

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO**



**ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL SISTEMA DE PAGO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (SPOT) A PARTIR DE LA RESERVA DE LEY**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

MARCO ANTONIO FERNÁNDEZ SUÁREZ

ASESOR

JUAN CARLOS DÍAZ COLCHADO

ABRIL, 2020

LIMA, PERÚ

Dedicatoria

A María Consuelo Suárez Villasis, mi madre, por su infinito amor y su incansable apoyo. Que en paz descanse.

Agradecimientos

A Arnaldo Fernández, mi padre, por sus inmejorables consejos.
A Fiorella y María Emilia, mi familia, por su comprensión y cariño.
A Gino y David, mis hermanos, por su apoyo constante y desinteresado.

RESUMEN EJECUTIVO

En el presente trabajo se analizará el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) conforme a la regla de reserva de ley prevista en el artículo 74º de nuestra Constitución Política. Veremos que dicho mandato, contrariamente a lo que tradicionalmente señalan las normas, doctrina y jurisprudencia, resulta ser una regla y no un principio, conforme a la Teoría General del Derecho contemporánea. Asimismo, revisaremos su contenido y plantearemos una sub división sobre este.

Además, revisaremos la naturaleza del SPOT y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional acerca de su constitucionalidad. Conoceremos también el funcionamiento de dicho mecanismo administrativo en nuestro ordenamiento jurídico tributario y el impacto que tiene en las relaciones entre el Estado y los contribuyentes.

Finalmente, analizaremos al SPOT conforme al contenido de la reserva de ley, determinando si este es compatible con dicha regla o si por el contrario es imperativa una adecuación de este mecanismo al sub conjunto de reglas que se desprenden de la reserva de ley.

Palabras clave: Reserva de ley en materia tributaria, Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), principios constitucionales tributarios.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ÍNDICE	2
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	3
1.1. Problema.....	4
1.2. Hipótesis.....	7
CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE	9
2.1. Reserva de ley: ¿Regla o principio?.....	9
2.2 La reserva de ley y su contenido constitucional	15
2.2.1. Reserva de Ley: extensión horizontal y vertical	19
2.3. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).....	22
2.3.1. Definición y mecánica.....	22
2.3.2. El SPOT: Un deber de colaboración tributaria	24
2.3.3. Una mirada sobre la constitucionalidad del SPOT	28
CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	33
3.1. Situación problemática	33
3.2. El artículo 13 del Decreto Legislativo 940 y la reserva de ley	33
3.3. La aplicación del SPOT mediante resoluciones de superintendencia emitidas por la SUNAT.....	36
CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN.....	46
4.1. Discusión	46
4.2. El SPOT como manifestación del poder tributario del Estado.....	47
4.3. El SPOT y su incompatibilidad con la reserva de ley	52
Conclusiones.....	56
Recomendaciones.....	57
Referencias bibliográficas	58

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación pone en discusión la naturaleza del mandato de reserva de ley, pues sostenemos que en realidad es una regla y no un principio, conforme se verá más adelante; por lo que para evitar confusiones, emplearemos la expresión "mandato de reserva de ley", para referirnos a lo que en nuestro medio se ha asentado como principio, pues, como ya se ha indicado, parte de nuestra investigación consiste en poner en discusión tal comprensión; aun cuando la misma resulte claramente minoritaria en nuestra doctrina.

En el presente capítulo, plantearemos el problema de nuestra investigación y la relevancia de su estudio. Asimismo, estableceremos nuestra hipótesis en relación a la problemática que hoy en día se presenta en la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) de cara al mandato de reserva de ley.

En el segundo capítulo se analizará el entendimiento que hoy en día se tiene del mandato de reserva de ley y su importancia en nuestro ordenamiento jurídico tributario, siendo esta una norma fundamental en el sistema tributario peruano la cual se aplica de modo relativo, por cuanto admite delegaciones a las normas reglamentarias siempre que los parámetros de tal delegación se encuentren debidamente establecidos. Se revisará los diferentes pronunciamientos del Tribunal Constitucional en torno a la constitucionalidad del sistema de detracciones y la aplicación de los "principios" constitucionales a dicho sistema, el cual constituye un deber formal de carácter administrativo. Asimismo, analizaremos la posición del Tribunal Constitucional que considera que el sistema de detracciones al ser un sistema administrativo no se encuentra bajo el ámbito de las normas constitucionales tributarias.

En el tercer capítulo, centraremos el análisis sobre la situación problemática que se presenta en la aplicación del sistema de detracciones, por cuanto consideramos que el Decreto Legislativo 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Detracciones otorga a favor de la Administración Tributaria una delegación en blanco a fin de designar qué bienes y/o servicios se encuentran dentro del sistema de detracciones, así como variar las tasas aplicables. Veremos cómo la Administración Tributaria al emitir las resoluciones de superintendencia no hace un correcto uso de esta delegación.

Finalmente, en el cuarto capítulo desarrollaremos la discusión en torno a nuestra investigación, analizaremos la aplicación del mandato de reserva de ley al sistema de detracciones al ser un deber formal de carácter administrativo. Para ello, dejaremos establecido que dicho sistema es un deber de colaboración tributario al cual le son plenamente

aplicables las normas constitucionales tributarias, toda vez que proviene de la potestad tributaria del Estado y por las consecuencias de su incumplimiento debe estar comprendido bajo el ámbito de estas normas y, específicamente, bajo el ámbito del mandato de reserva de ley.

1.1. Problema

El régimen de detracciones se encuentra regulado dentro del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (en adelante “SPOT”) y constituye un potente instrumento de naturaleza administrativa –obligación de naturaleza formal que recae sobre los contribuyentes- para el Estado a fin de procurarse de manera inmediata una alta recaudación. La mecánica de dicho instrumento consiste en que el adquirente de bienes y/o servicios – obligado por la ley- detrae un porcentaje del precio total que paga por dichos conceptos, el cual en un momento posterior es depositado por el mismo adquirente en una cuenta intangible del Banco de la Nación a nombre de su proveedor con la finalidad de que dichos fondos sirvan para el pago de sus obligaciones tributarias, tales como tributos, multas e intereses moratorios que constituyan ingresos a favor del Tesoro Público, administrados o recaudados por la Administración Tributaria (En adelante “SUNAT”), y las originadas por las aportaciones a Essalud y la ONP.

Como vemos, el Estado “asegura” la recaudación, en tanto los fondos depositados en la cuenta de detracciones están congelados por un periodo de tiempo y los titulares no pueden disponer libremente de ellos, hasta un momento posterior en el que la SUNAT, bajo determinados requisitos, permite su liberación. Vista la operatividad de este sistema, el impacto que tiene hoy en día para los contribuyentes nos lleva a reflexionar acerca de su constitucionalidad, e inmediatamente podemos darnos cuenta que colisiona con una serie de normas constitucionales plenamente vigentes en nuestro ordenamiento jurídico: libertad contractual, libertad de contratación, propiedad y reserva de ley. Para efectos del presente trabajo, el análisis que se desarrollará será realizado a partir del denominado “principio” constitucional de reserva de ley.

De la regulación del SPOT podemos apreciar que el Decreto Legislativo 940, en su artículo 13, señala expresamente lo siguiente:

Artículo 13º.- Normas complementarias

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT

- a) **Designará** los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema, así como el **porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos**; (...) (El resaltado es nuestro)

Dicha disposición, permite a la SUNAT establecer libremente y sin limitaciones qué actividades se encontrarán sujetas al régimen de deducciones, dado que no se delimitan parámetros específicos para tal consideración, ni impone al referido ente la obligación de justificar por qué tal o cual actividad y/o contribuyente se encontrarán afectos al SPOT. En pocas palabras, se le entrega a la SUNAT un “cheque en blanco” y un poder ilimitado en este ámbito.

Esta situación, nos expone a que el Estado, llevado por un interés meramente recaudatorio, haga uso y abuso del régimen de deducciones y coloque a los contribuyentes en una situación en que sus derechos se vean debilitados y fácilmente lesionados en desmedro de su patrimonio. Esto, de cara al análisis de la aplicación del régimen de deducciones y su relación con la reserva de ley, resulta ser una grave afectación a dicha regla, la cual se erige en nuestro ordenamiento jurídico tributario como un límite a la potestad tributaria del Estado y una garantía a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, es preciso señalar que no nos parece cuestionable la creación e imposición del SPOT a los contribuyentes, sobre todo a aquellos sectores que están inmersos en la informalidad. Tampoco es nuestra intención plantear algún cuestionamiento referido a la técnica legislativa y al vehículo por el cual fue introducido a nuestro ordenamiento jurídico, como es el Decreto Legislativo 940, ni mucho menos cuestionar las resoluciones de superintendencia por las cuales la SUNAT pueda ejercer su potestad reglamentaria en caso del SPOT. Lo que nos parece cuestionable, desde un punto de vista constitucional y contrastado con la reserva de ley, es que la delegación hecha en favor de la SUNAT – aplicación reglamentaria de una norma infralegal-, no es idónea para la aplicación de este instrumento, sobre todo porque la intensidad recaudatoria del Estado podría ser tal que termine afectando en gran medida el patrimonio de los contribuyentes y por consiguiente sus derechos fundamentales.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el fundamento 12 de su sentencia recaída en el expediente 004-2004-AI/TC es enfático en señalar en relación a la problemática planteada que:

12. De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este tribunal (Expediente N.º 2762-2002-AA/TC y N.º 3303-2003-AA/TC).

En consecuencia, lo que se quiere advertir es que toda delegación, **para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley.** (El resaltado es nuestro)

Como vemos, es clara la exigencia que el máximo intérprete de la constitución establece al legislador tributario a partir de la reserva de ley, entendido este como una garantía a favor de los contribuyentes (Escribano, 2015, p. 42), y a su vez como una obligación de carácter negativo, en la medida que no le está permitido trasladar la potestad tributaria a favor de la Administración, sin que se fijen las condiciones y parámetros claros de tal delegación. Ello, nos protege de situaciones arbitrarias en las que la Administración Pública nos podría colocar por su mera voluntad, la cual, indudablemente, estaría alejada del respeto del principio de legalidad.

Lamentablemente, del análisis de la regulación del SPOT, se advierte que el legislador desde el principio al realizar una delegación amplia en favor de la SUNAT hizo caso omiso a las exigencias constitucionales que se derivan del mandato de reserva de ley, lo que en un Estado de Derecho no puede ser admisible, sobre todo cuando lo que se debe propugnar es el cumplimiento efectivo de las normas constitucionales.

Por lo señalado, traducimos lo anteriormente mencionado en la siguiente pregunta de investigación:

¿El artículo 13 del Decreto Legislativo 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) que otorga una amplia facultad discrecional a favor de la SUNAT para establecer, vía resoluciones de superintendencia, qué bienes y/o servicios se encontrarán sujetos al sistema de deducciones, es compatible con las reglas que derivan del mandato de reserva de ley?

1.2. Hipótesis

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

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

La importancia del mandato de reserva de ley en nuestro sistema jurídico tributario es superlativa, dado que existen materias que necesariamente deben ser, única y exclusivamente, reservadas a una sola fuente de regulación: la ley. Así las cosas, conforme al artículo 74 de nuestra Constitución, el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, con la cual crea los tributos, deberá estar sometida a dicho mandato. Ello, encuentra su fundamentación en que el establecimiento de cargas tributarias, las cuales serán soportadas por la ciudadanía en atención al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deberá hacerse efectiva con la participación de estos mediante la actuación de sus representantes en el Congreso de la República (*no taxation without representation*) (Escribano, 2015, p. 42). Asimismo, no olvidemos que la creación de tributos, su modificación o derogación, tendrá un impacto directo en la sociedad y, en relación con los contribuyentes, en su derecho de propiedad, en la medida que su patrimonio se verá disminuido al afrontar las cargas fiscales que la ley impone, o que dicho patrimonio pueda incrementarse de cara a la eliminación de determinadas cargas impositivas.

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

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

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

CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE

Hoy en día, estudiar una determinada materia del derecho obviando un recorrido a través del Derecho Constitucional es impensable, en tanto la Constitución resulta ser la base sobre la cual debe estructurarse nuestro ordenamiento jurídico y las distintas normas que se hallan en este, a partir de los principios que emanan de esta *lex superior*, pues como señalaba García de Enterría (1985, p. 49) la atribución de un valor normativo superior a la Constitución, inmune a las leyes ordinarias y determinante de la validez de estas, es la más importante creación, con el sistema federal, del constitucionalismo americano. En esta sección, analizaremos el estado actual del tema que concita nuestra atención y realizaremos un breve análisis a partir de la vulneración que el sistema de detracciones hace del mandato de reserva de ley.

2.1. Reserva de ley: ¿Regla o principio?

Hoy en día, se da por hecho y es aceptado unánimemente que la reserva de ley es un principio, ya que la propia Constitución, en su artículo 74, le otorga dicha calificación:

Artículo 74.-

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

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

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. (...)

