

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



**PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ**

“EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE AL FRACCIONAMIENTO TRIBUTARIO”

Tesis para obtener el grado de Magister en Derecho de la Empresa

AUTOR

BLANCA YAMAHUCHI AGUIRRE

ASESOR

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

JURADO

JAVIER GUSTAVO OYARCE CRUZ

JORGE LUIS SANCHEZ VECORENA

LIMA- PERÚ

2017

RESUMEN

El presente trabajo parte de la constatación de diversos problemas que se presenta al derecho del contribuyente de poder solicitar un fraccionamiento tributario Art 36° ante la SUNAT cuando existe una falta de capacidad de pago por una deuda tributaria. El objetivo de la tesis es analizar si se están vulnerando aspectos jurídicos de los principios tributarios y administrativos que, son garantías de las que gozan los contribuyentes frente al Estado por requerimientos establecidos en las resoluciones de superintendencia que regulan el fraccionamiento. Asimismo, se analiza los inconvenientes operativos que se presentan al momento de poder acceder al fraccionamiento de forma virtual. La tesis propone mediante una investigación aplicada, soluciones concretas en base al perfil de cada contribuyente además de lo analizado con la legislación comparada de otros países. Además se analiza las mejoras que se han estado realizando ilustrándolo con gráficos estadísticos la evolución de los ingresos antes y durante la reforma del fraccionamiento. La investigación propone explicar el procedimiento tributario del fraccionamiento, en el que se establezcan correctamente requisitos, identifique a cada contribuyente según su cumplimiento de pago y sea eficaz en su atención. Finalmente es poner en evidencia que al existir un equilibrio con los principios tributarios respetando los derechos del contribuyente, éste pueda acceder a pagar su deuda en cuotas mensuales y la Administración pueda también resguardar la recaudación del pago de los impuestos.



**A Pochita, mi madre.
A mi padre, hermano y Josue.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
SECCIÓN PRIMERA.....	
1. Antecedentes del fraccionamiento, clases, conceptos previos, el fraccionamiento (art. 36°) y Derecho Comparado	12
1.1 Concepto de Pago	12
1.2 Dificultad del Pago	
1. Capacidad Contributiva	13
2. Capacidad de Pago	14
1.3 Clases de aplazamiento y/o Fraccionamiento	15
1.4 Antecedentes del fraccionamiento en el Perú	16
1.5 Creación de la Administración Tributaria en el Perú	21
1.6 Cambios Tributarios en el Periodo de 1998-2001	21
1.7 La facultad de la Administración Tributaria en el fraccionamiento.....	23
1.8 Flujograma del Fraccionamiento	26
1.9 Pasos para solicitar el Fraccionamiento	27
1.10 El Fraccionamiento: Artículo 36° del Código Tributario	28
1.11 Plazo de atención a la Solicitud del Fraccionamiento Art 36°.....	37
1.12 El Fraccionamiento en el Derecho Comparado.....	38
SECCIÓN SEGUNDA... ..	
2. Evolución del fraccionamiento, principio de legalidad y principio de igualdad	
2.1 Los principios jurídicos tributarios.....	48
3. Marco jurídico del Derecho del contribuyente al Fraccionamiento	52

4. Garantías del contribuyente frente al Estado	54
4.1 Principio de Legalidad	57
4.2 Principio de Igualdad	60
4.3 Principio de Contribuir	62
5. Principios del Procedimiento Administrativo Peruano	
5.1 Principio de Celeridad	63
6. Análisis del Código Tributario en comparación con las Resoluciones de Superintendencia que regulan el fraccionamiento	
6.1 Análisis del Código Tributario en contraste con el Reglamento de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT	64
6.2 Análisis del nuevo Reglamento del Fraccionamiento aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT.....	71
6.3 Análisis de la modificatoria al Reglamento del Fraccionamiento aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 275-2016/SUNA	74
7. Estadísticas del Ingreso de Recaudación del Fraccionamiento Art 36°.....	76
7.1 Gráfico Estadístico evolutivo de Fraccionamiento respecto a los Ingresos Tributarios del Gobierno Central desde el año 2013 al 2017.....	77
7.2 Gráfico Estadístico evolutivo del fraccionamiento respecto a los Ingresos Tributarios recaudados por SUNAT desde el año 2013 al 2017.....	78
7.3 Gráfico Estadístico comparativo de los diferentes tipos de Fraccionamiento desde el año 2013 al 2017.....	79
7.4 Gráfico Estadístico comparativo de los Ingresos del Fraccionamiento Art 36° antes y después de la reforma del fraccionamiento	80

SECCIÓN TERCERA.....

8. Procedimientos y aplicaciones para que SUNAT otorgue fraccionamiento al contribuyente.....	81
8.1 Medios razonables para restringir el derecho al fraccionamiento.....	81
8.2 Riesgo de otorgar el fraccionamiento con requisitos excesivos	86
8.3 Riesgo de otorgar el fraccionamiento sin requisitos previos.....	91

8.4 Compatibilidad de intereses del contribuyente y el Estado	91
8.5 Problemas operativos al solicitar el fraccionamiento	92
9. Propuesta del nuevo esquema de Fraccionamiento	95
CONCLUSIONES.....	99
BIBLIOGRAFÍA.....	104



INTRODUCCIÓN

Nuestro Código Tributario en el inciso n) del Artículo 92° reconoce el derecho del contribuyente al fraccionamiento tributario, el cual se vería restringido cuando no es posible acceder a él paralelamente a la declaración tributaria mensual de manera inmediata, en virtud a procedimientos creados por la propia SUNAT, hecho que resulta injusto y confiscatorio.

En numerosas ocasiones se ha visto que algunos contribuyentes, tanto personas naturales como jurídicas, no han podido cumplir con los pagos de sus obligaciones tributarias en el plazo establecido de acuerdo a un cronograma señalado por la Administración Tributaria. Son personas naturales y jurídicas, que cumplieron con declarar sus impuestos determinando deuda tributaria pero no han podido cancelar por falta de liquidez, es decir por temas financieros de sus empresas y/o rentas de trabajo no tienen la capacidad de pago para poder cumplir con la prestación tributaria dentro del plazo de ley por lo que el aplazamiento y/o fraccionamiento se constituye como un derecho importante que puede ser ejercido por el contribuyente.

Como ha sido dicho, nuestro Código Tributario regula el fraccionamiento: el deudor tributario busca acceder a un pago en cuotas mensuales con la finalidad de evitar el inicio de la cobranza coactiva. Es decir, quiere cumplir con su obligación tributaria, pero no la puede cancelar en un solo momento por no tener la capacidad económica suficiente.

Sabemos que ante el incumplimiento de pago de la deuda, la Administración Tributaria tiene la facultad de exigir dicho pago según el plazo establecido por la normatividad vigente: emite una orden de pago como valor, esta es notificado al contribuyente con la exigencia del pago de la deuda. Si ésta no es cancelada, la Administración Tributaria emite la resolución de ejecución coactiva, otorgando un

plazo de 7 días hábiles posteriores a la fecha de notificación para iniciar el cobro mediante el uso de medidas cautelares.

Ante esta situación, el contribuyente, a fin de no ser embargado, solicita a la Administración Tributaria un aplazamiento y/o fraccionamiento a la deuda tributaria. Sin embargo, durante la vigencia de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT fue requisito establecido en el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria, norma de inferior jerarquía al Código Tributario, esperar operativamente 2 meses para recién solicitarlo, por lo que la deuda del contribuyente, al no poder ser fraccionada de manera inmediata, es ejecutada por las diferentes medidas de embargo aplicadas por el ejecutor coactivo de la Administración Tributaria. Este plazo no razonable impide a los contribuyentes que el fraccionamiento sea una facilitación de voluntad de pago en cuotas para los tributos mensuales y la regularización del Impuesto a la Renta declaradas por el contribuyente.

Se debe mencionar que la Administración Tributaria carece de una gestión eficaz, objetiva y motivada, que ayude a que exista una adecuada relación entre esta y los contribuyentes; es por ello que, al momento de la aplicación de sus resoluciones de superintendencia restringen los derechos de aquellos, en este caso concreto, el derecho de fraccionar, no debiendo siempre operar al amparo de su potestad de imperio de Estado por un espíritu recaudatorio.

Otro inconveniente que determina que no exista un equilibrio entre el contribuyente y la Administración Tributaria se presenta cuando el contribuyente a pesar de haber presentado su solicitud de fraccionamiento de la deuda, dentro del plazo que señala el reglamento, no suspende la cobranza coactiva de manera inmediata. Esta solicitud virtual tiene un plazo para ser atendida por parte de la Administración Tributaria de 30 días hábiles, cabe mencionar que mientras que la solicitud este pendiente de aprobación mediante una Resolución de Intendencia que apruebe su fraccionamiento en cuotas establecidas, no se encuentra dentro de las causales del código tributario

que la solicitud de fraccionamiento suspenda o concluya la cobranza coactiva, al no estar amparada en el procedimiento de cobranza coactiva, generando que al contribuyente se le pueda ejecutar las medidas cautelares y algunos casos quede sin efecto el fraccionamiento solicitado por haberse extinguido la deuda con las medidas de embargos de la cobranza coactiva solicitada por el ejecutor coactivo.

De esta forma el fraccionamiento no es un derecho al contribuyente de poder cumplir con sus obligaciones tributarias de manera fraccionada ante una falta de liquidez, a pesar que cumplió en declarar y determinar su deuda tributaria. Para la Administración Tributaria éste plazo antes señalado para que se realice la aprobación de la solicitud del fraccionamiento y/ o refinanciamiento tributario, determina que la cobranza coactiva mediante su medidas cautelares ejecuten el pago de las deudas tributarias de manera efectiva, inmediata y en forma compulsiva ante un derecho del contribuyente que está pendiente de ser atendida.

