

PONTIFICA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO DE LA EMPRESA



Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas: A propósito del régimen de retenciones y el sistema de deducciones.

Tesis presentada por la Licenciada en Derecho

Kelly Minchán Antón

para optar por el grado de Magíster

Octubre, 2016

ÍNDICE	Pág.
Introducción	4
Sección I. El Deber Constitucional de Contribuir	7
1. Nociones generales	7
2. El Deber de Contribuir en el Derecho Comparado	11
3. Aproximación del deber de contribuir en el derecho peruano	18
3.1. Desarrollo constitucional	23
3.2. Evolución de los criterios de doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional Peruano	25
3.2.1. El Deber de Contribuir más allá del Estado Liberal de Derecho	27
3.2.2. El Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva	33
3.2.3. El Deber de Contribuir como deber implícito en la Constitución	35
3.2.4. El Deber de Contribuir como derivación del Principio de Solidaridad	37
Sección II. La Evasión Tributaria y los mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas en el Perú	42
1. La Evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas en el Perú	42
1.1 Concepto jurídico e importancia de la evasión tributaria	43
1.2. Principales causas de la evasión tributaria	46
1.3. Tipos de evasión e incumplimiento tributario	50
2. Mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas	55
2.1. Fines y objetivos	57
2.2. Facultades y límites jurídicos del Fisco para implementar mecanismos de recaudación	57
2.3 Principales mecanismos de recaudación como control indirecto de la evasión tributaria en el Impuesto General a las Ventas	63

2.3.1. El Sistema de Deduciones (SPOT)	68
2.3.1.1. Operaciones sujetas al sistema	70
2.3.1.2. Oportunidad de la deducción	77
2.3.2. Régimen de Retenciones del IGV	80
2.3.2.1. Operaciones por las que se debe practicar la retención	82
3. Alcances jurídicos del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas	85
Sección III. Definición Jurídica del Deber Constitucional de contribuir desde el Régimen de Retenciones y el Sistema de Deduciones aplicables en el Impuesto General a las Ventas	91
1. Régimen de Retenciones: ¿Deber Jurídico formal u Obligación Legal Sustantiva?	94
1.1 Análisis de las relaciones jurídicas en las obligaciones de retención	97
1.1.1 Relación jurídica: agente de retención – contribuyente	97
1.1.2 Relación Jurídica: agente de retención -Estado	99
1.1.3 Relación jurídica: Estado - contribuyente	100
1.1.4 Desde la perspectiva de la empresa	101
1.2 Consecuencias jurídicas del cumplimiento o incumplimiento del régimen	108
2. El sistema de deducciones	109
2.1. Análisis de las relaciones jurídicas en las obligaciones de la deducción.	110
2.1.1. Relación jurídica entre el sujeto que ha soportado la deducción y el responsable de su aplicación	110
2.1.2. Relación jurídica entre el Estado y el sujeto que ha soportado la deducción.	111

2.1.3 Relación jurídica entre el Estado y el sujeto que ha aplicado la detracción.	111
2.1.4. Desde la perspectiva de la empresa	112
2.2. Consecuencias jurídicas del cumplimiento o incumplimiento del sistema	119
2.2.1. Efectos para el sujeto que aplica la detracción.	120
2.2.2. Efectos para el sujeto que soporta la detracción.	121
2.2.3. Efectos para el Estado.	123
3. Ámbito de aplicación del deber constitucional de contribuir en el régimen de retenciones y en el sistema de detracciones del Impuesto General a las Ventas	126
CONCLUSIONES	134
BIBLIOGRAFÍA	138

Introducción

Entre los principales problemas actuales que enfrentan los países en desarrollo como el Perú se tiene a la economía informal generando un elevado nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias y la baja percepción del riesgo del contribuyente. Este escenario se presenta como tierra fértil para que un país tenga altos índices de evasión tributaria, los cuales generan costos elevados al Estado en su control y erradicación, así como la disminución de ingresos que permitan solventar los gastos públicos imprescindibles para lograr bienestar general.

Justamente consideramos que uno de los pilares que el Perú requiere para hacer efectiva su lucha contra la informalidad es el desarrollar una cultura tributaria donde el deber constitucional de contribuir sea la base del sistema jurídico tributario. Sin embargo, el lograr ello requiere que dicho deber jurídico sea debidamente definido y delimitado en el ámbito legal, a partir de los mecanismos de control de la evasión que ha creado el Estado, y persiguiendo legitimar su aplicación para obtener la colaboración tributaria eficaz de los agentes económicos.

De este modo, la falta de una definición jurídica y operativa del deber constitucional de contribuir está provocando que el Estado en un afán de controlar la evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas, justifique la ampliación y permanencia de los regímenes de retenciones y detracciones, generando el cuestionamiento de las facultades recaudadoras de la Administración Tributaria. Desde la perspectiva de la empresa, se genera inseguridad jurídica que refuerza una visión compleja del sistema tributario, así como el incremento de costos financieros en los ciudadanos empresarios comprometidos por sus deberes de colaboración, lo cual se perciben como barreras para el emprendimiento de sus negocios.

Frente a ello, surgió nuestro interés académico de ensayar una redefinición jurídica del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos aplicable a nuestra realidad peruana, delimitando sus alcances y exigencias jurídicas en su relación con las garantías constitucionales de los contribuyentes; a fin que sea congruente con la política tributaria de creación del régimen de retenciones y del sistema de deducciones del Impuesto General a las Ventas.

Para ello, la presente investigación persigue aportar elementos jurídicos que permitan perfilar una definición jurídica adecuada del deber constitucional de contribuir que pueda servir de base para su aplicación a otros campos de la tributación, así como en el desarrollo de una cultura tributaria y resguarde la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Con ello, mostraremos esquemáticamente una aproximación del estado actual de las diferentes reflexiones jurídicas doctrinarias en el derecho comparado sobre el deber constitucional de contribuir y la insuficiente conceptualización del mismo por el Tribunal Constitucional del Perú.

Además, investigaremos sobre los alcances y causas de la evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas, así como las medidas de control de la misma; realizando un análisis crítico desde una perspectiva jurídica del régimen de retenciones y del sistema de deducciones aplicables al Impuesto General a las Ventas como mecanismos de recaudación y control indirecto de la evasión tributaria.

Por tanto, el presente estudio consta de tres secciones. En la primera sección, delimitando los alcances del objeto de estudio, estableceremos aproximaciones del deber de contribuir en el derecho comparado y en el derecho peruano, para lo cual describiremos y analizaremos los criterios de evolución de la doctrina y jurisprudencia constitucional.

En la segunda sección, analizaremos las principales causas y tipos de evasión tributaria, como objeto de la creación de mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV), definiremos los principales mecanismos de control indirecto de la recaudación del mismo, como es el régimen de retenciones y el sistema de detracciones, finalizando con la fijación de los alcances jurídicos y exigencias del deber constitucional de contribuir desde la aplicación de impuestos indirectos como el Impuesto General a las Ventas.

En la tercera sección estudiaremos de manera sucinta el régimen de retenciones y el sistema de detracciones aplicables en el Impuesto General a las Ventas, analizando el por qué de su creación, las diferentes relaciones jurídicas que generan y las consecuencias jurídicas de su cumplimiento e incumplimiento; finalizando con el establecimiento de elementos jurídicos propios del ámbito de aplicación del deber constitucional de contribuir en ambos mecanismos de recaudación logrando ensayar una definición adecuada que pueda servir de base para su aplicación en otros campos de la tributación. Entre los temas del Sistema de Pagos de las Obligaciones Tributarias que no abordaremos en la presente investigación tenemos al régimen de percepciones y sus implicancias.

Sección I. El Deber Constitucional de Contribuir

1. Nociones generales

Iniciaremos el presente tema señalando que al respecto existe en la doctrina nacional como en la extranjera una escasa atención (más en la primera que en la segunda). Una razón que se podría esgrimir al respecto es que mientras los derechos exigen ser reafirmados permanentemente, al encontrarse en constante riesgo de ser desconocidos o conculcados; los deberes se desprenden del reconocimiento de las potestades públicas de cuyo ejercicio surgen, lo cual hace innecesaria su afirmación específica.¹

Justamente, la autora Pauner sobre el deber constitucional nos precisa que:

El concepto de "deber constitucional" es complementario en gran parte de las constituciones vigentes del concepto de "derecho fundamental". Es así que con la consagración constitucional de los deberes que tuvo lugar a partir de la Constitución francesa de 1795 (al introducir dentro de su legislación constitucional a la "Declaración de los Derechos y Deberes del Ciudadano"), se generó un ejemplo inspirador que fuera recogido por la gran mayoría de las constituciones siguientes, destacándose en ellas una serie de deberes del ciudadano elevados a la categoría de "constitucionales" e incluso, de "fundamentales".²

En principio, la idea de deber jurídico se encontraba muy íntimamente ligada al precepto ético y religioso, generando confusión entre lo moral y lo jurídico. Esto se debe a la muy cercana vinculación que existía en la sociedad entre la iglesia y el poder político. Como consecuencia de ello, la Constitución francesa de 1795 en su artículo 1º introdujo una serie de deberes, calificando a este catálogo como una declaración de principios éticos que debían describir al buen ciudadano. Entonces, en

¹Cf. PAUNER, Cristina. *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Tesis de doctorado. Valencia: Universitat Jaume I Castellón. Consulta 02 de diciembre de 2009, p. 10 <http://www.tesisexarxa.net/TESIS_UJI/AVAILABLE/TDX-730108120005//pauner.pdf>

²Ídem p. 11

los inicios semánticos de la institución jurídica del “deber constitucional” presentó un fuerte contenido iusnaturalista.

Posteriormente, “el primero en sentar las bases de la moderna doctrina en torno al “deber jurídico” fue el filósofo alemán ENMANUEL KANT, quien en el capítulo de introducción a su obra jurídica: “Los Principios Metafísicos de la Doctrina del Derecho”, formuló de modo clásico la distinción entre los conceptos de la legalidad y la moralidad”³.

Finalmente, como lo señala KELSEN, unos de los méritos de la ciencia jurídica moderna ha sido el desaparecer la imprecisión entre deberes morales y jurídicos:

La obligación jurídica existe porque hay una norma dentro del ordenamiento que así lo determina. Es decir, la norma jurídica tiene una existencia totalmente objetiva y su imposición conjuntamente con los criterios por los cuales se puede ratificar o no esa existencia, son también de esa índole (objetiva), no estando relacionada su existencia con el fuero interno de los sujetos. En este sentido, la moderna ciencia pretende derivar todos los conceptos jurídicos del derecho positivo que es la instancia suprema y sus normas valen independientemente de la moral⁴.

Ahora, en un intento por definir la naturaleza y efectividad del “deber jurídico” en el marco legal se ha recurrido a la posible correlación existente entre los derechos y los deberes, dándose paso a la denominada tesis de la correlatividad entre ambas figuras. En resumen, para la autora española PAUNER:

[...]dicha teoría sostiene que la expresión “tener un derecho” implica que otra u otras personas tienen un deber; es decir, que la noción de derecho es reducible a una noción primitiva como es la del deber. No hay derecho sin deberes. Sostienen que la génesis de los derechos son las obligaciones que gravitan sobre otro u otros⁵.

³Ídem. p.13

⁴Cf.VARELA, Santiago “La Idea de Deber Constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. Madrid, año 2, número 4, pp. 70-71.

⁵PAUNER, Cristina.Op. Cit. pp 17-18

Sin embargo, en nuestra Constitución Política del Estado no observamos la presencia de deberes fundamentales (positivizados) de los ciudadanos aparejados con derechos correlativos que necesariamente legitimen a un sujeto o sujetos a exigir el cumplimiento de aquel deber. Al respecto, la autora PAUNER nos precisa:

No existe correlación entre los deberes y los derechos establecidos en la Constitución aunque esta autonomía de los deberes fundamentales frente a los derechos fundamentales no significa una total desvinculación de estas figuras, ya que los primeros gravitan forzosamente en torno a los segundos, en tanto ambas categorías viabilizan el marco constitucional del individuo en un Estado Democrático de Derecho.⁶

Es claro que en nuestro marco constitucional el deber de colaborar con la administración de justicia, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y otros tantos deberes que nuestra Carta Magna exige a los particulares, ni son el brillo de un derecho subjetivo otorgado a otros ciudadanos, ni motivan la creación de un escenario ventajoso o un derecho en otro o en un grupo sujeto. Lo que existe es una correspondencia entre los deberes constitucionales y potestades administrativas que actúan en resguardo del firme cumplimiento de dichos deberes.

En ese sentido, el incumplimiento no genera legitimidad en alguna persona o personas para que puedan exigir su cumplimiento. "Sólo mediante la coacción y, por tanto, el ejercicio del poder estatal sancionador puede exigirse del sujeto infractor el cumplimiento de sus deberes constitucionales"⁷ por parte de los poderes o instituciones que conforman el aparato estatal.

Ahora bien, resulta importante distinguir conceptualmente, dentro del marco jurídico y para efectos técnicos, al deber de la obligación.

⁶PAUNER, Cristina.Op. Cit. p 19

⁷ PAUNER, Cristina. Op. Cit. p.20

Empezaremos por reconocer que ambas figuras pertenecen al género común de los deberes en sentido lato.

A decir de la autora española PAUNER:

[...] la diferencia entre estos dos conceptos reside en que la obligación surge siempre en el seno de una relación jurídica dada en estricta correspondencia con un derecho subjetivo de otro sujeto que es parte en la misma relación, mientras que el deber se impone en una dirección genérica sin que se tenga enfrente otro sujeto que sea titular de un derecho correlativo a exigirlo⁸.

Luego, utilizando estos conceptos a la noción de deber constitucional, resulta posible afirmar que la Constitución impone a los ciudadanos deberes que, con la medición de la ley, se concretan en obligaciones específicas.

Como ejemplo de lo indicado, se observa claramente que nuestra Constitución impone deberes genéricos como el deber de colaborar con la administración de justicia y faculta a la Ley para su materialización en obligaciones concretas para los ciudadanos como la obligación de comparecer ante el órgano jurisdiccional cuando éste lo ordene.

De los deberes constitucionales se deriva un simple sometimiento a la norma constitucional, lo que supone una genérica obligación de no obstaculizar su cumplimiento, en ese sentido, se ha considerado que el mandato de éstos está dirigido al legislador. Por el contrario, a través de las leyes de desarrollo, en cambio, el particular queda obligado a determinados comportamientos jurídicamente exigibles.

En consecuencia, los deberes constitucionales consisten en prestaciones de orden físico o económico que afectan la esfera individual, constituyendo excepciones al principio general de autonomía de la persona.

⁸ PAUNER, Cristina. Op. Cit. p.25-26.

La noción de deber implica la regulación de una conducta sin que la conducta contraria sea la condición de una sanción, en tanto son deberes de naturaleza general que obran como directrices.

En función a lo indicado coincidimos con VARELA en tanto señala que:

[...] no habría correspondencia entre un deber constitucional y un derecho subjetivo correlativo, sino que encierra una habilitación para el legislador a fin de concretar ese genérico deber en una carga o prestación concreta, a través de una obligación derivada de un deber constitucional en el ordenamiento jurídico legal por las que sí se restringe la libertad de un individuo imponiéndole la realización de una conducta y en tal sentido, el incumplimiento de dicha obligación legal o conducta obligada legalmente sí lleva aparejada una sanción en sentido amplio. Éstas son exigibles por la administración en el ejercicio de las potestades otorgadas por el constituyente o legislador⁹.

Finalmente, queremos concluir señalando que sí pueden existir deberes fundamentales que nacen de la propia naturaleza humana anterior a todo sistema gubernamental. Empero, deben estar positivizados como tales en la Constitución y en este sentido, "(...)nuestro ordenamiento jurídico se fundamenta en la preeminencia del principio de libertad y de los derechos fundamentales frente a los poderes del Estado y demás valores comunitarios que sirven de soporte a los deberes fundamentales, característica que excluye la posibilidad de una lista abierta de deberes"¹⁰ como sí lo hay en el caso de los derechos fundamentales, guardando lógica con el mencionado principio constitucional.

2. El Deber de Contribuir en el Derecho Comparado

En nuestro ordenamiento jurídico se ha tenido la mayoritaria tendencia a importar doctrina y legislación española para regular nuestra

⁹VARELA, Santiago "La Idea de Deber Constitucional". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. Madrid, año 2, número 4, pp. 72-73.

¹⁰PAUNER, Cristina. Op Cit. p 32

realidad. En tal sentido, para el desarrollo de este acápite, tomaremos como principal referente al marco de la Constitución Española (en adelante C.E.) donde se regula en sendos artículos, diversos deberes cívicos dirigidos de modo imperativo a los poderes públicos y a los particulares, definiéndolos y delimitándolos en su objeto como deberes constitucionales. Luego, el legislador se encuentra habilitado para su desarrollo mediante los instrumentos legales respectivos.

Es así que el Deber de Contribuir mediante los tributos al sostenimiento de los gastos públicos se encuentra explícitamente regulado en el artículo 31º.1 C.E., siendo que la moderna doctrina constitucional española perfila su naturaleza jurídica, según RODRIGUEZ como:

[...]el deber de todos de contribuir de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, así como la conexión del deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos ordenando según los criterios constitucionales de equidad, eficiencia y economía que se encuentra regulado en el párrafo 2º del artículo 31º de la Constitución española, lo cual nos permite hablar en un sentido genérico de un derecho de los ciudadanos contribuyentes como límite al Deber de Contribuir. Sin embargo, no existe un derecho constitucional positivizado correlativo a este deber constitucional¹¹.

En esa línea, para el Tribunal Constitucional español la formulación constitucional de este deber constitucional no es una simple declaración programática porque la Constitución española lo vincula con el principio de capacidad económica.

Este deber constitucional es considerado como fundamento de una contribución por solidaridad, económica y social cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad constitucionalmente protegido. Por tanto, el Deber de Contribuir al gasto público contenido en el artículo 31º.1

¹¹Cf. RODRIGUEZ, Álvaro. "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico (Primera Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, Volumen XXI, número 249, p.17

de la C.E. es concebido como un deber de solidaridad social que se conecta, lógicamente e ideológicamente, con el Estado social y democrático de Derecho imperante y con los derechos económicos y sociales que se consagran en la Constitución española¹².

Justamente, resulta claro que para hacer realidad esos derechos humanos declarados por y frente al Estado también se necesita del Estado, porque al crear derechos, debe respetar y garantizarlos; en caso contrario tendríamos que afirmar que sin Estado no habría derecho, existiendo solo caos.

En este sentido, para el citado Tribunal "el fundamento último y autónomo de las normas fiscales, distinto del que poseen las contenidas en el citado art. 9.3, se encuentra en el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica"¹³. En resumidas cuentas, ello implica tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales pero todos, irrenunciablemente, contribuir al sostenimiento del erario nacional que no busca más que, perennizar el Estado social y democrático de Derecho.

Entonces, el cumplimiento de las funciones y fines que conforman el denominado entramado jurídico – promocional del Estado Social y Democrático de Derecho se funda en la opción constitucional del deber tributario instrumentalizado al servicio de esos fines. En consecuencia, la instrumentalización del deber fiscal lo coloca al servicio de una finalidad concreta: el sostenimiento del gasto público.¹⁴

En función de este enfoque, el profesor español RODRÍGUEZ nos resume los criterios jurisprudenciales recogidos por diversas sentencias

¹²ESCRIBANO, Francisco. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*. Segunda edición. Lima: Grijley, p. 638.

¹³ Sentencia 197/1992 de 19 de noviembre de 1992. BOE núm. 307. Suplemento Miércoles 23 diciembre 1992. Fundamento Jurídico 4º

¹⁴Cf. PAUNER, Cristina. Op Cit p. 7-8

del Tribunal Constitucional español, concluyendo que la formulación constitucional del Deber de Contribuir cumple una triple función jurídico – política:

- a) De legitimación del tributo, cuyo fundamento descansa en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por su interés, en tanto miembros de la comunidad política, en la existencia y mantenimiento del Estado. En ese sentido, el Estado recauda porque el ciudadano tiene el Deber de Contribuir a su mantenimiento.
- b) De límite y de garantía jurídica, en cuanto la norma constitucional fija los límites del Deber de Contribuir, sin que el estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica).
- c) De orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legislativo, al cual se le encomienda la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del Deber de Contribuir proclamando constitucionalmente, y funcionalmente conexo al gasto público¹⁵.

Finalmente, sobre el concepto del Deber de Contribuir QUIROZ BERROCAL afirma que “se trata de un principio constitucional tributario, consagrado en las Constituciones Políticas de varios países de Latino América y en la Constitución de España, excepto en las constituciones del Perú entre otros países”¹⁶.

¹⁵Cf. RODRIGUEZ, Álvaro. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico (Segunda Parte)”. *Análisis Tributario*. Lima, Volumen XXI, número 250, p. 23

¹⁶QUIROZ, Jorge. *Impuesto a la Renta Neta Oculta por incremento patrimonial no justificado (IPNJ) y tributación de la ganancia ilícita en el sistema tributario peruano*. Lima: Ius Tributarius, 2007.

Así pues, siguiendo las referencias del citado autor, y lo expuesto por la Base de Datos Políticos de las Américas¹⁷ podemos apreciar lo referido en el siguiente cuadro; cuya información ha sido adaptada y actualizada de modo que su contenido sea lo más exacto posible¹⁸:

País	Artículo	Deberes de los ciudadanos según la Constitución de cada país
Bolivia	108° núm. 7 Constitución Política del Estado de 2009	"Tributar en proporción a su capacidad económica conforme a Ley"
Colombia	95° num. 9) -Constitución Política de 1991.	"Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."
Ecuador	83° núm. 15) Constitución de la República del Ecuador de 2008.	"Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar tributos establecidos por ley."
Ecuador	83° núm. 09) Constitución de la República del	Practicar la justicia y solidaridad en el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de bienes y servicios.

¹⁷GEORGETOWN UNIVERSITY Y ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS. "Deberes del ciudadano. Análisis comparativo de Constituciones de los regímenes presidenciales". Base de Datos Políticos de las Américas. 1998. Consulta 29 de diciembre de 2009.

<<http://www.educando.edu.do/sitios/PNC2005/recursos/recursos/ciencias%20sociales/civica/constituciones%20de%20las%20americas/deberes.html#cit>>

¹⁸ Cuadro de elaboración propia.

	Ecuador de 2008.	
Ecuador	83º núm. 7) Constitución de la República del Ecuador de 2008.	Promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.
Chile	19º num. 20) Constitución Política de 1980.	La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.
Guatemala	135º liter. d) Constitución Política de 1985.	Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.
México	31º núm. IV) Artículo modificado por <i>Fracción reformada</i> DOF 25-10-1993	Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
Paraguay	128º Constitución Política de 1992.	En ningún caso el interés de los particulares primará sobre el interés general. Todos los habitantes deben colaborar en bien del país, prestando los servicios y desempeñando las funciones definidas como carga pública, que determinen esta Constitución y la ley.
República	75º núm. 6)	Tributar, de acuerdo con la ley y en

Dominicana	e) Constitución Política de 2010.	proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente;
Venezuela	133º Constitución Política modificada el 24/03/2009.	Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.
Venezuela	135º Constitución Política modificada el 24/03/2009.	Las obligaciones que corresponden al Estado, conforme a esta Constitución y a la ley, en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad y responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los particulares según su capacidad.
España	31º num. 1) Constitución Política modificada el 27/09/2011	Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de la igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

De la información recabada en el cuadro que antecede a este párrafo se puede apreciar que las Constituciones vigentes de los países reseñados han tomado el criterio uniforme de incluir una mención expresa a este Deber de Contribuir aun cuando no se emplee de modo exacto la misma denominación.

De otro lado, a diferencia del caso peruano, es importante destacar que en la totalidad de casos mencionados, salvo el caso de Chile, el Deber de Contribuir siempre forma parte de la sección designada deberes del ciudadano y no de otras partes de la estructura constitucional como podría ser la conformación social o económica del Estado en cuestión.

Como ya hemos mencionado, el caso de Chile es particular en la medida que la mención de las responsabilidades tributarias de los ciudadanos se ha enunciado a manera de derechos, en la que se contempla de modo prioritario el derecho de los mismos a soportar una carga tributaria que sea proporcional a sus ingresos, esta conclusión se extrae de modo indubitable, ya que el encabezado del artículo 19º menciona los derechos que la constitución le asegura a todos los ciudadanos.

A la luz de las conclusiones anteriores colegimos que el caso peruano guarda estrecha relación con la forma en la que se ha venido normando el Deber de Contribuir en las diferentes constituciones de la región y de otras latitudes.

Es importante tener en cuenta que si bien los principios y lineamientos en los que se basan las citadas constituciones son disímiles en nombres, siempre tienden al respeto y estricta observancia de los principios constitucionales como son la proporcionalidad de la carga tributaria, la solidaridad, la capacidad contributiva, la responsabilidad social, la igualdad, la justicia y la equidad.

3. Aproximación del Deber de Contribuir en el derecho peruano

Conforme con lo expuesto hasta ahora respecto del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el momento actual del diseño de nuestro Estado como uno social y democrático de derecho o Estado Constitucional; dicho deber acaba

siendo un pilar fundamental e imprescindible, en tanto se configura como un bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales.

En ese sentido, dependiendo del diseño constitucional imperante (concretamente el texto constitucional normativo y los criterios jurisprudenciales de los intérpretes constitucionales calificados), resulta importante revisar el estado actual de las reflexiones que se han ideado en nuestro país respecto de los alcances de dicho deber, para lo cual expondremos su desarrollo constitucional y los principales criterios del Tribunal Constitucional Peruano.

Así pues, si quisiéramos acercarnos a una definición de lo que es el **Deber de Contribuir** nos encontraríamos con la sorpresa de que a diferencia de los principios constitucionales tributarios como: la reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los Derechos Fundamentales este deber, no solo no está definido en norma alguna; sino que además no se encuentra, ni siquiera se le ha reconocido, ni mencionado de manera expresa en la actual Constitución Política del Perú.

No obstante, el **Deber de Contribuir** ha sido mentado en variadísima jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tan es así que en los últimos años se le ha presentado como una especie de justificación de las no tan recientes formas de intervención tributaria; así, se puede constatar que en numerosas sentencias y diversos pronunciamientos sobre el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), las diversas formas que se esbozaron en referencia a los anticipos del Impuesto a la Renta, el gravamen sobre los Activos Netos y los mecanismos de recaudación del IGV (retenciones y detracciones).

De similar parecer es LUIS DURÁN al expresar que: "El Deber de Contribuir, en el momento actual del diseño del Estado (Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) se constituye

como un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales”¹⁹.

A la luz de la abundante jurisprudencia se puede vislumbrar con abrumadora claridad que en un Estado Constitucional como se autodenomina el Estado Peruano se puede atribuir al tributo una doble dimensión, una clásica meramente recaudatoria y de sostenimiento de los servicios públicos a los que se encuentra obligado el Estado peruano; y una segunda dimensión, la misma que se vincula directamente con el Deber de Contribuir.

El **Deber de Contribuir** es el sustento jurídico y teleológico de la participación cada vez más activa que se le exige al ciudadano en el quehacer de la Administración Tributaria, en la que el modelo tributario le asigna roles no solo pasivos, sino sobre todo de cooperación en la lucha contra la evasión tributaria y en la misma recaudación fiscal. Al respecto el precitado autor señala:

[...] dependiendo del diseño constitucional [...] puede incluir: El deber de pagar tributos (que incluye la obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias). El deber de colaboración que permitiría un diseño en el que los ciudadanos: (i) coadyuven a la fiscalización tributaria, (ii) brinden información tributaria sobre los terceros, (ii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria²⁰.

Así pues, y con la intención de acercarnos a una conceptualización más clara nos adentraremos en el análisis de algunos pronunciamientos del máximo intérprete de la Carta Magna peruana, el Tribunal Constitucional, el mismo que en virtud de su función no solo interpretativa, sino como en muchas resoluciones ha reconocido, en

¹⁹DURÁN, Luis. “El Deber de Contribuir en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”. *Gaceta del Tribunal Constitucional*. Lima, número 3, p. 1. <http://gaceta.tc.gob.pe/img_upload/18abfa4cb269c78ca321c53e573f1346/Deber_de_Contribuir_Dur_n.pdf>

²⁰ DURÁN, Luis. Loc Cit.

ejercicio de su función pedagógica, se ha venido pronunciando sobre este **Deber de Contribuir**.

Acercarnos al concepto del **Deber de Contribuir** a través de los pronunciamientos de ese órgano colegiado no es un método interpretativo antojadizo, sino que parte de un pronunciamiento del mismo Tribunal Constitucional, cuando en la sentencia del expediente 0033-2004-AI/TC refirió que "tenía entre sus tantas funciones, la labor de conceptualizar ciertos conceptos jurídicos imprecisos o de contenido no delimitado"²¹ (fundamento jurídico 6).

Advertimos que no solo se analizarán pronunciamiento referidos a los sistemas recaudatorios del IGV que estamos revisando, sino que con el fin de tener una clara definición de tal institución tocaremos puntos referidos a impuestos diversos como son el Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Transferencias Financieras, ello en la medida en que sean pertinentes para el fin delimitativo y conceptualizador que pretendemos.

Sin embargo, antes de proceder a un acercamiento más riguroso a lo que realmente comprende el Deber de Contribuir, es menester mencionar que la Administración Tributaria en su Informe N° 328-2003-SUNAT/2B0000, del 02 de diciembre de 2003, se ha pronunciado sobre el tema, a propósito de la consulta de si las rentas que tenían orígenes ilícitos también debían ser afectadas y determinadas como deudas tributarias.

Al respecto SUNAT concluye que "la Administración se encuentra facultada para determinar obligaciones tributarias derivadas de hechos ilícitos"²², sin que ello signifique, que dichas conductas se legitimen por

²¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC. 2004. 28 de setiembre.p 3. <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>>

²² SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Informe N°328-2003-SUNAT/2B0000. 2003, 02 de diciembre, p. 4. <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3282003.htm>>

estar sujetas a obligaciones tributarias. El fundamento doctrinario del informe se basa en senda jurisprudencia internacional, destacando lo expuesto por CANDELARIO NIVAR:

[...] lo importante es detectar la capacidad económica de los individuos, para que así pueda aplicarse el principio de justicia contributiva, según el cual todos tienen el Deber de Contribuir a los gastos públicos²³.

Similares puntos de vista comparte ARAUJO FALCAO al mencionar que:

[...] la validez de la acción, de la actividad o del acto del derecho privado, su juridicidad o antijuricidad en el derecho penal, disciplinario o en general punitivo, finalmente su compatibilidad o no con los principios de la ética o de las buenas costumbres, carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria; por ello resulta indiferente la validez o nulidad del acto privado mediante el cual se manifiesta el hecho generador: en tanto se halle configurada la capacidad económica legalmente prevista, la incidencia tiene lugar inevitablemente en la medida que responda al Deber de Contribuir que a todo ciudadano constriñe²⁴.

Como puede notarse, el Deber de Contribuir pese a no gozar de una definición expresa de parte de la Administración Tributaria, sí posee referencias a doctrina extranjera que nos llevarían a concluir que ésta comparte lo expuesto por los autores citados en el mencionado informe, adicionalmente merece especial relevancia el que el Deber de Contribuir tenga tal amplitud y relevancia conceptual, la misma que inclusive llega a ser una suerte de neutralizador de los ilícitos orígenes de ciertas rentas, en tanto que en virtud del Deber de Contribuir se obvia la licitud de las rentas y se les grava para contribuir así al sostenimiento del gasto público. Este mismo razonamiento ha sido compartido por la sentencia del Tribunal Constitucional del expediente N° 05537-2007-PA/TC seguido por Carla Hermoza Quiroz contra

²³ Cf. CANDELARIO, Juan. "El Principio del Nom Olet o la indiferencia moral del Derecho Tributario". vLex. Consulta: 02 de diciembre de 2009. <<http://comunidad.derecho.org/juancandelario>>

²⁴ ARAUJO FALCAO, Amílcar. *El hecho generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: De Palma, 1964, pp.63-64.

SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre la existencia de renta por incremento patrimonial no justificado.

3.1. Desarrollo constitucional

A diferencia del desarrollo constitucional que ha tenido este deber constitucional en el derecho comparado como el español, en el Perú se evidencia una ausencia de desarrollo constitucional, siendo que en la constitución histórica peruana, el Deber de Contribuir pocas veces ha estado presente de manera expresa.