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

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

Por otro lado, doctrinariamente se han elaborado clasificaciones y teorías al respecto. La corriente positivista ha tenido gran acogida en ese sentido. Kelsen (1983, p. 71) en su obra distingue claramente dos tipos de normas: primarias y secundarias. Las normas secundarias serán aquellas normas que regulan las conductas de los integrantes de una sociedad bajo la amenaza de una sanción, mientras que las normas primarias serán aquellas que establecen la sanción frente al incumplimiento de las normas secundarias, otorgándoles así efectividad.

En tal sentido, el artículo 106º del Código Penal establece que el que mata a otro será reprimido con pena privativa de libertad no menor de seis ni mayor de veinte años. Como vemos, dicho precepto normativo está compuesto por dos normas: i) Como norma secundaria, que no se debe matar, y ii) Como norma primaria, quien mate a otro será condenado a una pena privativa de libertad no menor de seis ni mayor de veinte años. Así es como la norma primaria le da efectividad a la norma secundaria.

El planteamiento de Kelsen proviene de una corriente positivista, la cual sostiene que el Derecho está compuesto únicamente por normas. Dicha corriente de pensamiento en el tiempo ha ido reformulándose y ofreciendo mayores alcances. El profesor Hart (1990) en su conocido libro *"The Concept of law"* plantea, desde una perspectiva iuspositivista, que el Derecho niega todo tipo de injerencia de la moral en su concepción y debe ser entendido como la unión de normas primarias y normas secundarias, donde las primeras imponen obligaciones y regulan la conducta de sus destinatarios y las segundas se refieren a la creación, modificación o eliminación y la forma de reconocer a las primeras, dividiéndose así en normas de cambio, adjudicación y reconocimiento.

Dichos planteamientos dieron inicio a la mayor discusión contemporánea sobre teoría general del derecho. Esta inició con el artículo publicado por el profesor Dworkin (1967) denominado *"The model of rules"*, el cual fue incorporado posteriormente en su libro *"Taking Rights Seriously"* (1995), en el cual ataca los planteamientos de la concepción positivista de Hart sobre el Derecho. Dworkin basa su crítica en la teoría de Hart pues considera que es la versión más depurada del positivismo (Calsamiglia, 1984, p. 8). Refiere que la distinción entre Derecho y moral no es tan clara como señalan los positivistas, pues no se puede separar el razonamiento jurídico del razonamiento moral. Basa su posición en que la moral interviene en el Derecho a través de los principios, los cuales serán aplicados cuando las normas no sean suficientes para resolver casos difíciles (Dworkin, 1995, p. 81).

A partir de ello, plantea una nueva clasificación entre normas: reglas y principios. Sostiene tal diferencia citando dos casos de la jurisprudencia norteamericana: *Riggs vs Palmer* y *Henningsen vs Bloomfield Motors Inc.* La primera versa sobre el caso de un sujeto que asesinó

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

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

Ahora bien, se hace necesaria una distinción entre reglas y principios. Este es un tema tratado profusamente por la doctrina y ha sido objeto de estudio en las últimas décadas.

Clásicamente, la distinción que se realiza es a partir de su grado de cumplimiento. Las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no (Alexy, 1993, p. 87). A partir de una concepción wittgensteniana estas son seguidas o no, por lo que se les pueden asemejar a las vías de un ferrocarril, se siguen o no (Aarnio, 2000, p. 593). Por su parte Atienza y Ruiz Manero (1991, p. 101) denominan a las reglas, como normas en su dimensión de pautas dirigidas a los órganos jurisdiccionales, como “razones perentorias”, pues constituyen razones para realizar la acción exigida y excluir todo tipo de deliberación en un caso concreto en que estas tengan que ser aplicadas. Asimismo, dicha distinción clásica establece que, si dos reglas entran en conflicto, este podrá ser resuelto aplicando criterios de especialidad o de temporalidad, excluyendo del ordenamiento jurídico a la norma descartada.

Por su parte, Zagrebelski (2008, p. 110-111) señala que las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, por cuanto estas nos dicen cómo debemos, no debemos y podemos actuar en determinadas situaciones específicas. Asimismo, refiere que sólo las reglas podrán ser aplicadas mecánicamente y pasivamente.

En suma, las reglas no admiten niveles de cumplimiento, estas deben cumplirse o no. Las reglas contienen un presupuesto normativo abstracto que, de realizarse, deberá ser aplicada la consecuencia normativa prevista por dichas reglas a través de mecanismos como la subsunción o el silogismo jurídico. Como los denomina Alexy (1993, p. 88), se trata de “mandatos definitivos”. Por lo tanto, si una regla es válida, debe realizarse lo que ella estrictamente exige y prevé.

Por su parte, los principios se distinguen de las reglas debido a que estos dan razones para decidir en un sentido determinado, pero a diferencia de las reglas, su enunciado no determina directamente el modo de su aplicación, por lo que ello dependerá del caso concreto al que deban ser aplicados (Dworkin, 1995, p. 134). Alexy (1993, p. 88), a diferencia de las reglas a las cuales denomina mandatos definitivos, considera que los principios deberán ser cumplidos en la mayor medida posible considerando las circunstancias que determinarán su aplicación o no a un caso concreto, denominándolos “mandatos de optimización”.

Los principios también pueden ser entendidos a partir de diversas acepciones, siendo las más significativas las que entienden que: i) se trata de una norma muy general redactada en términos particularmente vagos, ii) es una norma programática que establece la obligación de perseguir determinadas finalidades, iii) como norma que expresa determinados valores superiores en un ordenamiento jurídicos, y iv) como *regula iuris*, esto es, máxima de la ciencia del Derecho que permite la sistematización del ordenamiento jurídico (Atienza y Ruiz Manero, 1991, p. 103).

Los principios nos proporcionan criterios para tomar posición frente a un caso concreto cuya solución inicialmente se encuentra indeterminada, lo que nos permite adherirnos o alejarnos de una posición específica. Debido a que no cuenta con “supuesto de hecho”, a los principios sólo podemos hacerlos reaccionar ante un caso concreto (Zagrebelski, 2008, p. 111)

Como hemos podido apreciar, principios y reglas tienen diferencias estructurales muy marcadas. Al respecto, el profesor Aarnio (2000, p. 593-594), en un excelente estudio crítico sobre la distinción entre reglas y principios, señala que dicha diferenciación se basa en dos tesis: la tesis de la demarcación fuerte y la tesis de la demarcación débil. La primera de ellas establece las siguientes diferencias entre reglas y principios: i) Los principios no ofrecen razones definitivas para solucionar un caso, sino, sólo razones *prima facie*, ii) los principios tienen una importancia que las reglas no tienen, iii) Los principios ordenan que algo se realice en la mayor medida posible (mandatos de optimización) y iv) Los principios guardan afinidad

con los valores y objetivos políticos y morales. En contrapartida, la segunda tesis establece que entre reglas y principios existe una diferencia de grado y no cualitativa. Los principios tienen una mayor generalidad que la reglas, pero por lo demás no existen diferencias sustanciales entre ambos.

Sobre este punto, coincidimos con la tesis de la demarcación fuerte entre principios y reglas, toda vez que los principios resultan ser cualitativamente superiores a las reglas en un ordenamiento jurídico, en la medida que, frente a una colisión entre ambos, serán los principios los que predominen, toda vez que contienen los valores que cimientan a una sociedad. Grafiquemos la diferencia con el siguiente ejemplo:

Norma 1: Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad personal.

Norma 2: Nadie puede ser detenido sino por mandamiento escrito y motivado del Juez o por las autoridades policiales en caso de flagrante delito.

Ambas normas, las cuales se hallan en nuestra Constitución, sirven de ejemplo para diferenciar una regla de un principio. La norma 1 es un principio, tiene un enunciado muy general. No tiene un supuesto de hecho por lo que también carece de una consecuencia normativa. No ayuda a resolver un caso concretamente, sin embargo, las decisiones de los jueces deben emitirse en un sentido de alcanzar en la mayor medida posible dicho principio, en tanto ofrece una razón *prima facie*. La norma 2, en cambio, es una regla, la cual debe cumplirse o no, sin más. Si una persona será detenida, deberá serlo a través de un mandato judicial motivado por un juez o sin este en el caso de flagrante delito. No se aceptan otro tipo de justificaciones para la detención personal.

Ahora bien, como mencionamos inicialmente, se acepta unánimemente, a nivel de doctrina y jurisprudencia, que la reserva de ley es un principio, ello en la medida que la propia Constitución le otorga dicha calificación. Asimismo, se tiene la convicción de que hoy en día las normas legislativas son prevalentemente reglas, y las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son prevalentemente principios (Zagrebeliski 2008, p. 109).

Sin embargo, ello no nos puede llevar a concluir firmemente que la reserva de ley es un principio. Conforme a la distinción realizada entre reglas y principios, consideramos que esta no encuadra dentro de lo que la teoría general del derecho y las distintas corrientes de pensamiento, entienden como principio. Por el contrario, consideramos que la reserva de ley resulta ser en realidad una regla. Aquí nuestras razones.

El hecho que la reserva de ley se encuentre en la Constitución denominada como principio, no le otorga dicha naturaleza. Aunque escrita en la Constitución, no le quita el carácter de ser una regla, la cual ciertamente se ve reforzada por su forma especial por estar prevista en nuestra carta magna.

La reserva de ley es una regla que contiene un mandato específico: los tributos y las exoneraciones tributarias se crean, modifican o derogan sólo por una ley o un decreto legislativo en el caso de delegación de facultades.

Si el legislador desea introducir un tributo en nuestro ordenamiento jurídico, el vehículo para ello será la ley o, en el caso de delegación de facultades, el decreto legislativo. El mandato que contiene dicha regla se agota en sí mismo y no tiene la fuerza necesaria distinta más allá de esta (Zagrebeliski, 2008, p. 110).

La reserva de ley, como las vías de un ferrocarril, debe ser seguida o no, debe ser cumplida porque no existe otra manera de introducir un tributo a nuestro sistema tributario. No se prevé un margen de deliberación. Se trata de una norma válida que se encuentra en la Constitución, por lo que debe realizarse expresamente lo que ella establece como “mandato definitivo”. Asimismo, frente a una controversia en la que se cuestione la introducción de cargas impositivas en nuestro ordenamiento jurídico, los órganos jurisdiccionales deberán aplicar la reserva de ley y expulsar del ordenamiento jurídico tributos o exoneraciones que no hayan sido creadas o modificadas a través de una ley o un decreto legislativo, así como reincorporar al ordenamiento jurídico tributos o exoneraciones que hayan sido derogados a través de medios distintos al de una ley o decreto legislativo.

La reserva de ley posee un enunciado concreto que ya hemos mencionado, y no ha sido redactada en términos muy generales y vagos. Es una regla que no puede ser optimizada pues establece concretamente como debe procederse ante la creación, modificación o derogación de tributos o exoneraciones. La reserva de ley es una regla que se agota en sí misma y no tiene ninguna fuerza constitutiva fuera de lo que dispone (Zagrebeliski, 2008, p. 110).

Por otro lado, consideramos que de la reserva de ley a su vez se derivan las siguientes sub reglas que complementan su aplicación en nuestro ordenamiento jurídico:

- 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 y las leyes de presupuesto no pueden contener materia tributaria.

Así las cosas, consideramos que la reserva de ley a pesar de tener la denominación de principio en nuestra Constitución, no logra tener dicha naturaleza y, por el contrario, resulta ser una regla que contiene un mandato definitivo por el cual un tributo debe ser creado, modificado o derogado por una ley o un decreto legislativo en caso de delegación de facultades. En lo sucesivo, nos referiremos en esos términos a la reserva de ley.

2.2 La reserva de ley y su contenido constitucional

Las normas constitucionales referidas a la potestad tributaria del Estado, específicamente el artículo 74 de la Constitución, sirven como límites a la potestad tributaria del Estado, esto es, sirven para evitar el abuso desmedido en la imposición de cargas fiscales a los ciudadanos, pues como señala Gamba (2012, p. 94) dichas normas constituyen valores esenciales del ordenamiento y ejercen una influencia directa en la creación del sistema tributario y en la aplicación de este. Asimismo, estas regulan y estructuran el contenido de los tributos y su aplicación razonable en nuestro sistema jurídico. En ese sentido, la potestad tributaria del Estado, para que sea constitucionalmente legítima, debe ejercerse dentro del marco constitucional previsto.

El artículo 74 de la Constitución de 1993, además de la reserva de ley, establece otros principios constitucionales que limitan la potestad tributaria del Estado: principio de igualdad, de legalidad, de respeto a los derechos fundamentales, de interdicción a la confiscatoriedad, de generalidad y de capacidad contributiva. A decir de Landa, estos son principios que no se excluyen entre sí, sino que se aplican de modo interrelacionado, pues unos reenvían a otros (2006).

