cual se genera una vulneración al Principio de Confiscatoriedad y de Capacidad Contributiva, pues la SUNAT se está apropiando de los recursos del contribuyente que no posee deuda exigible al momento. Este caso, aunque con matices peculiares, es de la misma naturaleza restrictiva que el Ingreso como Recaudación.

Así, el procedimiento limita la libre disposición de los fondos de las cuentas de detracciones de cumplirse los requisitos establecidos, pues al ingresar como recaudación no se tiene otra opción que utilizar los montos hasta agotarlos para el pago de deudas tributarias hasta prácticamente extinguirse de la esfera de SUNAT, contraviniendo a los intereses de la empresa que no tiene previsto desaparecer y provee tener disponibilidad de efectivo -salvo que se genere la solicitud de extorno que contempla el numeral 9.4 del artículo 9 del Decreto Legislativo 940- y ocasionando un detrimento en el patrimonio del contribuyente (el cual al obtener la debida liberación de sus fondos de la cuenta de detracciones podría, por ejemplo, utilizarlos para invertirlos en su propio giro del negocio o en el pago de sus planillas).

Es menester señalar que el principio de igualdad también se ve afectado debido a que se da de forma absurda un tratamiento más castrante a contribuyentes que no tienen comportamiento evasor (al menos no es ese el enfoque que se da conforme a las causales estipuladas para realizar el Ingreso como Recaudación) y se aleja de la realidad del comportamiento fiscal del contribuyente, obligándolo a un ahorro forzoso y, por ende, que colisiona con su derecho a la propiedad al impedir la disposición, el uso y disfrute del dinero cuando no tiene alguna obligación tributaria pendiente.

Es así que, los principios constitucionales tributarios se ven trasgredidos en mayor proporción respecto de la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad en relación con la propiedad, al limitar de forma arbitraria el libre uso de los contribuyentes sobre parte

de su patrimonio, más aún en casos donde no se encuentran deudas tributarias y sólo se basan en causales que se configuran por alguna infracción o situación en la que el contribuyente se encuentra inmerso y muchas veces ya subsanada.

Es decir, si ya se ha pagado la infracción tributaria y no se tuviere alguna otra deuda determinada ¿por qué no liberar el saldo de la cuenta de detracciones y limitar al contribuyente realizando el Ingreso como Recaudación?

Durán (2005, como se citó en Huanco, 2018) sienta posición al referir:

El principal punto débil de este régimen es el Ingreso como Recaudación donde la SUNAT ya sobrepasa al deber de colaboración del contribuyente, apropiándose de las detracciones con el fin de tener una garantía del pago de la deuda tributaria; es decir, solo importa la recaudación fiscal y no resguardar la seguridad jurídica del contribuyente, poniendo en peligro aquello que justamente debería salvaguardarse. El deber de contribuir y de colaborar con la recaudación fiscal debe estar en función al pleno respeto de los derechos de los ciudadanos, los principios constitucionales y que no termine dando lugar a una indeseable afectación al mismo contribuyente, que lo aliente a la informalidad. (pp. 45-46)

3.4 Nuestra opinión y conclusiones

El Ingreso como Recaudación tiene como finalidad ser una medida para combatir tanto la informalidad como la evasión tributaria, en vía de ser un apoyo infalible para asegurar la actividad recaudadora del fisco, ello bajo la óptica de ser un instrumento por el cual el SPOT se desarrolla de una forma más restrictiva mediante determinadas causales que lo hacen efectivo.

Considerando ello, el Ingreso como Recaudación tiene una naturaleza que encaja en las medidas cautelares con características especiales, como una medida cautelar previa pues se lleva a cabo aun cuando no se tiene un procedimiento coactivo debidamente abierto, más sí se configura sobre una causal por la que el contribuyente obtiene o puede obtener una deuda y/o peligro en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El hecho que el SPOT -incluido el Ingreso como Recaudación como parte de dicho sistema- haya sido limitado al campo netamente administrativo mediante pronunciamiento del TC, ello no se configura como tal y no conlleva a que no pertenezca al enfoque de lo que pertenece al Sistema Tributario; por ende, al ser una figura relacionada intrínsecamente con el pago del tributo debe verse rodeada por el tamiz de los

principios constitucionales tributarios que le correspondan, sin un menoscabo de ciertos filtros propios de los procedimientos administrativos que todo acto de una Administración debieran tener.

Así, la Administración Tributaria no debe llevar a cabo su labor sin mediar un debido análisis y límites por los casos sobre los cuales ejerce el Ingreso como Recaudación, cuando actuar de forma contraria le causaría un daño económico al contribuyente en las actividades normales de su rubro.

Como en el caso analizado por la Corte Suprema del Perú, en la Sentencia de la Casación No. 3419-2009-LA LIBERTAD, se ordenó a la SUNAT que extorne a la cuenta de detracciones del contribuyente la diferencia entre el valor de la multa y el monto que existía en la cuenta de detracciones, por ser un acto arbitrario “retener el dinero restante” cuando no se tenían más deudas o peligro en el pago de las obligaciones tributarias, vulnerando así los principios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con el derecho de propiedad del contribuyente; no sentando exclusividad a un tema en estricto administrativo por lo cual -conforme al análisis efectuado- los principios constitucionales tributarios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva se vieron también afectados en mayor medida.

Por lo indicado, en el siguiente capítulo se analizarán las mencionadas causales y los límites que se deben tener para una correcta aplicación de la medida.



CAPÍTULO IV: LÍMITES QUE DEBEN REGIR LAS CAUSALES DEL INGRESO COMO RECAUDACIÓN

4.1 Aproximación y objetivo

En base a lo que se ha analizado en los capítulos anteriores, la puesta en práctica del Ingreso como Recaudación –aun cuando se trate de un instrumento necesario a la luz de las causales estipuladas para su ejercicio en pro de resguardar potenciales deudas– debe realizarse de manera efectiva y precisa con límites propios de la actividad inmersa en cada causal que lo genere para no realizar acciones arbitrarias que perjudiquen el normal curso empresarial que llevan los contribuyentes.

Ahora bien, la existencia del Ingreso como Recaudación a fin de coadyuvar en la función de la Administración Tributaria, se basa en ser una manifestación de los deberes de colaboración avocada a que el principio de solidaridad pueda llevarse en la práctica.