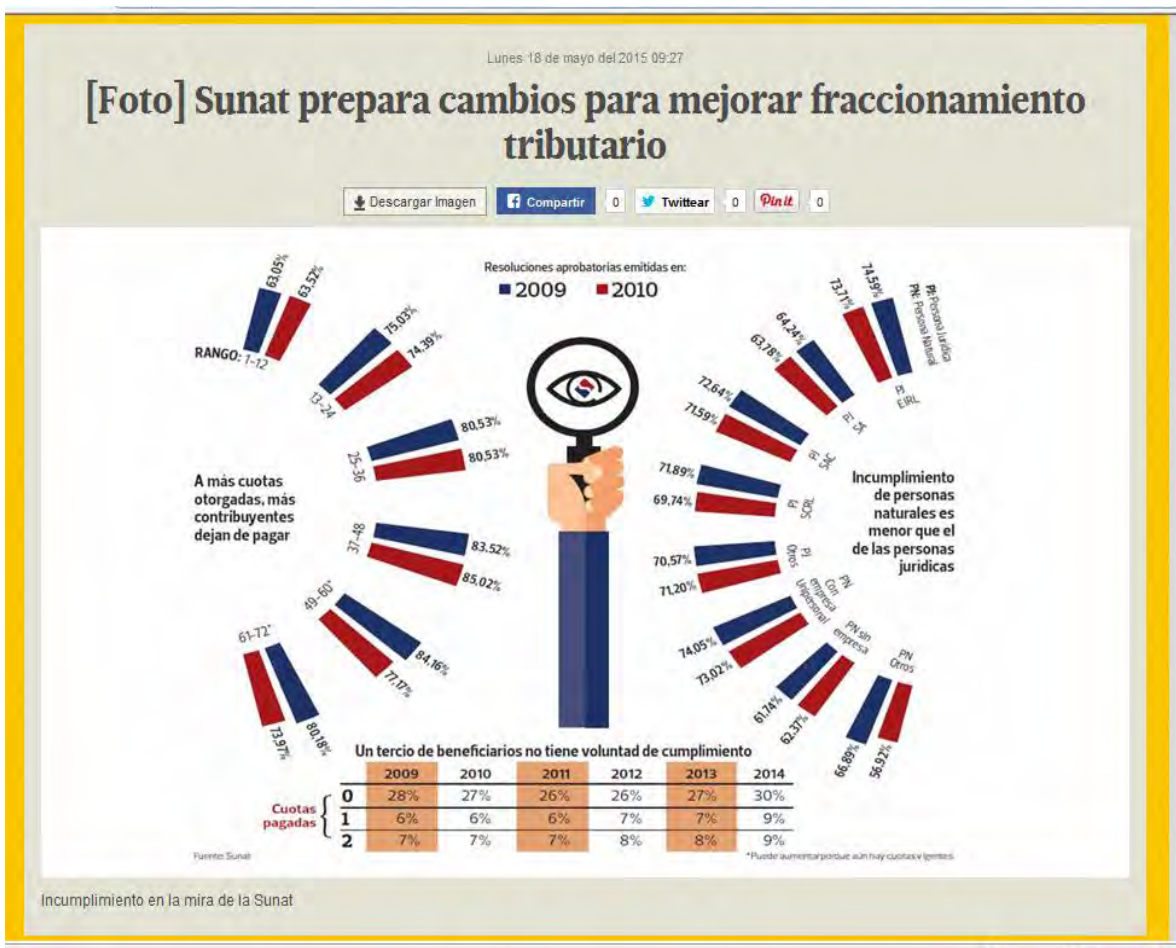
El cuestionamiento es determinar por qué la solicitud de fraccionamiento virtual no puede suspender la cobranza coactiva, si se sabe que es derecho del contribuyente poder solicitar el fraccionamiento.

Asimismo el presente trabajo tiene como objetivo determinar si se están vulnerando los principios de legalidad, razonabilidad, proporcionalidad e igualdad al impedir el fraccionamiento inmediato de la deuda tributaria del contribuyente, al amparo de una norma de inferior jerarquía que el Código Tributario, además de señalar las condiciones razonables para obtener un equilibrio de intereses entre el Estado y el contribuyente.

Ante la presión mediática de los contribuyentes en la prensa y redes sociales, la SUNAT estableció nuevas condiciones para el otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria. “El objetivo de los cambios será facilitar el acceso a aquellos que

realmente quieran cumplir con sus obligaciones”, afirmó a Día_1 Tania Quispe, Superintendente de la SUNAT, en un artículo del diario El Comercio¹.

El cuadro que presentamos a continuación contiene información de la Administración Tributaria difundida por el diario El Comercio en el mencionado artículo, en donde se detalla el incumplimiento de pago de las cuotas de los contribuyentes, señaladas en resoluciones de intendencia que les aprobaron fraccionamientos a sus deudas tributarias, entre los años 2009 y 2010



¹ VARGAS SÁNCHEZ, Juan. “SUNAT prepara cambios para mejorar el fraccionamiento tributario”. El Comercio. Lima, 18 de julio de 2015. Consulta: 13 de setiembre de 2015. <http://elcomercio.pe/visor/1811978/1117262-sunat-prepara-cambios-mejorar-fraccionamiento-tributario-noticia>.

Estas mejoras que la SUNAT se encuentra implementando desde el 2015 hasta la fecha, están supeditadas al comportamiento del contribuyente: se puede acceder a ellas si el cumplimiento de pago aprobado en las resoluciones de fraccionamiento emitidas entre el 2009 y 2010 ha sido correcto. En el cuadro se muestra el cumplimiento de las personas naturales en comparación con las personas jurídicas.

Se verifica que el incumplimiento de pago de las cuotas mensuales del fraccionamiento de las personas jurídicas (empresas de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad anónima cerrada, sociedad civil de responsabilidad limitada, etc.), asciende a 73.71%, en el año 2010, y es mayor que el de las personas naturales sin empresa: 62.37% y 61.74%, en los años 2010 y 2009, respectivamente.

Además, en el rango de las cuotas mensuales existe mayor cumplimiento de los contribuyentes si se fracciona de 1-12 meses en comparación a de 61-72 meses, teniéndose en cuenta las resoluciones aprobadas de fraccionamiento en esos mismos años.

Por lo indicado, la SUNAT decidió hacer cambios para poder mejorar el acceso al fraccionamiento: los contribuyentes deben poder fraccionar de manera inmediata a su deuda por impuestos. Se han buscado medidas para que se cumpla el derecho del contribuyente a fraccionar, evaluándose el perfil del contribuyente que declaró su deuda, quiere pagar, pero por falta de liquidez no lo puede hacer.

SECCIÓN PRIMERA

1. ANTECEDENTES DEL FRACCIONAMIENTO, CLASES, CONCEPTOS PREVIOS, EL FRACCIONAMIENTO (ART. 36°) Y DERECHO COMPARADO

En la presente sección desarrollaremos el concepto, antecedentes y alcances del fraccionamiento tributario (art. 36° del Código Tributario) y legislación comparada. Seguidamente veremos los requisitos que limitan al contribuyente el poder solicitar este fraccionamiento, lo que servirá de insumo para la presente investigación.

1.1 CONCEPTO DEL PAGO

Se entiende como “pago en materia tributaria en que el sujeto pasivo ponga a disposición de acreedor tributario una cierta cantidad de dinero, que en estricto debería corresponder al tributo debido, pero también constituye pago si el sujeto obligado pone a disposición del fisco una parte de la deuda tributaria, es decir, no es necesario que se pague todo lo que se debe para que configure el pago”.²

El Art. 32° del Código Tributario regula las formas de pago por la que el deudor tributario puede realizarlo según como la Ley lo autorice, siendo por las siguientes modalidades de pago:

- Dinero en efectivo,
- Cheques
- Notas de Crédito Negociable
- Débito en Cuenta Corriente o de ahorros,
- Tarjeta de Crédito y
- otros medios que la Administración apruebe.

²ROBLES MORENO Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. VOLUMEN I. 3era edición. Instituto Pacifico, Lima 2014. Pág. 156.

Por su parte Bravo Cucci señala que “el pago fraccionado es aquél que se realiza en el marco de un beneficio tributario que consiste en permitir el diferimiento del pago en cuotas mensuales, a las que se agrega un interés específico en substitución del interés moratorio aplicable por el retraso en el cumplimiento de la presentación tributaria”³.

En ese sentido el Código Tributario concede al contribuyente en relación al aplazamiento y/o fraccionamiento, un medio por la cual la Administración Tributaria mediante su reglamento emitido mediante una resolución de superintendencia se pueda extinguir la deuda tributaria mediante pagos fraccionados cuando se le es otorgado este derecho al contribuyente de poder fraccionar su deuda ante una falta de capacidad económica.

Siendo que el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria es una modalidad de pago que facilita al contribuyente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y para la Administración una forma de evitar que la deuda crezca y no sea extinguida.

1.2 DIFICULTAD DE PAGO

1. Capacidad Contributiva

Es entendida como la “aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias”⁴, lo que determina que los contribuyentes que tengan la misma capacidad económica paguen su obligación tributaria en el mismo nivel económico por tener riqueza que ostenta para cumplir el pago de los tributos para que se cumpla el financiamiento del Estado.

³BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario. Jurista. Lima. Perú. 2010. Pág. 386.

⁴ROBLES MORENO Carmen del Pilar y GAMARRA BELLIDO Mary Ann. La Sujeción Pasiva en la Relación Jurídica Tributaria y la Capacidad de Pago. En: Revista del Foro Jurídico. Nro. 1, Lima, 2002. Pág. 89

Por lo que la capacidad contributiva impone al legislador limitar la posibilidad de respetar niveles económicos mínimos, el cual deberá elegir hecho gravable, circunstancias adecuadas dentro de la riqueza sin exceder la capacidad de pago.

El Tribunal Constitucional lo entiende como un principio implícito en la Constitución Política del Perú que fluye del principio de igualdad (STC N° 0033-2004- AI/TC).

Se puede establecer la existencia de dos tipos de capacidad contributiva:

Capacidad contributiva relativa; es aquella que orienta la determinación de afectación del tributo, llamada por Bravo Cucci como capacidad económica real, es una carga tributaria concreta por ser estar el sujeto individualizado en la medida de su posibilidades económicas.

Capacidad contributiva absoluta; Es la “aptitud económica de determinada persona para concurrir a los tributos creados por el Estado, el legislador delimita la norma tributaria”⁵.