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

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

Adicionalmente a ello, el principio de legalidad es el principio más antiguo del derecho tributario, el cual nació de la mano con el tributo, y constituye una garantía frente al ejercicio de la potestad tributaria del Estado (Sevillano, 2014, p. 97). Sin la voluntad del pueblo, no es posible la creación de tributos (*no taxation without representation*), pues debe exigirse una aprobación de quienes soportarán las cargas tributarias, siendo que estas la otorgan indirectamente por intermedio de sus representantes (Sevillano, 2014, p. 97). Por ello, el principio de legalidad surge históricamente ligado básicamente a dos materias: la definición de penas (principio de legalidad penal) y la definición de tributos (principio de legalidad tributario) (Ferreiro, 2006, p. 52).

Originariamente, el principio de legalidad y el mandato de reserva de ley eran confundidos dado que tenían un contenido similar, pues como refiere Escrivano (2015, p. 41) no es inhabitual que en el lenguaje actual la expresión “legalidad tributaria” se use como sinónimo de “reserva de ley”. Se entendía que el tributo debía ser aprobado por una ley emanada del poder legislativo, pues será la sociedad, a través de sus representantes, la que apruebe la inclusión de una carga fiscal a ser soportada por todos.

Es así que nace la consideración de que se trata de normas con un contenido idéntico, dado que el principio de legalidad se entendía como un principio absoluto como la exigencia de que sólo por ley formal se regula la materia tributaria, confundiéndose así con lo que ahora se entiende por reserva de ley (Sevillano, 2014, p. 98).

Resulta interesante lo señalado a este respecto por Checa Gonzáles (2019, p. 236) pues refiere que:

En régimen de estricta separación de funciones el principio de legalidad, que significa que la Administración ha de estar habilitada en todas y cada una de sus actuaciones singulares y concretas por una norma de carácter general es base a la doctrina de la *positive Bindung*, hoy, por el contrario, al reconocerse la posibilidad de que la Administración pueda con sus normas integrar el ordenamiento, principio de legalidad deja de ser igual a reserva de ley.

Nuestra Constitución también confunde ambas normas. En el primer párrafo del artículo 74º hace directa alusión a la reserva de ley. Luego, en el párrafo siguiente enuncia a principios constitucionales en materia tributaria e incluye entre estos al mandato de reserva de ley. En nuestra opinión, a lo que quería referirse el legislador era al principio de legalidad; sin embargo, dada la confusión doctrinaria y jurisprudencial en la que se hallaban ambas normas,

decidió señalar al mandato de reserva de ley como un término semejante al principio de legalidad.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tomado partido respecto a este tema. Sus pronunciamientos en relación al principio de legalidad son uniformes al señalar que debe entenderse este como una subordinación de todos los poderes públicos al imperio de la ley, evitando así un actuar arbitrario por parte de estos. Por ejemplo, en el fundamento 9 de su conocida sentencia recaída en el Exp. N° 0042-2004-AI/TC señala que:

9. (...) El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes (...)

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

Además de los pronunciamientos antes señalados, el Tribunal ha abordado frontalmente la discusión y en las sentencias recaídas en los Exp. N° 2302-2003-AA/TC y Exp. 1837-2009-PA/TC, señalando que no existe identidad entre el principio de legalidad y la reserva de ley, puesto que el primero se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a la ley, mientras que el segundo, debe entenderse como un principio que implica la determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de determinadas materias, y en este caso específico, la tributaria.

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

Así las cosas, el mandato de reserva de ley resulta ser una regla de orden formal, que obliga que el Estado al momento de introducir normas de carácter tributario, realice ello mediante los vehículos normativos exigidos por la Constitución (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales) (Bravo, 2010, p. 117).

Ahora bien, sentada nuestra posición al respecto, consideramos importante revisar cuál es el contenido del mandato de reserva de ley y el alcance que tiene en nuestro ordenamiento jurídico tributario

Como hemos señalado, la reserva de ley proviene del principio de autoimposición (*no taxation without representation*), siendo que sólo los legitimados para la creación de cargas fiscales son los representantes elegidos por el pueblo. De ahí se deriva una dimensión plural de la reserva de ley, en tanto este tiene como destinatario a la sociedad civil frente al poder político (Escribano, 2015, p. 42). Posteriormente dicha regla adquiere una dimensión individual, al ser una garantía frente a las intromisiones arbitrarias por parte del Estado, estableciendo cargas tributarias, afectando la esfera de libertad y propiedad del ciudadano (Escribano, 2015, p. 42). Ambas dimensiones, como podemos apreciar, coadyuvan al respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado.

Lo señalado anteriormente, ha sido reafirmado por nuestro Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los expedientes 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC, señalando que la reserva de ley cumple dos funciones: a) una de garantía individual, evitando intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos – contribuyentes fijando un límite; y, b) una garantía plural, toda vez que garantiza la democracia en el establecimiento de cargas públicas y su reparto de dichas cargas en la sociedad, ello en la medida que el Congreso al ser un órgano plural, asegura la presencia de todos los sectores de la sociedad que escogieron a sus representantes.

Por otro lado, respecto a los aspectos formales y sustantivos del mandato de reserva de ley, debemos señalar en cuanto a los primeros que, tradicionalmente, se señala que debe ser entendida como una norma sobre la normación relacionada a la producción jurídica, y como norma sobre clasificación de materias, que pueden ser emanadas de cada una de las fuentes jurídicas (Checa González, 2019, p. 237). En similar sentido, Zolezzi (1986, p. 24) refiere que la reserva de ley debe ser identificada con el principio de normatividad, pues este último exige que la materia tributaria debe ser legislada principalmente por las normas pertinentes conforme a la distribución de competencias existente, esto es, por la ley (Zolezzi, 1986, p. 24).

Así también, Fedele (2001, p. 159) refiere que el principio de reserva de ley es una regla general relativa a las competencias y a la legitimación para intervenir en los procedimientos de producción normativa.

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

Ahora bien, respecto a los aspectos sustantivos de la reserva de ley, esta es garantía y exigencia. Garantía, pues como hemos visto, evita que el Estado desmedidamente cree e imponga cargas tributarias en contra de los contribuyentes, pues será a través de sus representantes que dichas cargas sean aceptadas por estos. Así también, es exigencia, dado que es imperativo que la creación de un tributo u otras figuras que provienen de la potestad tributaria, ingresen al ordenamiento jurídico tributario a través de una ley en sentido estricto.

Como vemos, la importancia del principio de reserva de ley en un ordenamiento jurídico es superlativa, pues como refiere Checa González (2012, p. 15), posibilita la adecuada realización de los restantes principios tributarios, así como la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad consistente en el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del Estado.

A continuación, veremos cómo la reserva de ley es aplicada en nuestro ordenamiento jurídico, primero a partir de su extensión horizontal para luego revisar su extensión vertical, las cuales coadyuvan tener un sistema tributario constitucionalmente legítimo.

2.2.1. Reserva de Ley: extensión horizontal y vertical

Conforme a lo previsto por el artículo 74 de la Constitución, las materias reservadas exclusivamente a la ley se refieren a la creación, modificación o derogación de tributos. Asimismo, prevé la posibilidad de que los gobiernos locales creen, modifiquen o deroguen contribuciones o tasas dentro de sus propias jurisdicciones y conforme a los vehículos jurídicos previstos para tal fin.

El profesor Landa (2006, p. 41) refiere que a partir de la Constitución existen ámbitos en el Derecho Tributario que están estrictamente reservados a la ley. Los ámbitos a los que se refiere dicho profesor han sido establecidos por el Tribunal Constitucional en sus sentencias recaídas en los Exp. N.º 2762-2002-AA/TC y Exp. N.º 3303-2003-AA/TC: i) descripción del hecho gravado (aspecto material), ii) el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto subjetivo), iii) el momento de nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y iv) el lugar del acaecimiento del hecho imponible (aspecto espacial). A esto, se le conoce como la eficacia horizontal del principio de reserva de ley.

Ahora, si bien es cierto que la reserva de ley exige que la regulación en materia tributaria se dé mediante ley, una exigencia rigurosa de ello podría hacer complicado, hasta inviable, el desarrollo normativo del ordenamiento jurídico tributario, por lo que prevé excepcionalmente derivaciones a normas reglamentarias, siempre y cuando se fijen claramente los parámetros de dicha derivación. Por lo tanto, en segundo orden tenemos que la reserva de ley amplía su ámbito de aplicación a aquellas situaciones en la que el legislador decide delegar en favor de la Administración Tributaria aspectos reservados exclusivamente a la ley (reserva de ley relativa). Es interesante la posición de Telerman (2003, p. 78) quien refiere que cada vez más los reglamentos toman protagonismo en los sistemas tributarios, ya que la delegación efectuada a favor se realiza en aras de la simplificación de los sistemas impositivos nacionales. Asimismo, Cubero Truyo (2001, p. 109) señala que la reserva de ley tiene un carácter relativo, presentando una doble vertiente, por un lado, es posible la intervención reglamentaria, y por otro, el grado de presencia legal no puede ser absoluto, pues dependerá de los ámbitos de la materia tributaria a regularse, no aplicándose por igual a toda esta.

Dicho esto, estamos ante la llamada extensión vertical de la reserva de ley, la cual, como bien hemos mencionado, no proscribiera totalmente la intervención o injerencia de la Administración Tributaria por intermedio de las normas reglamentarias, pero encuentra su límite en las leyes que habilitan dicha intervención.

Así las cosas, resulta de gran importancia delimitar cual será el alcance de las delegaciones que se hagan a las normas reglamentarias al momento de ejercer la potestad tributaria. El Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia, sostiene que las delegaciones que se realicen a las normas reglamentarias no pueden ser ilimitadas ni en blanco, dado que lo contrario expondría a los ciudadanos a un abuso del Estado en el establecimiento de cargas públicas.

En el fundamento 20 de la sentencia recaída en el Exp. N° 2762-2002-AA/TC, sobre una controversia entre la British American Tobacco South America Ltda. contra la SUNAT, donde la primera señala que la Administración Tributaria vía decreto supremo, habilitado por el artículo 61° de la Ley del IGV, modificó las tasas, montos y bienes contenidas en los apéndices III y IV de la referida ley, se señaló que:

Es evidente que el artículo 61°, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo, como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones de las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

Finalmente, reafirmando la posición anterior, en el fundamento 21 de la sentencia recaída en el Exp. N° 2689-2004-AA/TC el Tribunal señaló que:

Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. **En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.** (El resaltado es nuestro)

Debemos resaltar la importancia de lo mencionado por el Tribunal Constitucional, en la medida que esto otorga protección a los ciudadanos frente a un posible abuso que pueda realizarse por parte de los entes públicos al momento de crear o establecer cargas fiscales, dado que su actuación en ese extremo debe adecuarse al respeto del principio de reserva de ley evitándose la “deslegalización” del ejercicio de la potestad tributaria.

2.3. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT)

2.3.1. Definición y mecánica

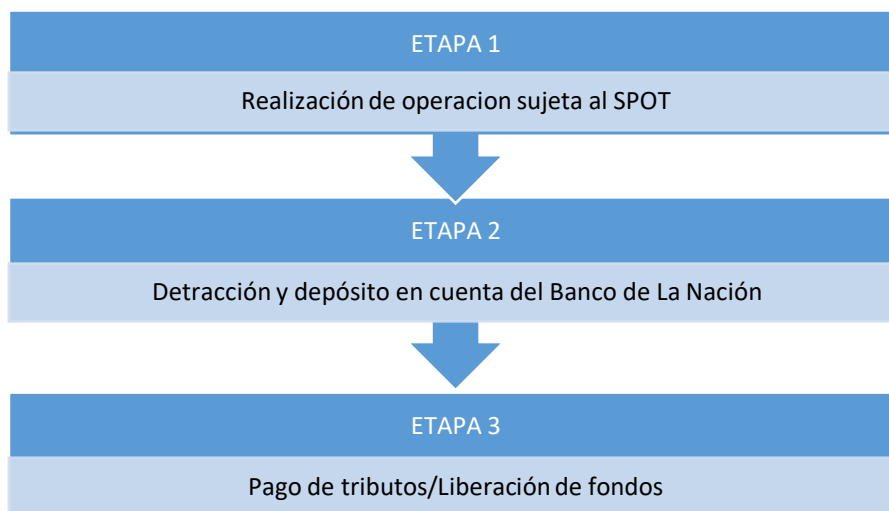
El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), también conocido como sistema de detracciones, es un mecanismo de naturaleza administrativa –obligación formal- que permite al Estado asegurar el pago de determinados tributos, el cual fue creado por el Decreto Legislativo 917 y posteriormente modificado por los Decretos Legislativos 940 y 954.

La mecánica del SPOT consiste en que el adquirente de bienes o servicios al realizar una operación con sus proveedores detrae del precio convenido por estos un porcentaje, para luego depositarlo por mandato legal en una cuenta del Banco de la Nación a nombre de su proveedor, cuyos fondos servirán para el pago de sus obligaciones tributarias. Dicha cuenta será intangible e inembargable y su finalidad exclusiva será el pago de deudas tributarias por tributos, multas, anticipos y pagos a cuenta por tributos –incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario- que sean administradas y/o recaudadas por SUNAT. Asimismo, se podrán pagar con esos fondos deudas por concepto de aportaciones a Essalud y ONP y costas y gastos por cobranza coactiva.