Así, en palabras de DURÁN:

De las 12 Constituciones Políticas que hemos tenido en 184 años de Estado peruano, sólo en cuatro de ellas aparece consignado dicho deber. En el inc. 3 del artículo 12° de la Constitución de 1826 se señala que todo peruano tiene el Deber de Contribuir a los gastos públicos; igualmente en el artículo 61° de la Constitución de 1867 y en el artículo 12° de la Constitución de 1920 se señalaron que todo peruano estaba obligado a servir a la República con su persona y bienes²⁵.

Con la Constitución de 1979 se incorporó el capítulo VIII al Título I sobre los Derechos y Deberes Fundamentales de la persona, al cual se le denominó "De los Deberes", enumerándose una relación de deberes constitucionales. Con ello, el artículo 72° reconoció explícitamente la cláusula del deber de solidaridad, al señalar que: "Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria"²⁶.

A la luz de la lectura de las normas constitucionales, podemos observar que con la Constitución de 1979 se configuró un punto de quiebre respecto al modelo constitucional peruano que hasta ese momento venía

²⁵Cf. DURÁN, Luis. Comentario del 11 de julio 2007a "Sobre la noción del deber constitucional de contribuir". Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología. p. 14, Consulta 15 de mayo de 2009. <<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-el%20deber%20de%20contribuir-duran.pdf>>

²⁶ CONGRESO DE LA REPÚBLICA. "Constitución Política del Perú". 1993, 30 de diciembre.

claramente influenciado con una visión liberal del Estado. Cabe indicar que en dicho diseño se exigía, entre otras cosas, plenas garantías que permitan la prevalencia de las libertades y derechos fundamentales, como es el caso del reconocimiento de límites en la propia Constitución Política, cuyo respeto se presenta como la mejor prueba de su origen y finalidad²⁷.

Con la Constitución de 1979, el Estado peruano se estructura como un Estado Social y Democrático de Derecho, y teniendo como referente a la constitución española, incluyó una disposición normativa que otorgaba cobertura expresa al Deber de Contribuir, desplegándolo por un lado al pago de los tributos, y por otro, al soporte de las cargas establecidas por ley. Es así que en dicho deber se permitía incluir toda exigencia de tipo formal, con el fin de apoyar al Estado, en la visión de mantener una sociedad basada en la solidaridad.

En la actualidad, la vigente Constitución Política de 1993, alejándose de los alcances del diseño del Estado Social y Democrático de Derecho respecto de la intervención estatal en la economía y a la fijación de deberes de los individuos; no recogió expresamente el Deber de Contribuir, generando que los estudiosos tributarios peruanos no den la relevancia del caso a este bien constitucional. Sin embargo, se tendió a potenciar el desarrollo de la Administración Tributaria, otorgándole facultades suficientes para el desarrollo de su principal actividad como es la recaudación; de esta forma se abrió una nueva etapa en nuestra historia financiera, donde el fenómeno tributario adquiriría una importancia considerable al ser la base del financiamiento del Estado para el cumplimiento de sus funciones en pro de lograr el desarrollo de la sociedad en igualdad y justicia reales.²⁸

²⁷ PLANAS, Pedro citado por DURÁN, Luis. Comentario del 11 de julio a "La noción del deber constitucional de contribuir". Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología. p. 14, Consulta: 15 de mayo de 2009.

<<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-el%20deber%20de%20contribuir-duran.pdf>>

²⁸Cf. Duran, Luis. "El deber de contribuir en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano".

Gaceta del Tribunal Constitucional. Lima, N° 3, Julio-Setiembre 2006

<<https://es.scribd.com/doc/135515605/Deber-de-Contribuir>>

En consecuencia, se cimentó el convencimiento general que todo ciudadano tiene la obligación de contribuir al gasto público, como una obligación implícita que se presenta como base del sistema tributario, justificando incluso que se rebajen las garantías de los contribuyentes.

En ese orden de ideas, y siguiendo a DURAN:

Pese a que nuestra actual Constitución no reconoce expresamente el Deber de Contribuir, con los alcances de otras, como es el caso de la española y de las demás citadas, es necesario recordar sus dos dimensiones; por un lado, estará la facultad de imposición que tiene el Estado y por la otra, las garantías y derechos que los ciudadanos tenemos reconocidos constitucionalmente para que la creación, aplicación o discusión sobre los tributos se haga en un marco de estado de derecho y garantista de las libertades ciudadanas²⁹.

3.2. Evolución de los criterios de doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional Peruano

La serie de potestades que ejercen los entes de la administración tributaria a fin de lograr una gestión pública eficiente, generó una serie de conflictos con los contribuyentes, quienes en su acción consideran que la idea del Deber de Contribuir no existe, viendo por el contrario, a la tributación como una carga arbitraria del Estado.

En ese contexto, y dado que nuestro país se encuentra en vías de desarrollo, ese panorama poco visible de la presencia de un Deber de Contribuir, tuvo que ser superado como consecuencia de la actuación de los órganos jurisdiccionales, entre ellos: el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional.

Es así que el Tribunal Constitucional, en su calidad de supremo intérprete de las normas constitucionales, ante la ausencia de reflexiones constitucionales del fenómeno tributario en el Perú, empezó a elaborar criterios jurídicos que delimitaran los alcances de dicho

²⁹DURÁN, Luis. "Los Deberes de Colaboración Tributaria un enfoque constitucional". Vectigalia. Lima, año 2, número 2, p. 30

deber constitucional implícito; logrando reconducir los alcances de dicho bien a fin que los ciudadanos puedan manejar un criterio esclarecedor frente a la actuación de los órganos de la administración tributaria.

En esa labor de desarrollo constitucional del fenómeno tributario, los primeros criterios jurisprudenciales elaborados por este supremo tribunal han incidido en replantear algunas instituciones del derecho tributario, basadas en un diseño constitucional elaborado desde la óptica del deber constitucional de contribuir. Justamente uno de ellos ha sido el delimitar los alcances del término constitucional de tributo, que si bien se ha manejado en diferentes acepciones, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC, precisó lo siguiente:

[...] a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina "concepto jurídico indeterminado", ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que éstos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente³⁰ (fundamento jurídico 6).

A partir de tal criterio jurisprudencial, se ha considerado que los alcances de los principios constitucionales –como es el caso del **Deber de Contribuir**- surgirán y se aplicarán tanto a los elementos formales como sustantivos de toda obligación tributaria, siendo importante precisar que el Tribunal Constitucional viene estableciendo que las normas constitucionales alcanzan tanto al legislador como a cualquier acto circunscrito por la referida norma, lo cual incluye a los actos de aplicación de los entes de la Administración Tributaria.

³⁰ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC. 2004. 28 de setiembre de 2004 <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>>

Con ello, cabe precisar que en la sentencia referida, el Tribunal Constitucional aclara que el campo de aplicación de los principios tributarios recogidos en el art. 74° de la Constitución vigente alcanza a los elementos de la obligación tributaria sustantiva que se origina de un hecho imponible.

Sin embargo, consideramos que dicha afirmación tendría que validarse con el siguiente criterio que la referida sentencia indica: “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”³¹ (fundamento jurídico 8).

A la luz de lo indicado, resulta relevante precisar que dichas obligaciones forman parte de lo que pudiera considerarse como deberes con extensión tributaria, empero aún no se dilucidaba de manera explícita si los principios tributarios también resultarían de aplicación a éstas.

En el marco de los criterios de interpretación constitucional que el Tribunal Constitucional empezó a elaborar respecto del fenómeno tributario, a continuación expondremos los diferentes enfoques que han presentado los pronunciamientos del referido órgano jurisdiccional, denotando una evolución en los elementos que delimitan el deber constitucional de contribuir, los mismos que han tenido como eje estructurador el tránsito de una argumentación que respondió al modelo de los límites constitucionales del Estado liberal de derecho, para luego responder a los límites propios del Estado social y democrático de derecho.

3.2.1. El Deber de Contribuir más allá del Estado Liberal de Derecho

³¹ *Ibidem.*

El Estado Liberal de Derecho ha sido ordenado persiguiendo el control del poder por el órgano estatal, sobre la base del análisis de los siguientes principios:

Así, el referido **Principio de Distribución** considera que: “[...] la esfera de libertad del individuo se supone como un dato anterior al Estado, quedando la voluntad del individuo ilimitada en principio, mientras que la facultad del Estado para invadirla es limitada”³².

A la par, el **Principio de Organización** persigue como fin poner en práctica el mencionado Principio de Distribución: “[...] el poder del Estado (limitado en principio) se divide y se encierra en un sistema de competencias circunscritas”³³.

Luego, la manera de entender el fenómeno tributario que este modelo de Estado impuso en las diferentes constituciones políticas también influyó para que nuestro Tribunal Constitucional como el Poder Judicial, en tanto instancia resolutora en procesos de amparo, hasta hace muy poco elabore pronunciamientos jurisdiccionales como el emitido en la sentencia recaída en el expediente N° 977-97-DP:

[...] el poder tributario no puede ejercerse de manera absoluta y arbitraria al encontrarse sujeto a los límites que la Constitución le establece en garantía de los derechos de todos los ciudadanos, siendo estos límites los Principios de la Tributación que se hallan consagrados en el artículo 74° de nuestra carta fundamental y que son la Reserva de Ley, la Igualdad ante la Ley y la No Confiscatoriedad de los tributos, así como el pleno respecto a los derechos fundamentales de la persona³⁴.

La definición del término poder tributario del Estado según la doctrina comparada de Argentina, España y Colombia, también utiliza otras denominaciones, como por ejemplo se ha empleado la denominación

³²SCHMITT, Carl citado por DURÁN, Luis. Comentario del 11 de julio de 2007 “La noción del deber constitucional de contribuir”. p. 5 Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología. Consulta 15 de mayo de 2009. <<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-el%20deber%20de%20contribuir-duran.pdf>>

³³ Ibídem.

³⁴ Cf. DURÁN, Luis. “Jurisprudencia Constitucional Tributaria”. Lima: AELE, 2003, p. 150.

de "poder de imposición", "potestad tributaria" o "supremacía tributaria", entre otros, las cuales en su mayoría reflejan un contenido similar.

En nuestro país, la denominación dominante para referirse a este concepto es la de "poder tributario", denominación a la cual nos suscribimos.

En ese sentido, la Constitución Política del Perú de 1993, define el poder tributario en su artículo 74º, enfocándolo como la facultad inherente a la soberanía estatal y limitada por normas constitucionales y legales, para crear, modificar, exonerar y suprimir los tributos.

En una expresión genérica de la expresión poder tributario significa la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Sin embargo, precisando los alcances de dicho poder, coincidimos con la definición de la doctrina mayoritaria actual, la cual es recogida por el autor GIULIANI: "[...] consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones) o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda deriva, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario"³⁵.

En consecuencia, el marco de la competencia para el ejercicio de dicho poder, estará delimitado por el respeto a los principios constitucionales tributarios y la vigencia de garantías constitucionales para los contribuyentes o sujetos pasivos del tributo. Este criterio se encuentra reconocido en el sexto fundamento jurídico de la sentencia recaída sobre el expediente N° 2727-2002-AA/TC, el mismo que señaló: "En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales

³⁵ GIULIANI, Carlos. *Derecho Financiero*. Vol. I, Séptima edición. Buenos Aires: De Palma, 2001, p. 341.

competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74º (fundamento jurídico 6)³⁶.

Evidentemente, la evolución del reconocimiento de este concepto pasó por una primera etapa en la cual se le embestía de una única e insuficiente característica: ser un principio constitucional implícito, tal afirmación se basa en lo indicado en el noveno fundamento Jurídico de la sentencia recaída sobre el expediente N° 2727-2002-AA/TC, el mismo que señaló: “[...] los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el Deber de Contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”³⁷.

A pesar de los pronunciamientos referidos, el Tribunal Constitucional fue más allá del Estado Liberal de Derecho, al abordar el fenómeno tributario esbozando un reconocimiento jurídico del poder tributario que poco a poco fue ponderándose en una noción determinada del Deber de Contribuir.

Es así como, en la sentencia recaída en el expediente N° 048-2004-PI/TC, referida al proceso de inconstitucionalidad de la regalía minera, el mencionado órgano jurisdiccional señaló que:

Ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas per se en el constitucionalismo contemporáneo. Lo importante es que dichos derechos se interpreten a la luz de las cláusulas del Estado Social Democrático de Derecho; de lo contrario, otros bienes constitucionales igualmente valiosos tendrían el riesgo de diferirse. Sólo de

³⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC. del 19 de diciembre de 2003

<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>>

³⁷ Ídem, p. 5.

este modo puede considerarse superado el viejo y equívoco postulado del mercado per se virtuoso y el Estado per se mínimo, para ser reemplazado por un nuevo paradigma cuyo enunciado es: "tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario"³⁸ (fundamento jurídico 16).

Dicha posición denota un cambio de criterio aplicable a los procedimientos que vinieron posteriormente, perfilando de manera contundente la tendencia que ya se vislumbraba en el noveno fundamento jurídico de la sentencia emitida en el expediente N° 004-2004-AI/TC, sobre la constitucionalidad de Impuesto a las Transacciones Financieras, el mismo que señala:

A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del Principio de Solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución)³⁹.

Por tanto, a partir de tal sentencia se empezaron a recoger los criterios propios de un Estado Constitucional o Social y Democrático de Derecho, basado en los artículos 3° y 43° de la Constitución de 1993.

Así mismo, ya se empiezan a presentar referencias expresas al Principio de Solidaridad, donde se puede apreciar que para el Tribunal Constitucional, el Deber de colaboración sería una manifestación de este principio rector de los Estados Constitucionales.

Respecto de las características propias de un Estado Social y Democrático de Derecho, DURÁN nos refiere lo siguiente:

³⁸ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 0048-2004-AI/TC. 2005 01 abril <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.html>>

³⁹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 004-2004-AA/TC. 2004 del 21 de setiembre de 2004 <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%2000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.html>>

Dicho Estado en el terreno de lo político asume una real ampliación de libertades y derechos de ciudadanía hasta conseguir homogeneidad política, posibilitando la extinción del estado liberal. En el terreno socio-jurídico, vía la intervención administrativa asegura condiciones mínimas de bienestar del ciudadano más empobrecido y condiciones de dignidad a los trabajadores. Finalmente en el ámbito económico, convierte al Estado en un agente promotor del desarrollo de las economías nacionales, aún a contrapelo de las teorías smithianas, trazando un constitucionalismo económico implícito sustentado en el impulso al sector privado y en la regulación de los mercados a fin de obtener más niveles de riqueza para la sociedad⁴⁰.

Bajo esa óptica, podemos concluir que con el referido diseño de Estado se pretende trascender del individualismo a un bienestar colectivo, revalorando una libertad no sólo formal de la ciudadanía, en tanto que los derechos sociales sean reconocidos a nivel constitucional e interviniendo el estado en la regulación y compensación de las desigualdades existentes, mediante el sometimiento al derecho, como instrumento que estructure el poder y garantice las libertades fundamentales.⁴¹

También, resulta importante resaltar que en dicho modelo de Estado, el fenómeno tributario adquiere un protagonismo importante en el financiamiento del gasto público, a fin de lograr una adecuada redistribución de la riqueza entre los ciudadanos, obteniendo a la vez la libertad y la igualdad reales.

En base a lo dicho, también puede concluirse que el Deber de Contribuir encontrará su fundamento constitucional en la misma formulación del Estado Social, en la medida que el gobierno de turno

⁴⁰ Cf. DURÁN, Luis, Óp. cit. p. 8.

⁴¹ Cf. SOSA SACIO, Juan Manuel. *Constitución y Estado Constitucional*, s/p, Lima, 2005, 17 págs. Citado por DURÁN, Luis. La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio p. 8 En: Comentario 11 de julio 2007 "Sobre la noción del deber constitucional de contribuir" Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología. Consulta 15 de mayo de 2009. <<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-el%20deber%20de%20contribuir-duran.pdf>>

enfocará la satisfacción de su necesidad de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento logrando el bienestar igualitario.

3.2.2. El Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva

La capacidad contributiva es un principio tributario por el cual los ciudadanos deben concurrir a los gastos del Estado, mediante el pago de tributos, de conformidad con su capacidad económica.

Mientras en el Estado Liberal de Derecho, el Principio de Capacidad Contributiva es una garantía del ciudadano frente a la imposición estatal; en el Estado Social y Democrático de Derecho, manteniendo dicha garantía, el interés estatal en la recaudación se ha reinterpretado a la luz del Deber de Contribuir.⁴²

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional ha creado una doctrina jurisprudencial donde reconoce al referido principio con rango constitucional, obteniendo con ello, importantes conclusiones sobre la constitucionalidad de diversos tributos.

Al respecto FERNÁNDEZ nos resume los siguientes criterios:

El Tribunal Constitucional se refirió por primera vez en las sentencias recaídas en los expedientes N°s. 646-99-AA/TC y 680-96-AA/TC, referidos a la aplicación del Impuesto Mínimo a la Renta. En aquéllas, se señaló que el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva.

Posteriormente, con la sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, referido al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, se sostuvo que dicho principio se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, en tanto, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales; en consecuencia, las cargas tributarias han de recaer, donde exista riqueza que pueda ser

⁴² Ídem p. 8-9

gravada, considerando la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes⁴³.

En función a lo anteriormente expuesto, es importante resaltar lo establecido en el décimo séptimo fundamento de la sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC del Recurso Extraordinario interpuesto por Inversiones Dream S.A. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, sobre la inaplicación del Impuesto a los juegos y del Impuesto selectivo al consumo a los juegos de azar y apuestas, en tanto el Tribunal Constitucional aplicando el test de razonabilidad y proporcionalidad para delimitar la compatibilidad entre el derecho de propiedad y la tributación, estableció como posible afectación razonable a la propiedad cuando: “[...] tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”⁴⁴.

Similar criterio es posible extraer de las sentencias recaídas en los expedientes N°s. 2727-2002-AA/TC sobre el Recurso extraordinario interpuesto por la Compañía Minera Caudalosa S.A. contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima y 033-2004-AI/TC sobre la Acción de inconstitucionalidad interpuesta por los señores Roberto Nesta Brero y Augusto Javier Aida Susuki, en representación de más de 5,087 ciudadanos con firmas certificadas, contra el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 054-99-EF, el que fuera incorporado por el Decreto Legislativo N.° 945, y contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.° 27804, donde el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe fundarse en una manifestación de capacidad

⁴³ FERNÁNDEZ, Julio. “La Capacidad Contributiva y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad: A propósito de la sentencia recaída en el expediente N° 4014-2005-AA/TC”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 225, 2006, p. 11

⁴⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC. 2005, 13 de abril de 2005 <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html>>

contributiva, confirmándose la relación entre capacidad económica y tributo; más aún si ella tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición que conlleva el respetar la aptitud del contribuyente para tributar.

Frente a ello, puede concluirse que el Tribunal Constitucional liga el Deber de Contribuir al gasto público de todo ciudadano al principio de capacidad contributiva, como un elemento importante que el legislador tiene que considerar para al momento de crear el tributo.

A fin de englobar la definición del Principio de Capacidad Contributiva, coincidimos con DURÁN cuando afirma que:

[...] dicho principio implica la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, que vendrá establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valorización del legislador a partir de su conciliación con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible⁴⁵.

3.2.3. El Deber de Contribuir como deber implícito en la Constitución

Conforme con lo indicado líneas arriba, en nuestro sistema jurídico no existe norma expresa en la Constitución vigente que recoja el Deber de Contribuir, sin embargo, el Tribunal Constitucional pretendiendo dar un paso adelante mediante su pronunciamiento contenido en el noveno fundamento de la sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC, reconoce expresamente dicho deber al afirmar que "detrás de la creación de un impuesto "[...] existe la presunción iuris tantum de que con él, el estado persigue alcanzar fines constitucionales que implica resguardar bienes públicos como la satisfacción de necesidades que competen a todos como integrantes del mismo"⁴⁶.

⁴⁵ DURÁN, Luis. "Alcances de del deber de Contribuir en el Perú: A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Análisis Tributario. Lima, volumen XVIII, número 211, p. 15.

⁴⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC. 2003, 19 de diciembre de 2003
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>>

Bajo esa perspectiva, observamos que el Deber de Contribuir puede deducirse de la Constitución vigente, conforme con la teoría de los deberes implícitos que el Tribunal Constitucional aún no ha desarrollado de manera suficiente, a efectos de delimitar su contenido.

En ese sentido, cabe exponer la argumentación esbozada por BIASCO, al indicar que:

[...] el reconocimiento de un bien implícito en la Constitución proviene de la cláusula abierta para que los legisladores y jueces puedan señalar, para cada tiempo y lugar, cuáles son los derechos, los deberes y las garantías que habrán de reconocerse al individuo por considerarse inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno⁴⁷.

Sin embargo, en el caso del Perú, nuestra Constitución recoge en su artículo 3° una fórmula legislativa que evidenciaría una supuesta teoría de derechos implícitos, sin realizar una mención a deber alguno, como sí lo hace la Constitución Uruguaya, cuando en su artículo 72° indica que la enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la constitución no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se deriven de la forma republicana del gobierno.

Por el contrario, resultaría acertado que el Tribunal Constitucional recondujera su argumentación derivando el Deber de Contribuir del artículo 36° de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, donde se señala que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Bajo esta propuesta, es importante precisar que el Tribunal Constitucional tendría que establecer si dicho sometimiento sólo alcanza a los impuestos o a todo el fenómeno tributario.

⁴⁷ Cf. BIASCO, Emilio citado por DURÁN, Luis. "Alcances de del deber de Contribuir en el Perú: A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 211, p. 15.

3.2.4. *El Deber de Contribuir como derivación del Principio de Solidaridad*

A la luz del pensamiento propio de un Estado Social y Democrático de Derecho, nuestro Tribunal Constitucional no pudo ser ajeno a la exigencia social propia de nuestra realidad, de replantear la noción del Deber de Contribuir, bajo la perspectiva de un principio de solidaridad como instrumento central para conseguir los fines de justicia y paz social.

Es así que dando un paso adicional, se emitió la sentencia recaída en el expediente N° 004-2004-AI/TC sobre "Demandas de inconstitucionalidad interpuestas por el Colegio de Abogados del Cusco, el Colegio de Abogados de Huaura, más de 5000 ciudadanos, el Colegio de Contadores Públicos de Loreto, el Colegio de Abogados de Ica, el Colegio de Economistas de Piura y el Colegio de Abogados de Ayacucho, a las que se han adherido el Colegio de Abogados de Huánuco y Pasco, el Colegio de Abogados de Puno, el Colegio de Abogados de Ucayali y el Colegio de Abogados de Junín, contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18°, 19° y 20° del Decreto Legislativo N.º 939 —Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad—, y, por conexión, contra su modificatoria, el Decreto Legislativo N.º 947, que regulan la denominada "bancarización" y crean el Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante ITF); así como contra los artículos 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, 12°, 13°, 14°, 15°, 16°, 17°, 18° y 19° de la Ley N.º 28194 —Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía—, que subroga los referidos Decretos Legislativos"⁴⁸, donde cuestionándose la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras, en el cuarto fundamento jurídico se estableció que "la norma legal de origen tributario consignado en el artículo 74° de la Constitución, deben ser confrontados con el artículo 44° de la misma norma, donde se dispone

⁴⁸ Descripción del asunto de la Sentencia EXP. N.º 0004-2004-AI/TC

entre otros deberes primordiales del estado, el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación” (fundamento 4)⁴⁹.

En consecuencia, el noveno fundamento jurídico de dicha sentencia considera que: “[...] es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce el Estado de Derecho como un Estado Social de derecho (art. 43° de la Constitución.)”⁵⁰.

De otro lado, es pertinente tener en consideración que en la sentencia del expediente 004-2004/AI/TC se hace referencia a dicho principio, así en el fundamento jurídico 39 se expresa que:

Así las cosas, las afectaciones del secreto bancario que están proscritas constitucionalmente serán sólo aquellas que conlleven, en sí mismas, el propósito de quebrar la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, en aras de fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente⁵¹.

Este nuevo enfoque del Tribunal Constitucional sitúa el Deber de Contribuir a los gastos públicos como un bien jurídico independiente de

⁴⁹ Cf. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC. 2004, 21 de setiembre de 2004 <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%2000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.html>>

⁵⁰ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC. 2004, 21 de setiembre. p.11, <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%2000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.html>>

⁵¹ Ídem, p.22

la capacidad contributiva, en tanto que cada ciudadano reconozca que para el cumplimiento del compromiso del Estado de lograr un orden social que garantice el respeto de la dignidad de la persona individual como socialmente, resulta indispensable el concurso de todos.

A diferencia del enfoque constitucional del Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva para ser utilizado en la verificación del cumplimiento de las obligaciones que surjan como consecuencia de la realización del hecho imponible por el contribuyente; el Tribunal Constitucional ha delimitado la noción del deber analizado en el marco de verificar la constitucionalidad de obligaciones exigidas a terceros como apoyo a la Administración Tributaria.

A partir de la sentencia indicada, vemos que en el análisis de la constitucionalidad de exigir un determinado medio de pago para cumplir con las obligaciones originadas como consecuencia de un contrato, se extienden los alcances del Deber de Contribuir, limitando la libertad de contratación, legitimando la amenaza de pérdida del derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones, a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada e incluso restitución de derechos arancelarios.

Concretamente en su noveno fundamento jurídico, el Tribunal Constitucional refiere:

[...] hay reglas de orden público tributario orientadas a finalidades plenamente legítimas cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la acción mediante la contribución equitativa al gasto social⁵².

⁵² Ídem, p. 13

Similar criterio es el recogido en el vigésimo primer fundamento jurídico de la sentencia recaída sobre el expediente N° 06626-2006-PA/TC sobre el Recurso de agravio constitucional interpuesto por Importadora y Exportadora A.S. S.C.R.L. contra la resolución de la Sala Mixta Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna:

En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un Deber de Contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un Deber de Contribuir basado en el principio de solidaridad⁵³.

Finalmente, cabe resaltar que en una sentencia más reciente, en el Expediente N° 03769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha reafirmado la relación entre el deber de contribuir y la constitucionalidad de las medidas extrafiscales para evadir la evasión tributaria, estableciendo lo siguiente:

[...] 11. En primer lugar, este Tribunal considera oportuno recordar que ya en anterior jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la legitimidad de la existencia de algunos regímenes tributarios, como el caso de las percepciones al IGV (STC 06089-2006-PA/TC), atendiendo a que los tributos responden también a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria, todo ello sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43° de la Constitución.

12. Es decir, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a

⁵³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC. 2007, 19 de abril, p.7
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>>

conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente, como en el presente caso.

15. Ahora bien, sobre la constitucionalidad de la existencia de medidas con fines extrafiscales, como el caso de la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, se precisó también que tiene como fin justamente mejorar los procesos de fiscalización, a la vez que asegurar el pago de los tributos en actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario, y con ello incrementar la recaudación tributaria.

16. Sobre el particular, es conveniente mencionar que aunque con 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 las obligaciones tributarias que éstas generaron.

21. Conforme lo ha señalado este Colegiado en reiterada jurisprudencia, el Estado social y democrático de derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, cuando con base en la solidaridad social se incluya a “terceros colaboradores de la administración tributaria”, justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria, este Tribunal entienda que la medida adoptada resulte idónea para dichos fines.⁵⁴

A manera de resumen el siguiente cuadro grafica la evolución de los criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional al sentenciar causas relacionadas con el Deber de Contribuir⁵⁵.

⁵⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia recaída en el expediente N° 3769-2010-PA/TC. 2011, 17 de octubre de 2011

< <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html> >

⁵⁵ Elaboración propia.

CARACTERISTICAS	CARACTERISTICAS	CARACTERISTICAS	CARACTERISTICAS
PRIMER ESCENARIO JURÍDICO "El Deber de Contribuir como un Principio constitucional implícito"	SEGUNDO ESCENARIO JURÍDICO "Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva"	TERCER ESCENARIO JURÍDICO "El Deber de Contribuir como manifestación del principio de solidaridad"	CUARTO ESCENARIO JURÍDICO "El Deber de Contribuir ligado a los fines extrafiscales"
El poder tributario solo está limitado por los principios constitucionales contemplados en el art. 74º de la Constitución Política. El Deber de Contribuir se considera un principio constitucional implícito.	En un Estado Social y Democrático de Derecho, el interés estatal en la recaudación se reinterpreta a la luz del Deber Contribuir. El Tribunal Constitucional liga el Deber de Contribuir al Principio de Capacidad Contributiva, como elemento importante que el legislador debe considerar al momento crear el tributo.	El Deber de Contribuir encuentra su justificación jurídica dentro del marco de los objetivos del Estado Social de Derecho. El Principio de Solidaridad aparece como deber totalizador de todos los ciudadanos, el mismo que se manifiesta a través del Deber de Contribuir.	El poder tributario se ampara en principios y fines que trascienden lo fiscal y es así que se entiende la remisión a los fines extrafiscales para justificar la funcionalidad de los tributos.

Sección II. La Evasión Tributaria y los mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas en el Perú

1. La Evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas en el Perú

El objetivo fundamental que todo Estado de Derecho persigue es la aplicación del sistema tributario a todos los ciudadanos de manera igualitaria, a fin de obtener la máxima recaudación necesaria para solventar los gastos públicos que genera la satisfacción de las necesidades públicas; pero con el mínimo costo posible.

Como se sabe, la tributación es una de las principales fuentes de recursos para que el Estado pueda hacer frente a sus obligaciones sociales, de ahí que en todos los países haya necesariamente una política y una administración fiscal conforme a la cual se organiza y dirige la captación de los tributos.

Justamente, para el cumplimiento de ese objetivo, toda Administración Tributaria se convierte en una herramienta fundamental, donde su

principal reto a enfrentar es la evasión tributaria; cuya tendencia está determinada entre otros factores por la complejidad natural del sistema tributario, la presión fiscal, la sofisticación que puedan alcanzar las transacciones comerciales, unida a un ambiente socio – económico de un país que motiva la natural resistencia al pago de los impuestos.

Ese panorama real provoca que muchas veces las Administraciones Tributarias se encuentren en desventaja y formulen soluciones algo tardías para enfrentar problemas concretos de evasión, lo cual termina por estimular más el proceso de evasión porque el contribuyente deja de tomar conciencia del riesgo o costo de la misma. Justamente nuestro país no ha sido ajeno a dicho problema, teniendo que enfrentar la institucionalización de la evasión tributaria que incide significativamente en la recaudación del Impuesto General a las Ventas, como integrante de la estructura de un sector informal en el Perú que ha sido estimado aproximadamente entre el 40 y 60% del Producto Bruto Interno oficial.

1.1 Concepto jurídico e importancia de la evasión tributaria

Existen diferentes definiciones sobre la evasión tributaria, las mismas que concuerdan en que se tratan de acciones ilegales tendientes a procurar ingresos menores al fisco, lo cual daña la colectividad impidiendo al Estado la realización de diversas prestaciones.

Entre ellas tenemos la expuesta por VILLEGAS, al indicar que: “Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”⁵⁶.

⁵⁶ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: De Palma, 1972, p. 325.

En esa misma línea, tenemos el concepto jurídico de GIORGETTI, al referir como evasión tributaria a: "Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago de un tributo previsto por la ley fiscal"⁵⁷.

Una de ellas, también refiere que "puede definirse como la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Esa falta de cumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingreso para el fisco o no"⁵⁸.

De la definición expuesta es necesario que se concluya lo siguiente:

- La evasión *per se* no implica un perjuicio para el fisco
- El incumplimiento al que se hace referencia puede ser de tipo sustancial o formal, siendo dicha diferencia esencial para que se determine el perjuicio o no para el tesoro.

Conforme con la definición expuesta líneas anteriores es necesario, considerar la existencia de una sub - clasificación:

1.- Evasión: "Evasión cuando se viola las normas jurídicas establecidas"⁵⁹.

2.- Elusión o Evitación: "Cuando se elude el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos"⁶⁰.

De lo expuesto tenemos que en el caso de evasión propiamente dicha, se contemplan los supuestos donde puede existir un perjuicio al fisco, ya que el incumplimiento de obligaciones formales no implicaría un perjuicio para el fisco, caso contrario, nos encontraríamos frente a la no declaración de una renta gravada lo cual implicaría que la

⁵⁷ GIORGETTI, Armando. *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires: De Palma, 1967, p. 107

⁵⁸ PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL CEPAL/PNUD "La evasión tributaria". Santiago de Chile, 1993, p. 9.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ *Ibidem*.

determinación del impuesto no refleja la realidad de las percepciones de renta, y se pagaría un impuesto menor al que debería pagarse.