2. Capacidad de Pago

Se entiende que el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria sea como contribuyente o responsable por factores de iliquidez por temas socio económicos no cuenta con los recursos económicos para cumplir con la prestación tributaria dentro del plazo de ley.

En caso del fraccionamiento se puede indicar que no es una capacidad contributiva, porque el contribuyente mediante su aptitud económica determinó en su declaración mensual sus cargas tributarias al haber generado la producción o venta de bienes, consumo de bienes o servicios que determinó su capacidad tributaria ante ventas

⁵ROBLES MORENO Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. VOLUMEN I. 3era edición. Instituto Pacífico, Lima 2014. Pág. 153.

realizadas que generó que determina ser sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria; sin embargo por inconvenientes de liquidez real no tiene la capacidad de pago para cumplir con la prestación tributaria, por lo que opta al pago fraccionado de su deuda tributaria.

1.3 CLASES DE APLAZAMIENTO Y/O FRACCIONAMIENTO

Originalmente el Código Tributario⁶ establecidos clases de aplazamiento y/o fraccionamiento para que el contribuyente pueda pagar las deudas tributarias que han sido auto-presentadas en sus declaraciones mensuales.

1. El fraccionamiento y/o aplazamiento de **carácter general** fue establecido por el Poder Ejecutivo en favor de todos los contribuyentes fue regulado en el artículo 30 del Primer Código Tributario⁷, Decreto Supremo N° 395-82-EFC; se podía conceder fraccionamiento y/o aplazamiento cuando el deudor tributario comprobaba que la ejecución del pago podía quebrantar su condición económica, siendo esta condición del deudor comprobada por el Ministerio de la Hacienda, pudiendo el contribuyente convenir en una forma de pago que sea aceptable por el acreedor tributario; asimismo, en caso de sectores que atravesaban dificultades estructurales o de calamidades nacionales. Cada cuota de pago sufría un recargo del 1.5% por mes o fracción de mes. El deudor debía garantizar la deuda mediante una hipoteca, prenda, fianza u otra garantía real o personal.

Posteriormente, el artículo 31 del Decreto Legislativo N°. 769 concedía el aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general y excepcionalmente en casos particulares, cuando el deudor tributario demostraba que su condición económica y financiera no le permitía realizar el pago.

⁶Art 31° del Decreto Legislativo N° 769 del 31 de marzo de 1992.

⁷Art 30° del Texto Único Ordenado del Código Tributario- Decreto Supremo N° 395-82-EFC del 30 de diciembre de 1982 y las facultades del Decreto Legislativo N°187.

2. El fraccionamiento y/o aplazamiento para casos particulares. La Administración Tributaria está facultada por el artículo 36° del Código Tributario a conceder fraccionamiento o aplazamiento al deudor que lo solicite y cumpliera con las condiciones y requisitos que establezca la Administración mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. En estos casos, la SUNAT concede el fraccionamiento y/o aplazamiento a cada deudor en particular.

1.4 ANTECEDENTES DEL FRACCIONAMIENTO EN EL PERÚ

Hasta el año 1991, el fraccionamiento de la deuda tributaria era manejado por el Banco de la Nación como una modalidad de financiamiento selectivo de deudas, según lo establecido por el Decreto Supremo N° 395-82-EFC, y cuando el contribuyente demostraba que su pago podía quebrantar su condición económica.

En el siguiente cuadro hemos comentado la normativa que se ha dado sobre el fraccionamiento y/o aplazamiento tributarios en el tiempo:

NORMATIVA	COMENTARIO
Según el art. 31 del Decreto. Legislativo N° 769 del 31 de marzo de 1992 señalaba: “se podía conceder aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general conforme lo establecía el Poder Ejecutivo y excepcionalmente en casos particulares (por la Administración Tributaria) cuando el deudor tributario demostraba que su condición económica y financiera no le permitía realizar el pago”.	La importancia de este artículo es apreciar que se podía otorgar un fraccionamiento de la deuda cuando los deudores no podían afrontar el pago de la deuda total, considerando la condición del contribuyente al demostrar su falta de liquidez financiera ante el Ministerio de Hacienda. Este criterio dejó de ser considerado en el Reglamento del Fraccionamiento N°199-2004 que estuvo vigente hasta el 2015 dentro de los requisitos no consideran el derecho del contribuyente de acreditar condición de iliquidez.
Fraccionamiento otorgado por el Decreto Supremo N° 228-90-EF, iniciándose en setiembre de 1990, en él se contemplaban acogimientos al contado y fraccionados en un plazo de 9 meses.	Correspondía el beneficio a los contribuyentes o responsables que se acogían al fraccionamiento de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria exigibles al 31 de julio de 1990. Cabe indicar que el beneficio

	no alcanzaba a las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales.
Fraccionamiento otorgado por el Decreto Supremo N° 150-91-EF, se inició el 31 de julio de 1991 y terminó el 31 de abril de 1992, se podían acoger dentro del fraccionamiento tributos o sanciones administrativos, cuya obligación era exigible al 30 de abril de 1991.	Con este nuevo fraccionamiento se incluyen las sanciones administrativas, lo que anteriormente, en el Decreto Supremo N° 228-90-EF, no se permitía. El pago de la deuda se podía efectuar hasta en 10 cuotas mensuales iguales y consecutivas.
Posteriormente, según el art. 36 del Decreto Legislativo N° 25859, que aprobó un nuevo texto del Código Tributario, publicado el 1 de diciembre de 1992, se podía conceder aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general conforme lo establecía el Poder Ejecutivo. En casos particulares, la Administración Tributaria podía conceder aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite,	El beneficio de aplazamiento o fraccionamiento se daba siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que establezca la Administración Tributaria. La Resolución N°012-93 EF/SUNAT, publicada el 10 de febrero de 1993, reglamentó el aplazamiento y/o fraccionamiento, al deudor tributario estableciéndose, entre otros requisitos, que la deuda esté garantizada con carta fianza bancaria, hipoteca, u otra garantía ante la SUNAT; asimismo, que el acogimiento solo procedía respecto de aquellas deudas tributarias con mora por un plazo mayor a seis meses.
Resolución de Superintendencia N° 028-94 EF/SUNAT, que aprobó un nuevo texto para el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributario fue publicada el 2 de marzo de 1994.	Se estableció un nuevo requisito: El contribuyente haya presentado las declaraciones y efectuado el pago de las obligaciones tributarias que correspondan a los tres (3) meses anteriores a aquel en el que solicita el aplazamiento y/o fraccionamiento. Requisito que no se encuentra vigente actualmente,
El artículo 1 de la Ley N° 26414, publicada el 30 de diciembre de 1994, modificó, entre otros, el artículo 36 de Decreto Legislativo N° 773.	Señala que el aplazamiento y/o fraccionamiento de ciertas deudas tributarias se podrá conceder sin exigir garantías.
Resolución de Superintendencia N° 042-95/SUNAT con la que se aprobó un nuevo texto para el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Publicada con fecha 27 de mayo de 1995	Una de sus modificaciones dispuso nuevos plazos y estableció que, si la deuda fuese igual o menor a cinco (5) UIT ⁸ , el deudor podría solicitar fraccionamiento sin garantías.

⁸Unidad Impositiva Tributaria.

Resolución de Superintendencia N° 089-99/SUNAT publicada el 02 de agosto de 1999.	Mediante la cual se estableció un nuevo reglamento que flexibilizó aún más la exigencia de garantías, amplió plazos y redujo los intereses de ciertos tramos del fraccionamiento.
El Código Tributario, en su artículo 36 establece la posibilidad del contribuyente de acogerse a aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de sus deudas tributarias al deudor que lo solicite siempre que cumpla con los requisitos establecidos mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.	En estos casos, la SUNAT concede el fraccionamiento y/o aplazamiento a cada deudor en particular.
Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT	En los casos particulares, “la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de los tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías” ⁹ .
A través de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 20 de agosto de 2004 y vigente a partir del 01 de setiembre de 2004, la SUNAT aprobó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria.	El Reglamento consta de nueve (9) títulos, veintitrés (23) artículos y cinco (5) Disposiciones Transitorias y Finales.
Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT	Corresponde a deudores que contengan deuda de Tesoro, ONP (no corresponde a los impuestos retenidos), ESSALUD y/o FONAVI. Se aplica un interés no menor de 80% ni mayor que la tasa de interés moratorio establecida en el art. 33 del Código Tributario; además se indicaba que no podrá ser mayor a 72 cuotas mensuales. Dentro de las deudas no acogidas están: las que corresponden al último periodo tributario vencido

⁹Resolución de Superintendencia N° 199- 2004/SUNAT Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 28.08.2004 y vigente a partir del 01.09.2004

	<p>a la fecha de presentación de la solicitud, así como “aquellas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud, es decir, operativamente se debe esperar 2 meses para poder fraccionar deudas acogidas a la luz del art. 36 de Código Tributario”¹⁰.</p>
<p>Resolución de Superintendencia N° 121-2006/SUNAT</p>	<p>Para un mejor envío del pedido de fraccionamiento y utilización de los contribuyentes se aprobó el Programa de Declaración Telemática- PDT Fracc.36° C.T. - Formulario Virtual 687 - Versión 1.2, para ser utilizado en la presentación de la solicitud de acogimiento al aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria. Queda sin efecto la Resolución de Superintendencia N°015-2006/SUNAT, que aprobaba la Versión 1.1.</p>
<p>Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de julio 2015. Aprobó el nuevo Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Vigente desde 15 de julio de 2015</p>	<p>En las mejoras al nuevo Reglamento de Fraccionamiento no se exige cuota de acogimiento para las solicitudes de fraccionamiento menores a 3 UIT con un plazo de hasta 12 meses.</p> <p>El plazo operativo de 2 meses se mantiene para tributos mensuales, sin embargo, se puede acoger la deuda del Impuesto a la Renta Anual de Tercera Categoría, desde el primer día hábil del mes de mayo del ejercicio en que se produce su vencimiento.</p> <p>En caso de garantías, solo para el caso de las personas generadoras de renta empresarial y siempre que la deuda supere las cien (100) UIT.</p>

¹⁰ Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT publicado el 28 de agosto 2008 vigente a partir del 01 de setiembre del 2004.