Es importante precisar que, los fondos de la cuenta de detracciones tienen como función servir de garantía para el acreedor tributario (Estado) para el pago de sus acreencias tributarias.

También debemos precisar que, una vez acumulados los fondos en la cuenta de detracción, estos no son utilizados para el pago de obligaciones tributarias en la medida que el titular no ha tenido operaciones o no ha realizado hechos imponibles gravados, los fondos podrán ser liberados previa solicitud los meses de enero, abril, julio y octubre.

Gráfico 1: Operatividad del sistema de detracciones



Actualmente, el Sistema de Dedicaciones se aplica a las siguientes operaciones:

- ✓ La venta bienes.
- ✓ La prestación de servicios.
- ✓ El retiro de bienes.
- ✓ Servicio de transporte por vía terrestre.
- ✓ Operaciones sujetas al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.

Asimismo, debemos anotar que será la Administración Tributaria la que designe mediante una resolución de superintendencia qué operaciones estarán sujetas al sistema, tal como lo prevé el literal a) del artículo 13º del Decreto Legislativo 940º:

Artículo 13º.- Normas complementarias

Mediante resolución de superintendencia la SUNAT:

- a) Designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos; y
(...)

Por otro lado, en los casos antes mencionados, tenemos que los sujetos obligados a efectuar la deducción son:

- ✓ En el caso de la venta de bienes, el adquirente. En el supuesto en que el referido sujeto no efectúe la detracción, será el proveedor el sujeto obligado a “autodetraerse” el monto y realizar el depósito en su cuenta de detracciones en el Banco de la Nación.
- ✓ En el caso de la prestación de servicios, el usuario del servicio. Asimismo, en el caso que este último sujeto no realice la detracción, será el prestador del servicio quien lo realice.
- ✓ En el caso del retiro de bienes, el sujeto del IGV.
- ✓ En el caso del servicio de transporte por vía terrestre, el usuario del servicio.
- ✓ En el caso de la primera venta de arroz pilado, el adquirente de dicho bien. En el caso en el que el proveedor preste el servicio de pilado, el sujeto obligado será el usuario del servicio.

Finalmente, debemos mencionar que, en caso la Administración Tributaria detecte distintas situaciones, esta podrá realizar un “ingreso como recaudación” de los fondos de las cuentas de detracciones. Los supuestos son los siguientes:

- ✓ El contribuyente tenga la condición de No Habido.
- ✓ No comparecer ante la SUNAT o hacerlo fuera del plazo establecido, siempre que la comparecencia esté relacionada con las obligaciones del titular de la cuenta de detracciones.
- ✓ Incurrir en el numeral 1 de las infracciones previstas en los artículos 174, 175, 176, 177 o 178 del Código Tributario.
- ✓ Cuando las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito en la cuenta de detracciones.

2.3.2. El SPOT: Un deber de colaboración tributaria

Ante la realización de hechos en la realidad que se encuentran descritos hipotéticamente en abstracto como hechos imponible en una ley tributaria, el efecto inmediato de ello es el nacimiento del hecho imponible, y, como hecho mediato, el nacimiento de la obligación tributaria.

Bravo (2010, p. 332) señala que la obligación tributaria, como hecho jurídico, es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar dinero con carácter definitivo, por parte de un sujeto deudor (contribuyente) a favor de un acreedor (Estado).

Dicho esto, básicamente entendemos que la obligación tributaria tiene contenido patrimonial, en donde un sujeto (sujeto pasivo) es obligado a llevar dinero al Estado (sujeto activo) en razón de su capacidad contributiva (Aguayo 2014, pp. 245-246). Sin embargo, no es la única obligación que nace con la realización de un hecho imponible, pues de la mano del nacimiento de la obligación tributaria, nacerán obligaciones que no tienen contenido patrimonial pero que coadyuvarán al cumplimiento de la prestación principal.

Nos referimos a los deberes administrativos. Al respecto, Queralt, Lozano, Casa y Tejerizo (2000, p. 250) señalan que al nacimiento de la obligación tributaria le acompañan otro tipo de obligaciones de naturaleza administrativa, tales como el deber de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, facilitar las labores de control de la Administración Tributaria, el suministro y exhibición de información ante la autoridad.

Estos deberes tienen naturaleza administrativa y no tributaria, puesto que el término “tributar” lleva consigo el entendimiento de que una porción de la riqueza de los sujetos contribuyentes será llevada a las arcas públicas (Ruiz de Castilla, 2005, p. 80), lo que no ocurriría acá, dado que estas son obligaciones que coadyuvan a la tarea de recaudar de la Administración Tributaria. Como ejemplos podemos citar al deber de inscribirse en el RUC, de presentar las declaraciones mensuales y/o anuales, de declarar las operaciones que se llevan a cabo con terceros mediante la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT), entre muchas otras.

Por su parte, Pérez de Ayala (2013, p. 40) sobre las obligaciones formales indica que:

Efectivamente, como ya se observa, en la aplicación de los tributos descrita hay una multiplicidad de relaciones jurídicas, unas de carácter administrativo y formal, que tienen por contenido obligaciones de hacer (realizar declaraciones de hechos imponibles, efectuar depósitos y determinados aspectos tributarios etc.) o no hacer (soportar inspecciones y comprobaciones) y que pueden reconducirse técnicamente al campo de las relaciones puramente administrativa.

Dicho esto, tenemos que los deberes administrativos con el tiempo han ido innovándose a fin de elevar la actividad recaudadora del Estado, pues este ha buscado optimizar la recaudación alejándose de la tradicional concepción del tributo, en el que el sujeto pasivo será el encargado de pagar el tributo, pasando a los deberes administrativos especiales, en los que “privatiza” su actividad recaudadora y delega a terceros la labor de llevar los tributos al Estado, sin ser

estos parte de la obligación tributaria. En este extremo, es interesante lo señalado por Durán (2007, p. 18) cuando refiere que: “el legislador tributario se preocupa de exigir el tributo en el momento en el que le es más fácil, aunque el sujeto exigido no sea al que se refiere directamente el presupuesto establecido por ley”.

Así las cosas, se presentan deberes administrativos especiales en nuestro ordenamiento jurídico tributario, los cuales básicamente “privatizan” la actividad recaudadora del Estado y encargan a terceros la recaudación del impuesto y su posterior entrega al fisco.

Un claro ejemplo de deberes administrativos especiales, son las retenciones y las percepciones. Mediante las retenciones, el Estado impone la obligación legal a los particulares y los designa como agentes de retención, a lo cual estos en el desarrollo de sus actividades comerciales deberán retener un determinado porcentaje del total del pago que deba hacerle a su contraparte por una determinada operación, y entregarla al fisco posteriormente, asegurándose la recaudación de un determinado tributo.

Un pequeño ejemplo para tener más claro el sistema:

- La empresa A ha sido designada como agente de retención.
- La empresa A es cliente de la empresa B y compra un determinado bien a esta. Pactan como monto de la operación la suma de S/ 100.00.
- Debido a que la empresa A ha sido designada como agente de retención, debe retener la suma impuesta por la ley (para efectos del impuesto, del 5%) y no le pagará completo a la empresa B por la operación celebrada.
- La empresa A paga la suma de S/ 95.00 a la empresa B y realiza una retención de S/ 5.00 (5% de S/ 100.00), dado que fue designado como agente de retención.
- La empresa A, declara y paga al fisco la retención realizada a la empresa B, la cual será utilizada posteriormente por esta para el pago de sus tributos.

Por su parte, en el sistema de percepciones, el Estado designa a un particular como agente de percepción y este, al realizar una operación comercial con otro particular, cobra una suma adicional, la cual constituye el adelanto de un impuesto, y posteriormente lleva al Estado dicha percepción, asegurándose así el Estado también la recaudación de un tributo. Por ejemplo:

- La empresa Z ha sido designada como agente de percepción.
- La empresa Z es proveedor de la empresa X, y le presta un servicio a esta. Pactan como monto de la operación la suma de S/ 100.00.

- Debido a que la empresa Z ha sido designada como agente de percepción, debe cobrar a X una suma adicional a la pactada, la cual fue impuesta por la ley (para efectos del impuesto, del 3%), recibiendo la empresa Z una suma mayor a la pactada.
- La empresa X paga la suma de S/ 103.00 a la empresa Z, en donde S/ 100.00 corresponde a la operación comercial y S/ 3.00 a la percepción.
- La empresa Z, declara y paga al fisco la percepción recibida a la empresa X, la cual será utilizada posteriormente por esta para el pago de sus tributos.

Como vemos, ambos sistemas resultan ser eficaces para optimizar la recaudación. Se encarga a un particular la recaudación de los tributos y se le impone la obligación de llevar las retenciones y/o percepciones al fisco. Debemos recalcar que el dinero no proviene de estos particulares, sino de aquellos que realizan actividades comerciales con estos, siendo una suerte de servicio de recaudación en favor del Estado.

Asimismo, debemos precisar que tales deberes administrativos están comprendidos bajo los denominados Deberes de Colaboración, dado que como señala Durán (2007, p.25), estos tienen un contenido supramaterial (distintos a los deberes de información que tienen un contenido material), es decir llevan consigo el nacimiento de nuevos derechos y obligaciones establecidos en la norma jurídica tales como: i) La presentación de la declaración o la declaración-liquidación que realice el sujeto pasivo, ii) La responsabilidad o sustitución en cumplimiento de la prestación tributaria, iii) La entrega de montos dinerarios como anticipos impositivos, iv) La retención o percepción de los anticipos impositivos, v) La cooperación en recaudación y vi) La cooperación en verificación.

Ahora bien, en cuanto al sistema de detracciones, consideramos que este resulta ser un deber administrativo, más específicamente un deber de colaboración, puesto que en su mecánica coadyuva a la recaudación del IGV, y comparte rasgos con las retenciones del IGV, pero no resulta ser idéntico a este. Veamos.

- La empresa 1 presta un servicio a la empresa 2 pactándose la suma de S/ 1,000.00. El servicio prestado se encuentra comprendido en el sistema de detracciones con una tasa del 12%.
- La empresa 2, dado que recibe un servicio sujeto a detracción, no paga el 100% del monto pactado, sino que detrae el 12% por concepto de detracción y paga la suma de S/ 880.00 a la empresa 1.
- Posteriormente, realiza el depósito de la detracción en la cuenta de detracciones de la empresa 1 en el Banco de la Nación.

- El monto depositado por concepto de detracción se acumula en la cuenta de detracciones de la empresa 1 y servirá para el pago de los tributos que nazcan de la realización de sus operaciones.

Como vemos, el sistema de detracciones, comparte rasgos con el sistema de retenciones, pues el agente retenedor o detractor, no realiza el pago completo de la suma pactada en la operación comercial, sino una suma menor en aplicación de los sistemas antes anotados. Sin embargo, se diferencian en que, en el caso de las retenciones, el agente retenedor entrega directamente el dinero al Estado; y en el caso del sistema de detracciones, el dinero va a una cuenta del Banco de la Nación a nombre del proveedor.

Ambos, resultan ser deberes de colaboración que ayudan a optimizar la recaudación y coadyuvan a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sobre todo en los sectores de más alta informalidad registrada, a través de acciones de cooperación entre particulares y Estado.

2.3.3. Una mirada sobre la constitucionalidad del SPOT

Vista la mecánica del SPOT, debemos mencionar que este mecanismo de naturaleza administrativa no puede estar exento de control constitucional, de manera que corresponde analizarlo a la luz del artículo 74 de la Constitución.

La principal intención que tiene dicho mecanismo es luchar contra la evasión y el fraude fiscal. Este busca que la Administración Tributaria pueda tener un mejor control de la informalidad y finalmente luchar contra la competencia desleal. Es en estos valores constitucionales en los que el SPOT encuentra su justificación y es obligación del Estado perseguir conductas que lesionen tales valores, en aras del principio de igualdad, pues se entiende que no es justo soportar una mayor carga tributaria en la medida que quienes se encuentran verdaderamente obligados a ello rehúyen de su cumplimiento.

El Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Exp. N.º 3769-2010-PA/TC (Caso Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A. contra SUNAT y Ministerio de Economía y Finanzas) analiza el régimen de detracciones confrontado con los principios constitucionales tributarios.

En dicha sentencia se señala que el SPOT resulta ser una medida extrafiscal que tiene como finalidad la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, y a su vez tiene como fin mejorar

los procesos de fiscalización y asegurar el pago los tributos en actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario. Asimismo, en su fundamento 16 resalta las ventajas de tal mecanismo:

Sobre el particular, es conveniente mencionar que aunque el sistema de detracciones no se aseguran los fines recaudatorios definitivos, al existir el mecanismo de libre disposición, la parte más importante de los fondos que ingresan a las cuentas es efectivamente empleada para pagar obligaciones tributarias, y es en este punto que el sistema revela sus principales ventajas: a) su sistema de control (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y, b) complementariamente, permite que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo del pago de obligaciones tributarias que éstas generaron. (...).