En el caso de la elusión o evitación, nos encontramos ante la figura más conocida como fraude a la ley⁶¹, mediante la cual los contribuyentes utilizan figuras jurídicas que no son normales en el desarrollo de las actividades comerciales, pero que se cumplen con cada uno de los elementos para que se lleve a cabo el acto jurídico,

⁶¹ Ante una aparente imposibilidad de lucha contra el fraude a la ley, nuestro legislador construyó la norma antielusiva introducida en la Norma XVI del T.P. del Código Tributario, a través del art. 3° del Decreto legislativo 1121 (vigente desde el 19.07.2007), que permitiría a la administración, de manera general, descalificar (o desconocer) las estructuras negociales fijadas por los contribuyentes para la realización de sus operaciones comerciales o empresariales, a fin de determinar "la verdadera naturaleza del hecho imponible". A continuación citamos la norma:

"NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados."

Si bien estamos ante una norma compleja, podemos observar que en ella se recogen tres reglas diferenciadas referidas a dos realidades distintas, porque en su primer párrafo (primera regla) se recoge la calificación del hecho imponible, propio de la interpretación de la norma tributaria; en el segundo párrafo (segunda regla) se refieren a la elusión de normas tributarias conforme lo hemos definido, mientras que en el tercer párrafo, se estaría regulando el fraude a la ley, la cual es una especie del género elusión y cuya principal característica es pretender evitar la norma tributaria a través de actos artificiosos para obtener una ventaja tributaria. Con ello, la norma añade como condición para la aplicación de la misma, la ausencia de efectos jurídicos o económicos diferentes al ahorro fiscal.

Cabe precisar que mediante el art. 8° de la Ley N° 30230 (vigente desde el 12.07.2014) se procedió a la suspensión de la facultad de la administración tributaria de aplicar la citada Norma XVI a supuestos producidos con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121. Además la aplicación del citado criterio también se ha suspendido para aquellos supuestos producidos de manera posterior a la entrada en vigencia de la citada norma, pero en este caso solo hasta la emisión de los parámetros de fondo y forma que permitan una adecuada aplicación de la cláusula antielusiva desarrollada, cosa que se hará mediante decreto supremo (norma reglamentaria).

con lo cual se consigue que no se grave la operación, que de haber sido implementada con la figura jurídica usual se encontraría gravada. En ese sentido, "la elusión es la actitud según la cual se impide por medios idóneos, no prohibidos por la ley, el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria, es decir la evasión tributaria"⁶².

En relación con lo indicado, es importante precisar que la evasión tributaria origina desequilibrio en la economía de un país, porque impide que el Estado, obtenga ingresos, dificultando la prestación de los servicios estatales. Además, obliga al Estado, como promotor del bien común, a crear nuevos impuestos para redistribuir la riqueza y recaudar más dinero e incluso las tasas impositivas se reajustan de acuerdo a la inflación, persiguiendo asegurar al hombre condiciones de vida compatibles con la dignidad humana.

Esta situación se recrudece más en una economía en crisis, en la medida que los gastos públicos en su mayoría son solventados con los ingresos obtenidos por la recaudación fiscal.

Por ello, la relevancia de un estudio de la evasión tributaria pasa por tener en consideración las consecuencias que ésta produce, resaltando que respecto de la recaudación del Impuesto General a las Ventas, genera una distorsión en la técnica del valor agregado alterando la traslación de la carga económica del mismo.

1.2. Principales causas de la evasión tributaria

Reconociendo que en todo acto de evasión concurren diversos móviles y circunstancias, agrupadas en función a su naturaleza, como de tipo económico, técnico, accidentales, psicológicas y jurídicas, consideramos que para fines de este trabajo, las principales causas

⁶² URQUIZO, Daniel. *La Evasión Tributaria*. Lima: Fecat, 1990, p. 89.

pueden agruparse en tres grupos: "Inexistencia de una conciencia tributaria en la población, complejidad y limitaciones de la legislación tributaria, ineficiencia de la administración tributaria"⁶³.

De las causas antes descritas, debemos considerar que la falta de conciencia tributaria en la población, refleja una falta de sentido de responsabilidad de la persona ante el fenómeno tributario, reflejado en actitudes y plasmada en comportamientos.

Son pocos los que satisfacen voluntariamente con puntualidad y corrección sus obligaciones, cualquiera sea la naturaleza de las mismas. Por supuesto, que tratándose de la obligación tributaria en particular, esa resistencia asume características más agudas y se vincula generalmente con la imagen del gobierno y la percepción que los individuos se hacen de la forma en que el gobierno gasta el dinero. [...] La solución de este problema es responsabilidad de todos los componentes de la sociedad y deberá comprender un cambio en los sistemas educativos a todos los niveles⁶⁴.

Además, coincidimos con URQUIZO, en que la existencia de una falta de conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales, pasa por el hecho de que nadie denuncia algún incumplimiento de obligaciones tributarias a las autoridades de la Administración Tributaria por desconocimiento de las normas tributarias o porque el Estado no recompensa de manera efectiva a los denunciantes⁶⁵.

Es así por ejemplo como se ha considerado que lo regulado por la Resolución de Superintendencia N° 075-2003/SUNAT, concordante con los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo N° 815^o es letra muerta que no legitima a los ciudadanos a colaborar con el Estado en la lucha contra la evasión tributaria.

⁶³ PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL CEPAL/PNUD, Óp. cit., p.11.

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ Cf. URQUIZO, Daniel, Óp. cit. pp. 82-83.

De otra parte, en cuanto a la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria cabe indicar que:

Las normas jurídicas tributarias son complejas por su propia naturaleza técnica. Esa complejidad está confirmada por ejemplo, en la existencia de normas que regulan la misma base imponible y los contribuyentes, la existencia de exoneraciones amplias o condicionadas, la vigencia de regímenes de fomento o incentivos con procedimientos muy detallados y confusos, el alcance no siempre claro en cuanto a las facultades y deberes de la administración tributaria y de los contribuyentes. También incluimos en estas menciones, la frecuente aprobación de sistemas de condonación o amnistía tributaria, que premian al contribuyente incumplidor en perjuicio del cumplidor y afectan por ende la conciencia tributaria⁶⁶.

Dentro de esa lógica, es de resaltar la crítica técnica que se formula a los impuestos indirectos como es el caso del Impuesto General a las Ventas, por considerar que supuestamente se opone al principio de la capacidad contributiva, al no tener en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo del impuesto en comparación con los impuestos directos, como si éstos gravaran de manera proporcional más al rico que al pobre.

Sin embargo, coincidimos con GIORGETTI en tanto señala que:

Para valorar con exactitud todos los posibles efectos de la imposición directa o indirecta, justamente para el estudio de la distribución de la carga fiscal, sería necesario, lograr antes una segura catalogación de los dos tipos de tributos, en relación con los caracteres y efectos de cada impuesto y con respecto al modo en que el sistema tributario examinado actúe y obre en el momento de la observación, problema éste que aún no ha sido resuelto, pero en el cual están empeñados muchos estudiosos⁶⁷.

Más bien, podría considerarse como una causa técnica de la evasión tributaria aquella que radica en la diferente configuración del crédito fiscal de empresa con respecto a la configuración del rédito económico

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ GIORGETTI, Armando Óp. cit. p. 148.

de la empresa. Esto resulta interesante porque si el empresario entiende que la valuación fiscal de su rédito se aleja considerablemente, por exceso, de aquella económico-empresaria, una convicción semejante podría también inducirlo a oponerse a las pretensiones del fisco aun con actos de evasión.

Conforme con esa lógica GIORGETTI nos refiere lo siguiente:

[...] el contribuyente puede resultar impulsado a acciones contrarias a la norma tributaria: a) porque la diversidad de valoración del rédito, en perjuicio suyo, le ofrece un buen pretexto para la justificación moral de la eventual actitud de resistencia a la obligación tributaria; resistencia determinada -repetimos- por un exceso de imposición, por una divergencia de valuación de lo imponible, que el contribuyente estima arbitraria; b) porque el mayor agravio tributario -a veces de grandes proporciones y a menudo causa de no pocas dificultades para le empresa- determinaría una injusta pérdida económica para le empresa; lo cual constituye otro motivo de justificación moral para el contribuyente⁶⁸.

De lo citado, puede evidenciarse que el Estado al no saber siempre mantener el debido equilibrio entre la carga pública y la capacidad económica de los contribuyentes, como consecuencia de un insuficiente manejo del factor tributario dentro del contexto general de la política económica del país; contribuye de manera indirecta a una carencia de conciencia tributaria en los ciudadanos.

Entre estas causas técnicas de la evasión tributaria también es necesario referir al establecimiento de situaciones tributarias de excepción, cuando no responden a causas que seriamente las expliquen y justifiquen. Es así como, URQUIZO nos refiere a las leyes de amnistía.

En cuanto a la ineficiencia de la administración tributaria, "la decisión de evadir los impuestos implica muchas veces que el contribuyente

⁶⁸ Ídem, p. 149.

efectúe un cálculo económico valorando los beneficios y costos de la evasión⁶⁹.

Las posibilidades de evasión son tanto mayores cuanto más incierta o remota para el contribuyente es la probabilidad de ser identificado como tal y de ser inspeccionado en forma competente y eficaz. En efecto una pena futura e incierta, bien sea pecuniaria o de otra naturaleza, se valora, en el momento que la evasión se pone en marcha, según un factor de que podríamos denominar de descuento que reduce la relevancia y valor efectivo de la misma para el contribuyente evasor⁷⁰.

Este factor de descuento dependerá no solamente de la probabilidad de ser identificado como evasor y las penas que le impondrán, sino también de la forma en que la Administración realiza la inspección o verificación. Entonces, el contribuyente valorará la conveniencia de evadir en función de la eficiencia efectiva de las oficinas de impuestos. A manera de conclusión, es de resaltar que entre las causas de evasión tributaria descritas, logramos percibir la falta de una noción clara del deber constitucional de contribuir en los gastos públicos, producto de la ausencia de elementos jurídicos definidos adecuada y suficientemente en la legislación y en el actuar de la Administración Tributaria; a fin de hacer entender al común de la ciudadanía que el tema tributario es más que trascendental para el desarrollo del país.

1.3. Tipos de evasión e incumplimiento tributario

Los tipos de evasión pueden resumirse en:

- Falta de presentación de declaraciones.
- Declaración Jurada realizada incorrectamente.
- Falta de pago del impuesto.

La falta de presentación de declaraciones se evidencia como:

Una de las formas más comunes de evasión [...]. Las administraciones tributarias tradicionalmente no le han

⁶⁹ PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL CEPAL/PNUD, Óp. cit. , p.12.

⁷⁰ *Ibidem*.

prestado la debida atención a este problema. [...] Limitaciones en los sistemas de registro de contribuyentes y sistemas automatizados de procesamiento de declaraciones y control tributario, fundamentales para identificar este incumplimiento, son una de las causas fundamentales para la dificultad de identificar los no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos para la Administración por esta forma de evasión⁷¹.

En los últimos años, la eliminación de la necesidad de presentar declaraciones a los asalariados, así como la utilización de la red bancaria para la recepción de las declaraciones y su procesamiento, ha permitido dedicar más recursos de la Administración a este problema, demostrando la magnitud e importancia del mismo.

De lo señalado claramente tenemos que, la falta de presentación de declaración permite que muchos de los contribuyentes incumplan con el pago de sus impuestos, ya que la Administración Tributaria, a penas se da abasto para verificar la información de las declaraciones presentadas, por lo que un gran sector de la economía al no presentar su declaración se encuentra fuera del ámbito de fiscalización de la Administración por mucho tiempo, lo cual a través del tiempo con la implementación de nuevos sistemas de control ello se ha ido subsanando, permitiendo que la base de los contribuyentes con el discurrir del tiempo se vaya incrementando.

En cuanto al segundo supuesto de evasión, se basa en la presentación inexacta de la declaración de tributos, consignando en ella datos que no permiten determinar de manera adecuada la deuda tributaria.

Esta modalidad puede tener "las siguientes figuras: disminución de la base imponible, aumento indebido de las deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados, y traslación de la base imponible"⁷².

⁷¹ Ídem, p. 13.

⁷² Ibídem.

En cuanto a la disminución de la base imponible tenemos que:

La declaración de una base imponible inferior a la real es uno de los métodos más utilizados por los contribuyentes para reducir o eliminar sus obligaciones tributarias. Generalmente la ley requiere que la Administración demuestre la existencia de ingresos no declarados [...] las empresas suelen reducir considerablemente sus impuestos mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas⁷³.

Respecto al aumento indebido de las exenciones y créditos por impuestos pagados:

Los contribuyentes suelen disminuir su carga tributaria incrementando indebidamente sus deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Como estos hechos normalmente deben ser declarados por el contribuyente, y en muchos casos deben presentarse los comprobantes de correspondientes, la Administración está en condiciones de poder verificar dichas rebajas, aunque desde luego la efectividad de tal verificación dependerá de los recursos de auditoría⁷⁴.

Sin embargo, incluso en un escenario ideal, donde los contribuyentes no incrementen indebidamente sus créditos, exenciones y devoluciones, hay que tener en cuenta que existe un concepto que es el llamado Gasto Tributario, el mismo que refiere a las erogaciones o "(...) transferencias que el Fisco realiza a determinados grupos o sectores pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario, lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente."⁷⁵

Por tanto, la base de recaudación está constantemente amenazada no solo por las brechas de incumplimiento, sino por los necesarios gastos

⁷³ *Ibíd.*

⁷⁴ *Ibíd.*

⁷⁵ Programa de Apoyo Institucional /PAI-NIC. *Informe Sobre Efectos de las Reformas Tributarias 2003, Exoneraciones y Proyecciones Fiscales 2006-2010* Consultoría Fiscal realizada para la Secretaría de Coordinación y Estrategia de la Presidencia Daniel Artana Economista Jefe de FIEL, Buenos Aires. Argentina. Managua, 2005 p. 14

financieros, administrativos y tributarios en los que se ha de incurrir a fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En cuanto a la última figura de una declaración incorrecta, donde:

Mediante el traslado de las utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter, al menos una parte de su base imponible, a una tasa menor. [...] trasladan a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente más bajas [...] vía manipulación de precios de transferencia⁷⁶.

Finalmente, el tercer tipo de evasión lo encontramos en la morosidad del pago de los impuestos:

La falta de acción de las Administraciones sobre las cuentas morosas se debe normalmente a la ineficiencia de los sistemas de procesamiento de datos y deficiencias de los sistemas de cuenta corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa y a la falta de decisión política para cobrar la deuda morosa⁷⁷.

Como podrá observarse, todas las clases y las expresiones de las mismas aparecen ante la falta de capacitación del personal de auditoría de las administraciones tributarias, asimismo la deficiencia de los métodos de verificación de los datos proporcionados por los contribuyentes en sus declaraciones, los cruces de información son deficientes, y por último, la no implementación de métodos para disminuir la cantidad de contribuyentes que a pesar de realizar supuestos gravados no son debidamente reportados y no son pasibles de fiscalización.

A mediados del 2002, la SUNAT implementó con éxito una serie de medidas de ampliación de la base tributaria orientadas a incrementar la recaudación del IGV. Estas medidas fueron: el Régimen de Retenciones, el Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias (Sistema de Deduciones) y el Régimen de Percepciones, que

⁷⁶ PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL CEPAL/PNUD, Óp. cit. P. 15

⁷⁷ *Ibidem*.

buscaron incrementar el número de contribuyentes con declaración y pago puntual de sus obligaciones del IGV.

Es importante precisar que estas medidas no implicaron la creación de nuevos impuestos o la elevación de las tasas vigentes, sino que constituyeron mecanismos por medio de los cuales se aseguró el pago de las obligaciones tributarias del IGV. Además, se evitó que quienes cobraban este impuesto a sus clientes dejaran de pagar al Estado y lo considerasen como una "ganancia" adicional de su negocio. Por ejemplo, durante el 2003 se detectó algunos sectores, como el de intermediación laboral -los llamados 'services'- en el que existía una gran brecha de incumplimiento tributario, a pesar de las ganancias existentes. Por ello, luego del estudio respectivo y de los cruces de información correspondientes, la SUNAT incorporó a éste y otros sectores, al Sistema de Deduciones. El resultado fue un incremento casi inmediato de la recaudación de las empresas de intermediación laboral de casi 80%.⁷⁸

Con el fin de reforzar las acciones de control para combatir la evasión y la piratería, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) modificará el Régimen de Percepciones a la importación de Discos Ópticos, es decir de CD y DVD, entre otros productos. Pasando del sistema de percepción específica a la importación, al sistema general⁷⁹.

"Su implementación se efectuó luego de determinar la eficiencia del mecanismo para combatir la subvaluación de los discos ópticos provenientes de Asia y la piratería".⁸⁰

Dicho sistema ha permitido a la Sunat combatir el incumplimiento tributario y la competencia desleal mediante la subvaluación en el precio de las mercancías importadas.⁸¹

⁷⁸ SUNAT. Gestión de la SUNAT en los últimos cinco años. 2001-2005: Principales logros y avances. p.24

⁷⁹Comentario del 29 de mayo de 2007. "SUNAT MODIFICARÁ RÉGIMEN DE PERCEPCIONES APLICABLE A IMPORTACIÓN DE CD Y DVD". Estudio Caballero Bustamante. Notas de interés. Lima. Consulta:17de febrero de 2016 <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/lab/nota_in290507.htm>

⁸⁰ Ibídem

⁸¹ Ibídem

“Con esta medida se garantizó la correcta aplicación de este sistema de control del Impuesto General a las Ventas (IGV), y le ha permitido mejorar las verificaciones de las importaciones de CD y DVD en blanco, reduciendo los niveles de evasión y piratería”⁸²

2. Mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas

Frente a la gran informalidad y los altos índices de evasión tributaria del Impuesto General a las Ventas, el Estado ha reaccionado implementando medidas administrativas y medidas legislativas, destinadas a ensanchar la base de contribuyentes mediante la permanente incorporación de los informales al proceso económico a fin que tributen todos los que deben hacerlo y, emprender una campaña para combatir la evasión de impuestos.

Dichas medidas tienen especial fundamento en la técnica del referido impuesto, descrita por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia contenida en las resoluciones N° 02013-3-2009, 10151-3-2007, 08659-3-2007, 5251-5-2005 y 9146-5-2004, al precisar que:

El Impuesto General a las Ventas en el Perú está diseñado bajo la técnica del valor agregado, sobre la base de la cual en cada etapa del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios se recupera el impuesto que afectó la etapa anterior a través del crédito fiscal, siendo el objeto de la imposición de cada una de las etapas el mayor valor que adquieren en cada una de ellas.

De esta manera se evita una sucesiva imposición que grave impuesto sobre impuesto, o que se reitere la imposición sobre la materia imponible gravada en la etapa anterior, que a través del crédito fiscal del sujeto que realiza operaciones gravadas con el tributo recupera el que le fue trasladado en la etapa anterior y sólo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (traslado a su adquirente). Ello porque quién asumirá el total del impuesto será el consumidor final y que a efecto de mantener diseñado el

⁸² *Ibidem*

impuesto, este crédito fiscal no es susceptible de ser comercializable ni puede recibir el tratamiento de un crédito tributario.

Una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del impuesto que grava las operaciones, a efecto que en cada etapa el intermediario económico entre el bien, el servicio o contrato de construcción y el consumidor final, pague efectivamente el monto del impuesto que corresponde al valor agregado, para que finalmente el impuesto al consumo, fraccionado en cada fase, sea asumido íntegramente por el consumidor final, sin que su traslado a los precios origine en éstos el efecto de acumulación (doble o múltiple imposición) y piramidación (cálculo del margen de utilidad sobre una base que contiene impuesto), sino que, por el contrario, ofrezca ventajas de neutralidad y a la vez de eficiencia recaudatoria.

El objetivo del Impuesto General a las Ventas es gravar el valor agregado que se otorgue en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios afectos, siendo el consumidor final, quien asuma el total de la carga impositiva, como corresponde a la imposición indirecta⁸³.

Bajo este esquema queda claro que el crédito fiscal del referido impuesto no es susceptible de ser comercializado ni comparte la naturaleza de un crédito tributario, circunstancia que se verifica en la solución legislativa prevista en el artículo 25 del T.U.O. de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo, aprobada por Decreto Supremo N° 55-99-EF⁸⁴, cuando dispone que en caso el crédito fiscal en un periodo exceda al monto del impuesto bruto, este exceso deberá aplicarse en los meses siguientes hasta agotarlo, sin que exista la posibilidad de ser considerado como un tributo pagado indebidamente y susceptible de ser materia de devolución.

⁸³ Cf. TRIBUNAL FISCAL. Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 02013-3-2009, 10151-3-2007, 08659-3-2007, 5251-5-2005 y 9146-5-2004. pp. 6-7, 3, 3, 6 y 3 respectivamente.
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_02013.pdf>,
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_10151.pdf>,
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_08659.pdf>,
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_05251.pdf>,
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09146.pdf>.

⁸⁴ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 1999. *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo N° 55-99-EF*. 14 de abril.

2.1. Fines y objetivos

Las medidas se caracterizan por ser preventivas e inciden en regular nuevos mecanismos de recaudación y de ampliación de la base tributaria a fin de anticipar el Impuesto General a las Ventas, lo que ha permitido incrementar los ingresos del Tesoro e incorporar nuevos nombres al padrón de los obligados a tributar.

Así, la Administración Tributaria pretende asegurar una recaudación mínima que permita al Estado solventar los gastos públicos incurridos por satisfacer las necesidades públicas como educación, salud, servicios públicos, etc. de una manera razonable, pretendiendo que los deudores tributarios cumplan sus obligaciones tributarias en vista del adelanto ya realizado por esta vía.

Además, ello permite a la Administración construir una relación de las personas que efectúan actividades empresariales, detectando a sujetos pasivos que, de otro modo, serían inubicables y que ahora pueden ser materia de fiscalización.

Finalmente, también se ha logrado reforzar la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria, caracterizándola por su ejercicio discrecional y dentro de un debido procedimiento que conjuga deberes formales y derechos de los contribuyentes.

2.2. Facultades y límites jurídicos del Fisco para implementar mecanismos de recaudación

Entre las facultades que la Administración Tributaria ostenta a efectos de luchar contra la evasión tributaria y la informalidad de una manera eficiente, se encuentra el implementar mecanismos de recaudación.

Justamente, dichas facultades son ejercidas acorde con una serie de funciones establecidas por ley, referidas a la elaboración y aprobación de programas generales y especiales de fiscalización de los tributos que administra.

Entre las Administraciones Tributarias peruanas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en adelante SUNAT, ha resaltado por su seriedad, eficiencia e importancia. Respecto a ésta, resulta importante reflexionar sobre la visión que la población tiene de ella.

Es sabido que la Administración Tributaria no tiene por qué ser querida por los ciudadanos, pero sí tendría que ser respetada por la eficiencia y justeza de sus actuaciones y decisiones. En ese sentido, los funcionarios de la SUNAT a parte de ejercer facultades establecida en la ley, requiere la legitimidad de los administrados a fin de contar con su colaboración, con miras a poder rediseñar un proceso de promoción de la cultura de lo tributario en el Perú.⁸⁵

Dentro de ese margen de acción, es necesario resaltar que la SUNAT se ha propuesto contribuir al modelamiento de una nueva ciudadanía basada en la práctica activa de sus obligaciones y en la adopción de un mínimo de principios éticos que permitan que en nuestro país exista la posibilidad de progresar para todos sus integrantes.

En ese sentido, debemos Durán nos precisa se desarrollaron dos instrumentos trascendentales para la lucha contra la evasión:

- (i) una gran base de datos del comportamiento económico de los ciudadanos, y, (ii) un sistema tributario de retención en la fuente de distintos tributos.

Con lo segundo, como se podrá verificar más adelante, se ha logrado reentender las dinámicas empresariales en el país y las relaciones entre la economía formal e informal, lo que a la larga posibilitará la disminución de la economía informal.

Con lo primero se ha dado un paso mucho más largo, que es poder conocer los movimientos económicos de los

⁸⁵ Cf. "Informe especial AELE. Una visión tributaria del país." *Revista Análisis Tributario* Lima, N° 235 agosto, 2007 p.19

ciudadanos que están más allá de los umbrales de la pobreza, resultando revelador –entre otros– que muchísimas personas se encuentran al margen del sistema tributario y generan importantes ganancias que no son declaradas a la SUNAT, y que haya deudores tributarios que presenten declaraciones juradas y paguen sus tributos solo respecto de un porcentaje de los ingresos que obtienen.⁸⁶

En ese sentido, los límites jurídicos contra dichas medidas se encuentran en el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos conforme lo establece el art. 74° de la Constitución Política del Perú⁸⁷ vigente.

Entre las principales medidas adoptadas tenemos los “operativos de control caminero (que supone verificar el traslado de mercancías por el territorio nacional mediante el uso de las guías de remisión) como el control de comprobantes de pago mediante operativos realizados por fedatarios, con las cuales se ha promovido la reducción de la evasión.”^{88 89}

Cabe indicar que dicho “esquema supone una división en el tratamiento de los contribuyentes, de tal modo que aquellos a los que resulta menos costoso fiscalizar se les fiscaliza constantemente (los PRICOS, por ejemplo); mientras que hay un gran sector para el que resulta sumamente caro cualquier tipo de control fiscal directo, por lo que se diseñaron mecanismos aleatorios”⁹⁰ que permiten un control indirecto de la evasión.

⁸⁶ Durán Rojo, Luis. Comentario del 13 de enero de 2008 “Los actores en el fenómeno tributario”. “*Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología*”. Consulta 17 de febrero de 2016
<<http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2008/01/>>

⁸⁷ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ, 1993, *Constitución Política del Perú*. 29 de diciembre.

⁸⁸Durán Rojo, Luis. Loc. Cit

⁸⁹ Cabe resaltar que el operativo de control móvil se rige por el protocolo de actuación del fedatario fiscalizador, para mayor información se puede revisar la web al respecto en: <<http://contenido.app.sunat.gob.pe/insc/Acciones+de+Fiscalizacion/Protocolo+Actuacion+del+Fedatario+Fiscalizador.pdf>>

⁹⁰ Durán Rojo, Luis. Loc Cit

Aunado a dicha labor, también se ha venido reforzando la realización de labores inductivas⁹¹; siendo que Durán nos precisa sobre las medidas de control:

(...) acciones inductivas (acciones masivas que buscan generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al menor costo a través del envío de esquelas o citaciones, y comunicaciones o cartas inductivas) y los operativos (acciones rápidas, sorpresivas y de carácter masivo, orientadas a la detección de situaciones de informalidad, a la generación del riesgo y a la creación de conciencia tributaria) podrían asegurar suficiente nivel de riesgo para controlar la evasión.

También la SUNAT ha avanzado mucho en materia del procedimiento de fiscalización, apoyada por un esquema normativo diseñado para brindar instrumentos de lucha contra el fraude de ley, y contra muchos vacíos en cuanto al respeto y garantía de los ciudadanos. La actividad fiscalizadora ha pasado de ser empírica a responder a criterios técnicos y de mucha posibilidad de éxito.⁹²

Justamente con la modificación del Código Tributario introducida por el Decreto Legislativo N° 1113⁹³ al artículo 61° que regula el supuesto de la fiscalización o verificación efectuada por el deudor tributario, actualmente contamos con 02 procedimientos de fiscalización: fiscalización definitiva y fiscalización parcial, siendo esta última una figura novedosa incorporada con la modificación.

⁹¹ Un ejemplo de ello es la capacitación que la SUNAT ha brindado a comerciantes del mercado central y de Gamarra con la finalidad de generar conciencia tributaria y de cumplimiento de dichas obligaciones en lugar de generar sanciones correctivas. Consulta 17 de febrero de 2016 <<http://gestion.pe/economia/sunat-capacita-14000-comerciantes-mercado-central-y-gamarra-2149179>>

⁹²Durán Rojo, Luis. Loc Cit

⁹³PODER EJECUTIVO, 2012. *Decreto Legislativo N° 1113, Decreto Legislativo que modifica el T.U.O. del Código Tributario* 06 de julio. Norma emitida en función de las facultades establecidas por la Ley N° 29884.

Como es sabido, el primer párrafo del mencionado artículo establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario puede ser pasible de una fiscalización o verificación por parte de la Administración Tributaria, la que podrá modificarlas cuando constate la omisión o inexactitud de en la información dada, emitiendo la respectiva resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Hasta antes de la modificación señalada, solo era factible realizar una fiscalización definitiva o integral; siendo que se ha incorporado la figura de la fiscalización parcial, a través de la cual se revisará parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria dentro de un plazo de 06 meses e indicando expresamente el en el inicio del procedimiento de fiscalización los aspectos que serán materia de revisión y el carácter parcial o definitivo de la misma.

Resulta pertinente indicar que en la propia investigación realizada por el fisco dentro de un proceso de fiscalización parcial, podrían detectarse otros elementos por revisar o que tienen relación directa con otros aspectos impositivos y que no fueron materia de comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. Luego, el artículo 61° establece la posibilidad que la Administración Tributaria en caso, verifique que los 06 meses puedan resultar insuficientes para efectuar su labor de inspección, y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, pueda convertirlo en un procedimiento de fiscalización definitiva, donde tendrá el plazo de 01 año para solicitar información.

Un principal problema que acarrea dicha facultad fiscalizadora estaba reflejada en excesos del ejercicio de la discrecionalidad, lo cual ha empezado a repararse con el establecimiento de un primer Reglamento de Fiscalización de SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF⁹⁴, "denotando un tránsito hacia una "juridificación" del procedimiento de fiscalización tributaria, que permita equiparar a la Administración y a los contribuyentes en sede

⁹⁴ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, 2007. *Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT* 28 de junio.

de fiscalización, de modo que sin perder la perspectiva de la verdad del quantum recaudatorio, se promueva una serie de derechos y garantías para el ciudadano sometido a ese procedimiento⁹⁵, cuyo principal objetivo es en nuestra opinión subsanar los errores voluntarios e involuntarios del contribuyentes,⁹⁶ permitiéndole así un mejor manejo de su contabilidad y para la administración tributaria evitar las posibilidades de fraude.

Finalmente, siendo nuestra materia de investigación la implementación de los regímenes de Deduciones y Retenciones⁹⁷ en el Perú, podemos adelantar que con dichos mecanismos de recaudación del Impuesto General a las Ventas, SUNAT ha podido detectar situaciones de evasión

⁹⁵ Durán Rojo, Luis. Loc. Cit.

⁹⁶ De acuerdo a la web de la Sunat cuando hace referencia al procedimiento de fiscalización tributaria "Se puede decir que la finalidad principal del procedimiento de fiscalización es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias declaradas por los contribuyentes, y la secundaria aumentar el cumplimiento voluntario y la **correcta determinación** de los contribuyentes a través de la generación de riesgo, creando la sensación de que cualquier incumplimiento será rápidamente detectado y sancionado por la Administración Tributaria." Consulta 27 de febrero de 2016

http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2391:introduccion&catid=374:procedimiento-de-fiscalizacion&Itemid=604

⁹⁷ **Normas generales del Sistema (excluyendo RS 183-2004)**

Decreto Legislativo N° 940 - Publicada el 31 de diciembre de 2003

Decreto Legislativo N° 954 - Publicada el 05 de febrero de 2004

Modificación del Decreto Legislativo N° 940 que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

Ley N° 28605 - Publicada el 25 de setiembre de 2005

Ley que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el TUO del N° 940.

Segunda Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N° 29173.- Publicada el 23 de diciembre de 2007

Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas

Decreto Legislativo N° 1110 - Publicada el 20 de junio de 2012

Modificación del TUO del Decreto Legislativo N° 940 que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT - Publicada el 28 de diciembre de 2013.

Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno

Resolución de Superintendencia N° 343-2014.-Resolución de Superintendencia que modifica diversas Resoluciones que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema. Anexo 1

Normas sobre el Régimen de Gradualidad

Resolución de Superintendencia N° 254-2004/SUNAT - Publicada el 30 de octubre de 2004 Régimen de gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.

Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT - Publicada el 28 de diciembre de 2013. (Anexo) Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.

sorprendentes existentes en la informalidad conforme lo puntualizaremos en el siguiente acápite.

2.3 Principales mecanismos de recaudación como control indirecto de la evasión tributaria en el Impuesto General a las Ventas

En el Perú, el escenario que se presenta como tierra fértil para la evasión tributaria es justamente la existencia de una economía informal⁹⁸, expresión utilizada ampliamente para englobar a trabajadores y empresas tanto rurales como urbanas que operan de forma informal. Entre las principales consecuencias que acarrea dicha economía informal tenemos: El potenciar actividades de subsistencia de bajo valor agregado, arrastrar hacia abajo la productividad global de la economía, frenar el progreso económico y social del país, ofrecer condiciones laborales de mala calidad, generar deberes y derechos diferenciados, reducir la capacidad de inversión del Estado en desarrollo, generar altos niveles de competencia desleal con quienes venden los mismos productos o prestan los mismos servicios respetando todas las obligaciones establecidas por nuestra legislación, etc.