<p>Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 17 de julio de 2015. Vigente desde el 18 de julio del mismo año.</p>	<p>Esta resolución tuvo por finalidad mejorar un requisito establecido en el nuevo Reglamento de Fraccionamiento emitido mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT. Ello ante los rechazos de la Administración Tributaria a las solicitudes de fraccionamiento de los contribuyentes por tener el inconveniente de no preverse que puede existir saldo en la cuenta de detracciones de la empresa durante la evaluación de la solicitud de su fraccionamiento el cual dura un plazo de 30 días hábiles. Se modificó el requisito vinculado al “saldo en las cuentas del Banco de la Nación por operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), de no contar, al día hábil anterior a la presentación de la solicitud”¹¹, saldo ni ingresos de recaudación pendiente para el otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria y del refinanciamiento.</p>
<p>Resolución de Superintendencia N° 275-2016/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de octubre 2016. Modificó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Vigente a partir del 15 de noviembre de 2016.</p>	<p>La Administración Tributaria ha continuado mejorando sus resoluciones de superintendencia con la finalidad de flexibilizar sus requisitos a fin de que el contribuyente pueda fraccionar sus deudas por lo que ha visto conveniente modificar el Reglamento a fin “de permitir a aquellos deudores tributarios cuyas ventas anuales no superen las ciento cincuenta (150) UIT, solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de las deudas correspondientes al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto de Promoción Municipal (IPM) del último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud y de las que venzan en el mes de dicha presentación en</p>

¹¹Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT publicada en el Diario Oficial El Peruano el 17 de julio de 2015.

	menor plazo”, es decir de manera inmediata de haber realizado su declaración mensual de impuestos.
--	--

1.5 CREACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ

En junio de 1988, mediante la Ley N° 24829, se creó la “Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) como una institución pública descentralizada del sector Economía y Finanzas, con autonomía funcional, económica, técnica, financiera y administrativa”. Esta institución se preocupó por la selección de su personal, en su capacitación, como en darles una buena remuneración para que realicen sus trabajos satisfactoriamente.

En su funcionalidad se optó por el sistema básico de registro de contribuyentes, de comprobantes de pago y de recaudación. Este último fue establecido por la importancia fiscal de los contribuyentes. Así apareció el Sistema de Recaudación de los Principales Contribuyentes (PRICOS) y el Sistema de Recaudación para Medianos y Pequeños Contribuyentes (MEPECOS).

Se consideró realizar una implementación a la reforma tributaria rol fundamental que le correspondía desempeñar a la Administración tributaria, con la finalidad de alcanzar los objetivos recaudatorios , simplificación de normas y reglamentación iniciándose en marzo de 1991 un proceso de reforma tributaria orientado al surgimiento de una institución moderna y eficiente.

1.6 CAMBIOS TRIBUTARIOS EN EL PERIODO DE 1990-2001

A partir del año 1990 se produjo un cambio estructural en el manejo de la económica del país durante la primera mitad del 1990 el país atravesaba por una severa crisis económica, La economía peruana presentó una elevada tasa de inflación.

En agosto del año 1990 se implementó un programa de estabilización económica que

se apoyó en un manejo estricto de las finanzas públicas orientada en el aumento de los ingresos tributarios.

En el periodo de 1999 a 2002 aconteció una desaceleración de la economía peruana influenciada por el mercado internacional. Por esta razón se implementaron medidas tributarias que se caracterizaron por eliminar tributos, suspender beneficios y exoneración del IGV y del ISC así como a derogase tributos, muchos de ellos de baja recaudación reducir algunas tasas impositivas e incluso crear nuevos beneficios y regímenes especiales. También se buscó mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria en el ámbito de la fiscalización como en la recaudación.

Esta etapa se caracterizó por la implementación de nuevos fraccionamientos especiales; un ejemplo de ello fue la creación del Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario emitido en la Ley N° 27344, modificada por la Ley N° 27393 (REFT), en el año 2000. Luego se implementó otro fraccionamiento, el cual podía acoger deudas solo hasta el 31 de mayo del 2002, este sistema tuvo el nombre de RESIT, sistema de actualización y fraccionamiento de carácter excepcional destinado a facilitar la regularización de deudas tributarias como un beneficio para el contribuyente.

Asimismo, ambos propiciaron la extinción de intereses y multas, promovieron tasas de intereses bajas y largos plazos de fraccionamiento, sin exigir garantías a cambio.

Además se incorporaron modificaciones importantes en el Código Tributario, orientados a dar mayores facultades a la Administración Tributaria, estas modificaciones determinaron un empoderamiento que en el caso del fraccionamiento determino un que el cumplimiento de las metas de recaudación dentro de una cobranza coactiva de la deuda tributaria sea la manera principal ante un pago fraccionado solicitado por el contribuyente.

1.7 LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL FRACCIONAMIENTO

Es facultad de la Administración Tributaria establecer modalidades de pago, que son otorgadas o denegadas mediante resoluciones de intendencia de fraccionamiento. Se debe indicar que el fraccionamiento permite al contribuyente programar el pago de su deuda tributaria en cuotas mensual eso retrasarlo por un determinado periodo¹².

Se debe entender que “el aplazamiento significa diferir por un tiempo el pago de la deuda tributaria distinto es el fraccionamiento que permite pagar en partes la deuda tributaria¹³”. Asimismo, pueden concurrir ambas figuras, para los casos que la Administración Tributaria lo disponga.

Se debe tener en cuenta que constituye una facultad discrecional de la Administración otorgar fraccionamientos y/o aplazamientos generales y/o particulares para el pago de la deuda tributaria¹⁴.

La discrecionalidad está señalada en el Código Tributario, en el último párrafo de la Norma IV, Principio de Legalidad, que determina “los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente, optandopor la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”¹⁵.

De lo expuesto, como el propio Código Tributario faculta conceder a la Administración Tributaria reglamentar o establecer, mediante Resoluciones de Superintendencia o

¹²SUNAT, Curso de Administración Tributaria. Módulo de Sistema de Recaudación. Aplazamiento o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Cuaderno 19. IAT. Lima 1994.Pág.3.

¹³ROBLES MORENO Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. VOLUMEN I. 3era edición. Instituto Pacífico, Lima 2014.Pág.380.

¹⁴ROBLES MORENO Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Ob. Cit., Pág.380.

¹⁵ Último párrafo de la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario Derecho Supremo N° 133-2013- EF.

norma de rango similar, los requisitos para acceder al fraccionamiento o aplazamiento, no correspondería aplicar la facultad discrecional, sin embargo la Administración sí debe tener la finalidad de mejorar y flexibilizar el tratamiento del fraccionamiento o aplazamiento, así el contribuyente no sienta quebrantado su derecho por un reglamento que tiene requisitos no razonables para ser eficaz la facilitación de pago en cuotas.

La Administración Tributario tiene la potestad de otorgar el fraccionamiento como modalidad del pago; sin embargo el reglamento del fraccionamiento no tiene dentro de sus requisitos evaluar la condición económica real del contribuyente que evidencie la necesidad de una facilitación de pago de la deuda en cuotas por lo que no se racionalizaría sus recursos económicos según la posibilidad de cada deudor, a fin de que se evite un mayor crecimiento de la deuda.

Se sabe que el Estado dentro de sus finanzas públicas determina como ingresos importantes y como fuente de financiamiento principal: los ingresos tributarios, las cuales debe ser pagadas por las empresas privadas y personas naturales que tengan otro tipos ingresos, siendo un ingreso fundamental para el Estado no puede ser recaudado de manera compulsiva; si nos encontramos con un contribuyente que siempre ha cumplido con sus obligaciones tributarios pero por tema de iliquidez el cual lo evidencia no tiene recurso para poderlo cancelar; a pesar de ello busca una modalidad de pago como el fraccionamiento para cumplir con la fuente del Estado.

El contribuyente cumple con declarar sus impuestos, recurriendo al fraccionamiento en cuotas para el pago de sus impuestos por falta de liquidez. Estas resoluciones deben ser dinámicas en el tiempo además de eficaces a fin de que no sean trabas para que se cumpla el fin de acogimiento al fraccionamiento o aplazamiento para el contribuyente.

En el inciso n) del artículo 92° de código tributario concede el derecho al contribuyente a solicitar el fraccionamiento; sin embargo el artículo 36° del mismo código señala que

los requerimientos o garantías se establecerán mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. El reglamento de fraccionamiento emitido mediante resolución de superintendencia establece requisitos y plazos de atención de la solicitud que no permite una correcta regulación de la ley. El cual la seguridad jurídica del contribuyente no es razonablemente aplicado al verse vulnerado su derecho al no tener certeza de que su derecho a solicitar un fraccionamiento ante la Administración Tributaria sea una garantía de poder cumplir su obligación tributaria.