Como vemos, el SPOT encuentra justificación constitucional en valores constitucionales tales como la lucha contra la informalidad y fraude fiscal, a la vez ofrece una serie de ventajas que permiten al Estado ejercer un mayor grado de control de las obligaciones tributarias de los particulares.

La otra cara de la moneda en este punto es que la mecánica del SPOT vulnera derechos y principios constitucionales. La doctrina se pronunció a este respecto, y coincide en señalar que el SPOT vulnera derechos constitucionales tales como propiedad, libertad de contratar, libertad de configuración interna, el principio de igualdad ante la ley y de reserva de ley (Bravo, 2013, p. 134). Asimismo, se señala que, si bien el SPOT vulnera derechos y principios constitucionales, este encuentra su justificación en la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, por lo que su aplicación se encuentra justificada en los sectores en los que se hallan los más altos índices de informalidad, no siendo así en aquellos sectores donde se muestre un alto cumplimiento tributario (Villanueva, 2011, 657).

Aunado a ello, se señala que el SPOT es una herramienta eficaz a favor de la SUNAT para la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad; sin embargo, muchas veces este resulta ser adictivo y expansivo, por lo que dicha medida encuentra justificación en tanto sea transitoria y temporal, dejándose de lado después de lograr su cometido (Durán y Mejía, 2010, p. 9). En minoría se señala que las limitaciones impuestas por el SPOT suponen la vulneración de los

derechos de los contribuyentes; sin embargo, estas no son ilegítimas *per se*, sino que tendrá que evidenciarse de la ponderación que se haga de los valores y finalidades perseguidas por este sistema (Del Carpio, 2010, p. 178).

Siendo que la doctrina en mayoría señala que el SPOT vulnera derechos constitucionales, es importante reafirmar que los medios que persiguen la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, no pueden darle la espalda a la estricta observancia a las normas constitucionales, en la medida que nos encontraríamos expuestos a un uso arbitrario de tales instituciones.

Así las cosas, centraremos nuestra atención sobre los cuestionamientos hechos al SPOT en relación al mandato de reserva de ley. Desde nuestra perspectiva, consideramos que el panorama hoy en día no es alentador para los contribuyentes, pues la Administración Tributaria tiene la posibilidad, a su sola voluntad, mediante la expedición de una resolución de superintendencia (normas infra legal), de designar qué actividades se encuentran afectas al sistema.

En la sentencia recaída en el Exp. N° 03769-2010-PA/TC, en el cual se cuestiona la constitucionalidad del SPOT, el Tribunal Constitucional sentó su posición al respecto, negando la posibilidad que dicho mecanismo sea analizado a la luz de los preceptos constitucionales del artículo 74 de la Constitución, bajo los argumentos esbozados en los fundamentos 10, 24, 27, 28 y 30 que se reproducen a continuación:

10. Estamos frente a un fenómeno conocido como de “privatización de la actividad recaudatoria del Estado”, que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos -que son de cargo de terceros- para entregarlos al Estado. La detracción se constituye en un deber singular y **distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos ya que el agente detractor no entrega al fisco el monto detráido dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal.** En cambio, en las figuras de la retención y percepción, ya analizada por este Colegiado, el agente retenedor o receptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal. Es decir, estamos ante un deber que colabora o apoya indirectamente a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo. Precisamente desde esta óptica se analizará el SPOT.
(...)

24. Ciertamente, y como se viene estableciendo, las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definirlos como “un mecanismo administrativo indirecto”. De ello puede entenderse que no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74 de la Constitución de 1993.

(...)

27. Sobre la presunta vulneración del principio de reserva de ley al “omitirse” diversas instituciones jurídicas, tales como la base imponible (...), este Colegiado considera importante reiterar que no estamos frente a un nuevo impuesto sino a un mecanismo administrativo extrafiscal de colaboración con la recaudación del IGV. Siendo que las exigencias propias del régimen tributario constitucional previstas en el artículo 74 de la Constitución solamente son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago, tal y como lo establece y desarrolla nuestra jurisprudencia constitucional

28. El tributo como las retenciones y percepciones implican un efectivo ingreso de dinero a las arcas fiscales, mientras que en el régimen de detracciones solamente produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio.

(...)

30. Es decir, en ningún caso el principio de reserva de ley se ha regulado o desarrollado en atención a medidas de naturaleza administrativa. Cabe precisar que en el caso del régimen de percepciones (STC 06089-2006-PA/TC), este Colegiado analizó si se cumple con el principio bajo análisis, pues se trataba de un anticipo de pago del propio tributo. En el presente caso, estamos frente a una medida administrativa orientada entre otras cosas, a facilitar el pago de tributos. Es decir, no existe relación y en ninguna medida vulneración del principio de reserva de ley. (El resaltado es nuestro)

Es preciso indicar que concordamos en el extremo en el que señala que el SPOT no es un tributo en el sentido técnico de la palabra, esto es, la obligación sustancial impuesta coactivamente por la ley por la cual los ciudadanos se ven obligados a entregar sumas de dinero a favor del Estado de modo definitivo. Por el contrario, consideramos que el SPOT es una obligación legal de carácter tributario que proviene de la potestad tributaria del Estado. Desde otra perspectiva, resulta ser un deber jurídico porque es entendido como una situación jurídica subjetiva de desventaja (Escobar, 1999, p. 289) que obliga al sujeto a cumplir un comportamiento impuesto por la ley.

Por otro lado, disentimos cuando refiere que no le son aplicables los preceptos constitucionales previstos en el artículo 74 de la Constitución, y por ende la reserva de ley, debido a que es simplemente un deber administrativo, pues como veremos más adelante, el sistema de detracciones debe verse contemplado necesariamente bajo dicho parámetro constitucional.

La doctrina nacional se ha pronunciado escasamente en relación a la posición del Tribunal Constitucional, específicamente sobre el argumento de este al negar la posibilidad de que el artículo 74 sirva de parámetro para el análisis del SPOT, ello en la medida que se trata de un mecanismo de naturaleza administrativa.

El profesor Gamba (2006, p. 141) respecto a este punto concluye que los preceptos constitucionales previstos en artículo 74 de la Constitución, incluyendo a la reserva de ley, deben contemplar al sistema de detracciones debido a que su ámbito debe estar delimitado por “prestaciones coactivas” como concepto genérico, entendidas estas como aquellas obligaciones impuestas a los ciudadanos con prescindencia de su voluntad, y no por su especie “tributo”. De este modo, plantea que los preceptos constitucionales tributarios deben aplicarse a las prestaciones de carácter público, dentro de las cuales se encuentran tanto el tributo como los mecanismos de naturaleza administrativa, como el SPOT. Consideramos que esta postura es cuestionable, por lo que en la próxima sección será tratada con mayor profundidad, y a la vez daremos nuestra opinión respecto a este tema.

Por su parte, Bravo (2013, p. 134) realiza un cuestionamiento del SPOT conforme a las normas constitucionales que se hallan en el artículo 74 y, específicamente sobre la reserva de ley, señala que dicha regla se ve vulnerada en tanto el Decreto Legislativo 940 otorga una delegación en blanco a favor de la Administración sin parámetros claros en abierta contradicción a lo señalado por el Tribunal Constitucional. La argumentación del mencionado profesor resulta ser escueta en este punto, sin embargo, coincidimos plenamente con este, a excepción del entendimiento que este tiene del mandato de reserva de ley, pues considera que este es un principio, a diferencia de nuestra posición planteada inicialmente.

A continuación, plantearemos la problemática que hoy en día se presenta en relación a la aplicación del SPOT y su constitucionalidad.

CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

3.1. Situación problemática

La problemática que en la actualidad se presenta respecto al SPOT de cara a la aplicación del mandato de reserva de ley, tiene dos frentes. En primer lugar, abordaremos la cuestión problemática a partir del análisis teórico constitucional de la reserva de ley, confrontando dicha regla con el sistema de detracciones. Y, en segundo lugar, cómo la SUNAT hace uso de la facultad prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo 940 a través de resoluciones de superintendencia –norma infralegal- designando qué bienes y/o servicios se encontrarán comprendidos dentro del sistema de detracciones o excluidos del mismo.

3.2. El artículo 13 del Decreto Legislativo 940 y la reserva de ley

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

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

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

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

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

Creemos firmemente que excluir a estos deberes del ámbito de aplicación del mandato en mención, los cuales coadyuvan a la recaudación tributaria como es el caso del sistema de detracciones, resulta perjudicial para los contribuyentes, sobre todo por las consecuencias sustanciales que trae consigo la aplicación de dicho sistema.

Lo mencionado nos lleva a un panorama complicado para los contribuyentes en nuestro sistema tributario, en la medida que la Administración habiendo recibido una delegación en blanco de facultades legislativas se verá facultada a crear deberes administrativos cuyo incumplimiento podrían generar consecuencias sumamente gravosas para estos.

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

Artículo 13º.- Normas complementarias

Mediante **resolución de superintendencia** la SUNAT:

- a) **Designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos; y**
(...) (El resaltado es nuestro)

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

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

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

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

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

Al parecer el Estado se dio cuenta de aquella gravosa situación, por lo que posteriormente eliminó el efecto nefasto de perder el derecho a deducir el costo y/o gasto para efectos del

impuesto a la renta. Asimismo, con la dación del Decreto Legislativo 1395, las consecuencias negativas fueron aminorándose por cuanto otorga la posibilidad de deducir el crédito fiscal en el mes en que se efectuó la operación, siempre que se cumpla con realizar el depósito de la detracción dentro de los cinco (5) primeros días hábiles del mes en que venza la declaración jurada mensual de dicho período.

A pesar que el Estado dio marcha atrás en ese punto, actualmente el sistema sigue siendo excesivamente discrecional y los contribuyentes siguen expuestos a las consecuencias que podría traer consigo el incumplimiento de dichas obligaciones formales.

A continuación, analizaremos cómo es que la SUNAT viene ejerciendo la potestad otorgada a su favor por el -inconstitucional- artículo 13 del Decreto Legislativo 940.

3.3. La aplicación del SPOT mediante resoluciones de superintendencia emitidas por la SUNAT

Previamente, hemos visto que el Decreto Legislativo 940 otorga a favor de la SUNAT una facultad discrecional ilimitada, por cuando no se fijan parámetros claros por los cuales dicha institución hará uso de una discrecionalidad amplia del sistema de detracciones.

Esto, a nuestra consideración, resulta inconstitucional y nos expone ante un uso desmedido del régimen de detracciones por parte del Estado a fin de elevar la recaudación sin tomar en cuenta nuestros derechos, afectándose así nuestro patrimonio y, peor aún, nuestros derechos fundamentales.

Por otro lado, en su momento se planteó la discusión acerca de la constitucionalidad del sistema ante el Tribunal Constitucional, y su respuesta fue poco alentadora frente al cuestionamiento constitucional hecho al régimen de detracciones, pues, como hemos revisado, escasamente señaló en su sentencia recaída en el Exp. 03769-2010-PA/TC que dicho instrumento al tener naturaleza administrativa, no le son aplicables las disposiciones constitucionales tributarias, cerrando así la posibilidad de dar un análisis de cara a los valores constitucionales que inspiran nuestro sistema tributario.

Por otro lado, el referido Tribunal fue claro al establecer en su línea jurisprudencial que el mandato de reserva de ley podría ser relativizado (extensión vertical) a fin de evitar que la regulación en materia tributaria se vea rígidamente reservada a la ley y normas del mismo rango, estableciendo como límite a ello que dicha delegación debe estar específicamente parametrada en la ley que prevé tal delegación, no aceptándose, en ningún caso, una delegación en blanco a favor de la Administración; sin embargo, hoy en día tenemos en nuestro ordenamiento jurídico tributario una norma que claramente se aleja de tal

interpretación del Tribunal Constitucional y sobre todo, da la espalda al mandato de reserva de ley.

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

Ciertamente, dicha sentencia importa una tendencia jurisprudencial sentada en España por su Tribunal Constitucional, dado que en ese país este ha establecido tajantemente, en sucesivas y reiteradas sentencias, cuya materia tratada fue el mandato de reserva de ley, que se proscriben las llamadas “deslegalizaciones” de las materias reservadas a la ley, evitándose así las remisiones en blanco en favor de la Administración (Andrés 2013, p. 56).

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

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

En dicho sentido, tenemos las Resoluciones 203-2014/SUNAT de fecha 27 de junio de 2014; la 343-2014/SUNAT de fecha 11 de noviembre de 2014; la 071-2018/SUNAT de fecha 28 de febrero de 2018; y 130-2019/SUNAT de fecha 25 de junio de 2019.

La Resolución de Superintendencia 203-2014/SUNAT en sus considerandos señala que:

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

Que, la normativa del SPOT establece que será aplicable una tasa del 12% a los servicios “otros servicios empresariales” y “demás servicios gravados con el IGV” detallados en los numerales 5 y 10 del Anexo N° 3 de la resolución 183-2004/SUNAT.