Para ello, el legislador ha contemplado que la restricción a la libre disponibilidad de los fondos de la cuenta de detracciones –aún cuando pudiere cumplir los otros requisitos– que se lleve a cabo mediante cuatro causales que dan pie a efectuar el Ingreso como recaudación; sin embargo, la aplicación de esa facultad que posee la SUNAT restringe el derecho de propiedad de los fondos referidos, por lo que debe desarrollarse de manera eficaz y sin actuaciones arbitrarias, mediando límites a la luz de las bases jurídicas que el ordenamiento peruano preve.

Siendo que, nos referimos a un mecanismo que se encuentra bajo lo contemplado en el Sistema Tributario, el correcto accionar de la SUNAT debe filtrar los principios constitucionales tributarios que correspondan de una forma razonable según corresponda, es así que se analizarán los límites que cada causal debería tener.

4.2 Primera causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración considera que existen inconsistencias

4.2.1 Sobre la causal

Se encuentra regulada en el inciso a) del numeral 9.3 del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 de la siguiente manera:

- a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3.

Esta causal se refiere a la observación de inconsistencias entre lo que el contribuyente declara, generalmente, en sus declaraciones mensuales sobre sus compras y ventas para la correspondiente determinación del IGV y el Impuesto a la Renta en un determinado período tributario; por el otro lado, se contrasta con los depósitos efectuados por dicho periodo en la cuenta de detracciones del Banco de la Nación. De no guardar relación entre lo declarado por las ventas y los depósitos efectuados, se genera inconsistencia, llevando a presumir que el contribuyente ha obviado declarar de manera veraz sus ventas realizadas en un periodo tributario, por lo cual se omitiría un presunto impuesto por pagar.

En muchos casos, mediante acciones inductivas se solicita la regularización y ello ya conlleva a encontrarse inmerso en la causal tipificada; por lo que al observarse inconsistencias registradas y observadas a simple vista, no se permite liberar los fondos de la cuenta de detracciones y se efectúa el Ingreso como Recaudación, anticipándose a combatir una posible evasión fiscal y resguardar la recaudación debidamente como método anticipado para evitar contingencias por potenciales deudas.

Debe tener en cuenta como premisa base que las inconsistencias no siempre son producto del accionar del contribuyente dueño de los fondos no utilizados en la cuenta de detracciones, pues las diferencias de lo declarado mensualmente por el contribuyente titular de la cuenta tiene como contraparte a los depósitos que efectúan sus clientes en la cuenta del Banco de la Nación, quienes al pagar pueden realizarlo con datos incorrectos, usualmente respecto al periodo tributario o montos económicos al que corresponde la operación, ya sea en mayor o menor medida de lo declarado por el contribuyente titular de la cuenta.

4.2.2 Análisis y límites:

Ahora bien, la restricción a la propiedad del contribuyente -no libre disponibilidad de su dinero no utilizado en la cuenta de detracciones- tiene como sustento a la luz de la causal señalada en la norma el resguardar un interés público, que es el de asegurar la potencial deuda del contribuyente; sin embargo, la mera presunción de lo observado por la Administración no contempla que los casos sean reales y que su aplicación no deba tener límites.

Se debe tener en cuenta que, también lo regulado en la causal para llevar a cabo el Ingreso como Recaudación, al emitir la resolución correspondiente con la que SUNAT ordena el traslado de los montos desde el Banco de la Nación, limita al contribuyente

titular de la cuenta que hubiere regularizado efectivamente la inconsistencia y ya no tuviere deuda pendiente en la realidad, pues el trámite de regularización requiere de una aprobación expresa de la SUNAT, que no siempre es aceptada antes del efectivo traslado.

Por ello, todo acto que realice la SUNAT debe medir si el accionar va conforme a la realidad, utilizando las herramientas con las que cuenta la Administración para llegar a tener mayor certeza y no actuar por mera presunción para efectuar restricciones a la propiedad del contribuyente - para el caso la libre disponibilidad de los fondos no utilizados con la que un contribuyente pudiera acceder; de lo contrario se vulnerarían los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Así, la SUNAT en uso de sus facultades y utilizando las herramientas que cuenta tiene: la determinación sobre base presunta o los cruces de información de registro de libros electrónicos y emisión de comprobantes de pago tanto del contribuyente como de sus clientes o proveedores; así puede llegar a tener un monto determinado con mayor certeza y sustento de lo que pretende ingresar como recaudación, siendo más viable la aplicación de la medida con un monto más acercado a la realidad y siendo ello el monto que debiere tomarse como cálculo para el traslado en vía de ser la potencial deuda y no los fondos en totalidad que hubieren en la cuenta de detracciones, si fueran monto superiores.

Cabe mencionar que, si bien esta causal considera un “Ingreso como Recaudación parcial” (inciso a) del numeral 3.1 del artículo 3 de la R.S. 375-2013/SUNAT), señalando que se trasladan sólo los fondos de la cuenta que correspondan a los montos del periodo respecto del cual SUNAT determina que incurre la causal, ello aun cuando pretende configurarse como un límite, no siempre será lo más adecuado pues dicho periodo puede contener una deuda por un monto menor ya regularizado o ningún monto producto sólo de errores materiales al efectuar por un lado la declaración determinativa del mes y por otro lado el depósito en el banco de la Nación, por lo que el accionar se tornaría confiscatorio y atentaría contra la capacidad contributiva del contribuyente.

En ese sentido, la SUNAT debe emplear el mecanismo mediando un límite proporcional en cuanto a la restricción de un derecho del contribuyente en contraste con el interés público que se pretende proteger (asegurar la potencial deuda del contribuyente con un límite y no con montos sin un debido sustento y análisis) y actuar de una forma razonable para ser eficaz y no arbitrario. Dicho contraste termina llevando a la práctica el

principio de proporcionalidad¹⁶ con el fin de ponderar las acciones del Estado contra el deber de colaboración del contribuyente¹⁷, el cual para efectuarlo se considera un test de proporcionalidad que comprende 3 subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Para fines del trabajo -en esta causal y las que siguen- se considerará el primer filtro de la idoneidad para contrarrestar la vulneración de la propiedad del contribuyente y los principios constitucionales tributarios que deban corresponder.