En ese sentido, existe un interés fiscal del Estado de evitar reducción de ingresos, toda vez que ello limitaría sus posibilidades para

⁹⁸ Al respecto La OIT en la Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo, congregada en su 90.^a reunión, 2002, emitió la Resolución relativa al trabajo decente y la economía informal en la Conclusión N° 3 manifestó que: "Si bien no existe una descripción o definición precisa aceptada universalmente, por lo general se entiende que el término «economía informal» abarca una gran variedad de trabajadores, empresas y empresarios con características identificables. Todos ellos tropiezan con determinados inconvenientes y problemas de distinta intensidad en los contextos nacionales, rurales y urbanos. El término «economía informal» es preferible al de «sector informal», ya que las actividades de los trabajadores y las empresas a los que se aplica no se pueden asociar con un único sector de la economía, pues sus actividades abarcan diversos sectores. No obstante, el término «economía informal» suele restar importancia a los vínculos, las zonas grises y la interdependencia existente entre las actividades formales y las informales. El término «economía informal» hace referencia al conjunto de actividades económicas desarrolladas por los trabajadores y las unidades económicas que, tanto en la legislación como en la práctica, están insuficientemente contempladas por sistemas formales o no lo están en absoluto. Las actividades de esas personas y empresas no están recogidas por la ley, lo que significa que se desempeñan al margen de ella; o no están contempladas en la práctica, es decir que, si bien estas personas operan dentro del ámbito de la ley, ésta no se aplica o no se cumple; o la propia ley no fomenta su cumplimiento por ser inadecuada, engorrosa o imponer costos excesivos. Las labores de la OIT deben tener en cuenta las dificultades conceptuales que se derivan de esa gran diversidad".

satisfacer las necesidades básicas de la población y/o mejorar los servicios públicos, limitando la planificación y la proyección de las variables económicas del país.

Si bien es complicado determinar un perfecto balance entre el interés de ampliar la base de recaudación del impuesto y por otro lado tomar en consideración las obligaciones que a partir de ello debe asumir el empresariado, somos de la opinión que los sistemas de recaudación tributaria del IGV de la manera que se encuentran actualmente regulados, en particular el de retención y de deducciones, imponen una carga excesivamente onerosa al sector empresarial, limitando su crecimiento y sus posibilidades de capitalización.

Un ejemplo concreto es el análisis que se realiza sobre la afectación del sistema de deducción a la liquidez de una empresa de transportes descrito a continuación:

Por otro lado el sistema de deducciones del IGV si impacta significativamente en la liquidez de la empresa; si observamos el análisis que se ha realizado apreciamos que la empresa por el total de la facturación del servicio de transporte de carga pesada se deduce el 4% teniendo en consideración que la facturación se realiza semanalmente y agregando los días que se toma nuestros clientes para la revisión de las facturas y generación de la letra de descuento podemos determinar que la cobranza estaría realizándose a los 10 días de emitida la factura, así mismo las deducciones correspondiente a esa cobranza se realizara en el mismo día, y las restantes que no fueron cobradas tienen un plazo para pagar la deducción hasta el 5to día hábil del mes siguiente. Considerando que el dinero generado por las deducciones solo será utilizado para el pago de tributos, ¿Qué sucede si en el periodo obtenemos crédito fiscal?, las deducciones estarían acumuladas hasta la declaración del mes siguiente; es decir tendríamos dinero congelado dentro de nuestra cuenta corriente del Banco de la Nación. Afectando así la liquidez.⁹⁹

El impacto significativo en la liquidez de la empresa por parte de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones

⁹⁹ Castro Távara, Paúl "El sistema de deducciones del IGV y su impacto en la liquidez de la empresa de transportes de carga pesada factoría comercial y transportes s.a.c. de trujillo". Tesis para obtener el Título Profesional de Contador Público. Trujillo:UPAO, 2013 p.72

Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, se aprecia en la disminución significativa de la Liquidez de la empresa para reinvertir el capital de trabajo, originando un efecto negativo en el costo de oportunidad, y además se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento.¹⁰⁰

De otro lado, en el Perú habitamos aproximadamente 31 millones de habitantes¹⁰¹, de todos ellos solo un porcentaje está en condiciones de generar renta pasible de ser gravada, sin embargo, la totalidad de nosotros realizamos diariamente una serie de transacciones (sean compra o ventas de bienes, o prestaciones o utilizaciones de servicios) que por minúsculas que parezcan inyectan dinamismos a la economía nacional; es precisamente por esta razón, entre otras, que la Administración y los legisladores han optado por crear una serie de mecanismos de aseguramiento del pago del IGV que se genera en dichas operaciones recurrentes y habituales en el mercado de un país.

Ahora bien, si a la enorme presencia que tienen en nuestras vidas las operaciones económicas señaladas le añadimos el elemento preponderante en nuestra economía, que es la informalidad y la arraigada tendencia a evadir la tributación, comprenderemos lo preponderante que se hace el buscar mecanismos que coadyuven a incrementar significativamente la recaudación y la disminución de las brechas de incumplimiento que se originan en coyunturas como la nuestra.

A modo de ejemplo durante el período 2001-2002, el 95% de transporte de arroz pilado se realizó con guías de remisión y comprobantes de pago de terceros, eso quiere decir que aquellos empresarios que realizaron las operaciones económicas no figuran, no las declararon y no tributaron en aquella oportunidad.

¹⁰⁰ Ídem. p.84

¹⁰¹ Población estimada del Perú 31 488 625 Personas. Consulta 17 de febrero de 2016
<<https://www.inei.gob.pe/>>

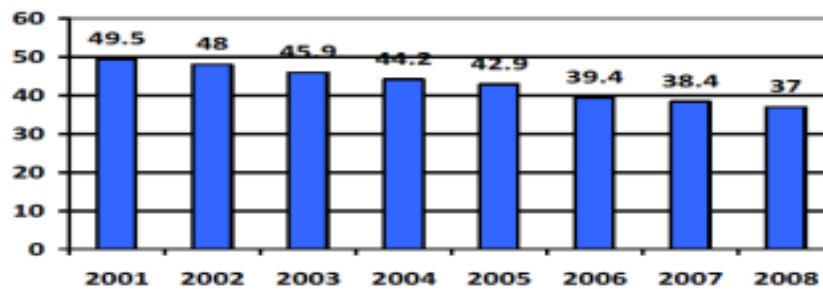
COMERCIANTES EN LIMA DE ARROZ PILADO		
SITUACIÓN	S/.	%
TRAEN ARROZ POR	166,267,150	100%
DECLARAN VENTAS POR	8,214,824	5%
OMITEN LA DECLARACIÓN POR	158,052,326	95%

102

“Se ha detectado que el 95% de quienes han trasladado arroz pilado no han declarado las ventas realizadas. En el período de análisis, las unidades de Control Móvil de la SUNAT intervinieron traslados de lotes de arroz en Lima por un valor de 166 millones de nuevos soles, de los cuales -luego de investigarse las remesas- se estableció que apenas 8 millones (5% del total) habían sido declarados.”¹⁰³

A través del siguiente cuadro podemos apreciar cómo ha sido la evolución de la reducción del incumplimiento respecto del Impuesto General a las Ventas, que como puede apreciarse ha mantenido a través de los años una disminución considerable del cumplimiento de los compromisos tributarios referidos al IGV.

Gráfico N° 7
Incumplimiento en el IGV
Porcentaje



Fuente: SUNAT
Elaboración: INETP

104

¹⁰² Verona, José. “La evasión del IGV y la comercialización del arroz”. Informe SUNAT.

Consulta 16 de febrero de 2016

<http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut111/informe_2.htm>

¹⁰³Ibídem

¹⁰⁴ SUNAT Memoria Anual 2009 p. 22

De acuerdo al desarrollo anterior en cuanto a cumplimiento de obligaciones tributarias presentamos el cuadro siguiente donde el incremento en la recaudación de tributos internos se ha podido evidenciar a través de los años desde que se implementaron los sistemas de pagos anticipados del IGV:



1/ Considera los Ingresos Tributarios de Gobierno Central. No se descuenta las devoluciones.
 Fuente: SUNAT
 Elaboración: Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística -SUNAT

105

“En el año 2014, la Recaudación por Gestión Directa ascendió a S/. 13,774 millones, monto que significó una disminución del 0.4% respecto al año anterior. Cabe destacar, que en este concepto se incluyen los ingresos provenientes de las cuentas del SPOT efectuadas en el año, las cuales disminuyeron en 39.9% producto de modificaciones normativas. De no considerar ese componente, la recaudación tendría un incremento de 10% respecto al 2013.”¹⁰⁶

Así pues, en los últimos 15 años con la intención de incrementar la recaudación correspondiente al IGV y de lograr la consecución de otros fines extrafiscales, tan o más relevantes que el primero se han

¹⁰⁵ SUNAT Memoria Anual 2014.p.34

¹⁰⁶ Ídem p. 58

implementado mecanismos administrativos y legislativos, que sin llegar a un incremento de la tasa impositiva del impuesto han regulado nuevas medidas, y en algunos casos no muy innovadoras fórmulas, como son las deducciones y retenciones relacionadas con el IGV.

2.3.1. El Sistema de Deducciones (SPOT)

Justamente, con fecha 26 de abril del 2001 fue publicado en el Diario Oficial El Peruano, el Decreto Legislativo 917 mediante el cual se aprobó el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (en adelante SPOT). Posteriormente con fecha 10 de julio del 2002 se publicó la Resolución de Superintendencia N° 050-2002/SUNAT, mediante la cual se reglamentó dicho sistema, en sus principales aspectos.

Es así que:

El sistema de deducciones (SPOT) es un mecanismo administrativo que coadyuva con la recaudación de determinados tributos y consiste básicamente en la deducción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o prestador del servicio, el cual, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta del BN para efectuar el pago de tributos, multas y pagos a cuenta 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 la SUNAT.¹⁰⁷

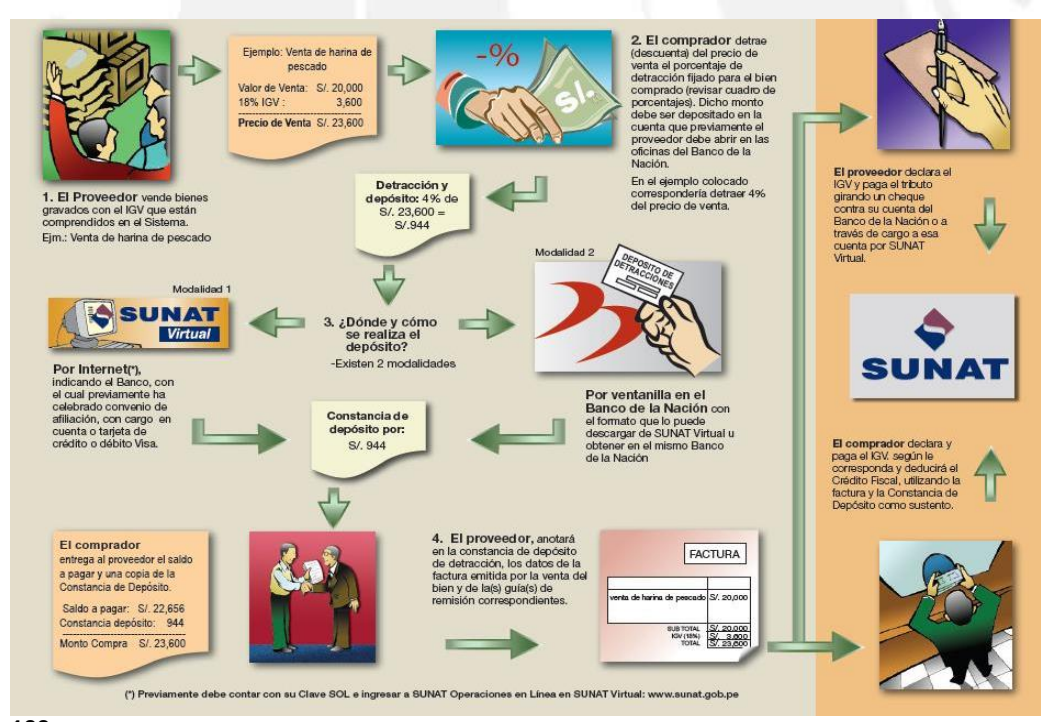
¹⁰⁷ Deducciones. Página Web de SUNAT
Consulta 01 de setiembre de 2016
<<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-deducciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-deducciones>>



Los montos depositados en las cuentas que no se agoten cumplido el plazo señalado por la norma luego que hubieran sido destinados al pago de tributos, serán considerados de libre disponibilidad para el titular.¹⁰⁸

Para mayor ilustración tenemos el siguiente cuadro:

FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE DEDUCCIONES



109

¹⁰⁸ Cf. ¿Qué es sistema de Deduciones del IGV? Página Web de SUNAT Consulta 01 de setiembre de 2016 <<http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/formalizacion-mype/sistemas-del-igv.html>>
¹⁰⁹Funcionamiento Deduciones. Página Web de SUNAT Consulta 23 de febrero de 2016 <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1617:funcionamiento&catid=173:ainformacion-general&Itemid=351>



De este modo, el SPOT persigue el objetivo de generar fondos, mediante dicho depósitos (efectuados por los sujetos obligados) asegurando el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas. Además con ese propósito, con fecha 26 de abril del 2001 se publicó en el Diario Oficial "El Peruano", el Decreto Legislativo N° 940, mediante el cual se establecieron los lineamientos generales en torno al SPOT.

A fin de tener una noción clara de la manera cómo opera el sistema de detracciones, procederemos a realizar una descripción de los principales aspectos y operaciones afectas.

2.3.1.1. Operaciones sujetas al sistema

Antes de adentrarnos en el detalle de las operaciones sujetas al sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), es menester precisar que este mecanismo de recaudación del IGV, tiene un antecedente importante en lo que fuera el Decreto Legislativo N° 917 (en adelante DL N° 917), el cual fue modificado por el Decreto Legislativo N° 940 (en adelante DL N° 940).

Tal y como lo menciona la parte considerativa del DL N° 940, la mencionada sucesión legislativa nació de la delegación de facultades que hiciera el Congreso de la República a favor del Poder Ejecutivo, así pues, se le concedió al Gobierno Central el plazo de 90 días hábiles para modificar el SPOT, ampliar su ámbito de aplicación, perfeccionar el sistema y actualizar la normativa vigente con el objetivo de cubrir vacíos legales y supuestos de evasión y elusión.

Así pues, en respuesta a los objetivos planteados es que el DL N° 940 amplió los supuestos que conformaban el ámbito de aplicación del DL N° 917; actualmente las operaciones comprendidas en el SPOT superan largamente las operaciones comprendidas por el Decreto Legislativo antecesor, el cual se aplicaba en la fase productor o

extractor sobre ciertos productos (azúcar, arroz etc.) y en los supuestos de intermediación laboral.

El artículo 3º del DL N° 940 es el que puntualmente señala las operaciones sujetas al SPOT, el artículo en mención señala que:

Se entenderá por operaciones sujetas al Sistema a las siguientes:

- a) La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta;
- b) El retiro de bienes gravado con el IGV a que se refiere el inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV; y,
- c) El traslado de bienes fuera del Centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta. Se encuentra comprendido en el presente inciso el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago.
- d) El transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre¹¹⁰.

Ahora bien, la regulación de cada uno de estos supuestos se reglamenta independientemente en tres Resoluciones de Superintendencia (en adelante R.S.) y sus respectivas modificatorias, tal y como se detalla a continuación:

- **R.S. N° 183-2004/SUNAT¹¹¹¹¹² (15 de agosto de 2004):**
Normas para la aplicación del SPOT, este reglamento regula la materialización del SPOT en la venta, retiro o traslado de bienes señalados en el anexo 1 de la presente Resolución de

¹¹⁰ PODER EJECUTIVO, 2003, Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917. 17 de diciembre.

¹¹¹ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2004, Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940. 13 de agosto.

¹¹² Concordancias con: R.N. 254-2004-SUNAT (Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central), R.N° 250-2012-SUNAT (Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias aplicable a los espectáculos públicos) y R. N° 375-2013-SUNAT (Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno)

Superintendencia. Así mismo, en capítulos diferenciados regula lo relativo a la aplicación del SPOT tanto en las ventas de los bienes contemplados en el anexo 2 de la misma norma, como los servicios señalados en el anexo 3.

- **R.S. N° 073-2006/SUNAT¹¹³¹¹⁴ (01 de julio de 2006):** Normas para la aplicación del SPOT en lo referido al transporte de bienes realizado por vía terrestre.
- **R.S. N° 057-2007/SUNAT¹¹⁵¹¹⁶ (01 de setiembre de 2007):** Normas para la aplicación del SPOT en lo referido al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.

Como puede apreciarse, el marco de aplicación del SPOT se ha extendido de modo tal, que no solo se ha constreñido a las operaciones habitualmente afectadas al IGV, sino que ha contemplado supuestos adicionales a los reconocidos por el artículo 1º de la Ley de IGV, como sería el aplicar el SPOT a supuestos como el traslado de

¹¹³ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2005, *Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre.* 12 de mayo.

¹¹⁴ De conformidad con el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 138-2006-SUNAT, publicada el 01 septiembre 2006, se suspendió hasta el 30 de setiembre de 2006, la vigencia de la presente Resolución. De conformidad con el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 127-2006-SUNAT, publicada el 25 julio 2006, se suspende hasta el 31 de agosto de 2006 la vigencia de la presente Resolución y normas modificatorias. De conformidad con el Artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 158-2006-SUNAT, publicada el 30 septiembre 2006, se proroga hasta el 30 noviembre de 2006, la suspensión de la vigencia de la presente Resolución, únicamente respecto de aquellos servicios de transporte de bienes realizado por vía terrestre que tengan como punto de origen y/o destino los departamentos de Arequipa, Moquegua, Tacna y Puno.

¹¹⁵SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2007, *Resolución de Superintendencia 057-2007/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.* 01 de setiembre.

¹¹⁶Concordancia con R.D. N° 12354-2007-MTC-15 (Aprueban Directiva "Reempadronamiento de vehículos inscritos en el Registro Nacional de Transporte Terrestre de Pasajeros, que prestan servicio de transporte interprovincial de pasajeros por carretera") y R. N° 375-2013-SUNAT (Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos procedimiento para solicitar el extorno)

bienes fuera de su centro de producción (inciso c) del artículo 3º del DL 940º)¹¹⁷.

En relación a lo señalado en el párrafo anterior, nótese que incluso en la misma página virtual de la SUNAT al hacer referencia a las operaciones sujetas al SPOT se hace una diferenciación entre las operaciones sujetas a detracción del IGV y las detracciones al servicio de transporte terrestre tanto de bienes como de pasajeros. Razón por la cual, resulta evidente concluir que el SPOT ha superado los supuestos del ámbito de aplicación del IGV, y que de modo contrario a la naturaleza del IGV se estaría aplicando en supuestos en los que no existe traslado de propiedad, ni mucho menos venta como es en el caso del traslado de los bienes fuera de su centro de producción.

De otro lado, podemos observar que por razones de legislativa y técnica recaudatoria el SPOT no se aplicará en los supuestos de importación de bienes.

Es conveniente señalar que, así como existe una reglamentación detallada en las diferentes Resoluciones de Superintendencia mencionadas de las operaciones que se encuentra afectas al SPOT, también existe tal minuciosidad para indicar qué operaciones no se encuentran sujetas al Sistema, las mismas que detallamos a continuación:

En la venta, retiro o traslado de bienes señalados en el anexo 1, de acuerdo con lo normado por el artículo 2º de la R.S. Nº 183-2004/SUNAT se encuentran excluidas:

1. Las operaciones cuyo importe sea igual o menor a ½ UIT¹¹⁸.

¹¹⁷ PODER EJECUTIVO, 2003, Decreto Legislativo Nº 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo Nº 917. 17 de diciembre.

2. Los traslados de bienes fuera de los centros de producción ubicados en zonas geográficas que gocen de beneficios tributarios.
3. Los traslado realizados entre centros de producción ubicados en una misma provincia, siempre que respecto de los bienes trasladados se hubiera efectuado el depósito producto de cualquier operación sujeta al Sistema realizada con anterioridad y quien efectúe el traslado haya sido sujeto obligado y/o adquirente en dicha operación.
4. Los traslados realizados hacia la zona primaria, siempre que respecto de los bienes trasladados se hubiera cumplido con la condición señalada en el numeral 3.
5. En los supuestos de ventas con IGV cuando se emita como comprobante de pago una Póliza de adjudicación¹¹⁹.
6. En los supuestos de ventas gravadas con gravadas IGV cuando se emita como comprobante de pago una Liquidación de Compra¹²⁰.

En la venta de bienes señalados en el anexo 2, de acuerdo con lo normado por el artículo 8º de la R.S. N° 183-2004/SUNAT se encuentran excluidas:

1. El importe de la operación sea igual o menor a S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Nuevos Soles).
2. Se emita comprobante de pago que no permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto o costo para efectos tributarios. Esta excepción no opera cuando el adquirente sea una entidad del Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta.
3. Se emita cualquiera de los documentos a que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las pólizas emitidas por las bolsas de productos a que se refiere el literal e) de dicho artículo.
4. Se emita liquidación de compra, de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago¹²¹.

¹¹⁸ En la venta y retiro se tomará la UIT de la fecha de inicio del traslado o la fecha en que se origine la obligación tributaria del IGV, lo primero en ocurrir; mientras que en los traslados se utilizará la UIT vigente a la fecha de inicio de los mismos.

¹¹⁹ Comprobante de pago emitido con ocasión del remate o adjudicación efectuada por martillero público o cualquier entidad que remata o subasta bienes por cuenta de terceros a que se refiere el inciso g) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

¹²⁰ Cf. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2004, *Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT* del 13 de agosto 2004. *Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940*.

¹²¹ *Ibidem*.

En la prestación de los servicios señalados en el anexo 3, de acuerdo con lo normado por el artículo 13º de la R.S. N° 183-2004/SUNAT se encuentran excluidas:

1. El importe de la operación sea igual o menor a S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Nuevos Soles).
2. Se emita comprobante de pago que no permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto o costo para efectos tributarios¹²².
3. Se emita cualquiera de los documentos a que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago.
4. El usuario del servicio tenga la condición de no domiciliado, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta¹²³.

De otro lado, en lo concerniente a las operaciones de transporte de bienes realizado por vía terrestre, la R.S. N° 073-2006/SUNAT nos ofrece una reglamentación detallada de las operaciones comprendidas y excluidas del SPOT.

Así pues, tal como lo reglamenta el artículo 2º de la R.S. N° 073-2006/SUNAT, "se sujetan a la aplicación del SPOT los servicios de transporte de bienes realizados por vía terrestre gravados con el IGV, siempre que el importe de la operación o el valor referencial, sea superior a los 400 nuevos Soles"¹²⁴.

Nótese que en este caso lo que sería tomado como valor referencial no es el valor de los bienes que se están trasladando sino el importe percibido por el servicio de transporte; para evitar confusiones con los supuestos de traslado fuera del centro de producción, es importante resaltar que este último supuesto no debe haberse originado en una operación de venta.

¹²² Esta excepción no opera cuando el usuario sea una entidad del Sector Público Nacional a que se refiere el inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2005, *Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre*. 12 de mayo.

Otro supuesto con el que podría haber confusiones es la aplicación de la detracción en los supuestos donde convergen el servicio de transporte de bienes y el servicio de movimiento de carga contemplado en el numeral 4 del anexo 3 de la R.S. N° 183-2004/SUNAT, el mismo que "comprende actividades tales como: la estiba o carga, desestiba o descarga, movilización y/o tarja de bienes"¹²⁵.

La salida a este particular supuesto se encuentra normada en el literal b) del artículo 2° de la R.S. N° 073-2006/SUNAT, en el cual se establece que "en caso se presten los servicios de manera conjunta, y además se encuentren en un solo comprobante de pago emitido por el servicio de transporte, se debe afectar la totalidad de la contraprestación a lo dispuesto en dicha resolución"¹²⁶.

Sin embargo, parece ser que el legislador no se ha puesto en el supuesto de que el servicio de movimiento de carga no sea accesorio al de transporte de bienes, lo que conllevaría a que el comprobante de pago sea por este servicio y no por el transporte en sí. No queda claro cuál debe ser el tratamiento de la detracción en este caso.

Téngase presente que, según lo dispuesto por el numeral 2.2 del artículo 2° de la R.S. N° 073-2006/SUNAT, se excluye del transporte terrestre de bienes:

1. El servicio de transporte de bienes realizado por vía férrea.
2. El transporte de equipaje, cuando sea concurrente con el de pasajeros.
3. El transporte de caudales o valores¹²⁷.

¹²⁵SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2004, *Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940*. 13 de agosto.

¹²⁶SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2005, *Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre*. 12 de mayo.

¹²⁷ *Ibíd.*

Finalmente, en lo concerniente al transporte público de pasajeros, el mismo que es reglamentado por la R.S. N° 057-2007/SUNAT se tiene que:

Se sujetará al SPOT el servicio de transporte terrestre y público de pasajeros siempre que concurren los siguientes requisitos:

Primero: El vehículo en el cual es prestado dicho servicio transite por garitas o puntos de peaje que señale el anexo.

Segundo: El servicio sea prestado por vehículos de la clase III de la categoría M3, y siempre que sean de un peso neto igual o superior a 8.5 TM. Así mismo, deben contar con una placa de rodaje expedida en el país¹²⁸.

En cuanto a las operaciones exceptuadas, el artículo 3° de la R.S. N° 057-2007/SUNAT señala que:

El Sistema que regula la presente norma no será de aplicación al servicio de transporte de personas, que es aquel servicio prestado por vía terrestre por el cual se emite comprobante de pago que permita ejercer el derecho al crédito fiscal del IGV de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, a que se refiere el numeral 8 del Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT (Servicio de transporte de personas)¹²⁹.

Conviene reparar en que justamente por perseguir la finalidad de garantizar el pago del IGV no se aplique el monto contemplado en el artículo 4° de la R.S. N° 057-2007/SUNAT, el cual evidentemente es inferior al 12 % de detracción que establece el anexo 3 de la R.S. N° 183-2004/SUNAT para este tipo de servicios.

2.3.1.2. Oportunidad de la detracción

La finalidad recaudatoria y de aseguramiento del pago del IGV se nota de manera aun más evidente al remitirnos a los distintos artículos que regulan en cada supuesto de hecho la oportunidad en que debe aplicarse la detracción.

¹²⁸ Cf. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2007, *Resolución de Superintendencia 057-2007/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre*. 01 de setiembre.

¹²⁹ *Ibidem*.

Cabe precisar que la fecha para aplicar la detracción es equivalente a la fecha en la que se debe efectuar el depósito, a diferencia de lo que ocurre en la retención, donde el importe correspondiente al IGV nunca está en posesión del adquirente del bien o del usuario del servicio, sino que solo puede existir detracción en la medida que se haya cumplido con hacer el depósito de parte del precio pactado con el proveedor o prestador del servicio.

Así pues, en el caso vinculado a la prestación de servicios del anexo 3, la oportunidad para hacer el depósito está regida por dos momentos, se hará en el momento que ocurra primero:

- a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio.
- b) Dentro del quinto (5to) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras¹³⁰.

Consideramos que el hacer el depósito en la cuenta de la que es titular el proveedor de los bienes o el prestador del servicio, podría en algunos casos suponer el desembolso anticipado de una parte del precio contratado aun cuando la contraprestación a que se obliga no se llegue a concretar, en cuyo caso correspondería solicitar la devolución de la parte del precio que ha sido depositada en cuenta; sin embargo, nos preguntamos si cabe la posibilidad de que el comprador o usuario puedan solicitar tal devolución, ya que estamos frente a una cuenta cuyos fondos tiene el carácter de intangibles e inembargables.

Nuestra duda se acrecienta en la medida que se constata que el artículo 9º del DL N° 940 solo contempla la posibilidad de que sea el titular de la cuenta quien solicite la libre disposición de los montos depositados.

¹³⁰ Cf. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2004, *Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940*. 13 de agosto.

Parece poco equitativo que sí se regule qué ocurriría en el supuesto caso que “el prestador del servicio recepcione la totalidad del importe de la operación sin que se le haya aplicado la detracción” ¹³¹ (artículo 16.a de la R.S. N° 183-2004/SUNAT) y no se tenga el mismo cuidado para reglamentar cómo proceder en casos como el planteado. Parece no dársele la misma cobertura ni preponderancia a los intereses del Estado y los del contribuyente.

En lo concerniente al retiro de bienes el artículo 6° de la R.S. N° 183-2004/SUNAT, es claro al establecer que la oportunidad para aplicar la detracción es la que corresponda a la fecha del retiro mismo o en la fecha que se emita el comprobante de pago.

En lo referente a la venta de bienes tanto del anexo 1, como del anexo 2, la oportunidad para hacer el depósito esta regida por dos momentos, se hará en el momento que ocurra primero: a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio. b) Dentro del quinto (5°) día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras¹³².

Ahora bien, en este supuesto, al igual que ocurre con la prestación de servicios sujetos al SPOT, el legislador también se ha puesto en el supuesto de que el comprador no cumpla con hacer la detracción a la que se encontraba obligado y ha previsto que el mismo vendedor del bien se haga una autodetracción, la cual no podrá ser posterior al quinto día hábil de haber recibido la totalidad del importe.

De otro lado en lo referido al transporte terrestre de bienes el depósito debe hacerse con anterioridad al transporte mismo, ya que de otra manera no se contará con la constancia de detracción la cual es necesaria para que los bienes circulen por la vía terrestre.

¹³¹SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2004, *Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940.* 13 de agosto.

¹³² *Ibíd.*

Repárese en que "la oportunidad será la misma tanto para el traslado de bienes por vía terrestre, como para los traslados fuera del centro de producción. En buena cuenta en ambos casos el deposito debe hacerse siempre con anterioridad al inicio del transporte¹³³" (artículo 7.2 y 7.3 del DL N° 940).

2.3.2. Régimen de Retenciones del IGV

Este régimen fue implementado con la emisión de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT publicada el 19 de abril de 2002, Régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores y designación de agentes de retención, norma que efectivizó la figura del agente de retención establecida en el artículo 10° del Decreto Supremo N° 135-99-EF publicado en 19 de agosto de 1999, T.U.O. del Código Tributario, modificado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y en el artículo 10° inc. c) del Decreto Supremo N° 055-99-EF publicada el 14 de abril de 1999, T.U.O. de la Ley del IGV e ISC.

El mismo es considerado como el régimen¹³⁴ por el cual, los sujetos designados por la SUNAT como **Agentes de**

¹³³ Cf. PODER EJECUTIVO, 2003, Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917. 17 de diciembre.

¹³⁴ El presente régimen ha tenido sendas modificaciones que inciden en la designación de los agentes de retención por la Administración Tributaria y el ámbito de aplicación del mismo, conforme pasamos a detallar en orden cronológico:

Resolución de Superintendencia N° 050-2002/SUNAT- publicada 18 de mayo de 2002 Modifican la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT - régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores.

Resolución de Superintendencia N° 116-2002/SUNAT- publicada 05 de setiembre de 2002 Incorporan contribuyente al directorio de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes y designan agentes de retención.

Resolución de Superintendencia N° 135-2002/SUNAT- publicada 05 de octubre de 2002 Modifican Régimen de Retención del IGV aplicable a los proveedores.

Resolución de Superintendencia N° 181-2002/SUNAT- publicada 22 de diciembre de 2002 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.

Resolución de Superintendencia N° 055-2003/SUNAT- publicada 01 de marzo de 2003

Precisan aplicación del artículo 11° de la resolución de superintendencia N° 037-2002/SUNAT que estableció el régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores y designó agentes de retención.

Resolución de Superintendencia N° 080-2003/SUNAT- publicada 06 de abril de 2003 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.

Retención deberán retener parte del Impuesto General a las Ventas (IGV) que les corresponde pagar a sus proveedores, para su posterior entrega al fisco, según la fecha de vencimiento de sus obligaciones tributarias.

Resolución de Superintendencia N° 101-2003/SUNAT- publicada 08 de mayo de 2003 Designan y excluyen a personas naturales como agentes de retención del Impuesto General a las Ventas.

Resolución de Superintendencia N° 184-2003/SUNAT- publicada 10 de octubre de 2003 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.

Resolución de Superintendencia N° 083-2004/SUNAT- publicada 7 de abril de 2004 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.

Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT- publicada 27 de mayo de 2004 Modifican resoluciones de superintendencia que aprobaron regímenes de retenciones y percepciones del IGV y designan y excluyen agentes de percepción del régimen de percepciones aplicable a la adquisición de combustibles.

Resolución de Superintendencia N° 023-2005/SUNAT- publicada 26 de enero de 2005 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.

Resolución de Superintendencia N° 061-2005/SUNAT- publicada 13 de marzo de 2005 Flexibilizan Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores

Resolución de Superintendencia N° 254-2005/SUNAT- publicada 28 de diciembre de 2005 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 219-2006/SUNAT- publicada 02 de diciembre de 2006 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 156-2007/SUNAT- publicada 11 de agosto de 2007 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 124-2008/SUNAT- publicada 25 de julio de 2008 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 265-2009/SUNAT - publicada 15 de diciembre de 2009. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 082-2011/SUNAT- publicada 1 de abril de 2011. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexo

Resolución de Superintendencia N° 257-2011/SUNAT - publicada el 29 de octubre de 2011. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexos 1 y 2

Resolución de Superintendencia N° 096-2012/SUNAT- publicada 29 de abril de 2012. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo 2

Resolución de Superintendencia N° 228-2012/SUNAT- publicada 29 de setiembre de 2012 Designan y excluyen Agentes de Retención de Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo 2

Resolución de Superintendencia N° 378-2013/SUNAT - publicada 27 de diciembre de 2013 Designan y excluyen Agentes de Retención de Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo 2

Resolución de Superintendencia N° 033-2014/SUNAT - publicada 01 de febrero de 2014 Reducen la tasa del régimen de retenciones del Impuesto General a las Ventas, establecido por la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT.

Resolución de Superintendencia N° 395-2014/SUNAT - publicada 31 de diciembre de 2014 Designan y excluyen agentes de retención del Impuesto General a las Ventas

Resolución de Superintendencia N° 139-2015/SUNAT - publicada 30 de mayo de 2015 Designan y excluyen agentes de retención del Impuesto General a las Ventas Anexo 1 Anexo 2

Los proveedores (vendedores, prestadores de servicios o constructores) se encuentran obligados a soportar la retención, pudiendo deducir los montos que se les hubieran retenido contra el IGV que les corresponda pagar, o en su caso, solicitar su devolución.

Este régimen se aplica respecto de las operaciones gravadas con el IGV, cuya obligación nazca a partir del 01 de junio del 2002 y el agente de retención es el **único responsable** frente a la administración tributaria **cuando se realizó la retención** y es solidario cuando no cumplió con la retención correspondiente, de conformidad a lo señalado en el artículo 18° del TUO del Código Tributario.¹³⁵

Con el instrumento de creación de un sistema de retención en la fuente, la Administración Tributaria ha logrado comprender más las dinámicas empresariales en el país y las relaciones entre la economía formal e informal, permitiendo a la larga que se posibilite la disminución de la economía informal, conforme se podrá verificar más adelante.¹³⁶

2.3.2.1. Operaciones por las que se debe practicar la retención

El régimen de retenciones del IGV, es aplicable a los proveedores cuyas operaciones gravadas en la venta de bienes muebles, primera venta de bienes inmuebles, prestación de servicios y contratos de construcción, sean realizadas a partir del 01 de junio del 2002 con contribuyentes designados como Agente de Retención. El proveedor, que realice las operaciones mencionadas en el párrafo anterior, está obligado a aceptar la retención establecida por el Régimen de Retenciones.¹³⁷

¹³⁵Definición del régimen de retenciones. Página Web Sunat
Consulta 17 de febrero de 2016

<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1654:definicion&catid=185:informacion-general&Itemid=360>

¹³⁶ Cf. "Informe especial AELE. Una visión tributaria del país." *Revista Análisis Tributario* Lima, N° 235 agosto, 2007 p.19

¹³⁷ Cf. Régimen de Retenciones del IGV web SUNAT

<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-retenciones-del-igv/regimen-de-retenciones-informacion-general/3472-02-aplicacion-del-regimen-y-operaciones-excluidas>

Ahora bien, debe destacarse que en el caso de retiro de bienes, no existiendo comprador al cual trasladar el costo del IGV, no procederá la retención, ya que el contribuyente (proveedor) será el encargado de realizar el pago del IGV que corresponda a tales operaciones.

Del mismo modo, entiéndase que no se encontrarán comprendidas dentro del presente régimen las operaciones de utilización de servicios e importaciones de bienes¹³⁸.

SUNAT ha manifestado que no se efectuarán operaciones de retención del IGV, en las siguientes situaciones:

- a. Operaciones exoneradas e inafectas
- b. Realizadas con Proveedores que tengan la calidad de Buenos Contribuyentes.
- c. Realizadas con otros sujetos que tengan la condición de Agente de Retención.
- d. En operaciones en las que se emitan recibos por servicios públicos de luz o agua, boletos de aviación y otros documentos a los que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de pago (documentos autorizados)
- e. En operaciones en las que se emitan boletas de ventas, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras, respecto de las cuales no se permita ejercer el derecho al crédito fiscal (consumidores finales)
- f. En la venta y prestación de servicios, respecto de las cuales no exista la obligación de otorgar comprobantes de pago, conforme a lo dispuesto en el artículo 7° del Reglamento de Comprobantes de Pago
- g. En la cuales operes el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (Sistema de Deduciones – SPOT)
- h. En las operaciones sustentadas con las liquidaciones de compra y pólizas de adjudicación. Estas operaciones seguirán regulándose conforme lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- i. Realizadas con proveedores que tengan la condición de Agentes de Percepción del IGV, según lo establecido en las Resoluciones DE Superintendencia N° 128-2002/SUNAT y

¹³⁸ Las operaciones de importación definitiva de bienes gravadas con el IGV se encuentran comprendidas dentro del Régimen de Percepciones, siendo que el proveedor cobra un porcentaje adicional del precio por la venta de los productos sujetos a percepción. Asimismo, el cliente o importador deducirá del Impuesto a pagar las percepciones que le hubieren efectuado hasta el último día del período al que corresponde la declaración.

189-2004/SUNAT, y sus respectivas normas modificatorias. (Art. 5 literal h de la R.S. 037-2002/SUNAT)

j. Realizadas por Unidades Ejecutoras del Sector Público que tengan la condición de Agentes de Retención, cuando dichas operaciones las efectúen a través de un tercero bajo la modalidad de encargo, sea éste otra Unidad Ejecutora, entidad u organismo público o privado.¹³⁹

Finalmente, tampoco será procedente la aplicación del presente régimen recaudatorio si se tratara de la venta de bienes sustentados en liquidaciones de compra o póliza de adjudicación en las cuales el comprador y el martillero, respectivamente, proceden a retener el 19% del IGV.

En líneas generales, y a manera de conclusión se puede sostener que pese a que indudablemente se ha ampliado la base impositiva¹⁴⁰ y que, consecuentemente, se ha incrementado la recaudación del IGV, no en pocas ocasiones la implementación de dichos regímenes ha acarreado un sobre costo que ha sido asumido única y exclusivamente por los administrados formales y cumplidores de la normativa tributaria.

Siendo así las cosas, no es difícil inferir que desde un inicio, el principal punto débil de estos regímenes de recaudación anticipada es que ponen en peligro aquello que justamente se quiere salvaguardar: el compromiso del contribuyente tanto en la colaboración económica (fin fiscal) como en la formal (fin extrafiscal).

Además, nótese algo paradójico, que si bien los dos regímenes tienen bondades innegables para la recaudación fiscal, la principal innovación estaría en que de una forma u otra su mecánica de aplicación nos alejan del esquema clásico del IGV, así pues, el impuesto se cobra bajo

¹³⁹ Aplicación del Régimen y operaciones excluidas web SUNAT <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-retenciones-del-igv/regimen-de-retenciones-informacion-general/3472-02-aplicacion-del-regimen-y-operaciones-excluidas>

¹⁴⁰ SUNAT Memoria 2014.p.34

responsabilidad de otra persona distinta al vendedor, quien ostenta la calidad de contribuyente.

Así pues, como define VILLANUEVA:

En las retenciones del IVA se confía en el comprador de los bienes [...], en las percepciones se confía en el vendedor, quien recauda el IVA de las ventas que hace a sus clientes, es decir el vendedor paga su propio IVA, pero además le cobra a su cliente el IVA de las ventas futuras que estos realizarán en el mercado.[...]en las deducciones no se confía en ninguno motivo por el cual el comprador debe depositar un porcentaje del precio en una cuenta bancaria que el vendedor está obligado a abrir, pero que solo puede utilizar para el pago de impuestos¹⁴¹.

3. Alcances jurídicos del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas

Sin lugar a dudas de todos los impuestos creados por el Gobierno Central y cuya administración recae en la Superintendencia de la Administración Tributaria es el Impuesto General a las Ventas (IGV) que tiene incidencia sobre el mayor número de contribuyentes, es más, podría afirmarse que no hay un solo peruano que no se vea involucrado en la cadena impositiva de tal impuesto; así pues, al ser un impuesto que grava la gran mayoría de las ventas y prestaciones de servicios que se dan en nuestro país es claramente comprensible que haya atraído la atención de la Administración y del Gobierno, razón por la cual en los últimos años se han implementado una serie de mecanismos como serían la retención, y deducción tendientes a asegurar el pago del IGV.

Sin embargo, pese a lo que podría creerse, los régimen de retenciones y deducciones, no tienen como finalidad principal la consecución de un

¹⁴¹ VILLANUEVA, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*. Lima: Esan Ediciones, 2009, p. 448.

flujo permanente en la recaudación, como podría ser el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta, por el contrario se busca garantizar que realmente se haga efectivo el pago de este tributo, que por su mismo dinamismo y extensiva aplicación, está constantemente en riesgo de no ser recaudado.

Así pues, para garantizar que se materialice el pago del IGV se ha recurrido a la creación de regímenes que además de asegurar la recaudación, cumplan con un objetivo adicional (extra), es por ello que se puede concluir que adicionalmente tendría una naturaleza extrafiscal.

Como puede observarse la creación de los regímenes de deducciones y retenciones, de aseguramiento del pago del IGV responden a una coyuntura determinada, al contexto económico marcado por un alto índice de evasión tributaria y la existencia de un aparato estatal insuficiente para solucionar con medios propios el problema.

En ese sentido, se hace necesario y se exige un actuar mucho más comprometido y participativo de parte de la colectividad, persiguiendo que los contribuyentes pasen de ser sujetos sobre los que recaiga la carga impositiva estatal a constituirse en efectivos colaboradores de la Administración en el ejercicio de su Facultad de Recaudación.

Sin embargo, existe la amenaza real que en la práctica de la Administración Tributaria, así como en la acción del legislador y del reglamentador peruano, se parte de la noción siempre implícita de que la base del sistema tributario es el Deber de Contribuir pero se obvia a rebaja la perspectiva de las garantías de los contribuyentes; siendo que en la acción de los contribuyentes, la idea de Deber de Contribuir no existe viéndose a la tributación como una gran carga arbitraria del Estado.

Consideramos que el Tribunal Constitucional, consciente de esta diferente visión y noción del Deber de Contribuir, en la sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC, reforzando lo que constitucionalmente ha sido reconocido como un Estado Social y Democrático de Derecho, precisa lo siguiente:

El Estado Social y Democrático de Derecho se configura sobre la base de dos aspectos básicos:

- a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y
- b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social¹⁴² (fundamento jurídico 11).

Como puede observarse del párrafo citado, en un Estado Social y Democrático de Derecho la participación activa del ciudadano es de vital importancia, ya que tal compromiso participativo no debe quedarse únicamente en el plano global del ciudadano, sino que justamente en virtud a ello es posible hacer una abstracción lógica y entenderlo en el plano exclusivo, más no excluyente, del contribuyente.

En consecuencia, resulta comprensible que dentro de ésta lógica el sujeto-privado asuma obligaciones y responsabilidades de cooperación con el sujeto –público, lo cual conlleva a una inminente transformación del fenómeno tributario que habrá de adecuarse a las necesidades sociales, que definitivamente un Estado bregue en favor de libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley.

Así pues, se justifica que los alcances del accionar del Estado se extiendan a los contribuyentes, y que las funciones de estos últimos se

¹⁴² TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Sentencia recaída en el expediente N° 6089-2006-PA/TC*. 2007, p.6. 17 de abril. <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>>

dirijan a alcanzar objetivos que largamente superan la mera recaudación, como presentar declaraciones, autoliquidar tributos, entregar información en las fiscalizaciones, asumir la responsabilidad solidaria de terceros vinculados con el contribuyente en virtud de nexos económicos o jurídicos; y lo que sería la función más relevante de este nuevo enfoque de colaboración que es la cooperación con la Administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

Por ello, es en el contexto de un Estado Social y Democrático de Derecho donde se entiende armónicamente la existencia y justificación del Deber Constitucional de Contribuir; al respecto la citada sentencia señala:

En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un Deber de Contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un Deber de Contribuir basado en el principio de solidaridad¹⁴³ (fundamento jurídico 21).

De lo citado en el párrafo precedente puede concluirse que el Deber de Contribuir con el Estado no es nuevo, ni mucho menos una reciente innovación legislativa; muy por el contrario la obligación de colaborar con el Estado ha existido desde hace muchos años atrás, lo que ha variado sustancialmente es el tipo de colaboración que se persigue, e incluso exige del contribuyente. Actualmente se espera del contribuyente una "contribución" que supere en mucho lo meramente económico, un aporte que se superponga a lo meramente financiero y que se involucre en objetivos macros y de mayor envergadura y trascendencia del Estado peruano.

¹⁴³ Ídem, p. 8.

Ahora bien, las nuevas exigencias y compromisos que asume, no siempre pacífica y proactivamente, el contribuyente tiene un trasfondo suprajurídico que lo justifica: el Principio de Solidaridad, en el cual el interés público prima sobre el interés privado de quienes cumplen puntualmente sus obligaciones tributarias.

Del mismo modo, se entiende que en un Estado Social y Democrático de Derecho que procura atenuar las diferencias existentes entre los actores de nuestra economía (los cuales sostienen desigualmente los gastos públicos), se busque la inclusión del contribuyente que cumpliendo comprometidamente con su deber de colaboración redunde en la disminución de los índices de evasión fiscal, la cual es la principal causante de estas injustificadas e injustas diferencias en el sostenimiento del gasto público.

El sostenimiento estatal como obligación de todos los contribuyentes que actúan en función de su Deber de Colaboración originado en el Principio de Solidaridad no es un idea ajena a la línea directriz que sigue la doctrina internacional, así, es conveniente remitirnos a lo expuesto por LÓPEZ MARTÍNEZ quien afirma que:

aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en el sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la Ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del Deber de Contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados -obligados tributarios-sujeto pasivo o no de la obligación tributaria principal, que se encuentra en disposición de coadyuvar con la Administración Tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo cumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador¹⁴⁴.

¹⁴⁴ LÓPEZ, Juan. *Los deberes de información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 37.

Sin embargo, a manera de crítica resulta relevante indicar que el Tribunal Constitucional no termina por establecer de manera suficiente y clara, los criterios a aplicar en el futuro, a fin de relacionar el Deber de Contribuir en su dimensión de reconocer la facultad de imposición que tiene el Estado, con la existencia de las garantías constitucionales de los contribuyentes, reconocidos para que la creación, aplicación o discusión sobre los tributos se haga dentro del marco de Estado de Derecho y garantista de las libertades ciudadanas.

Para finalizar es importante mencionar "el IGV o también conocido en otros países como Impuesto al Valor Agregado - IVA, dentro de la clasificación de los impuestos es considerado como uno indirecto ya que quien soporta la carga económica del mismo no es obligado tributario (vendedor de bienes o prestador de servicios), sino un tercero (comprador o consumidor final) que viene a ser el "obligado económico".

En este sentido, en el IGV, el sujeto pasivo del impuesto traslada la carga económica del tributo a un tercero, entendiéndose por traslación al fenómeno por el cual el contribuyente de jure (sujeto pasivo) consigue transferir el peso del impuesto sobre otra persona quien soporta la carga del mismo."¹⁴⁵

"El IGV o Impuesto General a las Ventas es un impuesto al valor agregado de tipo plurifásico (grava todas las fases del ciclo de producción y distribución) no acumulativo (solo grava el valor añadido), y que se encuentra estructurado bajo el método de base financiera de impuesto contra impuesto (débito contra crédito).

Se rige por el principio de neutralidad económica y el de afectación."¹⁴⁶

Por otro lado:

¹⁴⁵Orientación SUNAT. Página Web SUNAT. Consulta 18 de febrero de 2016
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=340&Itemid=553>

¹⁴⁶Ibídem

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta. Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada 'renta' que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del Impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo¹⁴⁷

Sección III. Definición Jurídica del Deber Constitucional de contribuir desde el Régimen de Retenciones y el Sistema de Deduciones aplicables en el Impuesto General a las Ventas

Antes de adentrarnos en lo que será el análisis de los mecanismos empleados por la Administración Tributaria para asegurar la recaudación del IGV conviene que reparemos en la naturaleza de este impuesto, de modo que comprendiendo sus particulares características seamos capaces de entender por qué la SUNAT está recurriendo a estos mecanismos tan cuestionados por los contribuyentes y el empresariado en general.

¹⁴⁷ Bravo Cucci, Jorge "La renta como materia imponible en el caso de las actividades empresariales y su relación con la contabilidad" Consulta: 17 de febrero de 2016 <http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf >

Al respecto ARMANDO ZOLEZZI refería que:

Todos aquellos tributos, que en principio, están destinados a gravar al consumidor final, reconocen como impuestos al consumo, aunque la ley señale como contribuyente o responsable a persona distinta (fabricante, mayorista, minorista etc.) y no obstante que por razones excepcionales de mercado o control de precios en determinados casos no puedan darse la traslación de la carga tributaria¹⁴⁸.

La referida cita, sin lugar a dudas, debe ser tomada como referente para interpretar correctamente la razón de ser de los regímenes de aseguramiento del pago del IGV, ya que, sea que en la detracción o en la retención tengamos frente a la Administración a un agente responsable de la aplicación de tales mecanismos no debe perderse de vista que lo que finalmente busca este impuesto plurifásico no acumulativo es gravar la capacidad contributiva que hace posible el consumo ulterior de los bienes de parte del consumidor final. Ahora bien, a lo antes mencionado debe sumarse la situación actual que atraviesa nuestro país, donde sobre todo los altos índices de informalidad y de evasión tributaria hacen imperiosa la actuación conjunta y coordinada de todos los sujetos que conforman la dinámica del comercio y la consecuente tributación a ella aparejada.

Por lo anterior compartimos plenamente lo planteado por FRANCISCO PANTIGOSO:

Cabe advertir que debido al vertiginoso crecimiento de la economía y al incremento de las transacciones entre las personas naturales y jurídicas, los Estados se han visto en la necesidad de perfilar y mejorar sus mecanismos fiscalizadores y recaudatorios.

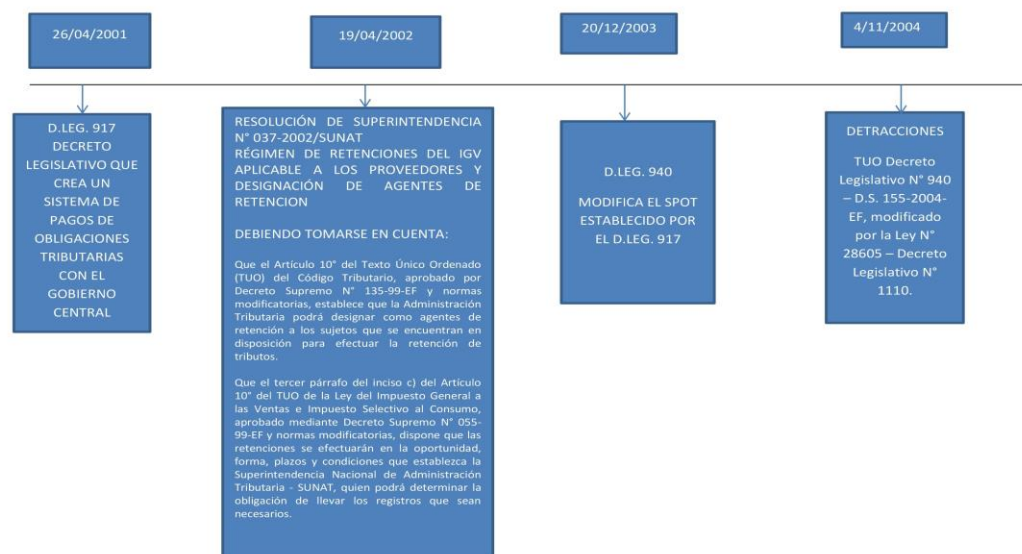
En sociedades como la nuestra, con altos índices de evasión fiscal y con la finalidad de colaborar con la función recaudadora de la Administración, surge la figura de la "responsabilidad tributaria" (que determina la existencia de sujetos pasivos a título ajeno), mediante la cual la Administración se encuentra facultada a dirigirse indistintamente contra el

¹⁴⁸ ZOLLEZZI MOLLER, Armando. "El Impuesto a las Ventas- Su evolución en el Perú". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima , Volumen 5, p. 22.

contribuyente o el responsable para el cobro de los tributos pendientes de pago¹⁴⁹.

Con el panorama nacional descrito que sirvió de contexto a las acciones ejecutadas por la Administración Tributaria a fin de cerrar las brechas de incumplimiento en el IGV, podremos entender las causas del aumento exponencial del mayor control de la recaudación del Impuesto General a las Ventas, provocando la creación e implementación de los sistemas que a continuación desarrollaremos y cuya cronología de implementación graficamos a continuación:

CRONOLOGIA DETRACCIONES Y RETENCIONES



150

En cuanto a la recaudación en tributos internos y considerando que el IGV forma parte importante de éstos, es posible afirmar que el incremento en la recaudación de los mismos corresponde al periodo en el cual la SUNAT desarrolló y aplicó medidas de administración tributaria como el SPOT. Esto nos permite deducir que las medidas adoptadas en cuanto mecanismos eficientes de recaudación han

¹⁴⁹ PANTIGOSO, Francisco. "Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria: Algunas reflexiones sobre la responsabilidad tributaria en la sujeción pasiva". *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima, p. 2 <http://www.ipdt.org/editor/docs/13_IXJorIPDT_FPVDS.pdf>

¹⁵⁰ Diagrama de elaboración propia

permitido ampliar la base tributaria mejorando significativamente el pago de impuestos¹⁵¹.

1. Régimen de Retenciones: ¿Deber Jurídico formal u Obligación Legal Sustantiva?

En los últimos 18 años la Administración Tributaria, buscando una manera más eficiente, menos onerosa y, ciertamente, de plausible dinámica fiscal para materializar su facultad recaudadora ha venido implementando una serie de mecanismos, entre los que se cuenta el Régimen de Retenciones, donde el elemento preponderante y unificador es el traslado de la responsabilidad de gestión y cobro de los impuestos conforme lo hemos visto en acápite anterior.

De la misma opinión es RUIZ DE CASTILLA cuando afirma que:

En los últimos tiempos la política fiscal es testigo del fenómeno conocido como privatización de la actividad de recaudación tributaria. Se trata de un procedimiento que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos que son de cargo de terceros para entregarlos al Estado¹⁵².

Así, respecto al régimen de retenciones, la SUNAT en su página Web refiere que:

Es el régimen por el cual, los sujetos designados por la SUNAT como Agentes de Retención deberán retener parte del Impuesto General a las Ventas que le es trasladado por algunos de sus proveedores, para su posterior entrega al Fisco, según la fecha de vencimiento de sus obligaciones tributarias que les corresponda. Los proveedores podrán deducir los montos que se les hubieran retenido, contra su IGV que le corresponda pagar¹⁵³.

¹⁵¹Ver gráfico de "Recaudación de Tributos internos y aduaneros 2003-2014" de la nota al pie N°103

¹⁵² RUIZ DE CASTILLA, Francisco. "La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos". *Actualidad Empresarial*. Lima, número 170, p. 1-3.

¹⁵³ SUNAT. *Régimen de retenciones del IGV*. Consulta 27 de febrero de 2016 <<http://www.sunat.gob.pe/orientacion/regimenEspIGV/agentesRetencion/>>

De este modo, si bien existe una serie de Normas y Resoluciones de Superintendencia que regulan, parametrizan y delimitan bastante bien el mecanismo y la dinámica en la que se sustenta este régimen, a cerca de 18 años de haberse optado por esta técnica recaudatoria, cabe preguntarnos si en realidad nos encontramos frente a un deber de gestión (deber jurídico formal) amparado en el Deber de Contribuir, deber que ha sido tan ampliamente reconocido y desarrollado en diferentes Resoluciones del Tribunal Constitucional; o si por el contrario estaríamos frente a una obligación legal sustantiva enmarcada dentro de la estructura de la obligación tributaria.

La discusión planteada en párrafo precedente no es para nada ociosa o bizantina, sino que por el contrario reviste gran importancia; sin embargo si hacemos una remisión a la doctrina nacional constataremos que algunos autores como VILLANUEVA sostienen que:

En la doctrina extranjera, la discusión sobre este aspecto no es pacífica. Pero, desde nuestro punto de vista, al margen de este debate doctrinario, lo importante es determinar el régimen jurídico y constitucional que debe existir en la regulación del Régimen de Retenciones¹⁵⁴.

Discrepamos con la postura del autor, previamente citado ya que no consideramos que el cuestionarnos sobre si la naturaleza del Régimen de Retenciones corresponde a un deber jurídico formal o a una obligación legal sustantiva sea un tema meramente académico.

La importancia de distinguir si estamos frente a una obligación formal o sustancial es medular, dado que si bien ambas son exigidas por el Estado en virtud de su *Ius Imperium*, responden a finalidades perfectamente diferenciables.

Así pues, las obligaciones sustanciales responden a la finalidad recaudatoria tan difundida en la conciencia colectiva de la ciudadanía; mientras que las obligaciones formales, si bien pueden repercutir en el

¹⁵⁴ VILLANUEVA, Walker. Óp. cit., p. 450.

engrosamiento de las arcas estatales, responden más bien a fines parafiscales, tales como la disminución de la evasión tributaria y la reducción de las brechas de incumplimiento que tanto afectan a los inversionistas y el libre regulación del mercado.

Sin embargo, pese a que discrepamos con el autor en lo ya señalado, sí compartimos con él lo referente al rol del Estado frente a los mecanismos de recaudación del IGV¹⁵⁵. Así, el autor señala que:

[...] las obligaciones de retención son manifestaciones de *Ius Imperium* del Estado, por lo que su regulación legal debe estar sometida a los principios constitucionales previstos en el artículo 74^o de la Constitución peruana, en cuanto le sean pertinentes, sea que se defienda la tesis de las retenciones como deberes formales de colaboración o como obligación legal sustantiva¹⁵⁶.

Finalmente, a nuestro parecer no cabe duda de que siendo las obligaciones de retener materialización del *Ius Imperium* del Estado su regulación jurídico-legal debe sujetarse a los estrictos límites delimitados por los principios constitucionales de Reserva de Ley, Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad y Respeto a los Derechos Fundamentales.

En relación al tema abordado es importante traer a colación lo expresado por RUIZ DE CASTILLA:

¹⁵⁵ Javier Luque Bustamante en una entrevista, menciona lo siguiente:

Pregunta: Si bien los regímenes de las deducciones, percepciones y de las retenciones ayudan a combatir la evasión fiscal ¿también considera usted que, al menos en el caso de las deducciones, son confiscatorios, y por lo tanto, deberán eliminarse o regularse mejor?

Todos somos testigos que con la implementación de los mecanismos de pago anticipados de impuestos se está logrando un importante incremento en la recaudación, dado que a través de ellos se facilita el control fiscal, atendiendo a que dichos instrumentos tienen por objeto trasladarle la responsabilidad del pago de los tributos a aquellos contribuyentes que por su tamaño son de fácil control por la administración tributaria. Pero ahí está precisamente su talón de Aquiles, porque su aplicación en muchos casos generan gastos importantes en los sujetos designados para retener, percibir o detraer el impuesto a cargo de los contribuyentes el cual no es debidamente retribuido por el fisco. En otros casos creemos que la tasa de retención, percepción o detracción es muy elevada por lo que debería ser ajustada o, en todo caso, mejorarse los mecanismos de devolución de los impuestos pagados en exceso por esta razón. Finalmente, se ha solicitado el ajuste de las sanciones, dado que éstas devienen en confiscatorias en el caso en que no se cumpla con las obligaciones vinculadas a estos regímenes. En: LA "REFORMA" TRIBUTARIA, ENTREVISTA AL DR. JAVIER LUQUE BUSTAMANTE Revista Peruana de derecho tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Legal Review. Año 1 N°01 Abril 2007

¹⁵⁶ VILLANUEVA, Walker. Loc Cit.

Nos parece que la actividad de retener, percibir o detraer posee un común denominador: el contenido mixto de sus prestaciones.

Por un lado el agente retenedor, perceptor o detractor está desarrollando un servicio administrativo de recaudación a favor del Fisco.

Por otra parte estas actividades tienen un contenido económico en la medida que el agente capta una determinada suma de dinero y la entrega al Fisco o la deposita en la cuenta bancaria del proveedor, según corresponda¹⁵⁷.

1.1 Análisis de las relaciones jurídicas en las obligaciones de retención

Casi de manera triangular se configuran y ordenan las relaciones a las que da vida la aplicación fáctica del Régimen de Retenciones, sin embargo, al igual que ocurre con los lados y ángulos de estas figuras trigonométricas, las responsabilidades e implicancias que acarrea para cada uno de los sujetos implicados son ciertamente disímiles y en ocasiones diametralmente opuestas.

En este sentido, es a través de la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT¹⁵⁸ (de fecha 19 de abril de 2002) que se regula lo referente a la relación jurídica más innovadora y característica de este sistema, la cual no es otra más que la existente entre el agente de retención designado y el contribuyente.

No obstante, aunque sí en menor medida, con dicha Resolución también se regulan las relaciones entre el contribuyente y el Estado; y la de éste con el agente de retención.

1.1.1 Relación jurídica: agente de retención – contribuyente

¹⁵⁷ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Óp cit, p. I-4.

¹⁵⁸ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 2002, *Resolución de Superintendencia N°037-2002-SUNAT*. 18 de abril.
<<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2002/037.htm>>

Como ya se ha mencionado, ésta es sin lugar a equivocaciones la relación jurídica más característica, y la que a su vez dota al Régimen de Retenciones de su elemento intrínseco más destacado e innovador.

Para comprender la verdadera implicancia de esta relación jurídica es menester que reparemos en que si no fuera por los dispositivos legales que imponen sobre el agente de retención y sobre el sujeto afecto a retención una serie de responsabilidades y obligaciones, respectivamente, no habría entre los mismos otra relación más que la puramente comercial regida por las reglas del libre comercio y la libertad contractual parametradas únicamente por los lineamientos de carácter mercantil.

Ahora bien está relación puramente comercial entre un proveedor y un comprador que confluyen en el mercado se ve de alguna manera redireccionada por una nueva e imperante obligación que pesa sobre los mismos: la retención del IGV.

Así, en virtud del Régimen de Retenciones el sujeto que antes gozaba de plena libertad para contratar con quien le ofreciera las mejores condiciones del mercado ahora deberá tomar en consideración además que el sujeto con el que decida contratar será un sujeto sobre el que se aplique la retención de un porcentaje del IGV que este proveedor posteriormente tendría que pagar al Fisco.

En buena cuenta al proveedor se le resta por anticipado el importe del IGV que en un momento futuro tendría que abonar al Fisco, es decir, anticipa el traslado del IGV a favor del fisco, sin embargo, el agente retenedor no abonará de inmediato el IGV a favor del Fisco, sino que lo tendrá en su poder y bajo su disposición por un plazo, corto o largo, de días hasta que de acuerdo al respectivo cronograma se encuentre obligado a cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que evidentemente ocasionará la disminución de la capacidad de

disposición de efectivo por parte del proveedor que contrate con un comprador que tenga la condición de agente de retención.

1.1.2 Relación jurídica: agente de retención – Estado

En lo concerniente a este tipo de relación jurídica el agente de retención se configura como el único obligado frente al Estado cuando ha practicado la retención a la que se encontraba obligado y cuando contraviniendo los mandatos legales hiciera caso omiso a su obligación de retener, compartirá con el contribuyente la responsabilidad solidaria por tal proceder.