Que, los montos obtenidos por el sistema de detracciones deben guardar relación entre las obligaciones tributarias que generan las operaciones sujetas al sistema a fin de no generar **acumulaciones de saldos no aplicados**, los cuales podrían ocasionar costos financieros para las empresas.

Que, de la evaluación de la estructura de costos y el nivel de cumplimiento de aquellos sectores económicos que constituyen un porcentaje representativo del total de servicios afectos al sistema, tal es el caso de los servicios incluidos en los numerales 5 y 10 del anexo 3 de la Resolución 183-2004/SUNAT, se ha encontrado que representan el 41.9% de los saldos acumulados no aplicados; por lo que se ha visto por conveniente reducir el porcentaje señalado para la determinación del depósito a los sectores económicos que prestan los servicios incluidos en los mencionados numerales.

Se resuelve reducir la tasa aplicable a los servicios previstos en los numerales 5 y 10 del anexo 3 de la Resolución 183-2004/SUNAT al 10%.

Desde ya, la SUNAT da cuenta que el sistema de detracciones en determinados sectores resulta perjudicial, dado que a pesar que se realizaron las detracciones y se acumularon saldos en las cuentas bancarias de los contribuyentes, estos no fueron aplicados a sus deudas tributarias, lo que resulta perjudicial puesto que pierden liquidez para sus negocios.

Por otro lado, la Resolución de Superintendencia 343-2014/SUNAT en sus considerandos establece los siguientes puntos:

Que, conforme a la Décima Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N.º 30230¹, se emite dicha resolución a fin de **racionalizar** los Sistemas de Pago del IGV, que comprenden las percepciones, retenciones y detracciones.

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

Que, a dicha fecha, existen 39 tipos de bienes y servicios sujetos al Sistema, lo cual significa una dispersión de tasas.

Que, a fin de simplificar la aplicación del sistema de detracciones, se ha visto necesario realizar modificaciones normativas a fin de reducir los costos

¹ Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país.

financieros y administrativos que genera su aplicación, ello en el marco de la racionalización de dicho sistema.

Que, existen sectores en los que el sistema de detracciones no ha tenido un impacto en la recaudación, por lo que se les excluye del sistema.

Que, los montos obtenidos por el sistema de detracciones deben guardar relación entre las obligaciones tributarias que generan las operaciones sujetas al sistema a fin de no generar **acumulaciones de saldos no aplicados**, los cuales podrían ocasionar costos financieros para las empresas. Se ha verificado que en distintos sectores se ha acumulado saldos no aplicados, por lo que resulta conveniente disminuir las tasas de detracciones.

Que, se reduce el plazo requerido para solicitar la libre disposición de fondos depositados, con la finalidad de reducir el costo financiero que ello representa.

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

Por otro lado, la Resolución de Superintendencia 071-2018/SUNAT, señala en sus considerandos lo siguiente:

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

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

Que, en virtud de las resoluciones de superintendencia 203-2014/SUNAT y 33-2014/SUNAT el porcentaje aplicable a los servicios antes mencionado fue reducido al 10%, ello porque se trataba de sectores económicos que habían mejorado su cumplimiento tributario y que concentraban la mayor cantidad de saldos acumulados de detracciones no aplicadas, lo que significaba para las empresas mayores costos financieros y administrativos.

Que, a pesar de que el porcentaje fue reducido, se observó en dichos sectores un incremento en el índice de incumplimiento del IGV, así como un incremento en su deuda tributaria, **infracciones cometidas y se han evidenciado conductas que van en desmedro del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.**

Que, en vista de lo señalado, se incrementa el porcentaje a un 12% aplicable a los servicios de intermediación laboral y tercerización, mantenimiento y reparación de bienes muebles, otros servicios empresariales y demás servicios gravados con el IGV afectos al SPOT.

Finalmente, la Resolución de Superintendencia N.º 130-2019/SUNAT señala:

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

Que, conforme a lo establecido en la resolución 183-2004/SUNAT se encuentra previsto en sus anexos los bienes y servicios afectos al sistema de deducciones, siendo que los numerales 17 y 23 del anexo 2 comprendieron a la paprika y otros frutos de los géneros *capsicum* o pimienta, así como al plomo.

Que, en virtud de la resolución 343-2014/SUNAT, se excluyeron del sistema de deducciones a partir del 1 de enero 2015 los bienes previstos en el numeral 17 y 23 del anexo 2 mencionados anteriormente, **al no haber las deducciones en los sectores vinculados a dichos bienes un impacto importante en la recaudación y al haberse evidenciado una mejora significativa en el cumplimiento tributario** de los contribuyentes involucrados.

Que, desde que entró en vigencia dicha exclusión, **se ha incrementado anualmente el índice de incumplimiento en el IGV, al mismo tiempo que los contribuyentes que realizaron ventas de los bienes antes anotados han venido registrando un incremento de su deuda tributaria, incurriendo en infracciones por declarar cifras o datos falsos y evidenciando conductas que van en desmedro del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias,** lo que viene afectando la recaudación.

Que, por ello, resulta necesario incluir nuevamente en el sistema de deducciones a la paprika y otros frutos de los géneros *capsicum* o pimienta, además del plomo.

Como hemos podido observar, las distintas resoluciones mencionados comparten similares – por no decir los mismos- considerandos en relación a la aplicación del artículo 13 del Decreto Legislativo 940. Así, por ejemplo, las resoluciones 203-2014/SUNAT y 343-2014/SUNAT utilizan el siguiente argumento para excluir determinados bienes del sistema:

Que los montos obtenidos por la aplicación del porcentaje de detracción deben guardar relación con las obligaciones tributarias que generan las operaciones sujetas al sistema, a fin de no generar **acumulaciones de saldos no aplicados que podrían representar costos financieros para las empresas.** (El resaltado es nuestro)

La acumulación de saldos no aplicados, esto es, saldos acumulados en las cuentas del Banco de la Nación de los proveedores, no solo generaría costos financieros para las empresas, sino que también obliga a estas a esperar un período de tiempo (4 meses) para que los fondos sean liberados, bajo determinados requisitos², haciendo perder una liquidez muchas veces necesaria para la subsistencia de sus negocios.

En ese sentido, resulta interesante la posición de Grados (2017, p. 57) en relación a la pérdida de liquidez que provoca el sistema de detracciones, pues señala que:

4. Todas estas afectaciones se ven materializadas en la iliquidez que se genera a los proveedores que realizan actividades sujetas al SPOT y en el adquirente, en el uso del crédito fiscal, pues debe asegurarse que el depósito de la detracción se haya realizado en el período que anotó el comprobante pago (sic) como compra en su libro contable para poder incluirlo en su declaración jurada mensual. **En ambos casos, muchas veces, deben recurrir a otras fuentes de financiamiento (sic) externas para cubrir sus gastos operativos propios de un negocio, a pesar de tener dinero producto de su trabajo en la cuenta de detracciones.** (El resaltado es nuestro)

Coincidimos con su posición. El impacto que tiene la pérdida de liquidez de una empresa por aplicación del sistema de detracciones es sumamente preocupante, sobre todo porque esta puede ser tal que, ante un escenario en el que decrece la demanda del producto o servicio que ofrece, la privación del uso de sus fondos podría ser la causa de su salida del mercado.

² Se prevé dos procedimientos para la liberación de fondos de la cuenta de detracciones. El procedimiento general, en el cual la solicitud debe ser presentada dentro de los 5 primeros días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre. Por otro lado, el procedimiento especial, en el cual la solicitud debe presentarse dentro de los 3 primeros días hábiles de cada quincena del mes.

Ahora bien, la resolución 203-2014/SUNAT, justifica la reducción de la tasa del 12% al 10% de los servicios “otros servicios empresariales” y “demás servicios gravados con el IGV” con el siguiente argumento:

Que, de la evaluación de la estructura de costos y el nivel de cumplimiento de aquellos sectores económicos que constituyen un porcentaje representativo del total de servicios afectos al sistema, tal es el caso de los servicios incluidos en los numerales 5 y 10 del anexo 3 de la Resolución 183-2004/SUNAT, **se ha encontrado que representan el 41.9% de los saldos acumulados no aplicados**; por lo que se ha visto por conveniente reducir el porcentaje señalado para la determinación del depósito a los sectores económicos que prestan los servicios incluidos en los mencionados numerales.

Parecería positivo para los contribuyentes la reducción de la tasa aplicable a las detracciones. Sin embargo, si analizamos con más detalle la justificación dada por la SUNAT, esta señala que el 41.9% de los servicios previstos en los numeral 5 (“otros servicios empresariales”) y 10 (“demás servicios gravados con el IGV”), estos se refieren en buena cuenta a la generalidad de servicios que se encuentran gravados con el IGV. El ámbito de aplicación de sistema de detracciones es sumamente amplio en este caso, pues la regla general es afectar a todos los servicios gravados con el IGV, estableciendo algunas excepciones a dicha generalidad³. Entonces, cuando la SUNAT señala vagamente que analizó el 41.9% de los servicios “otros servicios empresariales” y “demás servicios gravados con el IGV”, no sabemos con exactitud a cuáles se refiere, pues casi todos los servicios se encuentran afectos a detracción, siendo dicha justificación imprecisa y deficiente, la cual ciertamente es pasada por alto en tanto se libera de un 2% a los contribuyentes en sus operaciones.

Por otro lado, la resolución 343-2014/SUNAT, en un intento por parte del Estado de racionalizar el sistema de detracciones, decide reducir tasas y excluir determinados bienes y servicios de este. Uno de los argumentos utilizados es el siguiente:

Que de la evaluación efectuada se ha encontrado que hay sectores en los que las detracciones **no han tenido un impacto importante en la recaudación**;

³ Se encuentran excluidos los siguientes servicios: servicios prestados por operadores de comercio exterior, por empresas del sistema financiero, por el seguro de salud – ESSALUD, por la Oficina de Normalización Previsional, servicio de expendio de comidas y bebidas en establecimientos abiertos al público, servicio de alojamiento no permanente, servicio postal y de entrega rápida, servicio de distribución de energía eléctrica, servicio de exploración y explotación de hidrocarburos, servicios prestados por las instituciones de compensación y liquidación de valores y servicios prestados por los administradores portuarios y aeroportuarios.

por lo que se les excluye del Sistema, reduciéndose así, el número de bienes y servicios sujetos al Sistema.

¿Qué significa que el sistema de deducciones no haya tenido un impacto importante en la recaudación en el caso de los bienes y servicios excluidos?

Nuevamente, no tenemos idea de lo que se refiere la SUNAT al señalar ello. Dicha justificación carece de sustento y tampoco da un alcance objetivo de cuál es el carente impacto cuando se aplicó el sistema de dichos bienes y servicios. Otra vez, esto es pasado por alto puesto que se excluyen bienes y servicios en dicha resolución y se reducen tasas del sistema; pero, ¿Qué ocurriría si nos encontramos ante una justificación similar para incluir bienes y servicios o aumentar las tasas del sistema? El resultado sería funesto para los contribuyentes, pues la vulneración de los derechos constitucionales de los particulares y el impacto del sistema en las operaciones de los particulares serían considerables.

Asimismo, y creemos que, sin querer, la SUNAT revela sus intenciones: lo que busca con el sistema de deducciones es básicamente un aumento en la recaudación. Lamentablemente, no llega a importar los derechos de los contribuyentes, partiendo de que se realiza a través de una resolución de superintendencia en aplicación de un inconstitucional artículo 13 del Decreto Legislativo 940.

Por su parte, lo que ocurre con las resoluciones 071-2018/SUNAT y 130-2019/SUNAT también es cuestionable. La primera aumenta la tasa aplicable en el caso de servicios de intermediación laboral y tercerización, mantenimiento y reparación de bienes muebles, otros servicios empresariales y demás servicios gravados con el IGV. La segunda por su parte, reincorpora al sistema a la paprika y otros frutos de los géneros *capsicum* o pimienta, además del plomo.

La justificación dada por la Resolución de Superintendencia 071-2018/SUNAT es:

Que, sin embargo, desde que entró en vigencia la reducción del porcentaje señalado precedentemente, se ha incrementado el índice de incumplimiento del IGV; asimismo, los sujetos detraídos por los referidos servicios **han aumentado su deuda tributaria, incurrido en infracciones y evidenciado conductas que van en desmedro del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.** (El resaltado es nuestro)

A su vez, la Resolución de Superintendencia 130-2019/SUNAT da la siguiente justificación:

Que, desde que entró en vigencia dicha exclusión, se ha incrementado anualmente el índice de incumplimiento en el IGV, al mismo tiempo que los

contribuyentes que realizaron ventas de los bienes antes anotados han venido registrando **un incremento de su deuda tributaria, incurriendo en infracciones por declarar cifras o datos falsos y evidenciando conductas que van en desmedro del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias**, lo que viene afectando la recaudación. (El resaltado es nuestro)

Ambas resoluciones coinciden en los siguientes puntos en sus justificaciones:

- Incremento en la deuda tributaria de los contribuyentes.
- Comisión de infracciones. La primera resolución no señala qué infracciones y la segunda señala que se trata de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
- Se han evidenciado conductas por parte de los contribuyentes que van en desmedro del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Respecto al primer punto, debemos señalar que un aumento de la deuda tributaria de los contribuyentes no necesariamente puede deberse a un incumplimiento del régimen de deducciones. Existen diversos factores que podrían determinar el aumento de la deuda tributaria. Algunos propios del sector, como una baja demanda de los bienes y servicios, o quizás planificaciones fiscales ilícitas o simplemente la mera decisión del empresario de incumplir sus obligaciones tributarias. Podríamos enumerar así muchas razones, por lo que el sólo hecho de que un contribuyente aumente su deuda tributaria, en nuestra opinión, no sería una razón suficiente por sí sola para aumentar la tasa o incluir bienes y servicios al sistema de deducciones.