Mediante la idoneidad, se pretende legitimar constitucionalmente la medida, señalando que la acción se realiza para proteger un interés público, que en este caso es la potencial deuda que tiene o tuviere el contribuyente; sin embargo, dicha medida no puede efectuarse de forma irracional restringiendo el uso de los recursos económicos del contribuyente sin mediar un monto equivalente o en cierta medida similar a la acción que derive en el traslado de los fondos, es decir en proporción del monto de la inconsistencia que se hubiere detectado por parte de la SUNAT al emitir la notificación y no sobre montos mayores a ello: así también, en casos cuando se ha subsanado el error o la posible infracción y no existe, el hecho de haber incurrido en la causal ya no debe estimar un traslado de fondos por sólo haber incurrido en el supuesto y considerar que puede volverse a efectuar o exista un trámite pendiente de una aceptación sólo por formalismo.

La afectación al derecho de propiedad del contribuyente contrastado por la mera recaudación fiscal manteniendo montos de dinero superiores a las inconsistencias detectadas o que ya no existan, es confiscatorio pues merma el patrimonio del contribuyente, cuando bien puede usar sus fondos para otras actividades propias del giro de su negocio. Asimismo, la capacidad contributiva del contribuyente también debe ser tomada en cuenta pues apropiarse de los fondos cuando no existe mayor deuda o ya se regularizó es imputarle una medida sobre algo inexistente y obligando a un “ahorro forzoso”.

El apropiarse de montos por “deudas tributarias” que ya hubieren sido debidamente regularizadas o hacerlo sobre montos en exceso sin mediar límites, y señalar que el fin sólo es tener un saldo para asegurar posibles deudas futuras, afecta -como se ha explicado- la propiedad del contribuyente de forma no proporcional y restringe el uso de su dinero – sin tener deudas tributarias, en el normal giro de su negocio, cuando se

¹⁶ Mencionado en diversas sentencias del TC, entre otras, en las STC N.ºs 004-2006-PI/TC, 1209-2006-AA, 1182-2005-PA/TC, 2192-2004-AA/TC, 045-2004-AI/TC y 034-2004-AI/TC.

¹⁷ Lo cual también se ha mencionado en el capítulo I del presente trabajo de investigación.

contempla la existencia de una liberación de fondos que puede llevarse a cabo como opción en el normal cauce del SPOT.

4.3 Segunda causal de ingreso como recaudación : Cuando la Administración señale que se tenga condición de domicilio fiscal no habido

4.3.1 Sobre la causal:

Se encuentra regulada en el inciso b) del numeral 9.3 del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 de la siguiente manera:

- b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.

Al realizar las notificaciones de algún acto propio por el que la Administración Tributaria deba efectuar alguna de sus facultades, aun cuando tiene la potestad de hacerlo mediante buzón de la clave SOL, realizan notificaciones o verificaciones en el domicilio fiscal, no siempre teniendo acceso fehaciente de ello y al ser reiterada la falta de acceso físico por reiteradas situaciones, se genera la condición de no habido.

Así, la condición de no habido, que señala esta causal, se encuentra regulada en nuestro ordenamiento jurídico con consecuencias rigurosas tanto para el contribuyente como para los clientes con los que realice sus operaciones. Así se evita que el contribuyente, entre otras acciones, pueda acceder a que se le autoricen devoluciones, fraccionamientos y la emisión de comprobantes de pago electrónicos, que se suspenda el cómputo del plazo de prescripción para que la SUNAT fije y exija el pago de las obligaciones tributarias, se faculta a la SUNAT el interponer medidas cautelares previas al inicio de la cobranza y que se aplique la determinación de la deuda sobre base presunta; por otro lado, sus clientes no tienen derecho al crédito fiscal y el gasto o costo deducible respectivo a menos que se realice la regularización de la condición de no habido hasta el 31 de diciembre del año que se emiten los comprobantes de las operaciones respectivas.

La causal mencionada, prevé pertinente efectuar el Ingreso como Recaudación bajo la condición de no habido, anticipándose a combatir una posible evasión fiscal y resguardar la recaudación debidamente como método anticipado de asegurar la potencial deuda que se tuviere el contribuyente y evitar contingencias.

4.3.2 Análisis y límites:

Esta causal no contempla límite en cuanto a los montos que se Ingresa como Recaudación, sino que se establece que se traslade el monto total a la fecha de efectuar el traslado correspondiente; sólo contempla el inciso d) del artículo 2 de la R.S. N.º 375-2013 que no se efectuará el Ingreso como Recaudación, si la condición de no habido se adquirió dentro de los 40 días calendarios anteriores a la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento.

Si bien, el interés público es asegurar potenciales deudas de contribuyentes con condición de no habido y las consecuencias que de ello deriven, para que el Ingreso como Recaudación sea razonable en su aplicación, se debe tener un monto sustentado para reclamar lo vulnerado - la potencial deuda tributaria; por lo cual a fin de guardar proporcionalidad con la medida la SUNAT en uso de sus facultades debería aplicar las reglas de base presunta para obtener una determinación de la deuda razonable y sustentada para efectuar el traslado de los fondos o utilizar las herramientas propias de acceso (cruces de información de emisión de comprobantes de pago o registro de libros electrónicos con clientes o proveedores) para obtener un monto sustentado y que permita un adecuado traslado de los fondos que se fueran a restringir a los contribuyentes.

Así, si el contribuyente no tuviere deudas exigibles coactivamente o autoliquidadas, o si los montos de las deudas fueran inferiores al fondo trasladado, el fondo ingresado como recaudación no tendría una razón de efectuarse pues no existiría una deuda que se pretenda proteger, sólo se restringiría el uso de los fondos bajo el fin de que en el futuro se generen deudas tributarias -si es que se generan; ya que se debe tener en cuenta, entre otros, los posibles registros de pérdidas, compensaciones con otras opciones que forman parte del sistema administrativo del IGV.

También, debe mediar el accionar de la SUNAT, al tener en cuenta que si el contribuyente tuviere deudas aun cuando no hubiere iniciado la cobranza y se encuentra bajo la condición de no habido, entre otras acciones, la SUNAT tiene la facultad de trabar medidas cautelares previas; por lo cual si ya hubieren garantías con las cuales la SUNAT tuviera resguardados todos los montos de deuda a la fecha que pretenda ingresar como recaudación, ello sería confiscatorio y atentaría contra la capacidad contributiva del contribuyente.