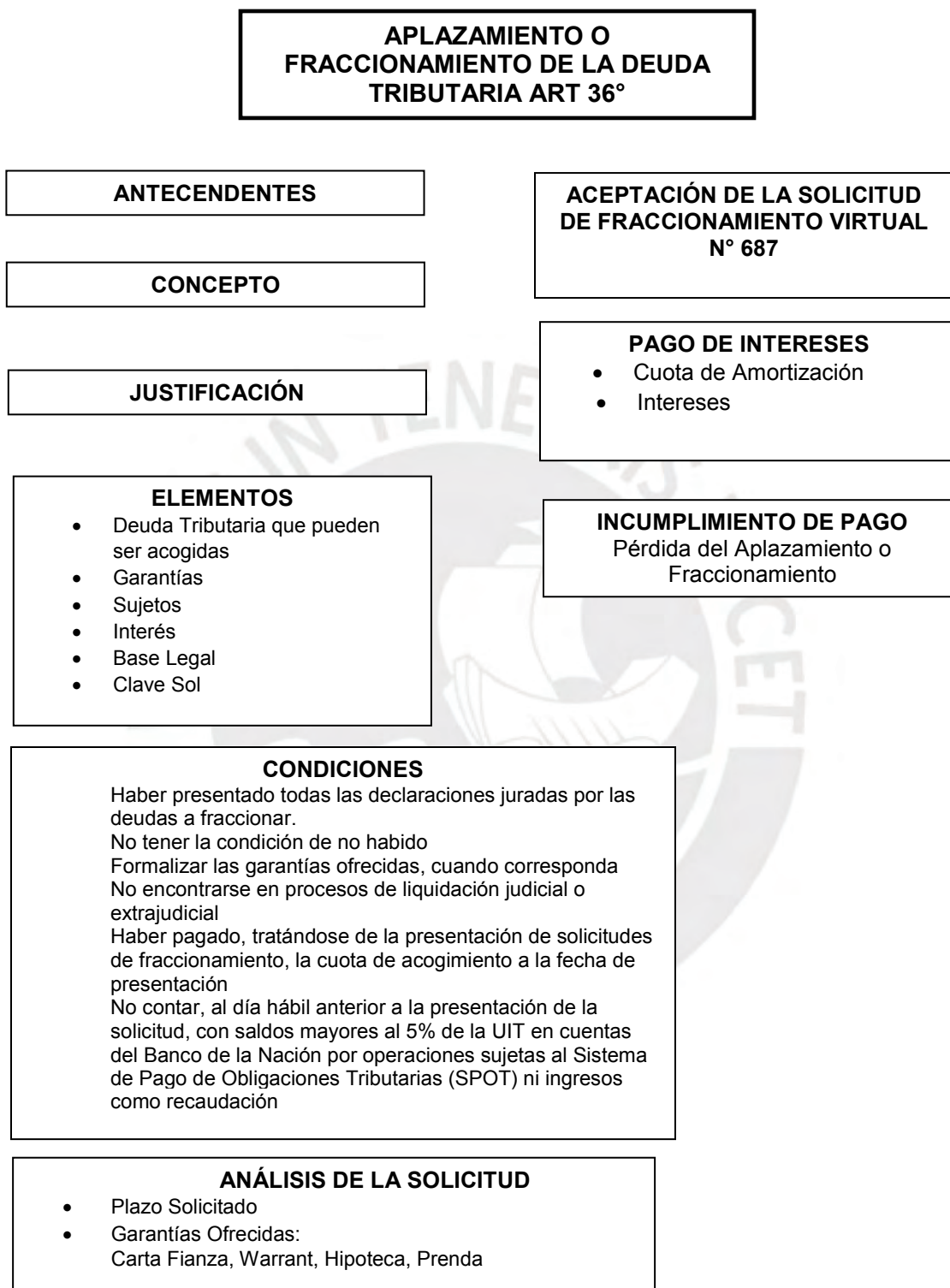
No existe entre la ley y el reglamento del fraccionamiento la tarea de complementar la regulación dispuesta por la ley.

Debe establecerse que los literales c) y f) Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario como señala Bravo Cucci: “la preferencia de ley tributaria, es distinta a la reserva de ley, se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, mediante preceptos de rango de ley se definan ciertas materias como privativas de ley, lo cual tan sólo impide a la administración actuar como fuente generadora de normas tributarias”¹⁶.

Se cuestionaría si se está vulnerando el principio de preferencia de ley entre el derecho del contribuyente a solicitar el fraccionamiento y el procedimiento del reglamento del fraccionamiento que establece requisitos no razonables y plazos de atención de la solicitud de fraccionamiento no proporcionales al no permitir evaluar el comportamiento del deudor tributario que asegure el pago de la deuda de manera fraccionada; sin embargo este vacío permite a la Administración Tributaria no suspenda ninguna cobranza coactiva para exigir el pago de la deuda mediante medidas cautelares.

¹⁶BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario. Jurista. Lima. Perú. 2010. Pág. 125.

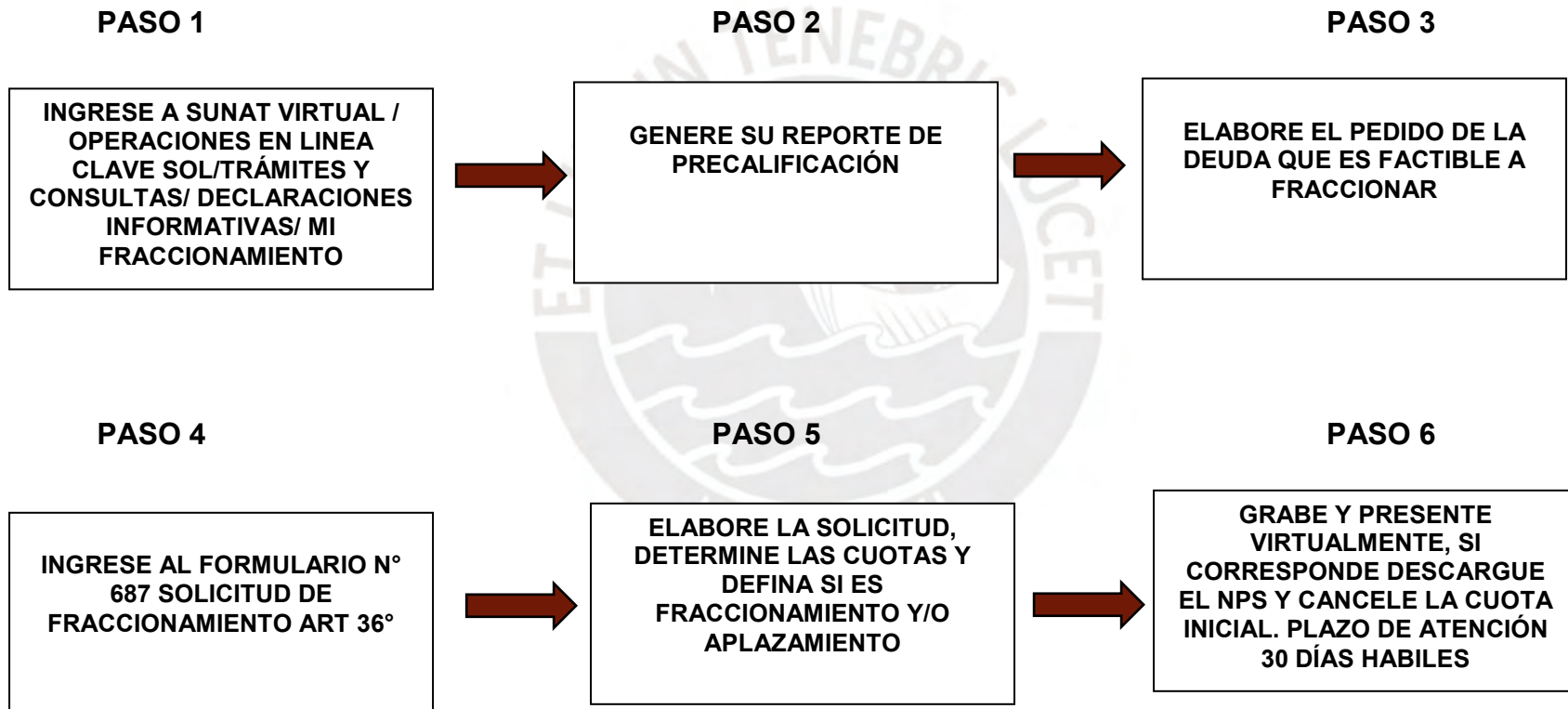
1.8 “FLUJOGRAMA DEL FRACCIONAMIENTO TRIBUTARIO”¹⁷



¹⁷SUNAT, Curso de Administración Tributaria. Módulo de Sistema de Recaudación. Aplazamiento o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Cuaderno 19. IAT. Lima 1994. Pág.1.

1.9 PASOS PARA SOLICITAR EL FRACCIONAMIENTO Art 36°

Se elabora los pasos para solicitar el fraccionamiento Art 36° virtual mediante Formulario N° 687, con el nuevo Reglamento de Fraccionamiento emitido en la RS N° 161-2015/SUNAT y modificatorias.



1.10 EL FRACCIONAMIENTO: ARTÍCULO 36° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Artículo 36° del Código Tributario, publicado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, difiere el aplazamiento y/o fraccionamiento con carácter general y particular. Es decir, es la Administración Tributaria la que está facultada para establecer su procedimiento mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, estableciendo al deudor tributario las deudas que pueden ser acogidas y cuáles no, plazos de cuotas, garantías y el interés moratorio. Además se entiende que la Administración Tributaria tiene “la facultad de conceder el fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor tributario cumpla con los requerimientos que establece la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT”.

Cabe precisar que esta resolución contiene las reglas y procedimientos para poder solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento por parte de los deudores tributarios frente a la SUNAT, no aplicándose a otros tipos de tributos administrados por otras entidades públicas.

A continuación se abordarán los temas relativos a los elementos que intervienen en el fraccionamiento para poder entender el procedimiento y requisitos que debe cumplir el contribuyente antes de solicitar un fraccionamiento ante la Administración Tributaria. Se debe entender los conceptos de deuda tributaria, garantías, plazos, intereses, sujetos y deudas no acogidas.

- **Deuda tributaria**

Se entiende como deuda tributaria aquella para la cual se solicita el aplazamiento o fraccionamiento. Esta deuda debe actualizarse hasta la fecha de

presentación de la solicitud a través del Programa Declaración Telemático de fraccionamiento, que incluye el tributo e intereses.

Cabe señalar que el Modelo de Código Tributario del CIAT¹⁸, en su artículo 56° establece que “La deuda tributaria estará constituida por el tributo, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias”. “De esta manera, el concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos, los cuales deberán ser cancelados mediante alguno de los medios de extinción de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario”¹⁹.

- **Garantías**

Se entiende como carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía que a juicio de la Administración Tributaria la deuda debe estar suficientemente avalada. Se debe señalar que en el Reglamento de Fraccionamiento, Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, se requería garantía “por cada solicitud de fraccionamiento enviada a cada entidad, siempre y cuando la deuda sea mayor a trescientas (300) UIT, siendo obligatorio garantizar el exceso sobre dicho monto”. Con el nuevo Reglamento de Fraccionamiento, amparado en la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, se otorga “garantía cuando la deuda contenida en la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento menos la cuota de acogimiento, respectivamente sumada a los saldos pendientes de pago de los aplazamientos y/o fraccionamientos, aprobados más los interés correspondientes superen las cien (100) UIT”.

¹⁸ Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Mayo 2015. Pág. 69.