Cabe destacar que la designación, así como la exclusión de alguno de ellos, se efectuará mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT, la cual determina el inicio o fin de tal condición. No son de conocimiento público las condiciones que debe reunir un determinado agente del mercado para ser designado como agente de retención, dado que, como se advierte, la designación y exclusión de los mismos se da en completo uso de las facultades exclusivas y excluyentes de la Administración Tributaria.

Sin embargo, puede entenderse que la designación de los mismos respondería a su vinculación económica o jurídica con el contribuyente, y al hecho de estar en posesión de una cifra dineraria a la cual pueda imputársele el monto del IGV.

Algunos juristas como QUERALT, LOZANO, CASADO y TEJERIZO señalan que “a la obligación tributaria le suceden otras vinculaciones de naturaleza más bien administrativa”¹⁵⁹, nótese que los autores están haciendo una clara distinción entre lo que sería la obligación tributaria y los deberes administrativos. De similar parecer es RUIZ DE CASTILLA cuando afirma que: “en lo referente al orden de prelación en el tiempo, los deberes administrativos tienen preeminencia, sin que

¹⁵⁹ QUERALT, Juan; LOZANO Carmelo; CASADO, Gabriel y José TEJERIZO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2000, pp. 250-251.

ello sea razón suficiente para desconocer la importancia y autonomía conceptual de la obligación tributaria”¹⁶⁰.

De lo anterior concluimos que el agente retenedor tiene que cumplir cuando menos dos tipos de obligaciones frente al Fisco, sin embargo, compartimos el punto de vista de RUIZ DE CASTILLA cuando afirma:

Una de las características más resaltantes de esta clase de relación entre las personas y el Estado es que posee un contenido esencialmente administrativo.

Son los casos de los deberes propiamente dichos (inscripción en registros de la Administración Tributaria etc.) y ciertos *deberes especiales* (retención de impuesto)¹⁶¹.

No podemos perder de vista que al referirnos a deberes especiales estamos haciendo una subclasificación que escapa a los ya conocidos deberes administrativos o a la misma obligación tributaria.

1.1.3 Relación jurídica: Estado – contribuyente

La relación entre ambos sujetos se ve bastante difuminada en la medida que es el agente retenedor quien actúa directamente con el agente retenido, simulando con ello la relación que pudiera existir entre el Estado y el contribuyente.

Sin embargo, pese a que la retención la hace el agente de retención, es el propio Estado quien realiza la correspondiente devolución de los impuestos retenidos en exceso, esto se explica en la medida de que el íntegro del monto retenido no queda en posesión del retenedor, sino que éste se encuentra obligado a depositar tales cifras en las cuentas que el Fisco ha designado para tales efectos. La pregunta que puede quedar pendiente es quién responde por la devolución si el agente de retención indebidamente se apropiara del monto retenido.

¹⁶⁰ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Óp cit, p. I-2.

¹⁶¹ *Ibíd.*

1.1.4 Desde la perspectiva de la empresa

Desde esta perspectiva, el régimen de retenciones aporta obligaciones legales que afectan en algunos casos la liquidez de la empresa y genera una alta carga en términos de gestión y logística.

El gremio empresarial se ha pronunciado sobre los impactos negativos que tiene el sistema de retenciones del IGV, manifestando que el mismo genera pagos en exceso, de los cuales no es posible solicitar su devolución o compensación en un tiempo razonable.¹⁶² Al respecto cabe mencionar que la norma no permite la utilización de dichos fondos para el pago de otros tributos que pudiera adeudar el administrado, además el procedimiento de devolución es sumamente engorroso. Únicamente puede hacerse durante cortos períodos de tiempo en el año y, luego de haber demostrado que el dinero depositado ha permanecido en la cuenta especial aperturada en el Banco de la Nación, durante varios meses.

Entre los cuestionamientos que sostiene la Cámara de Comercio de Lima, está el que no debe imponérsele al mismo contribuyente los sistemas de percepciones y retenciones a la vez.¹⁶³

Por otro lado, el gremio antes mencionado, sostiene que las operaciones o actividades sujetas a los regímenes de pagos adelantados, deberían ser respaldadas con estudios que analicen la cadena productiva, las operaciones con mayor valor agregado y los sectores más sensibles.¹⁶⁴ Evitando así que estos sistemas se apliquen a buenos y principales contribuyentes. Debido a que uno de los principales motivos por los que la agencia tributaria justificó la creación de dichos sistemas es la lucha contra la evasión tributaria empresarial y la informalidad, elementos que no pueden hallarse en un

¹⁶² Cf. Cámara de Comercio de Lima "FORO TRIBUTARIO: POR UN SISTEMA TRIBUTARIO PROMOTOR DEL DESARROLLO" PROBLEMÁTICA, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. Lima, 2009. p.41

¹⁶³ Ídem p. 42

¹⁶⁴ Ibídem

contribuyente que paga puntualmente sus impuestos y de lo cual la SUNAT tiene pleno conocimiento y data al respecto; así como también es el caso de los principales contribuyentes, que por la dimensión de sus negocios se encuentran plenamente identificados y el índice de informalidad es casi nulo.

Es así que entre los efectos negativos que pueden identificarse se encuentran los siguientes¹⁶⁵:

- Afectación a la liquidez de las empresas.

Con la finalidad de comprender la trascendencia de la liquidez en las empresas, pasaremos a continuación a definirla como:

Posesión de la empresa de efectivo necesario en el momento oportuno que le permita hacer el pago de los compromisos anteriormente contraídos. Representa la cualidad de los activos para ser convertidos en dinero efectivo de forma inmediata sin pérdida significativa de su valor. De tal manera que cuanto más fácil es convertir un activo en dinero más líquido se dice que es.

La liquidez depende de dos factores:

- El tiempo requerido para convertir los activos en dinero.
- La incertidumbre en el tiempo y del valor de realización de los activos en dinero¹⁶⁶

De acuerdo a lo anterior, al aplicarse el sistema de retenciones referido, las empresas podrían verse en la necesidad de buscar financiamiento externo para cumplir las obligaciones tributarias y evitando incurrir en falta que genere la aplicación de una sanción. Dichas sanciones pueden considerarse desproporcionales, al no encontrarse vinculadas con el monto de la transferencia de la cual se obtiene el cálculo de la base imponible sino como parte de un

¹⁶⁵ Comentario del 24 de noviembre de 2008 "Régimen de retención del IGV" Consulta: 16 de febrero de 2016. *Punto Contable. Es un blog dedicado al área profesional de la Contabilidad en el Perú* <<http://puntocontable.blogspot.pe/2008/11/rgimen-de-retencion-del-igv.html>>

¹⁶⁶ ALVAREZ SILVA MARY SABETH Y DIONICIO ROSARIO GLADYS MIRIAM. "Influencia de la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central en la situación económica y financiera de la empresa Transialdir sac. En el bieno 2006-2007." PRESENTADO PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO. Trujillo: UNIVERSIDAD PRIVADA DEL NORTE FACULTAD DE ESTUDIOS DE LA EMPRESA p.70-71

porcentaje de la U.I.T y adicionalmente a ello, la privación de la utilización como crédito fiscal de los montos no retenidos.

Es así que las investigaciones realizadas respecto a la afectación a las empresas bajo el SPOT han revelado lo siguiente:

El efecto financiero específico de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central se aprecia en la disminución significativa de los indicadores de Liquidez general, Liquidez absoluta, Capital de trabajo y el Flujo de caja, en tanto el efecto económico se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento externo; debido a la falta de liquidez de la empresa para cumplir sus obligaciones con terceros.¹⁶⁷

- Recarga de obligaciones a los Contribuyentes.

Las empresas por lo general deben realizar diversas funciones propias del negocio que han emprendido, (las mismas que pueden variar un poco, dependiendo el rubro a que se dediquen) como son:

Función de comercialización

Las empresas al participar en el mercado realizando una o varias actividades económicas, necesitan dentro de sus tareas de comercialización realizar por lo menos dos actividades: compras y ventas, que en algunas ocasiones tienen denominaciones distintas. Como en el caso de compras que puede ser abastecimiento, logística y otros y en el caso de ventas es también conocido o incluye entre sus labores mercadotecnia, marketing, etc. ¹⁶⁸

Función financiera

Las funciones financieras en una empresa comprenden desde la obtención del capital inicial proveniente de los mismos socios para la constitución y puesta en marcha de la empresa, pasando también por búsqueda de financiamiento a través de instituciones financieras para

¹⁶⁷ Ídem p. 118

¹⁶⁸ Ídem p.9

cubrir las obligaciones proveniente de sus operaciones, y aumentar el capital de trabajo. ¹⁶⁹

Asimismo, otras tareas vinculadas a la función financiera son: la contabilidad, establecer márgenes de ganancia en todas las operaciones y el pago a los proveedores. ¹⁷⁰

Función productiva

Esta tarea está relacionada con aquellas empresas que realizan actividades industrial o transformativa, en donde podemos encontrar las siguientes actividades: fabricación y elaboración de los diferentes productos, Planificar y controlar la producción, Realizar controles de calidad a los productos. ¹⁷¹

Función administrativa

Como parte de las funciones administrativas de apoyo a las actividades de la empresa se encuentran: el conducir el proceso de selección del personal, el proceso de registro y control del personal, el proceso de desarrollo del personal, el proceso de racionalización y de movimiento del personal y finalmente conducir el proceso de evaluación y calificación del personal de la empresa. ¹⁷²

Sin embargo, en adición a las obligaciones que se derivan de las funciones descritas, y a las que voluntariamente se someten los empresarios con la finalidad de realizar actividades económicas lucrativas, también deben asumir la responsabilidad de gestionar en representación de la agencia tributaria la retención del IGV, el control del mismo, y luego la rendición de cuentas a la administración pública sobre los tributos retenidos (conforme lo hemos desarrollado en el acápite anterior), con la inversión de tiempo, recursos y personal que ello configura.

¹⁶⁹ Ídem p. 10

¹⁷⁰ Ídem p. 11

¹⁷¹ Ídem p. 11-12

¹⁷² Ídem p. 12-13

- Genera sobre costos a las empresas

En relación con lo indicado, también es posible afirmar que el poder cumplir con las obligaciones de la gestión y administración del IGV, conlleva a que cada empresa sometida al régimen de retenciones del IGV deba contar con personal calificado para dichas tareas, así como destinar esfuerzos y tiempo para el cumplimiento y fiscalización del adecuado cumplimiento de las retenciones asumidas. Es decir una sobre utilización de recursos humanos, materiales y financieros.

- La aplicación de sanciones por incumplimiento del régimen que afectan derechos constitucionales como “el derecho a la libertad de empresa, junto con los derechos a la libre iniciativa privada, a la libertad de comercio, a la libertad de industria y a la libre competencia, que son considerados como base del desarrollo económico y social del país, y como garantía de una sociedad democrática y pluralista”.¹⁷³

El derecho a la libertad de empresa¹⁷⁴ se ve vulnerado, en lo referido a la creación y acceso al mercado, debido a que la empresa ve limitada su decisión de participar en determinado sector del mercado, por las obligaciones tributarias que debe de asumir y que le serán impuestas. La libre iniciativa privada, comercio e industria entendida como el negocio en sí mismo que el empresario pretende realizar, se ve afectada, porque las posibilidades de negocio que puede emprender se ven limitadas por el importante número de actividades comerciales que se encuentra bajo el régimen del sistema de retenciones. Por lo que la decisión empresarial libre, de elegir a qué negocio dedicarse se verá influenciada por el criterio de si el negocio a emprender se encuentra dentro del régimen de retenciones o no. Incluso, podría generarse

¹⁷³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Sentencia recaída en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC 17 de octubre párrafo 41 <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>>

¹⁷⁴ De acuerdo a Baldo Kresalja y César Ochoa En: Derecho Constitucional Económico.p.452 La libertad de empresa tiene estos cuatro aspectos esenciales:

- (i) La libertad de creación de empresa y de acceso al mercado
- (ii) La libertad de organización.
- (iii) La libertad de competencia
- (iv) La libertad para cesar actividades

distorsiones en el mercado, al ser un elemento que afecta el comportamiento de las decisiones empresariales ante la posibilidad de afectar los precios finales en un afán de trasladar la carga económica de la obligación a los adquirentes.

Además, consideramos que "el SPOT no es equitativo porque afecta a toda clase de empresas que comercializan bienes o prestan servicios afectos al sistema; sin tomar en cuenta su tamaño y su capacidad contributiva, por lo tanto se está tratando igual a los desiguales, ya que las tasas son muy significativas para las empresas de bajos ingresos como lo son las microempresas, por lo cual creemos que deberían asignarse por niveles según sus rangos de ingresos."¹⁷⁵

Adicionalmente este sistema puede vulnerar la libre competencia y podríamos llegar a considerarlo como una barrera burocrática¹⁷⁶ que impone el Estado mismo, impidiendo que la participación en el mercado sea libre, sin trabas que limiten el normal desenvolvimiento de los negocios en el país. El INDECOPI ha establecido para ello, requisitos concurrencias para poder identificar las barreras¹⁷⁷ antes mencionadas, los cuales son los siguientes:

- Que se trate de un acto o disposición de alguna entidad de la Administración Pública.
- Que el acto o disposición que impida u obstaculice la realización de una determinada actividad económica, constituya una trasgresión a los principios y normas de simplificación administrativa o limite la libertad de tránsito de las personas, bienes y animales a través del ejercicio de la potestad tributaria de las municipalidades.

¹⁷⁵ Castro, Paúl. Op. Cit p.59

¹⁷⁶ ¿Qué son barreras burocráticas?

Son los actos y disposiciones de las entidades de la Administración Pública que establecen exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones o cobros para la realización de actividades económicas, que afectan los principios y normas de simplificación administrativa contenidos en la Ley N° 27444 o limitan la competitividad en el mercado. Revisado el 09 de junio de 2016 <<https://www.indecopi.gob.pe/web/eliminacion-de-barreras-burocraticas/preguntas-frecuentes>>

¹⁷⁷ ¿Cómo identificar una barrera burocrática? Revisado el 09 de junio de 2016 <<https://www.indecopi.gob.pe/web/eliminacion-de-barreras-burocraticas/preguntas-frecuentes>>

- Que el perjuicio sea ocasionado a un ciudadano, empresa o agente económico en general.

Concretamente, en el caso el sistema de retenciones es una disposición administrativa establecida por la misma SUNAT por lo que cumple con el primer requisito, al ser una disposición de una entidad de la administración pública. En segundo lugar como hemos sostenido anteriormente, las medidas administrativas para la retención del impuesto del IGV perturban el desarrollo de los negocios afectados por dicha medida, por lo que puede inferirse que obstaculiza la realización de determinada actividad económica, cumpliendo con ello el segundo requisito. Y finalmente el perjuicio ocasionado es al sector de empresas que se encuentran obligadas a cumplir con las tareas correspondientes al régimen de retenciones. Perjudicando así a un grupo de empresas, y circunscribiendo el tercer requisito establecido por el INDECOPI a efectos de configurar una barrera burocrática.

A manera de ejemplo tenemos la Resolución N° 0041-2006CAM-INDECOPI del 08.03.2006 emitida por la Comisión de Acceso al Mercado de Indecopi y que fuera confirmada por la Resolución N° 1525-2006TDC-INDECOPI del 02.10.2006 emitida por la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal de Indecopi al declarar barreras burocráticas irracionales al condicionamiento de mantener retenciones no aplicadas del IGV de seis periodos consecutivos para poder solicitar la devolución.

Finalmente el SPOT“(...) no toma cuenta además el principio de razonabilidad porque predomina la forma al fondo y está plagada de excesos que deben ser corregidos, para la tributación promotora del desarrollo y no se convierta en una barrera burocrática.”¹⁷⁸

¹⁷⁸GUANILO Palomino, Leonid Edilberto. “Sistema de detracciones y su influencia en la situación económica financiera de la empresa P.A.B.S.A.C. de la ciudad de Guadalupe, periodo 2012-2013”. Tesis para optar por el título de contador público. Trujillo: Universidad Nacional de Trujillo p.54

1.2 Consecuencias jurídicas del cumplimiento o incumplimiento del régimen

En lo referido a las consecuencias del cumplimiento se puede observar, evidentemente que el más beneficiado es el Estado en la medida que ve incrementados sus márgenes recaudatorios y reducidas significativamente las brechas de incumplimiento. No obstante quien soporta este beneficio para el Fisco es el agente de retención, al hacer frente a una serie de obligaciones formales y gastos en constante capacitación para la aplicación de la cambiante regulación normativa.

Y aunque pudiera parecer que el único afectado con el cumplimiento es el agente de retención también se afecta la disposición de efectivo del proveedor a quien se le retiene el IGV por anticipado y antes de que se cumpla el plazo para cumplir con esta obligación.

En la doctrina nacional encontramos quienes también comparten este punto de vista, así MENESES al referirse a los regímenes de intervención afirma que: "es inmoral que la Administración pretenda que determinada acción o trabajo que debería hacer ella misma, sea trasladada a determinados contribuyentes"¹⁷⁹. El mismo autor es aún más severo al afirmar que: "La SUNAT por recaudar cobra un 2% al Estado, pero cuando esa tarea es trasladada al contribuyente formal, éste no recibe ningún tipo de retribución"¹⁸⁰

Por otro lado, con la resolución del Tribunal Fiscal N° 461-4-2006 se puede apreciar que la Administración es bastante inflexible para con los contribuyentes responsables de las retenciones y detracciones, tan es así que ha resuelto que la falta de funcionamiento de la página Web de SUNAT no exime del pago del tributo retenido o percibido. Así, en su parte resolutive se ha establecido lo siguiente:

¹⁷⁹ ANÁLISIS TRIBUTARIO, 2006. *El contribuyente es un socio del Estado*. Entrevista de marzo de 2006 a Arnaldo Meneses.

¹⁸⁰ *Ibidem*.

[...] el Tribunal Fiscal advierte que si bien se ha acreditado la falta de funcionamiento del servicio de Internet de SUNAT Operaciones en Línea, la recurrente no se encuentra obligada a efectuar sus declaraciones y pagos a través de dicho sistema, pudiendo realizar el pago de los tributos retenidos en las agencias y sucursales autorizadas por la SUNAT, razón por la cual incurre en la infracción prevista en el numeral 4) del artículo 178º del Código Tributario¹⁸¹.

Como puede notarse, los efectos y consecuencias del incumplimiento con las obligaciones tributarias y administrativas derivadas de la designación como agentes de retención acarrea una serie de consecuencias, y gastos de implementación y capacitación del personal, lo cual es consecuencia de las múltiples modificaciones legales y reglamentarias que sufre este régimen de intervención del IGV.

Finalmente, téngase presente que, a consecuencia del incumplimiento del régimen responderán solidariamente tanto el contribuyente como el agente retenedor, sin embargo, si el incumplimiento solo fuere imputable al retenedor entonces en ese supuesto se libera de responsabilidad al contribuyente, y es el agente de retención quien hará frente a la deuda tributaria, sus respectivos intereses y la multa que consecuentemente se le aplicará.

2. El sistema de detracciones

De acuerdo a lo afirmado en el acápite anterior, el SPOT tiene por finalidad paliar o contrarrestar el alto índice de informalidad que se presenta tanto en la venta de algunos bienes, como en la prestación de ciertos servicios. Según VÁSQUEZ LAZO: "este sistema tiene dos objetivos: el primero, asegura el pago de las obligaciones tributarias

¹⁸¹ TRIBUNAL FISCAL. *Resolución del Tribunal Fiscal N°s 02013-3-2009, 2009, 25 de enero.* p.3. <http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/4/2006_4_00461.pdf>

del IGV; y el segundo, proveer información de los agentes económicos que luego es utilizada en los procesos de fiscalización”¹⁸²

En ese sentido:

[...] se sustenta en el deber de colaboración y control del obligado para combatir los niveles de evasión que existen en el Impuesto General a las Ventas. Siendo de naturaleza administrativa, se regula por la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Sin embargo, existe una serie de cuestionamientos al Sistema de detracciones, entre las principales, la complejidad del sistema, la diversidad de las tasas e imprecisión de los conceptos comprendidos, así como la inseguridad jurídica que se genera por la permanente modificación de sus normas y supuestos.

Por otro lado, si bien con el Sistema de detracciones no se aseguran fines recaudatorios definitivos, pues éstos se depositan en una cuenta a nombre del proveedor, y existe un mecanismo de libre disposición para los depósitos que no se usen en un determinado tiempo, el numeral 9.3 del artículo 9º del DL Nº 940 faculta a la SUNAT a solicitarle al Banco de la Nación el traslado de los depósitos de las cuentas corrientes de detracciones hacia los fondos de la Administración en calidad de “recaudación”; para destinarse al pago de deudas tributarias presentes o futuras del proveedor, por lo que este mecanismo tiene naturaleza tributaria, y en consecuencia, debe someterse a lo dispuesto por el Código Tributario aprobado por DS Nº 133-2013-EF.¹⁸³

2.1. Análisis de las relaciones jurídicas en las obligaciones de la detracción.

Al igual que ocurría en el sistema de retenciones estamos frente a un sistema que implica la participación de tres protagonistas, de un lado se tiene al comprador de los bienes o al usuario del servicio; de otro está el proveedor del bien o servicio; y finalmente está el Estado o

¹⁸² VÁSQUEZ, Ricardo. “Análisis del nuevo sistema de detracción en materia tributaria”. *Abogados legal Report*. Lima, p.22, 2004.

¹⁸³ Mini Miranda, Jose Luis. “Cuestionamientos al sistema de detracciones en el Perú, en particular al “ingreso como recaudación” En: LUMEN. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Femenina del Sagrado Corazón. Nº 9 p. 87, Ene- Dic 2013

Gobierno Central que participa a través de su ente supervisor (SUNAT).

2.1.1. Relación jurídica entre el sujeto que ha soportado la detracción y el responsable de su aplicación.

Conforme graficamos líneas arriba sobre la funcionamiento del sistema de detracciones en la cita 106, este mecanismo implica que el comprador o usuario de un bien o servicio adquirido y afecto al mismo, descuenta un porcentaje del importe que pagará por las operaciones afectas, para luego depositarlo en una cuenta corriente del Banco de la Nación, a nombre del vendedor o quien presta el servicio.

2.1.2. Relación jurídica entre el Estado y el sujeto que ha soportado la detracción.

La relación existente se materializa en el momento en que el sujeto que soportó la detracción aplica contra sus deudas tributarias (por tributos, multas, anticipos y pagos a cuenta de dichos tributos e incluso intereses de estos; así como los costos y costas del proceso de cobranza coactiva) los fondos depositados en su cuenta del Banco de la Nación.

Así mismo, el Decreto Legislativo N° 940 establece que:

Cuando el total de los montos depositados no se agotara en los mencionados pagos, el sujeto que ha soportado la detracción, en su calidad de titular de la cuenta podrá solicitar la libre disposición de los montos depositados o la aplicación de los mismos cuando él se encuentre obligado en calidad de sujeto responsable de aplicar la detracción¹⁸⁴ (artículo 9° del DL 940).

2.1.3 Relación jurídica entre el Estado y el sujeto que ha aplicado la detracción.

Esta es una relación casi indesligable, ya que aun cuando, por haber recibido la totalidad de la contraprestación por inobservancia de la

¹⁸⁴ PODER EJECUTIVO, 2003, Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917. 17 de diciembre.

norma del adquirente o usuario, el sujeto que ha de soportar la detracción se la tenga que aplicar a sí mismo, esto no libera al obligado a la detracción, razón por la cual se le multa con un monto que asciende al total del importe dejado de detraer.

En buena cuenta, la vinculación de este sujeto con el Estado no se atenúa aun cuando se garantice el pago del IGV con el correspondiente depósito en cuenta.

2.1.4. Desde la perspectiva de la empresa

Desde esta perspectiva, el sistema de detracciones aporta obligaciones legales que de similar manera que en el régimen de retenciones afectan en algunos casos la liquidez de la empresa y genera una alta carga en términos de gestión y logística.

“Mediante este régimen las empresas que adquieren bienes y servicios detraen (apartan) un porcentaje del pago a sus proveedores para depositarlo en cuentas del Banco de la Nación (a nombre de estos contribuyentes) como pago adelantado del IGV.

Luego, las empresas proveedoras (de bienes o servicios) pueden utilizar dichos fondos depositados en sus cuentas, solo para el pago de tributos, explicó.

Sin embargo, uno de los problemas que pueden causar la falta de liquidez de la empresa, es que su margen de error en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias debe ser “cero”.¹⁸⁵

Es así que entre los efectos negativos que pueden identificarse se encuentran los siguientes¹⁸⁶:

- Afecta la liquidez de las empresas.
- Recarga de obligaciones a los Contribuyentes.

¹⁸⁵ Juape, Miguel. ¿Cuáles son los peligros que pueden afectar la liquidez de la empresa? GESTIÓN. Tu dinero. Lima, 09 mayo 2014. Consulta 13 de junio de 2014.<<http://gestion.pe/tu-dinero/cuales-son-peligros-que-pueden-afectar-liquidez-empresa-2096782>>

¹⁸⁶Comentario del 24 de noviembre de 2008 “Régimen de retención del IGV” *Punto Contable. Es un blog dedicado al área profesional de la Contabilidad en el Perú* Consulta 16 febrero de 2016 <<http://puntocontable.blogspot.pe/2008/11/r regimen-de-retencion-del-igv.html>>

- Genera sobre costos a las empresas
- La aplicación de sanciones por incumplimiento del régimen que afectan derechos constitucionales como “el derecho a la libertad de empresa, junto con los derechos a la libre iniciativa privada, a la libertad de comercio, a la libertad de industria y a la libre competencia, que son considerados como base del desarrollo económico y social del país, y como garantía de una sociedad democrática y pluralista”.¹⁸⁷
- Afecta a la liquidez de las empresas

Sobre el sistema de detracciones se ha dicho que:

[...]este mecanismo no toma en cuenta el principio constitucional de no confiscatoriedad o derecho de propiedad, según el numeral 16) del artículo 2° de la Constitución, toda persona tiene derecho a la propiedad y a la herencia. En este sentido, según el artículo 70° de la norma constitucional, el derecho de propiedad es inviolable, siendo que el mismo se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley.

El Sistema de detracciones constituye un sistema de ahorro forzoso y por ende, colisiona con el derecho fundamental a la propiedad, pues, precisamente impide el ejercicio de uso y disfrute del dinero, elementos que constituyen componentes esenciales de dicho derecho.¹⁸⁸

Consideramos además, que al afectar la disposición de dinero de la empresa, afecta su liquidez. Pues la misma ve mermado su disponibilidad de efectivo lo que puede afectar el normal desenvolvimiento de sus operaciones.

A continuación presentamos ejemplos de afectación real a la liquidez¹⁸⁹ de las empresas:

Ejemplo 1:

¹⁸⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Sentencia recaída en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC 17 de octubre <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>>

¹⁸⁸ Castro, Paúl. Op Cit.p. 60

¹⁸⁹ Ver cita N°163

El ejemplo siguiente busca plasmar el impacto del sistema de detracciones del impuesto general a las ventas en las empresas inmobiliarias del distrito de Santiago de surco, año 2013:

	Considerando cuenta de detracción	Sin considerar cuenta de detracción
ACTIVO		
Activo Corriente		
Efectivo y equivalente de efectivo	540,000	128,582
Cuentas por cobrar com. - terceros	0	1062
Cuentas por cob per. acc. soc. dir y ger	7,643	700
Cuentas por cobrar div. - terceros	226,968	10,139
Total Activo Corriente	774,611	363,193
Activo No Corriente		
Productos en proceso	16,938,209	16,347,277
Inmuebles, maquinaria y equipo (neto)	3,817	0
Otros activos no corrientes	0	29,378
Total Activo No Corriente	16,942,026	16,376,655
TOTAL ACTIVO NETO	17,716,637	17,305,219

190

- **Ratio de liquidez corriente - Año 2013**

Ratio considerando cuenta de detracciones	Ratio sin cuenta de detracción
0.036	0.017

- **Ratio de liquidez severa o Prueba ácida – Año 2013**

Ratio considerando cuenta de detracciones	Ratio sin cuenta de detracción
0.036	0.017

- **Ratio de liquidez absoluta Ratio de efectividad o Prueba súper ácida – Año 2013**

Ratio considerando cuenta de detracciones	Ratio sin cuenta de detracción
0.025	0.006

- **Ratio de Capital de trabajo – Año 2013**

Ratio considerando cuenta de detracciones	Ratio sin cuenta de detracción
-20,748,120	-21,159,538

191

“La Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización influye considerablemente en el control del capital de trabajo cuando realiza operaciones afectas al sistema porque le limita los fondos para cumplir con sus obligaciones y para cumplir con el cronograma de construcción del inmueble.”¹⁹²

Ejemplo 2:

¹⁹⁰ YOLANDA FIORELLA CHAVEZ FERNANDEZ Tesis El sistema de detracciones del impuesto general a las ventas y la gestión del capital de trabajo en las empresas inmobiliarias del distrito de Santiago de Surco, AÑO 2013. P. 112

¹⁹¹ Ibídem

¹⁹² YOLANDA FIORELLA CHAVEZ FERNANDEZ Op. Cit. p. 113

114

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central ha influido de manera negativa en la situación económica y financiera de la empresa Transialdir S.A.C.

CUADRO RESUMEN DE INDICADORES FINANCIEROS

RATIOS COMPARATIVOS SIN Y CON DETRACCIONES

INDICADORES DE LIQUIDEZ		Sin detracciones		Con detracciones		
		2007	2006	2007	2006	
(1)	Liquidez general	Activo corriente Pasivo corriente	1.63	1.53	0.82	0.97
(2)	Prueba defensiva	Caja y Bancos Pasivo corriente	0.98	0.59	0.25	0.13
(3)	Capital de trabajo	Activo corriente- Pasivo corriente	177513	167612	-56999	-10445
INDICES DE RENTABILIDAD						
(4)	Margen bruto	Utilidad bruta Ventas	22.27%	22.00%	22.27%	22.00%
(5)	Margen operativo	Utilidad operativa Ventas	11.61%	12.26%	11.61%	12.26%
(6)	Rentabilidad del activo	Utilidad neta Activo total	6.37%	10.67%	4.97%	9.34%
(7)	Rentabilidad neta sobre ventas	Utilidad neta Ventas	5.68%	5.97%	4.53%	5.44%

“El efecto financiero específico de la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central se aprecia en la disminución significativa de los indicadores de Liquidez general, Liquidez absoluta, Capital de trabajo y el Flujo de caja, en tanto el efecto económico se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento externo; debido a la falta de liquidez de la empresa para cumplir sus obligaciones con terceros.”¹⁹⁴

Los ejemplos presentados, son producto de la investigación académica realizada en el Ejemplo 1, sobre la aplicación del sistema de detracciones en el sector inmobiliario y en el Ejemplo 2, es un estudio sobre el impacto del sistema de detracciones en la Empresa Transialdir SAC, dedicada al rubro del transporte privado de personas. Ambos casos son estudios concretos sobre las consecuencias de la aplicación del sistema de detracciones en empresas peruanas, dedicadas al sector inmobiliario y transporte dos de las actividades económicas que se encuentran en el listado de operaciones obligadas a utilizar el sistema de detracciones para la recaudación del impuesto general de

¹⁹³ ALVAREZ SILVA MARY SABETH Op. Cit. p. 117
¹⁹⁴ Ídem p.118

las ventas, a partir de estos estudios se ha podido evidenciar la afectación a la liquidez de la que pueden verse afectadas las empresas.

“Así, la Sunat bajo ciertas condiciones hace suyos los fondos depositados en dichas cuentas como “ingresos como recaudación” y trasladar los fondos de la cuenta del contribuyente a la cuenta del Fisco, si la empresa incurre en algún error, por más mínimo que este sea.”¹⁹⁵

Además, al momento de señalar la información en una declaración de impuestos (montos de factura y otros) cuando la empresa ha cometido un error y lo rectifica voluntariamente; pese a ello, la empresa ya incurrió en una infracción para la Sunat y con ello se habilitó el cobro como recaudación de todo el dinero empozado en la cuenta de detracciones.¹⁹⁶

- Recarga de obligaciones a los contribuyentes

Este sistema es percibido como complejo, con lo cual se recarga de obligaciones a los contribuyentes con tasas e imprecisiones en los conceptos, que generan la impresión que la Administración tiene una carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extrafiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria. Y requiere que el contribuyente tenga personal altamente especializado o contrate personal externo que pueda hacerse cargo de la tarea de monitorear la correcta aplicación del sistema en su empresa. Es así que coincidiendo con MINI MIRANDA:

Si bien el ITF, en los Regímenes de Percepción y Retención y en el SPOT, las obligaciones se sustentan en el deber de colaboración o de control del sujeto obligado, en el caso del SPOT debió considerarse el hecho de que quien detrae no actúa ni como contribuyente ni como responsable, como si ocurre en los otros tres casos.