Por ello, el efectuar el ingreso como recaudación total de los fondos que hubieren en la cuenta de detracciones, sin mediar un límite sobre el monto que sustente lo que pretende resguardar con la medida o hubiere otro instrumento utilizado ya por la SUNAT

que resguarde las deudas que hubieren, se tornaría confiscatorio al alterar la capacidad contributiva del contribuyente de forma arbitraria al tener deudas que fueran inferiores al monto que ingresa como recaudación o ya se tuvieran efectuadas otras medidas que restringieran la propiedad para salvaguardar las deudas.

Por todo lo indicado, el accionar de la Administración al aplicar la causal señalada debe ser en forma proporcional al interés público que pretende resguardar – la potencial deuda tributaria- utilizando el instrumento (ingreso como recaudación) de forma eficiente y con sustento viable sobre la propiedad que pretende restringir, a fin de no alterar de forma indiscriminada los principios de confiscatoriedad y capacidad contributiva.

4.4 Tercera causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración señale que no hubo comparecencia o se compareció fuera del plazo establecido

4.4.1 Sobre la causal:

Se encuentra regulada en el inciso c) del numeral 9.3 del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 de la siguiente manera:

- c) No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.

Esta causal contempla la sanción que se regula en nuestro ordenamiento jurídico por no comparecer ante la SUNAT o comparecer fuera del plazo establecido, estipulada en el numeral 7 del artículo 177 del CT, la cual se efectúa mediante un monto determinado por las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT en los que incurran los contribuyentes, calculados los montos según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda.

En base a la infracción, la Administración Tributaria busca asegurar mediante una medida coercitiva, que el contribuyente, en base a su deber de colaboración, se presente y proporcione la documentación que se requiera para evitar mayores demoras en los procesos de fiscalización, ayudando a la SUNAT para aminorar las sobrecargas que por falta de recursos -económicos y de personal- puede tener; sancionando de no cumplir con la comparecencia con la multa correspondiente.

Ahora bien, si bien el proceso de fiscalización y apoyo mediante la comparecencia está en curso, a fin de prever de inmediato la regularización de la multa asegurando el pago de dicha deuda; y, ejercer presión para que el contribuyente regularice su falta y no

dificulte el accionar de la Administración en el curso normal de sus labores, se utiliza el ingreso como recaudación, resguardando dicha recaudación y anticipando posibles contingencias.

4.4.2 Análisis y límites:

Esta causal se efectúa a través del traslado de los fondos que se encuentren en la cuenta de detracción sin algún límite, el cual tendría que tener un sustento sobre el monto por el cual se efectúa, para el caso la relación tendría que ser en primer lugar sobre el monto de la multa u de alguna deuda ya determinada bajo las facultades o herramientas que posee la SUNAT (como los detalles obtenidos mediante cruces de información con cliente o proveedores y la determinación sobre base presunta).

Como excepción a efectuar el ingreso como recaudación por encontrarse en esta causal, sólo se ha establecido en el inciso d) del artículo 2 de la R.S. N.º 375-2013 que no se ingresarán los montos como recaudación si el contribuyente hubiera comparecido ante la SUNAT hasta la fecha indicada en el segundo requerimiento que se le notifique más no señala montos o alguna base de cálculo.

Debe tenerse en cuenta, al igual que en los casos planteados anteriormente, la Administración debe medir su accionar cuando restrinja algún derecho de los contribuyentes, para este caso restringir el derecho de propiedad del libre uso de los fondos que se tenga en la cuenta de detracciones para asegurar una deuda, debe justificarse en relación a ello sin accionar de forma arbitraria, pues lesionaría los principios de confiscatoriedad y capacidad contributiva del contribuyente sin justificación. Así esta causal tiene un apoyo inmediato en un cálculo que se contempla el libro IV del CT de acuerdo con tipo de contribuyente del que se trate, por ello dicho cálculo sería el monto justificado por el que debe realizarse el ingreso como recaudación.

Sin embargo, como normal cauce en el accionar de la Administración, propio de herramientas que le llevan a tener información o de las facultades que legalmente tiene, puede determinar otras deudas que puedan derivar del proceso por el cual se requirió la comparecencia o se relacione; siendo así, de presentarse alguna situación respecto a ello por la que establezca deudas que sustente ingresar un mayor monto al sólo el cálculo de la multa en sí, ello sería acreditado por el análisis y sustento del monto que pretenda ingresar como recaudación para asegurar la deuda que se pretende imputar.

Por ello, efectuar un mecanismo que restringe derechos y principios y derechos sin un debido sustento y análisis, sólo actuando a tenor estricto de la facultad sin mediar

la proporcionalidad de la medida con el tamiz de principios constitucionales tributarios, afecta la propiedad del contribuyente en el normal giro de su negocio, cuando por sus montos no utilizados y no teniendo deuda aparente determinada pueden liberarse como opción en el normal cauce del SPOT de cumplir los requisitos para ello.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

4.5 Cuarta causal de ingreso como recaudación: Cuando la Administración detecte que se ha incurrido en algunas infracciones contempladas en el CT

4.5.1 Sobre la causal:

Se encuentra regulada en el inciso d) del numeral 9.3 del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 con el siguiente tenor:

- d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174, numeral 1 del artículo 175, numeral 1 del artículo 176, numeral 1 del artículo 177 o numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Así, esta causal tiene establecido para ordenar el Ingreso como Recaudación, que el contribuyente se encuentre inmerso en algunas de las cinco infracciones reguladas en el CT- señaladas en el párrafo anterior, las cuales tienen una multa con valor pecuniario establecida conforme al tipo de contribuyente según las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT.

Ello conlleva a que la administración, en su normal cauce de ejercer las facultades de determinación y recaudación que tiene, asegure la recaudación de la deuda tributaria originada mediante la tipificación de las multas de los numerales y artículos señalados en la presente causal; y así, combatir cualquier posible acto de evasión tributaria asegurando la recaudación con el traslado de los fondos no utilizados de las cuentas de detracciones del Banco de la Nación, para un efectivo pago de las multas configuradas.

4.5.2 Análisis y límites:

Ahora, pasaremos a señalar de qué trata cada infracción que se detalla para la configuración de la presente causal que se contempla, seguidamente detallaremos los límites constitucionales que aplican a cada infracción para efectuar en base a ellas el ingreso de recaudación de los fondos no utilizados que se encuentren en la cuenta de detracciones del contribuyente titular en el Banco de la Nación.

a. Numeral 1 del artículo 174: No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos distintos a la guía de remisión:

Esta infracción se configura de la siguiente manera en el CT:

1. No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, o emitir y/u otorgar documentos no previstos como comprobantes de pago por la legislación vigente, o emitir y/u otorgar documentos cuya impresión y/o importación se hubiera realizado sin cumplir con lo dispuesto en las normas vigentes, o emitir y/u otorgar documentos que no cumplen con las condiciones de emisión para ser considerados documentos electrónicos que soportan los comprobantes de pago electrónicos y documentos complementarios a estos.