¹⁹ Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Mayo 2015. Pág. 69.

- **Plazos**

Se entiende como plazos al lapso de tiempo mínimo y máximo que la administración otorga al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante modalidades de pago en cuotas mensuales.

Se debe reiterar que la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, publicada el 24 de junio de 2015, reemplazó a la Resolución de Superintendencia N°199-2004/SUNAT, publicada el 28 de agosto de 2004, que se mantuvo vigente hasta el 14 de julio del 2015, y que en ambas se señala que las cuotas no pueden ser menores al 5% de la UIT y el tiempo máximo para realizar todo el pago es de 72 meses (cuotas mensuales).

- **Programa de Declaración Telemática Fraccionamiento 36° Código Tributario – Formulario Virtual N° 687**

Se entiende “al programa de declaración telemática desarrollado por la SUNAT para la presentación de la solicitud de acogimiento al aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria, con excepción de aquella a presentar por regalía minera o por el gravamen especial a la minería”²⁰.

- **Sujetos**

Los sujetos son contribuyentes que cumplen los requisitos suficientes para acceder a esta modalidad de pago. Ellos, podrán solicitar acogimiento al fraccionamiento los deudores tributarios que tengan deuda tributaria vigente con cualquiera de las siguientes entidades: Tesoro, ONP (no respecto a impuestos retenidos), ESSALUD y/o FONAVI.

²⁰Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de julio 2015.

Por otro lado, el interés que la Administración ha fijado para el pago de deudas tributarias mediante esta modalidad de pago es el 80% de interés moratorio.

- **Deudas que pueden ser acogidas y las que no pueden serlo**

Se puede apreciar una mejora al ampliarse las deudas tributarias que pueden ser acogidas a un fraccionamiento de manera inmediata a la presentación de la declaración jurada anual y mensual siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT y modificatorias.

Procedemos a detallar en el siguiente cuadro comparativo las resoluciones de superintendencia de la Administración Tributaria que especifican las nuevas deudas tributarias que pueden ser acogidas a un fraccionamiento de manera inmediata a diferencia de la N° 199-2004/SUNAT que restringía este derecho.

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 199-2004 /SUNAT		RESOLUCIÓN DESUPERINTENDENCIA N° 161-2015/SUNAT	RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 275-2016/SUNAT
Deuda tributaria que puede ser acogida al fraccionamiento	Deuda tributaria que no puede ser acogida al fraccionamiento	Se amplían las deudas tributarias que pueden ser acogidas con previo restricción por la RS N° 199-2004/SUNAT	Modifica la RS N° 161-2015 ampliando la deuda tributaria que puede ser acogida
Las deudas tributarias de TESORO, ONP ²¹ (no respecto a impuestos retenidos), ESSALUD y FONAVI ²² .	La regularización del Impuesto a la Renta (Declaración Jurada ANUAL) cuyo vencimiento se hubiera producido en el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, o se produzca en el mes de presentación de la solicitud.	En el caso de personas naturales obligadas a presentar la <u>declaración jurada anual del impuesto a la renta</u> , la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización de dicho tributo por rentas de capital y/o trabajo, <u>puede ser efectuada inmediatamente después de realizada</u>	La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda correspondiente al IGV e IPM del último período vencido a la fecha de presentación de la solicitud y la del período que venza en el mes de la referida presentación, de aquellos deudores tributarios cuyas ventas anuales no superen las

²¹Sistema Nacional de Pensiones (SNP) a que se refiere el Decreto Ley N° 19990.

²²El Decreto Ley 22591 creó en el Banco de la Vivienda del Perú el Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), con la finalidad de satisfacer, en forma progresiva, la necesidad de vivienda de los trabajadores en función de sus ingresos y del grado de desarrollo económico y social del país.

		<p>la presentación de la declaración jurada anual de dicho impuesto, ingresando al enlace que para dicho efecto se encuentre habilitado en SUNAT Operaciones en Línea.</p>	<p>ciento cincuenta (150) UIT, puede ser efectuada:</p> <p><u>Inmediatamente después de la presentación de la declaración mensual del IGV e IPM siempre que:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - La referida declaración se presenta dentro del plazo establecido de acuerdo con el cronograma para el cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales; - Se ingresa al enlace que se encuentre habilitado en SUNAT Operaciones en Línea para tal efecto, y - Se sigue el procedimiento establecido en el artículo 5° con excepción de lo dispuesto en los numerales 5.1 y 5.2 del referido artículo.
	<p>Las deudas correspondientes al último periodo tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud, así como aquellas deudas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud.</p>	<p>De no ejercerse la opción descrita en el párrafo anterior, la presentación de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización del impuesto a la renta de personas naturales por rentas de capital y/o trabajo solo puede realizarse siguiendo todo el procedimiento establecido en el artículo 5° y siempre que hubieran transcurrido cinco (5) días hábiles desde la fecha de presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta.</p>	<p>ii. A partir del séptimo día hábil siguiente al plazo establecido en el cronograma para el cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales, cuando el solicitante:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Habiendo presentado la declaración mensual del IGV e IPM dentro del referido plazo, no hubiese ingresado al enlace a que se refiere el numeral anterior, y/o - Hubiera sustituido la declaración mensual del IGV e IPM del periodo por el cual solicita aplazamiento y/o fraccionamiento. <p>iii. A partir del séptimo día hábil siguiente a la fecha de presentación de la declaración mensual del IGV e IPM si el solicitante no la</p>

			presenta dentro del plazo establecido en el cronograma para el cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales.
Los intereses correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta o del Impuesto Selectivo al Consumo, una vez vencido el plazo para la regularización de la declaración y pago del impuesto respectivo.	Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y del Impuesto Selectivo al Consumo cuya regularización no haya vencido.	La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización del <u>impuesto a la renta por rentas de tercera categoría puede presentarse a partir del primer día hábil del mes de mayo del ejercicio en el cual se produce su vencimiento siempre que a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento hayan transcurrido cinco (5) días hábiles de la presentación de la referida declaración.</u>	
En los casos que se hubieran acumulado dos (2) o más cuotas de REFT ²³ , SEAP ²⁴ , o tres (3) o más cuotas del RESIT ²⁵ , vencidas y pendientes de pago, se podrán acoger las citadas cuotas o, de existir, las órdenes de pago que las contengan y la orden de pago por la totalidad de las cuotas por las que se hubieran dado por vencidos los plazos. Debiendo de realizarse el fraccionamiento por la totalidad de las cuotas y/u órdenes de pago que contengan estas.	Aquellas que están en trámite de reclamación, apelación, demanda contencioso-administrativa o estén comprendidas en acciones de amparo salvo que: <ul style="list-style-type: none"> • Se hubiera aceptado el desistimiento de la pretensión en una resolución firme. • La apelación se hubiera interpuesto contra una resolución que declaró inadmisibile la reclamación. • La deuda esté comprendida en una demanda contencioso-administrativa o en una 		

²³ El numeral 3.1 del artículo 3° de la Ley del REFT dice que podrán acogerse al REFT los deudores tributarios, incluyendo los gobiernos locales, que tengan deudas exigibles hasta el 30.8.2000 y pendientes de pago, cualquiera fuere el estado en que se encuentren, sea en cobranza, reclamación, apelación o demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial.

²⁴ Reglamento del Decreto Legislativo N° 914 – Ley que establece el Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias Exigibles al 30.8.2000, Decreto Supremo N° 101-2001-EF, publicado el 31.5.200.

²⁵ Ley N° 27681, Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT), publicada el 8.3.2002.

	acción de amparo en las que no exista una medida cautelar notificada a la SUNAT ordenando la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva.		
	ITAN ²⁶ .		
	Las deudas tributarias que fueron materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.		
	Los tributos retenidos o percibidos.		
	Multas rebajadas por el acogimiento al régimen de incentivos.		
	Multas rebajadas por aplicación del régimen de gradualidad, cuando por dicha rebaja se exija el pago como criterio de gradualidad.		
	Las que se encuentren comprendidas en procesos de reestructuración patrimonial, así como en procesos de reestructuración empresarial.		
	El impuesto a las Embarcaciones de Recreo que corresponda pagar por el ejercicio en el cual se presenta la solicitud, así como por el ejercicio anterior cuando la última cuota correspondiente al pago fraccionado de dicho impuesto no hubiera vencido.		

De lo comparado en el cuadro se evidencia las diferentes resoluciones de superintendencia que regulan el fraccionamiento desde la emisión del

²⁶ El Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN, es un impuesto al patrimonio, que grava los activos netos como manifestación de capacidad contributiva. Puede utilizarse como crédito contra los pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

reglamento normado mediante Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT.

Actualmente, se ha reemplazado por la necesidad de los contribuyentes de una mayor flexibilización en ello. Por ese motivo, con fecha 14 de julio de 2015 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, la cual se aprobó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria por Tributos Internos que administra la SUNAT, entrando en vigencia el 15 de julio de 2015 y sus modificatorias.

Por lo tanto, esta flexibilización por parte de la Administración Tributaria ante el fraccionamiento, debe ser legalmente entendida por el Estado Social en la situación tributaria.

El primer párrafo del artículo 43° de nuestra Constitución: “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana” Como señala Francisco Ruiz de Castilla, el término “social” hace referencia a que en el Perú existe un Estado social de derecho en cuya virtud el Estado se encuentra al servicio de la sociedad; es decir el Estado tiene que enfrentar y resolver los problemas sociales, sobre todo los de los sectores de menores ingresos²⁷. Por lo que el ingreso tributario es importante para que el Estado pueda atender las necesidades de la sociedad.

Otro aspecto relevante en el nuevo reglamento de fraccionamiento y modificatorias es cuando se fija el plazo para solicitar el fraccionamiento para personas naturales y jurídicas en relación con la regularización del impuesto a la renta anual, que ahora sí se puede fraccionar de manera inmediata lo que en reglamento anterior no era posible.

²⁷ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Derecho tributario: temas básicos Fondo Editorial PUCP. Lima 2017. Pág. 127.