Ahora bien, el segundo punto señala que los contribuyentes han incurrido en infracciones, lo que sería otra razón suficiente para el aumento de tasas o inclusión de bienes y servicios. Cabe la siguiente reflexión al respecto: si bien es cierto se ha incurrido en infracciones y se ha impuesto la sanción correspondiente por la SUNAT, acaso estas no podrían ser impugnadas en ejercicio del legítimo derecho al debido proceso y el derecho a la doble instancia. Dichas infracciones podrían ser recurridas y llevadas al Tribunal Fiscal e inclusive hasta el Poder Judicial. Por lo tanto, dicha justificación vulneraría los derechos constitucionales antes anotados, por lo que carecería de toda validez.

Finalmente, el tercer punto refiere que la SUNAT ha evidenciado conductas por parte de los contribuyentes que van en desmedro de sus obligaciones tributarias. La Administración no señala objetivamente a qué obligaciones se refiere ¿se trataría de obligaciones sustanciales? ¿Se trataría de obligaciones formales? Simplemente, la SUNAT no nos entrega un dato objetivo en dicha justificación y se limita a esbozar una justificación periférica al respecto.

Como hemos visto, es preocupante como la SUNAT viene aplicando el sistema de detracciones, sobre todo porque la justificación de sus decisiones no resulta ser suficiente para realizar las modificaciones que, si bien es cierto “favorecen” a los particulares, y en otros casos afectan los derechos de estos.

El impacto del sistema de detracciones es considerable entre los contribuyentes, por lo que debe, sin lugar a dudas, estar alineado a las disposiciones constitucionales previstas en la Constitución, especialmente al mandato de reserva de ley que es objeto de análisis en el presente trabajo.

El hecho que el artículo 13 del Decreto Legislativo 940 vulnere el mandato de reserva de ley, nos expone al abuso del sistema y a maniobras que carecen de justificación suficiente por parte de la Administración, lo que nos obliga a examinar el sistema desde una perspectiva constitucional, y sobre todo a replantearnos su aplicación y alinearlo a a dicho mandato, el cual es fundamental en la estructuración de cualquier sistema tributario.

En el siguiente capítulo, analizaremos y pondremos a discusión la aplicación del sistema de detracciones por parte de SUNAT mediante las resoluciones antes anotadas, las que, como hemos ya señalado, resultan contrarias al mandato de reserva de ley previsto en nuestra Constitución.

CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

4.1. Discusión

Entender al sistema de detracciones dentro del ámbito de la reserva de ley resulta sumamente importante en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues como hemos visto, las consecuencias que se derivan de su incumplimiento resultan ser sumamente gravosas, sobre todo porque hoy en día tenemos la certeza que dicho sistema resulta ser excesivamente discrecional, aplicándose a casi todos los hechos imponible gravados con el impuesto general a las ventas.

En el primer capítulo de la presente investigación planteamos una cuestión previa en torno al sistema de detracciones, la cual parte del análisis del Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Exp. 03769-2010-PA/TC respecto a la constitucionalidad del sistema de detracciones.

Como ya hemos explicado, del razonamiento del Tribunal Constitucional en ese caso se deriva una conclusión que nos llama poderosamente la atención: las disposiciones constitucionales previstas en el artículo 74º de la Constitución no son aplicables al sistema de detracciones porque este es un sistema administrativo, por lo tanto, los deberes administrativos se encuentran fuera del ámbito del mandato de reserva de ley.

Prima facie pareciera que este razonamiento es correcto, pues de una lectura literal del artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley se refiere exclusivamente al tributo en sentido formal, esto es, a aquella obligación tributaria con contenido pecuniario por la cual el sujeto pasivo cumple una prestación de dar definitiva a favor del sujeto activo – acreedor tributario, excluyéndose así a los deberes administrativos que también nacen de la realización de un hecho imponible. Sin embargo, actualmente no podemos seguir entendiendo a la reserva de ley de modo tan restringido. Esto por una razón principal, así como los Estados crean figuras que optimizan la recaudación tributaria y engrosan sus arcas, lo principios y reglas constitucionales deben reconfigurarse y actuar a la par de dichos “avances” a fin de cautelar los derechos constitucionales de los ciudadanos y evitar abusos desmedidos provenientes de un interés meramente recaudatorio.

A continuación, daremos nuestras razones por las que creemos que los principios constitucionales tributarios, y en específico, el mandato de ley, deben ser aplicables al sistema de detracciones.

4.2. El SPOT como manifestación del poder tributario del Estado

Como revisamos en los apartados anteriores, en nuestro medio se niega la posibilidad de que el SPOT sea contrastado con las disposiciones constitucionales previstas en nuestra Constitución. Ello, a partir de que el Tribunal Constitucional se pronunció en tal sentido en la sentencia recaída en el Exp. 03769-2010-PA/TC. La razón: el SPOT es un mecanismo de naturaleza administrativa que no posee naturaleza tributaria.

Dicha justificación es acertada, pero de modo parcial. El Tribunal acierta señalando que se trata de un mecanismo administrativo distinto del tributo. Sin embargo, creemos que yerra al señalar que este no se puede ser analizado a la luz de las normas constitucionales tributarias, dentro de las cuales encontramos a la reserva de ley. También creemos que cuando el artículo 74 de la Constitución se refiere al término tributo, este debe ser entendido de una manera más amplia, comprendiendo bajo su ámbito también a los deberes administrativos (deberes de información y de colaboración) tales como el SPOT, dado que se trata de obligaciones legales emanadas del poder tributario cuya exclusiva función es coadyuvar al Estado a una eficaz recaudación tributaria.

Como vimos, Gamba (2006, p. 130) se pronuncia al respecto y sostiene que los deberes administrativos –de colaboración e información- no pueden estar excluidos de la aplicación del mandato de reserva de ley, en la medida que deben ser entendidos genéricamente como prestaciones de carácter público que son impuestas con prescindencia de la voluntad de los obligados, de igual modo como ocurre con el tributo.

Consideramos que dicha posición es acertada, pero no la compartimos en toda su extensión. El profesor Gamba elabora su argumentación a partir del artículo 31 de la Constitución española, el cual establece que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

El término “prestaciones de carácter público” englobaría al tributo y a los deberes administrativos, caracterizándolos por ser obligaciones impuestas a los ciudadanos con prescindencia de su voluntad.

Esta es una teoría que tiene acogida en el medio español, pues como señala Collado Yurrita (2011, p. 43) los deberes administrativos constituyen prestaciones personales forzosas e impuestas coactivamente por el Estado se encuadran en el género amplio de prestaciones obligatorias que los particulares deben cumplir en favor de la Administración como medio de

aportación general no dineraria al sostenimiento de las cargas públicas, por lo que deben verse comprendidas bajo el ámbito de la reserva de ley.

En nuestro medio esto sería un problema, toda vez que no tenemos una disposición similar en nuestra Constitución a partir de la cual podamos aplicar el mismo razonamiento. Asimismo, consideramos que la posición del profesor Gamba no se puede aplicar en toda su extensión, por cuanto exigir que todos los deberes formales –de colaboración y de información- se vean regulados por una ley o norma con rango de ley, haría complicada su aplicación práctica.

Una aplicación rígida no es viable porque la Administración no podría regular materias procedimentales que no implican una exacción pecuniaria. Como ejemplo podríamos citar a la obligación de inscribirse en el RUC, presentar la declaración anual de operaciones con terceros (DAOT), norma sobre la presentación sobre la declaración anual del impuesto a la renta, entre otros.

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

Es cierto también que la imposición de deberes administrativos formales proviene del ejercicio del *ius imperium* del Estado como atribución genérica, pero consideramos que esto debe ser visto a partir de un criterio de especialidad, por lo que en rigor será la potestad tributaria del Estado la que legitime la exigencia de tales obligaciones a los particulares. En este extremo nos parece acertada la aseveración de Martín Queralt (2001) cuando señala que la potestad tributaria no debe escindirse de su relación con otro tipo de situaciones en que se encuentra también la administración porque con excesiva frecuencia se oscurece la posición en la que se encuentra la Administración en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias.

El ejercicio de la potestad tributaria y su distribución debe estar correctamente delimitado, dado que cabe la posibilidad que diversos entes e instituciones públicas podrían verse tentadas en crear cargas tributarias para lograr un financiamiento propio, a costa que los particulares soporten una carga tributaria que pueda afectar su patrimonio (Ruiz de Castilla,

2017, p. 130). De ahí es que se presenta una visión tradicional de las normas constitucionales tributarias como límites a la potestad tributaria del Estado. Sin embargo, estamos convencidos que tal visión no permanece estática y, por el contrario, se ha reconfigurado para ser aquella que coloca a dichas normas como eje vertebrador del ordenamiento jurídico tributario.

El Tribunal Constitucional en el fundamento 8 de su sentencia recaída en el Exp. 033-2004-AI/TC, donde se discutió el tema relacionado al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, refiere que:

Este Tribunal considera necesario precisar, más allá de que el tema abordado en esta sección constituye cuestión pacífica, **que no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas**; en este caso, al tratarse de un sistema de pagos anticipados que se ejecuta dentro de la estructura del impuesto a la renta –como coinciden demandantes y demandados-, es pertinente el análisis de la norma cuestionada se someta a los límites a la potestad tributaria previstos en la Carta Magna, y sólo desde allí, verificar si nos encontramos ante una norma inconstitucional. (El resaltado es nuestro)

De este pronunciamiento, podemos concluir válidamente que los deberes de colaboración (deberes legales en términos del Tribunal Constitucional) que derivan de una obligación tributaria, están bajo el ámbito de la potestad tributaria del Estado y por consiguiente también son de aplicación los demás principios constitucionales tributarios a estos.

En el caso del SPOT, se trata de un deber de colaboración que nace ligado al Impuesto General a las Ventas (IGV), favoreciendo y asegurando la recaudación de este impuesto, por lo que es plenamente aplicable el razonamiento del Tribunal Constitucional, en tanto se trata de un deber legal ligado a una obligación tributaria (IGV). La consecuencia directa de ello, es que el análisis del SPOT debe ser sometido al mandato de reserva de ley, a fin de garantizar que su aplicación se dé en estricta observancia de dicha regla.

Ahora bien, otro argumento que abona a que el SPOT sea comprendido bajo el ámbito del mandato de reserva de ley son las consecuencias que genera de su incumplimiento. Hemos dejado sentado que el SPOT es un deber de colaboración, por el cual los particulares, en una

suerte de “privatización” de la actividad recaudadora del Estado, apoyan a la Administración en la obtención de los ingresos tributarios. Asimismo, es una manifestación de la potestad tributaria del Estado, por lo que debe estar comprendido bajo el alcance del artículo 74 de la Constitución.

La doctrina española da la pauta en relación a este tema. En dicho sentido, Ferreiro (1995, p. 47) señala que:

La ley debe establecer también directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias, los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos, pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste, que también deben ser establecidas “con arreglo a ley”. Dicho de otro modo, la ley debe establecer también las bases del procedimiento de aplicación de los tributos.

Por su parte, Casás (2002, p, 668), en referencia a este tema señala:

El tema tiene particular interés en Argentina en tanto por el decreto 618/97 se reitera el otorgamiento de facultades reglamentarias al titular del organismo fiscal (...), para dictar normas obligatorias reglamentarias muy variadas, muchas de ellas relacionadas a los deberes formales a cargo de contribuyentes (...).

Por su parte, la infracción a los deberes formales encuentra severas sanciones en la Ley de Procedimiento Tributario (...) bajo la forma de multas graduables, las que se tornan ostensiblemente más severas para el caso de incumplimiento de regímenes generales de información, cuando de clausura de establecimiento (...)

En tales condiciones (...), resulta razonable exigir ante estas cargas personales la satisfacción del principio de reserva de ley.

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

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

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

Es por estos fundamentos que consideramos que los principios constitucionales deben ser plenamente aplicables al sistema de detracciones, siendo este un deber administrativo de colaboración cuyo incumplimiento tiene consecuencias muy gravosas para los contribuyentes.