Así, la infracción señalada en el párrafo anterior, tiene regulada una multa pecuniaria o el cierre del establecimiento comercial del contribuyente por determinados días de acuerdo a lo regulado en las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT, con determinación según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda.

El incurrir en dicha falta denota un daño a la recaudación, pues se genera una evasión fiscal vista desde un punto estricto al no emitir comprobantes de pago, no existe un control sobre las operaciones que realiza el contribuyente y ganancias en sí.

Sobre ello, esta infracción se configura mediante un monto pecuniario de multa señalado en el CT; asimismo, si fuera el caso que producto de la infracción se generarán otras deudas, la SUNAT en atribución de sus facultades puede determinar sobre base presunta un monto de deudas tributarias o determinarlas en base a lo que pudiere recabar por cruces de información con clientes o proveedores del contribuyente, para señalar deudas por la evasión fiscal que el contribuyente hubiere incurrido al no emitir los comprobantes de pago; lo que sustentaría que existen deudas potenciales.

En ese sentido, se tiene un límite pecuniario directo y otros montos que podrían derivarse, sobre los cuales debe efectuarse el traslado de los fondos no utilizados, a fin de no restringir la propiedad del contribuyente en desmedida sin sustento y por ende ser confiscatorio y atentar contra la capacidad contributiva del contribuyente, al pretender trasladar los fondos que hubieren en la cuenta que pudiesen ser montos mayores al monto que efectivamente se pretende resguardar por consecuencia de configurarse en la infracción que se desarrolla.

Así, se establece en el inciso b) del numeral 3.1 del artículo 3 de la R.S. 375-2013/SUNAT, que se ingresa como recaudación la suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el periodo respecto del cual el titular de la cuenta incurrió en la causal, lo cual como se ha explicado no sustenta un monto real de potencial deuda.

Si fuera el caso que la multa se llevará a cabo mediante el cierre de establecimiento, la SUNAT debe mediar la proporción que correspondiera a la multa pecuniaria para un traslado que no sea superior al interés que se pretende proteger – la deuda tributaria originada por la tipificación de la multa.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

Si no existen deudas exigibles o autoliquidadas, restringir la propiedad de sus saldos restantes para solicitar una libre disposición - de proceder, no guarda relación con el fin de la medida para su correcta aplicación.

b. Numeral 1 del artículo 175: No llevar libros ni registros contables:

Esta infracción se regula de la siguiente manera en el CT:

1. Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.

La mencionada infracción tiene regulada una multa pecuniaria de acuerdo a lo regulado en las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT, con

determinación según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda.

Para tener un control adecuado y no entorpecer la facultad fiscalizadora de la SUNAT, el llevado de libros es importante, así como la emisión de comprobantes de pago, pues no tener un registro adecuado puede generar cierto grado de índice de evasión fiscal y atentar contra la recaudación de los impuestos.

Así, la infracción se configura a través de una multa pecuniaria, lo que conllevaría a que ese monto determinado sea lo que se pretenda resguardar como interés público; sin embargo producto de la configuración de la multa, la SUNAT también en uso de sus facultades y herramientas que posee puede aplicar determinación sobre base presunta o utilizar los cruces de información con clientes o proveedores para determinar deudas potenciales que en resguardo sustente el traslado de los montos que solicite.

La SUNAT a fin de tener un accionar adecuado, no ejerciendo sus facultades de forma arbitraria o desproporcional en cuanto al interés público que busca resguardar – la deuda por efecto de la multa, en contraste con la medida que se adopta para dicho resguardo, no debe ingresar los saldos de la cuenta como recaudación de forma indiscriminada sólo por ver saldos no utilizados cuando son monto mayores a las deudas que se pretende resguardar, pues afectaría la propiedad del contribuyente sin sustento y los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

c. Numeral 1 del artículo 176: No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos:

Esta infracción se encuentra regulada de la siguiente manera en el CT:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Para efectuar la infracción, se regula una multa pecuniaria de acuerdo a lo regulado en las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT, con

determinación según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda.

Si bien se busca incentivar para que se declare y determine la deuda tributaria correspondiente para evitar la evasión fiscal y resguardar la recaudación; dicha multa se encuentra debidamente tipificada con su monto correspondiente; sin embargo, producto de la mencionada configuración, pueden llegarse a determinar algunas deudas tributarias en uso de la facultades o herramientas que posee la SUNAT, como la determinación sobre base presunta o cruces de información,

Asimismo, en el análisis se debe también tener en cuenta que esta multa debe regularizarse correctamente con la debida declaración y determinación de los impuestos que correspondan; así pagar de manera correcta lo concerniente a la tipificación contemplada.

Ahora bien, el traslado del Ingreso como Recaudación por origen de esta infracción, ha supuesto que el traslado de los fondos es por la suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el periodo respecto del cual se incurrió en la infracción (inciso b) del numeral 3.1 del artículo 3 de la R.S. 375-2013/SUNAT), cuando no siempre dichos montos por periodos no declarados será el monto de deuda que el contribuyente tenga y deba buscar resguardarse, y que como se explicó en los párrafos anteriores, la SUNAT si buscará resguardar deudas tributarias que deriven de la infracción, además del monto de la multa debe sustentarlo mediante determinación de deudas que sustenten el traslado de los fondos de la cuenta de detracciones que requiera.

En ese sentido el límite para actuar por efecto de esta infracción, es el monto de la multa o deudas tributarias derivadas a fin de guardar proporcionalidad entre el resguardo de la deuda – interés público que se pretende proteger y la medida que se adopta – el Ingreso como Recaudación, teniendo como resguardo el total de los fondos por lo periodos que se imputa la multa que podrías ser montos mayores; lo cual sin un debido sustento del por qué el traslado de determinados montos atentaría contra la propiedad del contribuyente sin razón justificada de lo que se pretender proteger, vulnerando la capacidad contributiva y siendo confiscatorio.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya

estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

d. Numeral 1 del artículo 177: No exhibir los registros contables cuando hayan sido solicitados por la SUNAT:

Esta infracción se encuentra establecida de la siguiente manera:

1. No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite

La presente infracción se efectúa mediante un monto fijo determinado de acuerdo con las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT, con determinación según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda, configurándose cuando la SUNAT requiere al contribuyente la exhibición de lo que considere pertinente según la infracción.