Sin embargo, en ambas resoluciones de superintendencia que regulan el procedimiento de fraccionamiento como una facilidad de pago para el sujeto pasivo a fin de pagar en cuotas fraccionadas los tributos mensuales declarados, y al no poder cumplir de manera completa con el pago de la deuda tributaria, la Administración Tributaria además de determinar un plazo operativo de 2 meses para que la deuda se acoja dentro de un fraccionamiento, el cual no cumpliría con el principio implícito de razonabilidad y proporcionalidad; no obstante el contribuyente que sí pudo acoger su deuda debe esperar el plazo para su aprobación de máximo de 30 días hábiles; de manera que mientras no se cuenta con un acto administrativo que apruebe las cuotas de fraccionamiento mediante una resolución de intendencia, la deuda será exigible coactivamente, aun cuando la solicitud se encuentre en trámite y no haya sido denegada. Esto significa que se pueden dar casos en los cuales el ejecutor coactivo pueda cobrar la deuda mediante medidas coercitivas, por no encontrarse en el procedimiento coactivo la causal de suspensión de cobranza coactiva al tener una solicitud pendiente de aprobación de fraccionamiento.

El ejecutor coactivo sólo procederá a levantar las medidas cautelares trabadas cuando se ha concedido el fraccionamiento, sin considerar la motivación del derecho del contribuyente ante una posibilidad que tiene el deudor tributario de solicitar facilidades de pago.

Estamos ante un deudor tributario que sí cumplió en declarar sus deudas tributarias dentro del plazo establecido; sin embargo por falta de capacidad de pago solicita un pago fraccionado para cumplir su obligación tributaria, por lo que debe considerarse la causa que justifique de una manera razonable el comportamiento del deudor tributario que pueda presumir razones de incumplimiento del contribuyente y que se determine no otorgar un fraccionamiento antes que sea ejecutado con medidas cautelares, toda vez que el plazo de atención por parte de la Administración Tributaria determina que tenga un vacío de contenido ante la posibilidad de solicitar facilidades de pago,

es decir no tenga un resolución de intendencia aprobada antes que sea ejecutado totalmente por su deuda ante la cobranza coactiva.

El artículo 30° del Primer Código Tributario concedía un fraccionamiento y/o aplazamiento cuando el deudor comprobaba que la ejecución del pago podía quebrantar su condición económica, esta misma evaluación es similar cuando la Administración Tributaria plantea las medidas cautelaras previas al procedimiento de cobranza coactiva estipulada en el art 56 del Código Tributaria, evalúa las razones por el cual el comportamiento del deudor tributario presume que la cobranza coactiva sea infructuosa.

En el caso del fraccionamiento también debe evaluarse al deudor tributario de manera razonable y demostrar evidencia que su comportamiento tributario dentro de la Administración Tributaria genera un incumplimiento que no asegure el pago de sus deudas tributarias, siendo un perfil de deudor cumplido con sus obligaciones tributarias y por temas socio económicos solicita un pago fraccionado que pueda devenir poder suspenderse la cobranza coactiva ante su solicitud presentada. Considerando que el deudor tributario tiene conocimiento que debe contribuir tributariamente es considerado dentro el desarrollo del principio de solidaridad según se aprecia en la Sentencia 004-2004-AI/TC²⁸

1.11 Plazo de atención a la Solicitud del Fraccionamiento Art 36°

El fraccionamiento es una modalidad de pago, facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente por lo que se entiende que se racionalizan los recursos económicos según las posibilidades de cada deudor. Sin embargo, la Administración Tributaria tiene un plazo de aprobación de 30 días hábiles, de manera que mientras no se cuente con un acto administrativo que apruebe el fraccionamiento, la deuda será exigible coactivamente, aun cuando la solicitud se encuentre en trámite y no haya sido denegada por no

²⁸Sentencia del 21 de setiembre de 2004, en que se postula el deber constitucional de todo ciudadano contribuir a los gastos públicos, en una manifestación de principio de solidaridad.

estar regulado en el Código tributario como causal de suspensión de cobranza coactiva de la solicitud de fraccionamiento. Además, se sabe que el derecho del contribuyente al fraccionamiento para el deudor tributario se encontraría imposibilitado de poder cumplir su obligación tributaria de manera fraccionado

Existen casos de contribuyentes que han sido ejecutados con diferentes medidas cautelares por parte del ejecutor coactivo, toda vez que el fraccionamiento se encontraba en solicitud sin una resolución de intendencia que lo apruebe, único acto administrativo que permite concluir el procedimiento de cobranza coactiva establecido en el numeral 5 del inciso b) del artículo 119 del Código Tributario.

El plazo de atención de la solicitud del fraccionamiento presentado por parte de la Administración debe ser racional e idóneo para que la resolución de intendencia de aprobación tenga validez para el contribuyente, así como una nueva presentación de solicitud de fraccionamiento.

El Tribunal Constitucional se ha manifestado de la siguiente manera: La presentación de una nueva solicitud de fraccionamiento tributario por parte del contribuyente no paraliza automáticamente-ni mucho menos pone fin- al proceso de ejecución coactiva que contra él se haya iniciado, con motivo de haber incumplido las condiciones del acogimiento a un fraccionamiento de la deuda tributaria²⁹.

1.12 EL FRACCIONAMIENTO EN EL DERECHO COMPARADO

Modelo del Código Tributario del CIAT³⁰-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

²⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 897-2000-AC/TC LIMA, de fecha 17 de julio de 2002.

³⁰ Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Mayo 2015.

El Modelo del Código Tributario de CIAT señala, en su artículo 63° numeral 1, sobre el fraccionamiento y aplazamiento del pago, lo siguiente:

Las deudas tributarias que se encuentren en periodo de prueba o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que fijen la Administración Tributaria y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. Las cantidades aplazadas o fraccionadas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 61° de este Código.

Asimismo, en el numeral 2 del artículo antes mencionado se señala:

Para garantizar el aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir se constituyan garantías a su favor.

Finalmente, el numeral 3 del artículo establece:

La Administración podrá aplazar o fraccionar el pago de las cuotas de los tributos, anticipos, pago a cuenta, sanciones pecuniarias, y demás recargas hasta (...) meses.

Este artículo 61° de Modelo del Código Tributario faculta a la Administración a poder aplazar el pago de deudas si se establecen en normas generales, si son deudas provenientes de la propia Administración Tributaria o aportes designados para su recaudación y se garantice el interés fiscal.

Comparativamente, la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, modificada por el nuevo Reglamento de Fraccionamiento aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, ambas normas dejan a criterio de la Administración Tributaria la determinación de los plazos y deudas

que puedan ser acogidos en el fraccionamiento o aplazamiento, hasta un máximo de 72 meses, con una cuota de, como mínimo, 5% de la UIT vigente, según nuestra legislación.

Esta facultad de la Administración de poder aplazar y/ o fraccionar el pago de deudas tributarias emitiendo resoluciones de superintendencia debe cumplir el fin de interés público: la Administración Tributaria debe flexibilizar sus criterios para no vulnerar el derecho del contribuyente de acogerse a los mencionados beneficios ante una falta de liquidez.

A continuación se procederá a realizar un análisis comparativo de los requisitos y procedimientos de las facilidades de pago de deudas tributarias que otorgan los entes recaudatorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Costa Rica, España y Perú.

PAIS	REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE FACILIDADES DE PAGO
Bolivia	<ul style="list-style-type: none"> • La Resolución Administrativa que resuelva la solicitud de Facilidades de Pago será emitida por el Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva en el plazo de diez (10) días hábiles computables a partir de la recepción física de los antecedentes de la solicitud y el Informe Técnico de Aceptación o Rechazo según corresponda. • El pago inicial de las facilidades de pago es del 5% del total de la deuda • Plazo máximo: 36 meses • Formulario 8000 v.1 (oficina virtual) <p>Base Legal RND 10-0006-13 (2013)</p>
Perú	<ul style="list-style-type: none"> • El plazo de atención de una solicitud de fraccionamiento por deuda mensuales corresponde a un plazo máximo de atención de <u>30 días hábiles</u> • El pago inicial de las facilidades de pago es mínimo del 6% del total de la deuda si se fracciona en más de 12 cuotas y la deuda es más de 3 UIT, en caso no se sea menor es 0% de cuota inicial • Plazo del Fraccionamiento <ol style="list-style-type: none"> a) En caso de aplazamiento: hasta seis (6) meses. b) En caso de fraccionamiento o aplazamiento y fraccionamiento: hasta setenta y dos (72) meses. • Formulario 687 (oficina virtual) <p>Base Legal RS 166-2015/SUNAT</p>

Comentario

En la comparación de los procedimientos de facilidades de pago, podemos distinguir que en ambos países tienen regulado el procedimiento de otorgar al contribuyente facilidades de pago en cuotas mensuales ante la falta de liquidez de poder cumplir con sus deudas tributarias, siendo el pago en cuotas una posibilidad factible de pago.

El Estado Plurinacional de Bolivia lo denomina “facilidades de pago”, modificando su reglamento emitida con la RND 10.0004.09 (2009) al nuevo reglamento RND 10-0006-13 (2013), precisando que las facilidades de pago serán más flexibles en el plazo de atención y en la cuota de acogimiento, siendo diferente a los requisitos excesivos que solicitaba en su reglamento anterior.

En el Perú esta situación es similar, modificándose el reglamento de fraccionamiento emitido en la RS N° 199-2004/ SUNAT, siendo reemplazada con la RS N° 161-2015/SUNAT y modificatorias, cuyo objeto por la SUNAT ha sido introducir una serie de cambios para facilitar este beneficio en comparación de reglamento anterior, que endurecían el acceso al contribuyente a solicitar el fraccionamiento por sus requisitos excesivos.

El ente recaudador de Bolivia, llamado “Impuestos Nacionales”, actualmente atiende las solicitudes de facilidades de pago en 10 días hábiles computables desde que presenta el contribuyente su solicitud, un plazo razonable y eficaz para que se pueda otorgar las facilidades de pago en cuotas mensuales.

En el Perú con el reglamento anterior RS N° 199-2004/SUNAT el plazo para fraccionar cualquier tipo de deudas se cumplía en un plazo de 30 días hábiles, un tiempo excesivo si consideramos que en este plazo se inicia la emisión de las órdenes de pago y el inicio de cobranza coactiva por parte de la SUNAT, no pudiéndose suspender ni tener las medidas cautelares. Siendo la solicitud del fraccionamiento un proceso no contencioso, por lo que debe respetar el debido proceso administrativo.