¹⁹⁵ JUAPE, Miguel Loc. Cit

¹⁹⁶ Ibídem

Por el contrario, en vez se aplicársele una tasa única y establecerse un mecanismo ágil y neutro como en el caso del ITF o de las Retenciones, o cuando menos tasas homogéneas, como ocurre con las Percepciones, se aprobó un mecanismo impreciso y muy complejo.¹⁹⁷

Además, revisando innumerables consultas a Sunat de parte de diferentes contribuyentes, pudimos verificar que existe una imprecisa determinación de los conceptos que comprenden los bienes y/o servicios incluidos en el sistema, generando dificultades para establecer con precisión el porcentaje de detracción aplicable a cada operación. Lo que puede desencadenar en inseguridad jurídica, debido a la proliferación de modificaciones normativas (a la fecha se encuentran vigentes 33 normas) y se han derogado 18 normas, lo que dificulta conocer el contenido de las normas que regulan el sistema en afectación de principios del derecho tributario y de los derechos constitucionales indicados.

- Genera sobre costos a las empresas

Vinculado con el punto anterior, el sistema de detracciones conlleva la aplicación de medidas por las empresas para poder cumplir correctamente con la aplicación del sistema de detracciones en sus operaciones comerciales, las mismas que deben incorporar a su planificación de costos.

A manera de ejemplo presentamos el siguiente caso:

“La empresa P.A.B.S.A.C. ubicada en Guadalupe, es una empresa que presta servicio de pilado, especialmente de arroz en cáscara y que a su vez afronta un excesivo endeudamiento a corto y largo plazo, escasez de liquidez para el pago de obligaciones corrientes, lo cual le obliga a obtener préstamos para capital de trabajo, trayendo consigo altos costos financieros por el pago de intereses, sobre costos laborales; ya que la empresa tiene que

¹⁹⁷Miní Miranda, Jose Luis. Óp Cit.p. 89

contratar forzosamente personal capacitado en el tema, y por ende la disminución de la rentabilidad de la empresa”¹⁹⁸.

- La aplicación de sanciones por incumplimiento del régimen que afectan derechos constitucionales como “el derecho a la libertad de empresa, junto con los derechos a la libre iniciativa privada, a la libertad de comercio, a la libertad de industria y a la libre competencia, que son considerados como base del desarrollo económico y social del país, y como garantía de una sociedad democrática y pluralista”.¹⁹⁹

La iniciativa privada es libre, debiendo ser entendida en función de que el mercado lo determinan los propios particulares, a partir de las transacciones comerciales que realicen. La participación del Estado se encuentra restringida como actor en la economía del país. La misma que se restringe a “orientar” el desarrollo del país en sectores como: Promoción del empleo, salud, educación, seguridad y servicios públicos e infraestructura.

Sin embargo, esta libre iniciativa no debe de dejar de lado que el Estado mantiene un rol supervisor, correctivo y regulador. Siendo que en este caso el rol del Estado está siendo distorsionado debido a que las medidas administrativas que ha brindado para la recaudación del IGV afectan el normal desenvolvimiento del mercado peruano.

Con respecto a la libertad de trabajo, comercio e industria. Este principio reconoce la libertad de empresa y de acceder al mercado; así como, la libertad de organización, para establecer la forma societaria más conveniente. Pese a ello, las medidas brindadas como parte del régimen de detracciones impiden que se tomen decisiones empresariales en libertad, viéndose restringidos en la decisión del negocio a emprender y en la posibilidad misma de acceder a

¹⁹⁸ Guanilo Palomino, Leonid Edilberto. Op Cit.p. 4

¹⁹⁹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Sentencia recaída en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC 17 de octubre <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>>

determinados rubros económicos (todos aquellos que se encuentren en el listado de actividades obligadas a aplicar el sistema de detracciones en sus operaciones comerciales).

La libertad de competencia, es aquella que presupone que la competencia en el mercado debe darse de manera libre sin intromisiones externas ni internas. Pese a ello, como ya hemos sugerido líneas arriba este sistema de cobro del impuesto general a las ventas pudiera llegar incluso a considerarse una barrera burocrática que impide acceder libremente a determinados nichos en el mercado.

El Derecho de la Libre Competencia establece mecanismos de sanción para prever que exista competencia entre los diversos agentes económicos, por lo tanto, se asegura que el mercado sea libre, no indicando la manera en que cada empresa debe desarrollar su actividad económica.

La intervención del Estado es necesaria solo para corregir las imperfecciones del mercado y actúa de manera subsidiaria como productor en mercados donde los agentes privados deciden no entrar, Además, como agente regulador, sobre todo en mercados de monopolio natural. Por lo que con las acciones que ha venido tomando a través de los años la SUNAT, ha distorsionado las tareas para las cuales ha sido llamado el Estado.

2.2. Consecuencias jurídicas del cumplimiento o incumplimiento del sistema

Siendo el monto detraído, según VÁSQUEZ LAZO: “un pago adelantado que mediante norma legal se impone a determinados sujetos obligados, y ya no necesariamente por la realización de operaciones gravadas con IGV. Como es el caso de del traslado de bienes donde aún no se ha configurado una operación gravada con IGV”²⁰⁰.

²⁰⁰ VASQUEZ, Ricardo, Op. cit. p. 23

Con ello, los efectos de la aplicación del SPOT variarán dependiendo del sujeto en el que concentremos nuestra atención, ya que los efectos jurídicos y repercusiones económicas y financieras tomarán diferentes matices en la medida que la participación en la dinámica del Sistema exige la adopción de diferentes roles de parte de cada uno de los sujetos involucrados.

2.2.1. Efectos para el sujeto que aplica la detracción.

La aplicación del SPOT genera en el sujeto que aplicó la detracción la satisfacción de la obligación a la que se encontraba sujeto por mandato de la ley, ya que en la medida que sus contrataciones coincidieran con alguna de las hipótesis de incidencia establecidas en el DL N° 940, él en su calidad de adquirente o usuario se encontraría obligado a detraer un determinado porcentaje del precio al que se ha obligado con el vendedor del bien o el prestador del servicio.

Así mismo, "el haber cumplido con la obligación de detraer da origen a un crédito fiscal por el mismo monto detraído, el mismo que podrá ser usado a partir del periodo tributario en que se aplicó la detracción"²⁰¹ (Primera Disposición Final del DL N° 940).

De otro lado, en lo concerniente al Impuesto a la Renta tenemos dos momentos claramente diferenciados:

- Del 15 de septiembre de 2004 al 31 diciembre de 2007, la deducción del costo o gasto, por mandato de la Primera Disposición Final del DL N° 940, estaba sujeta a que se haya efectuado la detracción, en caso contrario se dejaba de lado el criterio de lo devengado y el costo o gasto sería reparado. Así pues, la única forma de poder deducir el gasto era haciendo la detracción antes de que se la Administración haya comunicado al obligado alguna notificación relacionada a la aplicación del SPOT²⁰².

²⁰¹ Cf. PODER EJECUTIVO, 2003, *Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917*. 17 de diciembre.

²⁰² *Ibíd*em

- Del 01 de enero de 2008 en adelante, a partir de la regulación de publicación de la Ley N° 29173 se ha dejado sin efecto la restricción anteriormente mencionada, es decir, la deducción del costo o gasto ya no está condicionada a la aplicación de la detracción²⁰³.

Además de lo expuesto, el artículo 12° del DL N° 940 dispone que “en caso no aplicara la detracción a la cual se encuentra obligado, se habrá configurado una infracción tributaria, por la cual será sancionado con una multa ascendiente al 100% del monto que debía detraer”²⁰⁴.

Además, el artículo 5° del DL N° 940 regula que “La multa pesará sobre él aun cuando el vendedor o prestador del servicio subsidiariamente cumpla con hacer el depósito de la totalidad del monto correspondiente a la detracción”²⁰⁵.

Finalmente es menester tener en consideración las opiniones vertidas por la CÁMARA DE COMERCIO DE LIMA: “Cabe precisar que un contribuyente que por desconocimiento no realiza la detracción estando obligado, es sancionado con más del 600% del monto detraído (es decir, además de la multa de 100% del monto no detraído pierde el derecho a deducir gasto, costo y crédito fiscal)”²⁰⁶.

2.2.2. Efectos para el sujeto que soporta la detracción.

Conforme lo establece el artículo 2° del DL N° 940: El sujeto que ha sido objeto de la detracción tendrá en la cuenta de la que es titular en el Banco de la Nación un monto que se destinará al pago de las deudas tributarias (tributos, multas anticipos e intereses) que tengan como beneficiario al Tesoro Público; así mismo podrá ser destinados al pago de las aportaciones (ESSALUD y ONP) y a las costas y gastos

²⁰³ Cf. CONFRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ, 2007, Ley 29173, Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas. 22 de diciembre.

²⁰⁴ Cf. PODER EJECUTIVO, 2003, Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917. 17 de diciembre.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ TNEWS, “Detracciones son perjudiciales para empresarios dice Cámara de Comercio”. TNEWS, año 1, número 45. Consulta 03 de enero de 2010. <<http://www.ft-news.com/noticias/ft150607.htm>>

originados en los procedimientos de cobranza coactiva (artículo 2º del DL N° 940).

Es importante recalcar que en el artículo 8º del DL N° 940 se ha regulado que: “los montos depositados tienen el carácter de inembargable e intangibles de modo que el titular no podrá disponer libremente de este importe, ni mucho menos transferírsele a un tercero; así mismo no se le reconoce ningún tipo de interés por dichos depósitos”²⁰⁷.

De otro lado en lo concerniente los efectos derivados del incumplimiento se configura aquí un escenario interesante, dado que no siendo el proveedor o prestador del servicio el llamado a aplicar la detracción se convierte en el responsable en el supuesto excepcional de que el adquirente o usuario del servicio no haya cumplido con detraerle el porcentaje de ley. Como ya hemos mencionado, esta especie de autodetracción es excepcional y se da también en los casos de retiro de bienes o cuando el que traslada los bienes es el mismo propietario.

Otro aspecto a considerar es que en los pagos parciales²⁰⁸ la aplicación de la detracción se realiza por la totalidad de la operación, vale decir, se desconoce el acuerdo de voluntades de las partes y aún cuando se haya pactado pagar en armadas por un determinado servicio el Fisco en un afán de protección anticipada de la recaudación le exige al contribuyente la detracción tomando como base la totalidad del precio pactado.

²⁰⁷ Cf. PODER EJECUTIVO, 2003, *Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917*. 17 de diciembre.

²⁰⁸ SUPERINENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2004, Lima, Consulta: 02 de enero de 2010.
<<http://www.sunat.gob.pe/orientacion/sDetracciones/index.html>>

2.2.3. Efectos para el Estado.

Siendo el Gobierno Central el beneficiado con el SPOT al configurarse una situación de cumplimiento este verá garantizado el pago del IGV que se genera en las operaciones comerciales celebradas entre los particulares, asegurándose así el cobro del impuesto y de manera indirecta la formalización de los vendedores y predadores de servicios, ya que aun cuando el mismo titular de la cuenta bancaria no se apreste a aperturarla esto no será impedimento pues ésta puede ser abierta de oficio.

Como puede notarse, los efectos positivos del cumplimiento del SPOT se notan no solo en lo referido a la mera recaudación, sino que con su aplicación se busca la ampliación de la base tributaria, la reducción de las brechas de incumplimiento, el incentivo de la formalización de los agentes del mercado y el incremento de la competencia leal e igualitaria de los privados.

De similar opinión es WALKER VILLANUEVA cuando señala que:

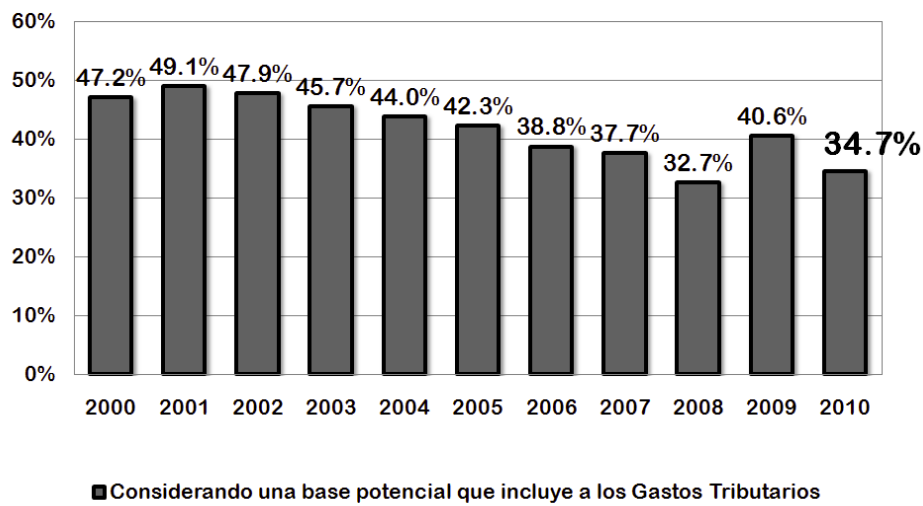
La reforma tributaria que se ha venido implementando en los últimos años comprende medidas administrativas y medidas legislativas: las primeras no han implicado aumento de las tasas fiscales, sino "simplemente" la regulación de nuevos mecanismos de recaudación y ampliación de la base tributaria como: las retenciones, percepciones y deducciones relacionadas con el IVA²⁰⁹.

Es menester señalar que compartimos el punto de vista del autor, así como la referencia a los fines no solo recaudatorios de la detracción; mas discrepamos con la referencia que hace sobre la naturaleza de las medidas que han creado a estos mecanismos, no consideramos que se trate simplemente de medidas administrativas, ya que si bien no se ha cambiado la tasa del IGV, es evidente que se ha dado un giro sustancial en la conformación y dinámica del impuesto.

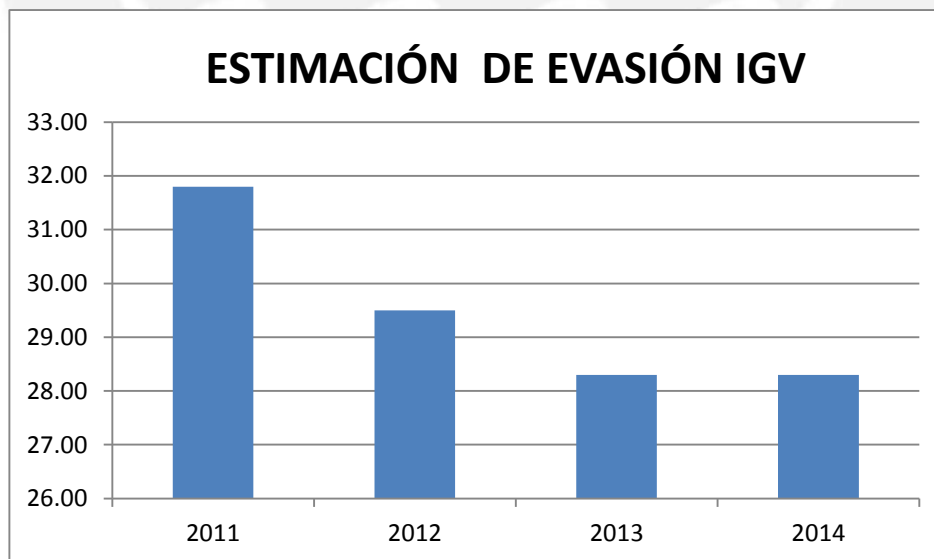
²⁰⁹VILLANUEVA, Walker. Óp. cit., p. 447.

A manera de conclusión, presentamos 02 cuadros que nos permitirán reconocer la evolución de la evasión fiscal del IGV en nuestro país desde el año 2000 y considerando que el régimen de retenciones y el SPOT entraron en vigencia en el 2002 será evidente el cambio en la reducción de incumplimiento tributario a través de los años.

PERU: Estimación del índice de incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas 2000 - 2010
(Como porcentaje de la base potencial estimada)



210



211

²¹⁰SUNAT. Informe Evaluación del PEI 2011 p.13

²¹¹ Elaboración propia con información de SUNAT, de los siguientes documentos de gestión:

Análisis de rendimiento de tributos 2014 p. 15.

Informe de Evaluación anual del Plan estratégico multianual (PESEM) 2012-2016 del sector economía y finanzas. Enero 2013 p. 14

Sin embargo, no podemos culminar este subtítulo sin referirnos a la pésima labor legislativa que se ha estado teniendo para con este tema, ya que “como se ha afirmado el 44.4% de los empresarios entrevistados por la CCL afirmaron que el mayor problema con los pagos adelantados del IGV es que creó confusiones en las deducciones y que genera gastos administrativos y financieros que el tercero tiene que asumir por cuenta propia”²¹².

Justamente, coincidimos en que “En un principio, el sistema de retenciones, deducciones y percepciones tenía como fin luchar contra la informalidad y garantizar el cobro de la deuda tributaria. Lamentablemente, hoy parece estar al servicio de políticas meramente recaudatorias que vienen perjudicando la seguridad jurídica y las inversiones.”²¹³

Sin perjuicio de los problemas para el contribuyente o tercero obligado por el régimen de retenciones y del sistema de deducciones, se ha podido observar que la existencia de los mismos ha generado consecuencias importantes para el Estado, incidiendo en elevar los índices de recaudación y mejorar con ello sus redes de control de cumplimiento de las obligaciones tributarias del IGV, medidas de lucha contra la evasión fiscal y la informalidad a lo largo de la cadena de producción y comercialización; que independientemente de que hayan sido buenas o malas permitieron en una coyuntura particular atender necesidades de política fiscal y recaudación.

Luego, de no existir tales regímenes haría más oneroso y difícil para la Administración Tributaria exigir a cada contribuyente que relacione cada operación gravada detectada con un depósito específico a favor

Informe de Evaluación anual Plan estratégico multianual (PESEM) 2012-2016 del sector economía y finanzas. Enero 2014 p. 13

Las porcentajes son los siguientes: 2011: 31.8%; 2012:29.5%;2013: 28.3%;2014: 28.3%
²¹²TNEWS, “Deducciones son perjudiciales para empresarios dice Cámara de Comercio”. TNEWS, año 1, número 45. Consulta 03 de enero de 2010. <<http://www.ft-news.com/noticias/ft150607.htm>>

²¹³Comentario de 11 de noviembre de 2013 “El peligro de las cuentas de deducciones” Picón González, Jorge. Conexión ESAN. Consulta 18 de febrero 2016
<<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/11/11/peligro-cuentas-deducciones/>>

del fisco, y, complementariamente, en el caso del sistema de detracciones, que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones gravadas realizadas facilitando que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo del pago de las obligaciones tributarias que éstas generaron.²¹⁴

Asimismo, hubiera sido más dificultoso detectar a proveedores que vienen realizando operaciones comerciales y presentan indicadores de incumplimiento tributario, tales como omisos a la presentación de la declaración jurada, omisos a declarar la totalidad de ventas o que declaran estar en condiciones de no activo, o con condición de no hallados; y con ello el reducir la competencia desleal proveniente del incumplimiento tributario.²¹⁵

3. Ámbito de aplicación del deber constitucional de contribuir en el régimen de retenciones y en el sistema de detracciones del Impuesto General a las Ventas

Siendo este el punto culminante de nuestro desarrollo adelantamos que la intención de este último subtítulo es acercarnos a otorgar elementos jurídicos que nos permitan perfilar una definición adecuada del deber constitucional de contribuir que pueda servir de base para su aplicación a otros campos de la tributación, así como para el desarrollo de una cultura tributaria; más aún si de lo que hemos podido analizar en el acápite anterior, los administrados o contribuyentes obligados al SPOT no tienen una noción clara del deber de contribuir o por lo menos es exigua.

Para ello, tomaremos en consideración la valiosísima experiencia jurisprudencial y doctrinaria de España cuya Constitución reconoce de manera expresa el Deber de Contribuir.

²¹⁴ Cf. MORALES MEJIA, JAIME *Impuesto General a las Ventas :Sistema de pagos adelantados* PPT [diapositivas] Lima Consulta 11 de julio 2016 < <http://slideplayer.es/slide/139519/>>

²¹⁵ *Ibíd*em

Aunque nuestra Constitución no recoge explícitamente el Deber de Contribuir, éste existe implícitamente y es la base de un Estado y sociedad sanamente estructurados, por ello ha sido enunciado y desarrollado bastamente por la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

No olvidemos que si bien el Tribunal Constitucional es el máximo intérprete de la Constitución Política del Perú, ello no debe equipararse a que proceda como una suerte de legislador de emergencia que legisla solapadamente cuando se constata que la actuación fáctica del Ejecutivo ha sobrepasado los límites y marcos constitucionales que el mismo Estado ha reconocido.

Desde la perspectiva del administrado consideramos importante que una noción clara del Deber de Contribuir incida en resaltar que dicho deber tiene que estar siempre a la base del sistema tributario, siendo aceptado como pilar del modelo, pero que a la vez lo ligue a un reconocimiento de los derechos constitucionales, ya desarrollados previamente²¹⁶ como libertad de empresa, comercio e industria, libre competencia, y la libertad de iniciativa privada, aceptados como pilares del modelo. Estableciendo límites en el cobro de los tributos y en las exigencias de obligaciones formales sobre la base de un esquema normativo que desalienta a colaborar.

Justamente esto último implica que el Deber de Contribuir no puede ser perfilado como una carga que ha de soportar únicamente el contribuyente como si él fuera el único interesado en que el Estado cuente con los recursos necesarios para hacer frente a los muchos gastos públicos de los que es responsable, generando de manera grave una deslegitimación de la actuación de la Administración Tributaria.

²¹⁶ Ver descripción de estos derechos en las p. 127-128 de este documento.

Así pues, es claro que si en nuestro país aún no hay un reconocimiento constitucional que de modo expreso e indubitable reconozca al Deber de Contribuir como responsabilidad de los ciudadanos, más difícil resulta el tener una mención del Deber de Contribuir de la propia Administración Tributaria.

Desde la perspectiva del Estado un deber de Contribuir de la Administración, debe ser entendido desde un rol en el que ésta actúe como un facilitador del cumplimiento cabal de las labores y obligaciones, tanto sustanciales como formales, del contribuyente.

De similar parecer es el jurista FRANCISCO ESCRIBANO quien al referirse al ordenamiento jurídico tributario español expone lo siguiente:

La Constitución Política Española (CE) ha recogido el Deber de Contribuir al sostenimiento de las cargas públicas entre derechos y deberes de los ciudadanos; es un deber fundado en el principio de solidaridad, como valor de singularizada protección [...] Un deber que tiene su reflejo y su destinatario también en el legislador y en la administración Tributaria, que han de procurar que el establecimiento y aplicación del sistema no vulnere esos principios²¹⁷.

Como puede apreciarse de la cita anterior, el deber de contribuir perfila su residencia en ambas partes, ha de configurarse como una tarea de todos los elementos involucrados en la satisfacción de la obligación tributaria, de modo que haya un real respeto a los derechos de los contribuyentes, para lo cual consideramos que sería importante

²¹⁷ ESCRIBANO, Francisco. "El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria (primera parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 259, p. 14. 2009.

y recomendable que nuestra Constitución reconozca explícitamente el Deber de Contribuir.

Empero, no podemos caer en el exceso de optimismo de creer que porque exista una regulación constitucional del deber de contribuir, resulta suficiente para que este deber sea cumplido sin mayor miramiento ni dilación de parte de los contribuyentes y los entes de la Administración Tributaria, mas aun en el caso de los regímenes de aseguramiento del pago del IGV.

Así pues, el 12 y 13 de junio de 2007, al encuestar a los asociados de la CÁMARA DE COMERCIO DE LIMA (CCL) se ha podido constatar lo siguiente:

El 87% de los asociados de la Cámara de Comercio de Lima se muestra totalmente de acuerdo con el desmantelamiento de sistemas de pagos adelantados del IGV (detracciones, percepciones y retenciones). En opinión del empresariado dichos sistemas contienen un exceso de formalidades que restan competitividad a la actividad empresarial²¹⁸.

Como puede notarse, estos anticipos y aseguramientos del pago del IGV no solo no gozan de aceptación, sino que a los mismos se les han hechos serios cuestionamientos, así pues, la encuesta precitada arroja datos como:

La pérdida de liquidez es considerada por el 78.6% de los encuestados como el principal problema que acarrea el pago adelantado del IGV. Asimismo, el 29.91% de los consultados indica que el principal problema que genera el sistema de pagos adelantados son los gastos administrativos. (...)

Finalmente, los asociados de la CCL, consideran que de no eliminarse los pagos adelantados, el 47.01% se mostraría a favor de que se aplique un solo sistema de tasa mínimas y con reglas claras para su aplicación. En caso

²¹⁸ TNEWS, "Un 83.7% de empresarios de acuerdo con eliminar pagos adelantados de IGV". TNEWS, año 1, número 45. Consulta 03 de enero de 2010. <<http://www.ft-news.com/noticias/ft150607.htm>>

contrario, se seguirá manteniendo un sistema fiscalista abusivo, puntualizó la CCL.

Efectivamente, no podemos ignorar que los sistemas de pago anticipado del IGV tienen serias deficiencias y su cabal cumplimiento acarrea gastos y sobre costos que al parecer ni la Administración, ni los legisladores están dispuesta a reconocer, es por ello que resulta necesaria una clara definición de lo que debe entenderse por deber de contribuir, y más aún sin afán de parametrar en demasía un concepto tan amplio y abstracto como es éste, es menester delimitarlo de modo que el contribuyente no se vea agobiado por una serie desmesurada de cargas que a la larga solo llevarían a desalentar al inversionista o a incitarlo a la evasión tributaria que tanto se ha querido evitar. Como punto de inicio de nuestra conceptualización del deber de contribuir nos adscribimos a la opinión de ESCRIBANO:

Existe la necesidad de contemplar al individuo como ciudadano que contribuye no como súbdito que paga. Pero lo más importante de todo [...] es el reconvertir el rol de la Administración. Esta no colono es ya un contrario del súbdito que paga impuestos, sino un conjunto de personas y medios cuya actuación está sometida a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico y que debe colaborar con el ciudadano que contribuye²¹⁹.

Así pues, somos de la idea de que el deber de contribuir tendría que estar enunciado constitucionalmente, a fin de tener un reconocimiento pleno y forme parte de la norma de mayor jerarquía de nuestro ordenamiento.

Consideramos relevante que exista una norma constitucional que recoja a este deber, ya que no solo servirá de sustento jurídico de las actuales técnicas administrativas tributarias, sino que puede ser fundamento de futuras acciones de la Administración, dado que la experiencia ya ha demostrado que para tener un sistema tributario plenamente aparejado a la realidad económica y comercial del país se

²¹⁹ ESCRIBANO, Francisco. Loc. cit.

deben implementar constantemente medidas que permitan ajustar la ficción de las normas a la realidad fáctica de los hechos.

Ello sobre todo si aspiramos como afirma el jurista DOS SANTOS, a propósito de los comentarios finales de la 43ª Asamblea General del CIAT "a ser creativos y olvidar las burocracias y conservadurismos en el diseño de sistemas de servicios al contribuyente y de recaudación"²²⁰.

Ahora bien, conforme con lo expuesto anteriormente, proponemos que dicho deber de contribuir se incluya específicamente en la sección referida a los Derechos y Deberes del Ciudadano, formando parte del Capítulo II del Título I de dicho cuerpo normativo.

La inclusión de este deber de contribuir sería complementaria a la facultad que tiene el Estado de gravar las manifestaciones económicas y demás indicadores de capacidad contributiva del ciudadano; así mismo, sería complementaria a los derechos que a manera de principios tributarios constitucionales se le reconocen al ciudadano en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú.

De otro lado, el deber de contribuir siendo el correlato lógico que hace posible la materialización de los derechos y principios constitucionales en materia tributaria del ciudadano (tales como: que se le grave en función de su capacidad contributiva, que se respete la reserva de ley, la no confiscatoriedad de los tributos, el derecho a la igualdad y el respeto de los demás derechos constitucionales) merece por seguridad jurídica y buena técnica legislativa su inclusión en la Constitución Política, lo mismo que no impide que el Tribunal Constitucional, como lo ha hecho con otros articulados, haga un esfuerzo por realizar un desarrollo delimitativo del mismo.

²²⁰ DOS SANTOS, Paulo. "Una visión moderna de la administración tributaria". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 257, p. 32.

En relación a esta doble naturaleza del deber de contribuir y del derecho de contribuir en función al pleno respeto de los principios tributario constitucionales que tenemos los ciudadanos no debe sorprendernos su ambivalencia, ya que como afirma el jurista ESCRIBANO:

El deber de contribuir se establece como un deber, cuyo ejercicio (en el ámbito de su establecimiento y en el ámbito de su exigencia) adquiere, al tiempo el carácter de derecho para su destinatario, el ciudadano (acerca de esta cualidad bifronte del deber de contribuir por cuanto puede genera deberes, al tiempo que derechos, en relación a sus destinatarios: los poderes públicos y los ciudadanos²²¹.

Finalmente, antes de pasar a nuestro esbozo de lo que debería ser el deber de contribuir queremos hacer mención a la actual postura que viene tomando el Tribunal constitucional al reconocer éste de manera tímida aún, esperemos que más adelante también opte por reconocer que el deber de contribuir no solo está dado en función del contribuyente, así se entiende de los fundamentos de la sentencia emitida a propósito del expediente 4251-2007-AA²²².

Ahora bien, somos de la idea de que si bien el Deber de Contribuir debe estar contemplado en la Constitución Política, ello no se agota ahí, en tanto la delimitación del mismo debe ser tarea constante y permanente del Tribunal Constitucional, como lo hace en la sentencia del Recurso de agravio constitucional interpuesto por Importadora y Exportadora A.S. S.C.R.L. contra la resolución de la Sala Mixta Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna, que declaró improcedente la demanda de autos recaída en el **Expediente 06626-**

²²¹ ESCRIBANO, Francisco. Op Cit. p.15

²²² Tal como señala el Tribunal Constitucional (2009), se llama la atención a la inercia con la que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal vienen tramitando este tipo de procedimientos (fundamento jurídico 10).

2006-PA/TC²²³, y que entre otros temas, buscó comprender el alcance del deber de contribuir y el principio de solidaridad; y en tal sentido se precisaron los límites de tal deber de modo que la Administración no vea amparado una potencial tendencia a la arbitrariedad y el abuso, sobre todo contra los terceros que no siendo obligados tributarios terminan cargando con los costos y gastos que acarrea el colaborara con las labores de la Administración tributaria.

Finalmente, así como se ha delineado el contenido del deber de contribuir de los contribuyentes y de los terceros, también es esperable que el Tribunal llegue a adoptar las nuevas y más completas tendencias en lo referido al presente tema.

Confiamos en que el Tribunal Constitucional esté a la altura de las circunstancias sociales y tributarias que atraviesa el país y pueda delinear también lo concerniente al deber de contribuir que recae sobre la misma Administración Tributaria y en general sobre todo el aparato administrativo del Estado.

No olvidemos que el objetivo que finalmente se persigue es que el deber de contribuir no termine a la larga dando lugar a una indeseable, pero completamente posible, paradoja que finalmente afecte al mismo ciudadano que inicialmente buscaba favorecer con mejores condiciones de vida y demás escenarios favorables que se configuran cuando un Estado puede atender satisfactoriamente a sus gastos y cargas públicas.

²²³ Tal como señala el Tribunal Constitucional (2006), En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria (Fundamento Jurídico 18).

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

Conclusiones

1. El deber de contribuir a los gastos públicos abarca el deber de pagar tributos y el deber de colaboración como medida de gestión tributaria necesaria para mejorar el proceso de recaudación sobre terceros, involucrando a los ciudadanos para la obtención de información tributaria.
2. En el Estado Social y Democrático de Derecho, el deber de contribuir no responde al derecho ciudadano de un Estado que gaste lo contribuido de manera directa en él, es un deber consustancial a la existencia del Estado y la sociedad moderna, donde el interés estatal en la recaudación se desenvuelve dentro de un conjunto de valores constitucionales. Por tanto, la exigencia del mismo tendrá que considerar las garantías y derechos constitucionales reconocidos.
3. En el contexto actual puede observarse que el desarrollo jurisprudencial en el Perú denota una evolución del deber de contribuir que va desde considerarlo como un principio constitucional implícito y ligarlo al principio de capacidad contributiva, para considerarlo una manifestación del principio de solidaridad y de fines extrafiscales.
4. La evasión tributaria como integrante de la estructura de la informalidad tributaria, implica el conjunto de acciones ilegales tendientes a procurar ingresos menores al fisco, daña a la colectividad e impide al Estado la realización de diversas prestaciones, generando distorsiones en la técnica del valor agregado del Impuesto General a las Ventas al alterar la traslación de la carga económica del mismo.
5. Entre las principales causas que generan evasión tributaria encontramos: Las dificultades de fiscalización y control,

inexistencia de una conciencia tributaria en la población, la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria y la ineficiencia de la administración tributaria, evidenciando la falta de una noción jurídica adecuada del deber de constitucional de contribuir.