Ahora bien, para llevar a cabo el efectivo traslado de los fondos de la cuenta de detracciones mediante el Ingreso como Recaudación, se señala que se trasladará la suma total del periodo o los periodos a los cuales corresponde la sanción respecto a los libros y/o registros que no se exhiban cuando la SUNAT los requiera (numeral 3.2 del artículo 3 de la R.S. 375-2013/SUNAT); sin embargo ello debe mediar un debido análisis de lo que se pretender resguardar para no ser actuar de forma indiscriminada contra la propiedad del contribuyente, por ende atentar contra los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

Como en los otros casos, el debido análisis del caso es importante para no tener una medida desproporcional que afecte la propiedad del contribuyente sólo por asegurar una deuda que teniendo un monto fijo determinado, ese monto es el que se quiere resguardar debiendo ese ser el límite del fondo que se traslade como ingreso como recaudación y no los montos totales por los periodos que corresponden a los libros ya que podrían ser montos superiores; por ello se debe verificar que el monto guarde relación con lo que se pretende cobrar con esta causal.

Por otro lado, producto de esta infracción y en orden de prever una posible evasión, la SUNAT puede efectuar determinación sobre base presunta o mediante cruces de información, otras deudas tributarias además de la multa en sí, con lo cual puede sustentar el traslado con montos razonablemente.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se

establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

e. Numeral 1 del artículo 178: Tributo omitido del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de la pérdida indebidamente declarada o del monto de la devolución obtenido indebidamente:

Esta infracción se regula de la siguiente manera en el CT:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

La presente infracción tiene un monto determinado en las Tablas de Infracciones y Sanciones I, II Y III del libro IV del CT, con determinación según cada tipo de contribuyente establecido en la Tabla que le corresponda y en porcentaje de acuerdo con el concepto que se infrinja según lo señalado en el párrafo anterior.

No obstante, para llevar a cabo el Ingreso como Recaudación por configurar esta infracción se establece que el monto de lo que se trasladará, será el 150 % del monto de la multa estipulada -tributo omitido, del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de la pérdida indebidamente declarada o del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución- más los intereses moratorios de corresponder generados hasta la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación determinado mediante una declaración rectificatoria o en el proceso de fiscalización (numeral 3.3 del artículo 3 de la R.S 375-2013/SUNAT).

A diferencia de las demás infracciones para llevar a cabo el ingreso como recaudación, para la configuración del traslado por la presente infracción, se establece un porcentaje tomando una referencia que en algunos casos será en mayor proporción de la multa que se infringe, pues la multa se configura de la siguiente manera según las tablas

de sanciones e infracciones: 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Ahora bien, si lo que se pretende con el porcentaje del 150% del monto de la multa más intereses, es asegurar además de la multa el tributo, crédito y otro concepto que se llega a infringir, dicho calculo debe estar debidamente sustentado de lo que se pretende resguardar en pro de la recaudación por la Administración a fin de no llevar a menoscabo de la propiedad del contribuyente sin sustento debido, vulnerando los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

La base de 150 % como monto afecto al traslado, si no se tiene mayores deudas o sólo se tiene la deuda de la multa, debe efectuarse según la tasa de interés a la fecha en que se ordena el traslado correspondiente, conforme a los plazos con los que el Banco de la Nación realiza la orden de SUNAT.

No debe obviarse el hecho que a través de las facultades y herramientas que la SUNAT posee puede determinar ciertas deudas tributarias producto de la configuración de la presente multa configurada, por lo cual los montos que sustenten el traslado puedan ser requeridos ponderando el bien público que se pretende resguardar (potenciales deudas tributarias) contra la medida adoptada.

Cabe mencionar que, por más configuración de la infracción, si se tuviere vigente la facultad discrecional de la SUNAT para no sancionar administrativamente la infracción tributaria, no habría deuda tributaria de multa en sí, de regularizar según lo que se establezca. Así también, si las deudas producto de la configuración de la multa, ya estuvieran resguardadas mediante alguna medida cautelar, ya no habría mayor monto que requiera resguardo y el traslado de los fondos no tendría razón de efectuarse.

4.6 Conclusiones del capítulo

El ingreso como recaudación, como instrumento más restrictivo del SPOT, empleado para apoyar a la Administración evitando la evasión fiscal y asegurando la recaudación de una potencial deuda, se establece mediante causales sustentan la afectación del derecho de propiedad (uso libre de los fondos no utilizados en la cuenta de detracciones); sin embargo para no vulnerar los principios constitucionales tributarios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, consideramos que la SUNAT debe utilizar las herramientas que tiene a su alcance -como la determinación sobre base presunta o la recopilación y filtros

por cruce de información- para realizar un mejor empleo de este instrumento. En ese sentido, consideramos que se deben mediar los siguientes límites:

Tabla 1.1

Límites de las causales de Ingreso como Recaudación

Causal	Límite
Cuando la Administración considera que existen inconsistencias.	El monto de la deuda tributaria determinada a partir de la(s) inconsistencia(s) y que se encuentren pendientes de pago.
Cuando la Administración señale que se tenga condición de domicilio fiscal no habido.	El monto de deuda tributaria que se llegue a determinar al contribuyente no habido y que se encuentren pendientes de pago.
Cuando la Administración señale que no hubo comparecencia o se compareció fuera del plazo establecido.	El monto de la multa que corresponda por no comparecer o comparecer fuera del plazo y de otras deudas, que producto de dicha inacción del contribuyente, puedan originarse o sean determinadas y que se encuentren pendientes de pago.
Cuando la Administración detecte que se ha incurrido en algunas infracciones contempladas en el CT: - No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos distintos a la guía de remisión. - No llevar libros ni registros contables. - No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos - No exhibir los registros contables cuando hayan sido solicitados por la SUNAT. - Tributo omitido del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de la pérdida indebidamente declarada o del monto de la devolución obtenido indebidamente.	El monto de la multa que corresponda y de otras deudas, que producto de la infracción que se haya configurado, puedan originarse o sean determinadas y que se encuentren pendientes de pago.