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

4.3. El SPOT y su incompatibilidad con la reserva de ley

Como hemos señalado, el mandato de reserva de ley, en contraposición a lo señalado por el Tribunal Constitucional, es plenamente aplicable a un mecanismo como el SPOT.

Ahora bien, inicialmente nuestra posición fue establecer que cuando hablamos del mandato de reserva de ley estamos ante una regla y no un principio, como tradicionalmente se entiende en las normas, doctrina y jurisprudencia. El mandato de reserva de ley es una regla que debe cumplirse o no, no existiendo una tercera posibilidad. Si el Estado desea crear, modificar o derogar un tributo, este debe ingresar a través de una ley o un decreto legislativo, sin más, es por ello que se señala que estamos ante una regla, entendida esta como un mandato definitivo (Alexy, 1993, p. 88), el cual se agota en sí mismo y pierde toda fuerza vinculante con el ordenamiento jurídico (Zagrebelski, 2008, p. 110), habiendo sido regulado en términos muy concretos, dejando de lado toda vaguedad y generalidad (características propias de los principios).

El mandato de la regla en mención establece muy concretamente que, si el Estado desea crear, modificar o derogar un tributo, esto debe hacerse a través de una ley o un decreto legislativo en caso de delegación de facultades. Podemos afirmar que el supuesto de hecho es la creación, modificación y derogación de un tributo y la consecuencia jurídica es que dicho tributo debe ingresar a través de una ley o un decreto legislativo. Asimismo, 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° 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° 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° 3303-2003-AA/TC)

Las interpretaciones realizadas por el Tribunal Constitucional contenidas en las sentencias antes anotadas resultan ser concreciones del mandato de reserva de ley, por lo que consideramos que constituyen sub reglas que complementan a las primeras mencionadas. Estas en su conjunto hacen del mandato de reserva de ley una garantía en favor de la sociedad de evitar intromisiones arbitrarias por parte del Estado en su patrimonio estableciendo cargas tributarias; asimismo, entendemos que esta regla también es una exigencia, como disposición sobre la creación de normas, porque el vehículo mediante el cual deben crearse cargas tributarias a los ciudadanos debe ser exclusivamente la ley, pues en su producción participa indirectamente la ciudadanía a través de sus representantes.

Ahora bien, conocido el alcance del mandato de reserva de ley, analizaremos al SPOT conforme al contenido de dicha regla. El SPOT (sistema de detracciones) está regulado en nuestro ordenamiento jurídico por el Decreto Legislativo 940. Es un mecanismo de naturaleza administrativa, que proviene de la potestad tributaria del Estado, que coadyuva a la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV).

A primera vista, el SPOT se alienaría con el mandato de reserva de ley, en la medida que fue introducido a nuestro ordenamiento jurídico, como obligación formal (deber de colaboración), a través de un decreto legislativo. Sin embargo, tiene en su regulación un artículo que es contrario a dicho mandato. El artículo 13 dispone a continuación:

Artículo 13.- Normas complementarias

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT

- a) **Designará** los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema, así como el **porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos;**
 (...) (El resaltado es nuestro)

De la apreciación de dicha disposición tenemos que: i) Se efectúa una delegación en favor de la Administración para la inclusión de operaciones en el sistema, así como porcentajes y tasas

aplicables a estas, ii) La delegación no contiene parámetros específicos al respecto iii) Se realiza una delegación en favor de una resolución de superintendencia y iv) Se efectúa una “deslegalización” otorgando una amplia discrecionalidad e ilimitada en favor de la Administración.

Así las cosas, podemos afirmar, con toda certeza, que el artículo 13 del Decreto Legislativo 940 no es compatible con el mandato de reserva de ley. En primer lugar, porque es contrario a la sub regla que permite la relativización de la reserva de ley. Los parámetros de la delegación en favor de la Administración están ausentes en el artículo 13. Simplemente se prevé que la Administración dispondrá con amplia discrecionalidad qué bienes y/o servicios se encontrarán dentro o fuera del ámbito de aplicación del SPOT.

Hemos podido apreciar en el capítulo anterior como la Administración hace un uso poco claro de tal facultad, subiendo tasas sin una justificación concreta e incluyendo bienes y/o servicios también con una justificación insuficiente, lo que demuestra que esta amplia discrecionalidad no viene siendo utilizada de la mejor manera, siendo contraria a la sub regla que establece que los parámetros de la delegación reglamentaria debe estar claramente establecida.

En segundo lugar, se contraviene expresamente la sub regla relacionada al vehículo específico que debe recibir la delegación, esto es,

el Decreto Supremo, toda vez que el artículo en mención hace una delegación en favor de una resolución de superintendencia. El Tribunal Constitucional, en el fundamento 11 de la sentencia recaída en el Exp. 3303-2003-AA/TC establece claramente:

Conforme ya lo hemos señalado en el Fundamento N.º 7, supra, el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro esta (sic) que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; **y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD.** (El resaltado es nuestro)

Las delegaciones reglamentarias no deben gozar de autonomía, sino que deben limitarse a complementar aspectos que una ley no ha contemplado, porque esta sí tiene la posibilidad de actuar con autonomía para regular aspectos esenciales del tributo, incluyendo a las obligaciones formales de carácter tributario como el SPOT. El Tribunal Constitucional reafirma esta posición en el fundamento 8 la sentencia recaída en el Exp. N° 2762-2002-AA/TC:

(...) Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria **en términos complementariedad, más nunca de manera independiente.** (...) (El resaltado es nuestro)

Es clara la incompatibilidad que se presenta en nuestro medio entre el artículo 13 del Decreto Legislativo 940 y el mandato de reserva de ley, por lo que consideramos que debe adecuarse dicho artículo a las exigencias constitucionales que se desprenden de dicha regla.

Es por estos fundamentos que consideramos que la aplicación del SPOT debe efectuarse conforme al contenido de la reserva de ley, pues este mecanismo tiene un fuerte impacto en su aplicación para los contribuyentes, dado que su incumplimiento trae consigo multas, pérdida del crédito fiscal y el ingreso como recaudación. Por lo tanto, creemos que la regulación de la facultad establecida en el artículo 13º del Decreto Legislativo 940º, debe realizarse a través de una ley en sentido formal o, por último, la delegación de la amplia discrecionalidad debe estar claramente establecida y parametrada en el Decreto Legislativo 940.

Conclusiones

1. El mandato de reserva de ley, a partir de una perspectiva de la teoría general del derecho, constituye una regla y no un principio, toda vez que constituye un mandato definitivo por el cual los tributos deben crearse, modificarse y derogarse a través de una ley o un decreto legislativo en caso de delegación de facultades.
2. El mandato de reserva de ley se divide en un conjunto de sub reglas, dentro de las cuales las más importantes son la relativización horizontal y vertical de la reserva de ley; y, comprende bajo su ámbito a las obligaciones formales tales como los deberes de colaboración y de información.
3. El SPOT es un deber de colaboración emanado de la potestad tributaria del Estado, cuyo incumplimiento trae consigo consecuencias sustanciales tales como sanciones pecuniarias, la pérdida del derecho a utilizar el crédito fiscal de la operación y el ingreso como recaudación, lo que hace que dicho sistema debe contemplarse bajo el ámbito del mandato de reserva de ley.
4. El artículo 13 del Decreto Legislativo 940 es incompatible con el mandato de reserva de ley, debido a que otorga una delegación en blanco a favor de la Administración para designar qué bienes y/o servicios se encuentran comprendidos en el sistema de detracciones, en contradicción con la sub regla que permite la relativización vertical del mandato de reserva de ley siempre que la ley establezca parámetros de tal delegación.
5. El artículo 13 del Decreto Legislativo 940 es incompatible con el mandato de reserva de ley, debido a que otorga una delegación en blanco a favor de la Administración para designar qué bienes y/o servicios se encuentran comprendidos en el sistema de detracciones a través de una resolución de superintendencia, en contradicción con la sub regla que establece que la delegación sólo es permitida a favor de un decreto supremo.

Recomendaciones

1. La amplia discrecionalidad otorgada a favor de la Administración para designar los bienes y/o servicios sujetos a detracción debe efectuarse conforme al mandato de reserva de ley.
2. Se debe incluir en el artículo 13 del Decreto Legislativo 940 los parámetros de la delegación otorgada en favor de la Administración para la designación de bienes y/o servicios sujetos a detracción, en estricta observancia del mandato de reserva de ley, evitándose así delegaciones en blanco a través de normas de inferior jerarquía que los decretos supremos.

Referencias bibliográficas

- Aarnio, Aulis (2000). "Reglas y principios del razonamiento jurídico". En: *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, N° 4. pp. 593-602.
- Aguayo López, Juan Maximiliano (2014). "La obligación tributara y el pago antes del inicio de la cobranza coactiva en la legislación peruana. Apuntes y disquisiciones". En: *Derecho & Sociedad*, N° 43, pp. 239-254.
- Alexy, Robert (1993). "Teoría de los derechos fundamentales". Traducción de E. Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Altamirano, Alejandro (2003). "Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario". En: *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Editorial Palestra.
- Andrés Aucejo, Eva (2013). *Relaciones entre "reglamento" y "ley" en materia tributaria*. 1era Edición. Madrid: Editorial Marcial Pons.
- Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan (1991). "Sobre principios y reglas". En: *Doxa*. N° 10. pp. 101-120.
- Bravo Cucci, Jorge (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Bravo Cucci, Jorge (2013). *Derecho Tributario: Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
- Casás, José (2002). *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*. 1era Edición. Buenos Aires: Ad hoc.
- Castillo Manga, Claudia y otros (2006). "Nuevas aproximaciones a un Híbrido Peruano: El sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT)". *Revista Vectigalia*, 2, pp. 83-97.
- Checa Gonzáles, Clemente (2019). "La potestad tributaria y los principios constitucionales". En: *Código Tributario Comentado. 50 años después y más*. pp. 229-296.
- Collado Yurrita, Miguel. "Principio de Reserva de Ley Tributaria". En: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres, pp. 35-55.
- Cubero Truyo, Antonio (2001). "La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina Constitucional". En: *Civitas*. N° 109-110. pp. 217 y 263.
- Del Carpio, Christian (2010). "El sistema de pago de obligaciones tributarias y los derechos del contribuyente". *Revista Jurídica del Perú*, N° 118, pp. 169-178.

- Durán Rojo, Luis (2006). "Los deberes de colaboración tributaria". *Revista Análisis Tributario*, diciembre 2006, pp. 15-30.
- Durán, L. y Mejía, M. (2010). "El régimen de deducciones y contratos de construcción". *Revista Análisis Tributario*, setiembre 2010, pp. 4-6.
- Dworkin, Ronald (1995). *Los derechos en serio*. 3era edición. Barcelona: Editoria Ariel.
- Escobar Rozas, Freddy (1999). "Algunas cuestiones fundamentales sobre el deber jurídico". *Revista de Derecho PUCP*, N.º 52, pp. 285-308.
- Escribano, Francisco (2015). "Perfiles Tributarios de la Constitucionalización de la Reserva de Ley". *Revista Enfoque Constitucional*, año 1, pp. 41-47.
- Fedele, Andrea (2001). "La reserva de ley". En: *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis. pp. 152-201.
- Ferreiro Lapatza, José Juan (2006). *Curso de Derecho Financiero español*. Madrid: Marcial Pons.
- Gamba Valega, César (2006) "Reserva de ley y obligados tributarios". En: *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima: Fondo editorial del Instituto Peruano de Derecho Tributario, pp. 123-141.
- Gamba Valega, César (2011). *Derecho Tributario. Libro Homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*. Lima: Grijley, pp. 424-458
- García de Enterría, Eduardo (1985). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. 3era Edición. Madrid: Editorial Civitas.
- Hart, H. L. A. (1990). *El concepto de Derecho*. 3era edición. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.
- Kelsen, Hans (1983). "Teoría General del Derecho y del Estado". 2da edición. México: U.N.A.M.
- Landa, César (2006). "Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional". En: *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Editorial Palestra. pp. 37-50.
- Martín, Juan y otros (2001). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 8va Edición. Madrid: Editorial Tecnos
- Pérez de Ayala, José (2013). *Fundamento de Derecho Tributario*. 5ta Edición. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Ruiz de Castilla, Francisco (2005). "La obligación tributaria y deberes administrativos". *Revista Derecho y Sociedad*, número 24, pp. 78-82.

- Ruiz de Castilla, Francisco (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sevillano, Sandra (2014). *Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario*. 1era Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Telerman, Graciela (2003). "Principios y garantías constitucionales". En: *Tratado de Tributación*. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Villanueva Gutierrez, Walker (2011). "Los Derechos Constitucionales afectados por el SPOT". En: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad de San Martín de Porres, pp. 605-623.
- Zagrebelski, Gustavo (2008). *El Derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. 8va Edición. Madrid: Editorial Trotta.
- Zolezzi Möller, Armando (1986). "El inciso 20 del artículo 211 de la Constitución y la tributación". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 10, pp. 15-29.