6. El fenómeno de la informalidad tributaria expresada a través de la evasión tributaria ha generado el establecimiento de mecanismos de control tributario indirecto como el Régimen de Retenciones y el Sistema de Deduciones que suponen la captura del Impuesto General a las Ventas en las etapas del proceso productivo.
7. El Régimen de Retenciones implica que el comprador en calidad de responsable capture como agente de fisco el Impuesto General a las Ventas que correspondería pagar a su vendedor informal o semi-formal para posteriormente entregarlo al fisco. Mientras que en el Sistema de Deduciones, el comprador como tercero responsable deposita en el Banco de la Nación un porcentaje del precio de venta a título de respaldo de tributos.
8. En el Régimen de Retenciones como en el Sistema de Deduciones intervienen tres tipos de sujetos: el agente designado (para retener o deducir); el incidido (sujeto al que se le ha retenido o percibido) y el Fisco. Entre estos tres partícipes de los sistemas de aseguramiento del IGV se generan relaciones que acarrearán consecuencia y efectos jurídicos tanto por el cumplimiento como por el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que norman a los mismos.
9. Las empresas que se encuentran bajo el régimen de retenciones y deducciones ven afectada su liquidez y a partir de ello su disposición de capital para la reinversión, ampliación del negocio o reparto de ganancias. Se ven obligadas a acudir a fuentes de financiamiento externo para poder cumplir con las obligaciones tributarias de la SUNAT.

10. Los costos en los que ha tenido que incurrir el empresariado para lograr la disminución de la evasión que persigue la SUNAT son demasiado altos, provocando la generación de estrategias para evadir el sistema, ante lo gravoso del mismo. Entre estas tenemos facturación fraccionada, creación de empresas fantasmas, doble facturación, etc.
11. Deben revisarse de manera continua los sistemas de pagos adelantados a efectos que se apliquen con tasas razonables, sean estabilizados y simplificados para evitar pagos adelantados o excesivos que no sean devueltos por el Estado, así como que el deber de colaboración o control de los obligados, no les genere contingencias. Ello, también evitará una desconexión entre una administración tributaria y la propia sociedad que pueda traducirse en una falta "compromiso" de parte del fisco hacia los contribuyentes.
12. El fundamento jurídico que justifica que el Estado traslade parte de su carga administrativa y de fiscalización sobre ciertos "colaboradores", quienes aún siendo terceros participan activamente en la satisfacción de la obligación tributaria, es el Deber de Contribuir; sin embargo actualmente no se encuentra normado en la legislación nacional ni mucho menos constitucional, existiendo únicamente delimitaciones de su contenido en sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, sin gozar de un verdadero contenido vinculante y permanente que sujete directamente a los ciudadanos con el interés público de recaudar.
13. El deber de contribuir tendría que cristalizarse de manera explícita en una norma de rango constitucional porque legitimaríamos al tributo y las medidas de control fiscal vinculando al ciudadano mismo y no solo a los legisladores; asimismo podríamos delimitar sus alcances constitucionales generando seguridad jurídica y una garantía jurídica indirecta para los ciudadanos ante excesos de

poder del Estado, y finalmente, realzaríamos su importancia y relación con el gasto público en la elaboración de políticas tributarias y un sistema tributario justo que requiere de una cultura tributaria donde el deber de contribuir sea aceptado por todos, ante las posibles afectaciones patrimoniales que puedan surgir.

14. La definición jurídica del deber de contribuir en el sistema jurídico peruano debe ser entendida desde dos ámbitos igualmente importantes: Desde la perspectiva de la empresa, tomando en cuenta sus capacidades, condiciones económicas y posibilidades de contribución y desde la perspectiva de la administración que en representación del Estado peruano, procura la colaboración de los administrados, en el cumplimiento de los tributos internos. Para ello, la administración debe brindar colaboración a los administrados que pudieran prestar este servicio al Estado, permitiendo que el cumplimiento voluntario sea la regla general. Además debe generar confianza en el contribuyente otorgando las condiciones técnicas, logísticas y de soporte profesional que le permitan al administrado cumplir la colaboración debida sin perjudicar ni poner en riesgo sus propios negocios o actividades comerciales.

Bibliografía

- AGUALLO, Ángel
2003 "Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. Madrid, año 23, número 68, pp. 11-87.
- ALBIÑANA, César
1992 *Sistema Tributario Español y Comparado*. Segunda Edición. Madrid: Tecnos.
- ALTAMIRANO, Alejandro
2007 "El deber de colaboración en materia tributaria. Fundamento y alcance". *Vectigalia*. Lima, año 3, número 3, pp. 170-177.
- ALVA, Mario, José GARCÍA, Jorge ARÉVALO y Felipe TORRES
2009 *Detracciones, retenciones y percepciones*. Lima: Pacífico.
- ALVAREZ SILVA Mary Sabeth y Gladys DIONICIO ROSARIO.
2008 "Influencia de la aplicación del sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central en la situación económica y financiera de la empresa *Transaldir sac*. En el bienio 2006-2007." Presentado para optar el título profesional de Contador Público. Trujillo: UNIVERSIDAD PRIVADA DEL NORTE FACULTAD DE ESTUDIOS DE LA EMPRESA
- ANÁLISIS LABORAL Y ANÁLISIS TRIBUTARIO, BIBLIOTECA AELE
2007 "Una visión Tributaria del País". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XX, número 235, pp. 16-22.
- ANÁLISIS TRIBUTARIO.
2006 *El contribuyente es un socio del Estado*. Entrevista de marzo de 2006 a Arnaldo Meneses.
- ARAUJO FALCAO, Amílcar.
1964 *El hecho generador de la Obligación Tributaria*. Buenos Aires: De Palma.

- BARRAGÁN, Paulino
2005 "Magnitud de la economía Informal en el Perú y en el Mundo". *Gestión en el Tercer Milenio: Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*. Lima, volumen 7, número 14, pp. 43-51.
- BOROWSKI, Martín
2000 "La restricción de los derechos fundamentales". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. Madrid, año 20, número 59, pp. 29-56.
- BRAVO, Jorge
2005 "El Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la Venta de Bienes: Algunas apreciaciones sobre su legalidad". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 210, pp. 10-11
- "La renta como materia imponible en el caso de las actividades empresariales y su relación con la contabilidad" Consulta 17 febrero de 2016
<http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT2_8_JABC.pdf>
- CÁMARA DE COMERCIO DE LIMA
2009 "FORO TRIBUTARIO: Por un Sistema Tributario Promotor del Desarrollo" Problemática, Conclusiones y Recomendaciones. Lima, 23 de setiembre de 2009.
- CANDELARIO NIVAR, Juan Bautista.
2006 "El Principio del Non Olet o la indiferencia moral del Derecho Tributario". *vLex*. Consulta: 02 de diciembre de 2009.
<<http://comunidad.derecho.org/juancandelario>>
- CASTILLO, Claudia y otros
2006 "Nuevas aproximaciones a un híbrido peruano: El sistema de pago de obligaciones tributarias". *Vectigalia*. Lima, año 2, número 2, pp. 83-102.

- CASTRO TÁVARA, Paúl
2013 "El sistema de detracciones del IGV y su impacto en la liquidez de la empresa de transportes de carga pesada factoría comercial y transportes s.a.c. de Trujillo". Tesis para obtener el Título Profesional de Contador Público. Trujillo: UPAO
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
2006 "*Modelo de Código Tributario del CIAT*". Madrid.
- CHAVEZ, Marco
2006 "La expropiación indirecta a través de medidas fiscales: TLC suscrito con Estados Unidos de Norteamérica". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 225, pp.17-19
- CHAVEZ Fernandez, Yolanda Fiorella
2014 "*El sistema de detracciones del impuesto general a las ventas y la gestión del capital de trabajo en las empresas inmobiliarias del distrito de Santiago de Surco, año 2013*" Tesis para optar el título profesional de Contador Público. Lima: Universidad San Martín de Porres, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras. Escuela Profesional de Contabilidad y Finanzas
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA
- 2005 Ley N° 28605 - Publicada el 25 de setiembre de 2005
- 2007 *Ley 29713, Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas*. 22 de diciembre.
- 1993 *Constitución Política del Perú*. 30 de diciembre
- DANÓS, Jorge
2006 "El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano". En PALESTRA. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público: Libro*

Homenaje a Armando Zollezzi Möller. Lima: Palestra, pp. 135-167.

DOS SANTOS, Paulo.

2009 "Una visión moderna de la administración tributaria". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 257, pp. 30-33.

DURÁN, Luis.

2008 Comentario del 13 de enero de 2008. "Los actores en el fenómeno tributario" *Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología*. Consulta 17 de febrero de 2016.

<<http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2008/01/>>

2007a

"Los Deberes de Colaboración Tributaria: Tercera Parte". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XX, número 229, pp.12-15.

2007b

Comentario del 11 de julio a "La noción del deber constitucional de contribuir". *Blog de Luis Durán Rojo. Reflexiones sobre el Perú. El derecho, la cultura, la filosofía, la política y la teología*. Consulta 15 de mayo de 2009.

<<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-el%20deber%20de%20contribuir-duran.pdf>>

2006a

"Los Deberes de Colaboración Tributaria: Primera Parte". *Análisis tributario*. Lima, volumen XIX, número 227, pp.15-18.

2006b

"Los Deberes de Colaboración Tributaria". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 225, pp. 4-5.

2006c

"Otra Reforma Tributaria: ¿Para qué?, ¿hacia dónde?". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 224, pp.4-5.

2006d

"Los Deberes de Colaboración Tributaria un enfoque constitucional". *Vectigalia*. Lima, año 2, número 2, pp. 15-30.

- 2006e "El Deber de Contribuir en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano". *Gaceta del Tribunal Constitucional*. Lima, número 3, p. 1. Consulta: 30 de noviembre de 2006 <http://gaceta.tc.gob.pe/img_upload/18abfa4cb269c78ca321c53e573f1346/Deber_de_Contribuir___Dur_n.pdf>
- 2006f "Los Deberes de Colaboración Tributaria: Segunda Parte". *Informe Tributario N° 187. Suplemento Especial de Análisis Tributario*. Lima.
- 2006g "Constitución y Tributación: Entrevista al doctor Francisco Eguiguren Praeli". Entrevista de Diciembre de 2006 a Francisco Eguiguren Praeli.
- 2005a "Alcances de del deber de Contribuir en el Perú: A partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 211, pp. 12-15.
- 2005b "Los Derecho en serio: Los requerimientos constitucionales en materia tributaria". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 210, pp. 4-5.
- 2005c "La Tributación de personas naturales: A propósito de la campaña de Cartas Inductivas". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVIII, número 206, pp. 4-5.
- 2004 "El Deber de Contribuir". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVII, número 194, pp. 3-4.
- 2003 *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Lima: AELE. ESCRIBANO, Francisco
- 2009a *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales*. Segunda edición. Lima: Grijley.

- 2009b "El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria (segunda parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 260, pp. 11-15.
- 2009c "El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria (primera parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 259, pp. 14-17
- ESCRIBANO, Francisco.
2009 La configuración jurídica del deber de contribuir. *Perfiles Constitucionales*. Segunda edición. Lima: Grijley,
- ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE
2007 "Comentario del 29 de mayo de 2007. SUNAT modificará régimen de percepciones aplicable a importación de CD y DVD" Estudio Caballero Bustamante. *Notas de interés*. Consulta 17 de febrero de 2016.
<http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/lab/nota_in290507.html>
- FALCÓN, Ramón
2003 "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria". En DE BARROS, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, pp. 537-551.
- FERNÁNDEZ, Julio
2006a "La capacidad contributiva". En PALESTRA. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público: Libro Homenaje a Armando Zollezzi Möller*. Lima: Palestra, pp. 169-196.
- 2006b "La Capacidad Contributiva y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad: A propósito de la sentencia recaída en el expediente N° 4014-2005-AA/TC". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 225, pp. 11-13.
- GAMBA, César

2006 "Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En PALESTRA. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público: Libro Homenaje a Armando Zollezzi Möller*. Lima: Palestra, pp. 197-215.

GEORTOWN UNIVERSITY Y ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS.
1998

"Deberes del ciudadano. Análisis comparativo de Constituciones de los regímenes presidenciales". *Base de Datos Políticos de las Américas*. Consulta 29 de diciembre de 2009.
<<http://www.educando.edu.do/sitios/PNC2005/recursos/recursos/ciencias%20sociales/civica/constituciones%20de%20las%20americas/deberes.html>>

GESTIÓN
2015

"Sunat capacita a 14,000 comerciantes del Mercado Central y Gamarra" *Gestión*. Lima, 23 de noviembre de 2015. Consulta 17 de febrero de 2016.
<<http://gestion.pe/economia/sunat-capacita-14000-comerciantes-mercado-central-y-gamarra-2149179>>

GIORGETTI, Armando
1967

La Evasión Tributaria. Buenos Aires: De Palma

GUANILO Palomino, Leonid Edilberto.
2014

"*Sistema de detracciones y su influencia en la situación económica financiera de la empresa P.A.B.S.A.C. de la ciudad de Guadalupe, periodo 2012-2013*". Tesis para optar por el título de contador público. Trujillo: Universidad Nacional de Trujillo

GUILIANI, Carlos
2001

Derecho Financiero. Dos volúmenes. Séptima edición. Buenos Aires: De Palma.

HERNANDEZ, Manuel y Jorge DE LA ROCA
2006

"Evasión Tributaria Informalidad en el Perú". *Economía y Sociedad*. Lima, número 62, pp. 65-73.

IANNACONE, Felipe
2002

Comentarios al Código Tributario. Lima: Grijley.

IGLESIAS, César

- 2000 *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación.* Lima: Gaceta Jurídica.
- INDECOPI Preguntas Frecuentes
<<https://www.indecopi.gob.pe/web/eliminacion-de-barreras-burocraticas/preguntas-frecuentes>>

www.indecopi.gob.pe
- JIMÉNEZ, Andrés
2000 "Comisiones de investigación, intimidad e información tributaria". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.* Madrid, año 20, número 60, pp. 45-88.
- JUAPE, Miguel
2014 "¿Cuáles son los problemas que puedan afectar la liquidez de una empresa?" *Gestión.* 09 de mayo de 2014. Consulta 16 de febrero de 2016
<<http://gestion.pe/tu-dinero/cuales-son-peligros-que-pueden-afectar-liquidez-empresa-2096782>>
- KRESALJA, BALDO y César Ochoa
2009 "Derecho Constitucional Económico" Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú
- LANDA, César
2006 "Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional". En PALESTRA. *Temas de Derecho Tributario y Derecho Público: Libro Homenaje a Armando Zollezzi Möller.* Lima: Palestra, pp. 37-50.
- LÓPEZ, Juan.
1992 *Los deberes de información Tributaria.* Madrid: Marcial Pons.
- LUQUE, Javier
2007 LA "REFORMA" TRIBUTARIA, ENTREVISTA AL DR. JAVIER LUQUE BUSTAMANTE. *Revista Peruana de derecho tributario.* Universidad de San Martín de Porres Tax Legal Review. Año 1 N°01 Abril 2007

- MENDOZA, Mijail
2000 *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*. Lima: Gráfica Bellido S.R.L.
- MINÍ MIRANDA, Jose Luis.
2013 "Cuestionamientos al sistema de detracciones en el Perú, en particular al "ingreso como recaudación"
En: LUMEN. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Femenina del Sagrado Corazón. N° 9 p. 87-98
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
2007 *Decreto Supremo N° 085-2007-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT* 28 de junio.
- 1999a *Decreto Supremo 135-99-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario*. 19 de agosto
- 1999b *Decreto Supremo N° 55-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*,. 14 de abril.
- MONGE, Carlos, Inés BARÚA, Ramón BARÚA y Gastón GARATEA
2005 "¿La política del subsidio o el subsidio de la política?". *Ideele: Revista del Instituto de Defensa Legal*. Lima, número 165, pp. 30-35.
- MORALES MEJIA, JAIME
Impuesto General a las Ventas : Sistema de pagos adelantados PPT [diapositivas] Lima Consulta 11 de julio 2016
< <http://slideplayer.es/slide/139519/>>
- PALAO, Carlos
2005 "El Principio de Capacidad Contributiva como criterio de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos". *Vectigalia*. Lima, año 1, número 1, pp. 19-25.
- PANTIGOSO, Francisco

- 2006 "Algunas reflexiones sobre la Responsabilidad Tributaria en la sujeción pasiva". *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, número 15, pp. 15-22.
- PAUNER, Cristina.
2000 *El Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Tesis de doctorado. Valencia: Universitat Jaume I Castellón. <http://www.tesisenxarxa.net/TESIS_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108_120005//pauner.pdf>
- PICÓN GONZÁLES, Jorge.
Comentario de 11 de noviembre de 2013 "El peligro de las cuentas de detracciones" Picón González, Jorge. Conexión ESAN. Consulta 18 de febrero 2016 <<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/11/11/peligro-cuentas-detracciones/>>
- PLAZAS, Mauricio
2003 "Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos". En DE BARROS, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, pp. 175-192.
- PODER EJECUTIVO,
2003 Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917. 17 de diciembre.
- 2004 Decreto Legislativo N° 954 modificación del Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
- 2007 R.D. N° 12354-2007-MTC-15 (Aprueban Directiva "Reempadronamiento de vehículos inscritos en el Registro Nacional de Transporte Terrestre de Pasajeros, que prestan servicio de transporte interprovincial de pasajeros por carretera") y R. N° 375-2013-SUNAT (Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos procedimiento para solicitar el extorno)

2012 Decreto Legislativo N° 1110 Modifica el T.U.O. del Decreto Legislativo N° 940, las leyes N°27605 y 28211, y el Decreto Ley N° 25632

Programa de Apoyo Institucional /PAI-NIC

2005 *Informe Sobre Efectos de las Reformas Tributarias 2003, Exoneraciones y Proyecciones Fiscales 2006-2010* Consultoría Fiscal realizada para la Secretaría de Coordinación y Estrategia de la Presidencia Daniel Artana Economista Jefe de FIEL, Buenos Aires. Argentina. Managua, 2005

PROYECTO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL CEPAL/PNUD

1990 *"Políticas de reducción de la evasión tributaria: La experiencia chilena, 1976-1986"*. Santiago de Chile.

1993 *"La evasión tributaria"*. Santiago de Chile.

PUNTO CONTABLE

2008 Comentario del 24 de noviembre de 2008 *"Régimen de retención del IGV"* Consulta: 16 de febrero de 2016. Punto Contable. Es un blog dedicado al área profesional de la Contabilidad en el Perú <<http://puntocontable.blogspot.pe/2008/11/rgimen-de-retencin-del-igv.html>>

QUERALT, Juan; LOZANO Carmelo; CASADO, Gabriel y José TEJERIZO. 2000 *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

QUINTANILLA, Alexander

2006a "Retenciones, Percepciones y Detracciones: Análisis de los regímenes de sistemas de pago del IGV (Segunda Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 223, pp. 28-31.

2006b "Retenciones, Percepciones y Detracciones: Análisis de los regímenes de sistemas de pago del IGV (Primera Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIX, número 222, pp. 27-29.

QUIROZ, Jorge.

2007 *Impuesto a la Renta Neta Oculta por incremento patrimonial no justificado (IPNJ) y tributación de la*

ganancia ilícita en el sistema tributario peruano.
Lima: Ius Tributarius.

- RODRIGUEZ, Álvaro.
2008a "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico (Tercera Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXI, número 251, pp.12-15.
- 2008b "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico (Segunda Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXI, número 250, pp.18-23.
- 2008c "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico (Primera Parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXI, número 249, pp.16-21.
- 2005 "El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico". *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, N° 125, enero-marzo de 2005, p.21.
- ROBLES, Carmen. "Los Principios Constitucionales Tributarios". *Blog de Martha Pebe*. Consulta 15 de mayo de 2009.
<<http://blog.pucp.edu.pe/item/46140>.
- ROBLES, Carmen y Mary GAMARRA
2002 "La sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago". *Revista de Derecho, Foro Académico Asociación Civil*. Lima, año 1, número 1, pp. 89-102.
- ROBLES, Carmen y Pilar IDELFONSO
2003 "Los efectos de la responsabilidad solidaria en materia tributaria". *Actualidad Jurídica*. Lima, volumen XIV, número 173, pp. 219-224.
- ROBLES, Carmen, Francisco RUIZ, Jorge BRAVO y Walker VILLANUEVA
2005 *Código Tributario: Doctrina y comentarios*. Lima: Pacífico.

- ROSEMBUT, Tulio
1975 *El hecho de contribuir*. Buenos Aires: Cooperadora Derecho y Ciencias Sociales.
- RUBIO, Francisco
2001 "Los Deberes Constitucionales". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. Madrid, año 21, número 62, pp. 11-56.
- RUBIO, Marcial
2006 *El Estado Peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco
2008 "La Obligación Tributaria y los Deberes de los Administrados". *Actualidad Empresarial*. Lima, número 170, pp. I-1 – I-4.
- 2006 "El aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria y el contribuyente". *Vectigalia*. Lima, año 2, número 2, pp. 43-48.
- SANCHEZ, Luis
1997 *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Volumen uno. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.
- SÁNCHEZ, María
2001 *Los Deberes de Información Tributaria desde la perspectiva constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- SIMÓN, Eugenio
2003 "La capacidad contributiva en la reforma española del impuesto sobre la renta". En DE BARROS, Paulo. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, pp. 193-200.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- S/A Definición Deduciones. Consulta 23 de febrero de 2016
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1615:definicion&catid=173:ainformacion-general&Itemid=351>
- S/A Orientación SUNAT. Consulta 23 febrero de 2016
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1617:funcionamiento&catid=173:ainformacion-general&Itemid=351>
- S/A Orientación SUNAT. Consulta 18 febrero de 2016
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=340&Itemid=553>
- S/A La gestión de la SUNAT de los últimos cinco años: principales logros y avances. 2001-2005
<<http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf>>
- S/A Protocolo de fiscalización del fedatario
<<http://contenido.app.sunat.gob.pe/insc/Acciones+de+Fiscalizacion/Protocolo+Actuacion+del+Fedatario+Fiscalizador.pdf>>
- 2015a Memorial Anual 2014. Lima

www.sunat.gob.pe
- 2015b Resolución de Superintendencia N° 139-2015/SUNAT - publicada 30 de mayo de 2015 Designan y excluyen agentes de retención del Impuesto General a las Ventas Anexo 1 Anexo 2
- 2014a Análisis de rendimiento de Tributos. Lima
- 2014b Informe de Evaluación Anual del Plan Estratégico Multianual (PESEM) 2012-2016 del Sector economía y finanzas. Lima

- 2014c Resolución de Superintendencia N° 343-2014.- Resolución de Superintendencia que modifica diversas Resoluciones que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema. Anexo 1
- 2014d Resolución de Superintendencia N° 033-2014/SUNAT - publicada 01 de febrero de 2014 Reducen la tasa del régimen de retenciones del Impuesto General a las Ventas, establecido por la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT.
- 2014e Resolución de Superintendencia N° 343-2014.- Resolución de Superintendencia que modifica diversas Resoluciones que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema. Anexo 1
- 2014f Resolución de Superintendencia N° 395-2014/SUNAT - publicada 31 de diciembre de 2014 Designan y excluyen agentes de retención del Impuesto General a las Ventas
- 2013 Informe de Evaluación Anual del Plan Estratégico Multianual (PESEM) 2012-2016 del Sector economía y finanzas. Lima
- 2013a R. N° 375-2013-SUNAT (Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno)
- 2013b Resolución de Superintendencia N° 378-2013/SUNAT - publicada 27 de diciembre de 2013 Designan y excluyen Agentes de Retención de Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo 2
- 2012a R.N° 250-2012-SUNAT (Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias aplicable a los espectáculos públicos)
- 2012b Resolución de Superintendencia N° 096-2012/SUNAT- publicada 29 de abril de 2012.

	Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo 2
2012c	Resolución de Superintendencia N° 228-2012/SUNAT- publicada 29 de setiembre de 2012 Designan y excluyen Agentes de Retención de Impuesto General a las Ventas. Anexo 1 y Anexo
2012d	R.N° 250-2012-SUNAT (Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias aplicable a los espectáculos públicos)
2011a	Informe de Evaluación del Plan Estratégico Institucional. Lima
2011b	Resolución de Superintendencia N° 082-2011/SUNAT- publicada 1 de abril de 2011. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexo
2011c	Resolución de Superintendencia N° 257-2011/SUNAT - publicada el 29 de octubre de 2011. Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas. Anexos 1 y 2
2010	Memoria Anual 2009. Lima
2007a	Resolución de Superintendencia 057-2007/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre. 01 de setiembre.
2007b	Resolución de Superintendencia N° 156-2007/SUNAT- publicada 11 de agosto de 2007 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas
2008	Resolución de Superintendencia N° 124-2008/SUNAT- publicada 25 de julio de 2008 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas
2009	Resolución de Superintendencia N° 265-2009/SUNAT - publicada 15 de diciembre de 2009.

Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas

- 2005 Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre. 12 de mayo.
- 2005b Resolución de Superintendencia N° 023-2005/SUNAT- publicada 26 de enero de 2005 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.
- 2005c Resolución de Superintendencia N° 061-2005/SUNAT- publicada 13 de marzo de 2005 Flexibilizan Régimen de Retenciones del IGV aplicable a los proveedores
- 2005d Resolución de Superintendencia N° 254-2005/SUNAT- publicada 28 de diciembre de 2005 Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas
- 2006 Resolución de Superintendencia N° 138-2006-SUNAT, publicada el 01 septiembre 2006, se suspendió hasta el 30 de setiembre de 2006, la vigencia de la presente Resolución.
- 2006b Resolución de Superintendencia N° 127-2006-SUNAT, publicada el 25 julio 2006, se suspende hasta el 31 de agosto de 2006 la vigencia de la presente Resolución y normas modificatorias.
- 2006c Resolución de Superintendencia N° 158-2006-SUNAT, publicada el 30 septiembre 2006, se prorroga hasta el 30 noviembre de 2006, la suspensión de la vigencia de la presente Resolución, únicamente respecto de aquellos servicios de transporte de bienes realizado por vía terrestre que tengan como punto de origen y/o destino los departamentos de Arequipa, Moquegua, Tacna y Puno.
- 2006d Resolución de Superintendencia N° 219-2006/SUNAT- publicada 02 de diciembre de 2006

- Designan y excluyen Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas
- 2004 Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT. Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940. 13 de agosto.
- 2004a R.N. 254-2004-SUNAT (Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central)
- 2004b Resolución de Superintendencia N° 083-2004/SUNAT- publicada 7 de abril de 2004 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.
- 2004c Resolución de Superintendencia N° 126-2004/SUNAT- publicada 27 de mayo de 2004 Modifican resoluciones de superintendencia que aprobaron regímenes de retenciones y percepciones del IGV y designan y excluyen agentes de percepción del régimen de percepciones aplicable a la adquisición de combustibles.
- 2003a Informe N° 328-2003-SUNAT/2B0000. Lima.
- 2003b Régimen de retenciones del IGV. Consulta 27 de febrero de 2016
[http://www.sunat.gob.pe/orientacion/regimenEspIGV/agentesRetencion/.](http://www.sunat.gob.pe/orientacion/regimenEspIGV/agentesRetencion/)
- 2003c Resolución de Superintendencia N° 184-2003/SUNAT- publicada 10 de octubre de 2003 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.
- 2003d Resolución de Superintendencia N° 080-2003/SUNAT- publicada 06 de abril de 2003 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.
- 2003e Resolución de Superintendencia N° 101-2003/SUNAT- publicada 08 de mayo de 2003 Designan y excluyen a personas naturales como agentes de retención del Impuesto General a las Ventas.

- 2003f Resolución de Superintendencia N° 055-2003/SUNAT- publicada 01 de marzo de 2003
- 2002a Régimen de retenciones del IGV. Lima
<<http://www.sunat.gob.pe/orientacion/regimenEspIGV/agentesRetencion/>>
- 2002b Resolución de Superintendencia N° 037-2002-SUNAT. 18 de abril.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2002/037.htm>
- 2002c Resolución de Superintendencia N° 050-2002/SUNAT- publicada 18 de mayo de 2002 Modifican la Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT - régimen de retenciones del IGV aplicable a los proveedores.
- 2002d Resolución de Superintendencia N° 116-2002/SUNAT- publicada 05 de setiembre de 2002 Incorporan contribuyente al directorio de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes y designan agentes de retención.
- 2002e Resolución de Superintendencia N° 135-2002/SUNAT- publicada 05 de octubre de 2002 Modifican Régimen de Retención del IGV aplicable a los proveedores.
- 2002f Resolución de Superintendencia N° 181-2002/SUNAT- publicada 22 de diciembre de 2002 Designan Agentes de Retención del Impuesto General a las Ventas.
- TNEWS
2007 "Detracciones son perjudiciales para empresarios dice Cámara de Comercio". *TNEWS*, año 1, número 45. Consulta 03 de enero de 2010. <<http://www.ft-news.com/noticias/ft150607.htm>>
- TRIBUNAL FISCAL
2009 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 2013-3-2009*. 06 de marzo.

- <http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_02013.pdf>
- 2007a *Resolución del Tribunal Fiscal N° 10151-3-2007.* 26 de octubre.
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_10151.pdf>
- 2007b *Resolución del Tribunal Fiscal N° 8659-3-2007.* 14 de setiembre.
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/3/2007_3_08659.pdf>
- 2005 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 5251-5-2005.* 24 de agosto.
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/5/2005_5_05251.pdf>
- 2004 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 9146-5-2004.* 23 de noviembre.
<http://tribunal.mef.gob.pe/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_09146.pdf>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
- 2003a *Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC.* 19 de diciembre.
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>
- 2003b TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC.* 2005, 13 de abril de 2005
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html>>
- 2004a *Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC.* 28 de setiembre.
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>>
- 2004b *Sentencia recaída en el expediente N° 0048-2004-AI/TC.* 01 de abril.

- <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.html>>
- 2004d *Sentencia recaída en el expediente N° 0004-2004-AI/TC. 21 de setiembre.*
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%2000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.html>>
- 2005 *Sentencia recaída en el expediente N° 2302-2003-AA/TC. 13 de abril.*
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html>>
- 2006 *Sentencia recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC. 19 de abril.*
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>>
- 2007 *Sentencia recaída en el expediente N° 6089-2006-PA/TC. 17 de abril.*
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>>
- 2010 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Sentencia recaída en el expediente N° 3769-2010-PA/TC. 2011, 17 de octubre de 2011*
<<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>>
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL
1992 *Sentencia 197/1992 de 19 de noviembre de 1992. BOE núm. 307. Suplemento Miércoles 23 diciembre 1992.*
- UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE ANDALUCÍA
2001 *Derecho Financiero Constitucional: Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros. Madrid: Civitas.*
- URQUIZO, Daniel
1990 *La Evasión Tributaria. Lima: Fecat.*

- VALDÉS, Ramón
1996 *Curso de Derecho Tributario: Nueva versión.* Segunda Edición. Santa Fe de Bogotá: Themis.
- VARELA, Santiago
1982 "La Idea de Deber Constitucional". *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.* Madrid, año 2, número 4, pp. 69-96.
- VÁSQUEZ, Oscar
2007 "Apuntes sobre política tributaria-beneficios de un régimen tributario basado en la imposición indirecta". *Vectigalia.* Lima, año 3, número 3, pp.10-16.
- VÁSQUEZ, Ricardo.
2004 "Análisis del nuevo sistema de detracción en materia tributaria". *Abogados legal Report.* Lima, pp.22-24.
- VERONA, José
"La evasión del IGV y la comercialización del arroz". Informe SUNAT. Consulta 16 de febrero de 2016 <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut111/informe_2.htm>
- VIEIRA, César
2005 "La SUNAT y la Educación Tributaria". *Análisis Tributario.* Lima, volumen XVIII, número 206, pp. 17-29.
- VILLANUEVA, Walker.
2009 *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú.* Lima: Esan Ediciones.
- VILLEGAS, Héctor.
1972 *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires: De Palma.

ZOLEZZI MOLLER, Armando.
1985 "El Impuesto a las Ventas - su Evolución en el Perú". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Lima, Volumen 5, pp. 21-26