CONCLUSIONES

- El tributo no sólo condiciona a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos sin distinción, sino que también genera obligación para que el fisco realice determinaciones correspondientes en la lucha constante para combatir y sancionar la evasión tributaria, la cual produce situaciones nocivas tanto para el fisco como para los contribuyentes.
- El que los tributos respondan también a la lucha contra la evasión tributaria y no sólo a la recaudación directa, se sustenta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en la Constitución.
- La imposición del tributo que reposa sobre la base del principio de solidaridad, por el cual también se legitima los deberes de colaboración; otorga mayor flexibilidad y adaptación de la imposición del tributo a las necesidades sociales, y el Estado Constitucional incorpora, envuelve y concientiza para cumplir con los deberes.
- A través del deber de contribuir, el desarrollo del análisis se atañe a cada caso. No puede desestimarse la ponderación correspondiente con los derechos y/u otros bienes constitucionales implicados.
- De los mecanismos que coadyuvan a la debida recaudación de los tributos, tales como los Sistemas Administrativos del IGV, el SPOT es el más desarrollado en cuanto a la parte normativa y operativa, contando con: tasas y métodos de aplicación, bastante diferenciados de los otros dos regímenes; por lo cual, se evidencia que se viene ejerciendo la intromisión de mecanismos alternos al tributo en sí mismo para evitar la evasión y fortalecer la recaudación.
- Aunque el SPOT ha sido calificado por el TC como una medida administrativa, ello no altera el hecho que sea una manifestación del deber de colaboración por el cual se coadyuva a la SUNAT en la lucha contra la evasión tributaria y genera mejoras en la recaudación como fin principal, por lo que no se encuadra en estricto como figura extrafiscal, sino como apoyo para la obtención del tributo en sí dentro del Sistema Tributario.
- La medida fundada bajo el principio de solidaridad de la mano del deber de colaboración que se contempla en el Sistema Tributario, no puede ser óbice para

afectar la capacidad contributiva que el contribuyente posee atentando contra su derecho a la propiedad y, por ende, no debe escapar del filtro de los principios constitucionales tributarios que regulan el artículo 74 de la Constitución.

- La creación del SPOT dejó a libre criterio de la SUNAT, la regulación sin algún límite de aspectos importantes -como los sectores, bienes o servicios en lo que se sumergiría su aplicación- por lo que al ser una figura intrínseca para obtener el tributo, se alteró desde un aspecto el principio de reserva de ley y con ello el deterioro en cierta medida los principios de no confiscatoriedad, igualdad y capacidad contributiva, pues no se tiene un efectivo empleo bajo parámetros razonables entre el beneficio social y la carga individual que recae sobre el contribuyente; más aún cuando se ha evidenciado que la lucha contra la evasión tributaria e informalidad tiene diferentes matices que deben evaluarse para emplear otros posibles mecanismos más eficaces o reevaluar lo que comprende el SPOT.
- Si el contribuyente no tiene deudas tributarias que sean exigibles coactivamente o autoliquidadas, o teniéndolas no llega a utilizar completamente los fondos de su cuenta, puede solicitar la liberación de fondos, si cumple con los requisitos previa autorización de la SUNAT.
- Como obstáculo de la liberación de fondos se encuentra el Ingreso como Recaudación, que tiene como finalidad ser una medida para combatir tanto la informalidad como la evasión tributaria en vía de ser un apoyo infalible para asegurar la actividad recaudadora del fisco, ello bajo la óptica de ser un instrumento por el cual el SPOT se desarrolla de una forma más restrictiva mediante determinadas causales que lo hacen efectivo.
- El Ingreso como Recaudación tiene naturaleza de medida cautelar con características especiales y se lleva a cabo aun cuando no se tiene un procedimiento coactivo debidamente abierto, más si se configura sobre una causal que el contribuyente obtiene o puede obtener una deuda y/o peligro en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- En la Sentencia de la Casación No. 3419-2009-LA LIBERTAD, la Corte Suprema ordenó a la SUNAT que extorne a la cuenta de detracciones del contribuyente la diferencia entre el valor de la multa y el monto que existía en la cuenta de detracciones, por ser un acto arbitrario “retener el dinero restante” cuando no se tenían más deudas o peligro en el pago de las obligaciones tributarias, señalando que se vulneran los principios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con el

derecho de propiedad del contribuyente; sin mediar mayor análisis en determinar que esa afectación al derecho de propiedad conlleva a la restricción desproporcionada de los principios constitucionales tributarios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

- La Administración Tributaria no debe llevar a cabo su labor sin mediar un debido análisis de los límites que debe poner en práctica al ejercer el Ingreso como Recaudación según cada causal y sus características propias de la puesta en práctica de la norma – no sólo a tenor estricto de lo establecido, en pro de combatir la evasión tributaria y asegurar la recaudación, pues actuar de forma contraria le causaría un daño económico al contribuyente en las actividades normales de su rubro al afectar su derecho de propiedad de forma arbitraria y por ende desproporcionalidad al restringir los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva.



RECOMENDACIONES

A continuación, se detallarán las recomendaciones:

- Se recomienda efectuar el Ingreso como Recaudación a través de una debida interpretación de la norma bajo el tamiz constitucional tributario que corresponde en cada caso verificando la aplicación proporcional de la medida – no ir más allá de asegurar la potencial deuda que conlleva la configuración dentro de una causal - pues es una manifestación del Deber de Colaboración bajo el enfoque del Sistema Tributario; así, no realizar actos arbitrarios que afecten económicamente al contribuyente, basándose indiscriminadamente en el objetivo de combatir la evasión tributaria y asegurar la recaudación.
- Realizar una modificación legislativa para regular parámetros debidos para cada causal en cuanto a los montos económicos correspondientes en base a las deudas exigibles que el contribuyente tuviere a determinada fecha en que se efectúe el Ingreso como Recaudación y prever que se realicen interpretaciones de las normas que no tuvieran una base adecuada para ejercerlas.
- Se propone una modificación legislativa que señale de forma expresa que, dentro de la resolución que aprueba el Ingreso como Recaudación, se otorgue el detalle respecto a la causal que atribuyen afectada, con la justificación del monto correspondiente que se pretende trasladar.

REFERENCIAS

- Aguayo, J. (2014). La obligación tributaria y el pago antes del inicio de la cobranza coactiva en la legislación peruana. Apuntes y disquisiciones. *Derecho & Sociedad*, (43), 239-254.
- Alva, M., García, J., Gutiérrez, L., Peña, J., Bernal, J., Morillo, M., Calle, J., Ríos, M. y Flores, J. (2013). *Manual de detracciones, retenciones y percepciones*. Aplicación práctica, jurisprudencia y consultas de la SUNAT. Instituto Pacífico SAC.
- Bonell, R. (2005). Principio de Igualdad y Deber de Contribuir. Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII, 177-207.
- Bravo, J. (2012). La obligación Tributaria como base del derecho procedimental y procesal tributario. En D. Yacolca. *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Instituto Pacífico
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario Parcial*. I Congreso Internacional de Derecho Tributario. (5ta ed.). Juristas Editores.
- Delgado, C. (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. *Crónica tributaria*. (139), 59-77.
https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/139/139_Delgado.pdf
- Díaz, G. (2017). *Las Detracciones y su afectación en las Empresas Comerciales – Lima Norte 2015 – 2016*. (Tesis de licenciatura, Universidad César Vallejo. Lima, Perú).
- Durán, L. (2005). *Alcances del Deber de Contribuir en el Perú*. A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Análisis Tributario.
- Durán, L. (2006). Los Deberes de Colaboración Tributaria: un enfoque constitucional. *Vectigalia*, 15-30.
- Fernández, M. (2020). *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. Lima, Perú).
- Gamba, C. (2021). La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (16).
- González, J y González, F (1999). *Comentario a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Civitas.
- Grados, L. (2017). *Trasgresión al principio de capacidad contributiva del sistema de pagos de obligaciones tributarias-detracciones*. (Pontificia Universidad Católica

del Perú. Lima, Perú).
<https://repositorioslatinoamericanos.uchile.cl/handle/2250/2364133?show=full>

- Guanilo, P. L. (2014). *Sistema de Detracciones y su influencia en la situación económica y financiera de la empresa P.A.B.S.A.C. Guadalupe*: Universidad Nacional de Trujillo.
- Huamani, R. (2015). *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores.
- Huanco, C. (2018). *Incidencia del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en la liquidez de la empresa CINCOM S.R.L. de la ciudad de Tacna, periodo 2016*. (Tesis de licenciatura, Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann. Tacna, Perú).
- Loayza, N. (2008). *Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú*. Banco Central de Reserva del Perú.
- Medina, G. (2019). *Principio de No Confiscatoriedad y Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Detracciones*. (Tesis de maestría, Universidad Nacional del Altiplano. Puno, Perú).
- Menéndez, A. (2008). *Derecho tributario y financiero*. Editorial Lex Nova.
- Minchán, K. (2016). *Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas: A propósito del régimen de retenciones y el sistema de detracciones*. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ministerio de Economía y Finanzas de Perú (MEF). *Marco macroeconómico multianual 2022-2025*.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2022_2025.pdf
- Morón, J. (2017). *Comentarios a Ley del Procedimiento Administrativo General. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. Tomo II*. Lima: Gaceta Jurídica
- Novoa, C. (2009). *El concepto de Tributo*. Tax Editor.
- Pecho, M., Velayos, F. y Arias, L. (2016). *Política Tributaria*. Consorcio de Investigación Económica y Social.
https://cies.org.pe/sites/default/files/investigaciones/eje_2_2dpcompleto_ptributaria-mpecho_fvelayos_y_larias.pdf
- Peña, O. y Almanza, F. (2010). *Teoría del delito, manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación (APECC).
- Pérez de Ayala, J. (2013). *Fundamento de Derecho Tributario*. (5ta ed.). Editoriales de Derecho Reunidas.

- Picón, J. (2011, 13 de setiembre). Una mirada al sistema de detracciones tributarias. *Conexión ESAN*. <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/una-mirada-al-sistema-de-detracciones-tributarias>
- Picón, J. (2013, 12 de noviembre). El peligro de las cuentas de detracciones. *Conexión ESAN*. <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/peligro-cuentas-detracciones>
- Quispe, T. (2011). Las medidas cautelares, su aplicación y oportunidad. En Conferencia Técnica del CIAT (Ed.). *La Cobranza Administrativa como Mecanismo Efectivo de Incremento de Recaudo*.
- Sainz, F. (1982). *Lecciones de Derecho Financiero*. Sección de publicaciones de la universidad Complutense.
- Sánchez, J. (2014). *El sistema de detracciones del IGV y los Principios Constitucionales*. Universidad del Callao.
- Schlemenson, A. (1992). *Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria*. Casa negra de Jantscher.
- Solorzano, D. (s.f.). *Análisis de la Jurisprudencia del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias*. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).
- Villanueva, C., Gonzales, E., Peña, J. y Laguna, V. (2012). *Manual de infracciones y sanciones tributarias 2012*. Instituto Pacífico.
- Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*. (8va ed.). Ediciones Depalma.

BIBLIOGRAFÍA

- Chávez, A. M. (2015). Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos. *Foro Jurídico*, (14), 144-158.
- Calle, J. (2013). *Las últimas modificaciones al Spot y algunas reflexiones sobre el sistema de detracciones* (Parte I y II). Actualidad Empresarial.
- Canahi, J. (2014). *Disposición de los montos depositados en la cuenta de detracciones*. Contadores y Empresas.
- Dávalos, D. (2018). *El ingreso como recaudación y el principio non bis in ídem en relación a las multas tributarias*. (Tesis de licenciatura, Universidad César Vallejo. Lima, Perú).
- Flores, J. (2017). Procedimiento de Ingreso como recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones. *Revista Actualidad Empresarial*. Instituto Pacífico.
- Gamba, C. (2007). *La reserva de ley en materia tributaria y los regímenes, detracciones y percepciones: a propósito de la reciente declaración de inconstitucionalidad del régimen de percepciones*. Diálogo con la Jurisprudencia.
- Gamba, C. (2009). *Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Derecho Tributario. I Congreso Internacional.
- Huamani, R. (2003). *Código Tributario comentado*. (3ra ed.). Gaceta Jurídica.
- Odar, B. (2013). *Causales y procedimiento de ingreso de fondos de la cuenta de detracciones como recaudación*. Contadores y Empresas.
- Peña, J. (2015). *Liberación de fondos de detracción*. Instituto Pacífico.
- Ramos, G. (2017). ¿Qué debe hacer el contribuyente ante el traslado de la cuenta de detracciones? *Revista Actualidad Empresarial*. Instituto Pacífico.