Sin embargo, se ha modificado parcialmente con el nuevo reglamento de fraccionamiento para las deudas de regularización de impuesto a la renta anual; no obstante; persiste el plazo de 30 días hábiles para la atención de las solicitudes de fraccionamiento solicitadas por las empresas jurídicas que por fatal de liquidez tienen deudas mensuales.

En el Perú, el plazo de cantidad máxima de facilidades de pagos por cuotas es de 72 meses para Bolivia, y respecto a la cuota inicial el cual Bolivia solicita un 5%, por lo que en el Perú esa cifra dependerá del porcentaje de cuota inicial que es 0 %. Sólo será del 5% si la deuda es mayor a las 3 UIT y si la cantidad de cuotas supera los 12 meses.

PAIS	REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE FACILIDADES DE PAGO
Colombia	<ul style="list-style-type: none"> • Es un acuerdo de pago que el Estado puede otorgar un plazo de hasta <u>cinco años</u> al contribuyente para que pague sus deudas relacionadas con los impuestos de IVA, renta, retención en la fuente, sanciones e intereses. • Incluso se puede dar dos años más de plazo, sólo en casos excepcionales • Plazo de atención del trámite 20 días hábiles • Tipos de Garantías : Aceptación Bancaria o avala expedida por entidad financiera, póliza de compañía de seguros, hipoteca, prenda, embargos de bienes sujetos a registro <p>Base Legal Artículo 814 de Estatuto Tributario</p>
Perú	<ul style="list-style-type: none"> • La SUNAT puede otorgar aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda de la siguiente forma: <ol style="list-style-type: none"> a) En caso de aplazamiento: hasta seis (6) meses. b) En caso de fraccionamiento o aplazamiento y fraccionamiento: hasta setenta y dos (72) meses. • El plazo de atención de una solicitud de fraccionamiento por deuda mensuales corresponde a un plazo máximo de atención de <u>30 días hábiles</u> • Tipos de Garantía : Carta Fianza , Hipoteca en primer rango <p>Base Legal RS 166-2015/SUNAT</p>

Comentario

El cuadro pone en evidencia que en ambos países tienen regulado otorgar facilidades de pago a sus contribuyentes por deudas tributarias de impuestos que DIAN y SUNAT recaudan según sus regulaciones legales.

Dentro de las diferencias, DIAN, ente recaudador de los impuestos colombiano, otorga un plazo de atención del trámite de la facilidad de pago de 20 días hábiles, un plazo inferior a nuestra legislación peruana que otorga al contribuyente en un plazo de atención de 30 días hábiles para que sea aprobada la resolución de fraccionamiento que establece las cuotas mensuales y permite recién concluir la cobranza coactiva. Este plazo de atención para las deudas mensuales perjudica al contribuyente, no evaluando la SUNAT la urgencia que debe tener la atención de la solicitud del fraccionamiento ante un proceso que no suspende la cobranza coactiva de las deudas fraccionadas por el contribuyente.

Asimismo la DIAN es más flexible en la cantidad de años que puede fraccionar el contribuyente sus deudas tributarias en cuotas hasta por 5 años y excepcionalmente 2 años más si amerita alguna excepción

En el Perú, la SUNAT le otorga un plazo máximo de cuotas mensuales de 72 meses, es decir 6 años a fin el contribuyente pueda pagar sus cuotas mensuales, sin otorgar ningún plazo de atención sin excepción.

Asimismo los diferentes tipos de garantías que acepta la DIAN son más amplias que nuestra legislación peruana, la cual sólo acepta dos tipos de garantía. Por otro lado, se entiende que Colombia al otorgar un plazo más amplio de fraccionamiento a fin de no poner en riesgo la recaudación de impuestos por lo fraccionado tiene más tipos de garantía.

PAIS	REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE FACILIDADES DE PAGO
Ecuador	<ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes podrán solicitar al Director Zonal del Servicio de Rentas Internas facilidades de pago cancelando el 20% de la obligación tributaria y el saldo restante se podrá cancelar en un plazo de hasta 24 meses sin garantía y por 48 meses si ofrece garantía. • El cual será pagado máximo ocho (8) días después de notificada la Resolución de Facilidad de Pago. • Tipos de Garantías : Hipoteca Cerrada Prenda Fianza Bancaria Póliza de Cumplimiento Beneficios o Rendimientos Fiduciarios <p>Base Legal Resolución No. NAC -DGERCGC15-00000249-Suplemento 469 de marzo 30 de 2015</p>
Perú	<ul style="list-style-type: none"> • La SUNAT puede otorgar aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda <p>Los plazos máximos para el aplazamiento y/o fraccionamiento, son los siguientes:</p> <p>a) En caso de aplazamiento: hasta seis (6) meses. b) En caso de fraccionamiento o aplazamiento y fraccionamiento: hasta setenta y dos (72) meses.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El pago inicial de las facilidades de pago es mínimo del 6% del total de la deuda si se fracciona en más de 12 cuotas y la deuda es más de 3 UIT, en caso no se sea menor es 0% de cuota inicial • Tipos de Garantía : Carta Fianza , Hipoteca en primer rango <p>Base Legal RS 166-2015/SUNAT</p>

Comentario

El cuadro pone en evidencia que en ambos países se encuentra regulada la modalidad de facilidad de pago de deudas tributarias a los contribuyentes. Una forma de poder establecer requisitos y plazos para que el contribuyente pueda serle otorgado la facilidad de pago en cuotas.

La SRI, ente recaudadora de Ecuador otorga un plazo máximo de cuotas de pago hasta 24 meses sin garantía y en 48 meses si es con garantía; mientras tanto en nuestra legislación peruana, la SUNAT otorga el fraccionamiento en cuotas por un plazo de máximo de 72 meses y la garantía corresponderá por la cantidad de deuda, esto quiere decir que la deuda debe ser mayor a 100 UIT.

En el caso de la cuota de acogimiento, la SRI solicita un 20% de pago dentro de un plazo de 8 días de notificada la resolución; mientras que en nuestra legislación el nuevo reglamento del fraccionamiento solicitado por la SUNAT sólo solicita pago de acogimiento si la deuda es mayor a 3 UIT y más de 12 cuotas mensuales.

Como se puede apreciar en las comparaciones, los resultados muestran mejoras en los procesos de facilidades de pagos al haber modificado el reglamento de fraccionamiento Peruano, estando a la vanguardia con otros países.

PAIS	REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE FACILIDADES DE PAGO
<p>Costa Rica</p>	<p>Artículo 38° “Aplazamientos y fraccionamientos en los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo”.</p> <p>Base Legal Reformado por el artículo 1 de la Ley N° 7900 del 3 de agosto de 1999</p>
<p>Perú</p>	<p>Artículo 36° Aplazamiento y/o Fraccionamiento de Deudas Tributarias En caso particulares, “la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías de aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar”.</p> <p>Base Legal Artículo 36° Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013 EF</p>

Comentario

En ambos países regulan el poder conceder al contribuyente facilidades de pago; sin embargo en Costa Rica requiere que el contribuyente evidencie la situación económica que impida hacer el pago, situación distinta en nuestra legislación peruana que no requiere evidenciar la situación económica del contribuyente que solicita el fraccionamiento; sin embargo, la legislación peruana lo que requiere es que se cumpla con los requisitos y además que se garantice la deuda con algún tipo de garantía regulada en nuestro reglamento.

Por lo tanto, se puede afirmar que en ambos países, la facilidad de pago es regulado mediante un Reglamento que establece los requisitos para poder ser otorgado el pago en cuotas fraccionadas.

PAIS	REQUISITOS Y PROCEDIMIENTO DE FACILIDADES DE PAGO
<p>España</p>	<p>Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago.</p> <p>Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.</p> <p>“Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el Artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.</p> <p><u>La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.</u></p> <p>Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados”</p> <p>Base Legal Ley General Tributaria de España N° 58/2003.</p>
<p>Perú</p>	<p>La SUNAT puede otorgar aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda establecido Artículo 2° Deuda Tributaria que puede ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento, el Artículo 3° señala cuales deuda no pueden ser materia de fraccionamiento.</p> <p>Tipos de Garantía : Carta Fianza , Hipoteca en primer rango</p> <p>Artículo 119° del CT señala las causales de suspensión y conclusión , respecto a la fraccionamiento señala lo siguiente en la opción de conclusión:</p> <p>El Ejecutor Coactivo deberá dar por concluido el procedimiento, levantar los embargos y ordenar el archivo de los actuados cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago. <p>Base Legal RS 166-2015/SUNAT / Artículo 119° Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013 EF</p>

Comentario

De lo comparado en ambos países respecto a las facilidades de pago se puede determinar que la Administración tributaria española “podrá iniciar o, en su caso,

continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento³¹”.

En el Perú, el Artículo 36° de nuestro Código Tributario también regula el fraccionamiento y/o aplazamiento. Asimismo faculta a la Administración poder reglamentar y establecer los requerimientos mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, debiendo ser solicitadas por parte del contribuyente cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Nuestra legislación no contempla que por la sola presentación de solicitud de fraccionamiento en periodo voluntario por parte del contribuyente no se inicie, suspenda y/o concluya la cobranza coactiva de deudas solicitadas en un fraccionamiento; en nuestra norma solo procede en los casos de conclusión del procedimiento coactivo, según lo establecido en el numeral 5 inciso b) del artículo 119° del CT, es decir, cuando exista resolución aprobatoria que conceda el fraccionamiento y/o fraccionamiento de pago por lo que puede ejecutarse las medidas cautelares a pesar que tenga bienes embargados

El Tribunal Constitucional en su principio implícito de razonabilidad determina como un criterio vinculado al valor de justicia y derecho poder razonable y proporcional con la potestad que tiene la Administración Tributaria ante una modalidad de pago de forma fraccionada pendiente de ser atendida; sin embargo al encontrarse ejecutada mediante medidas cautelares impide que se puede cumplir el fraccionamiento de la deuda.

³¹Artículo 65° Ley General Tributaria de España N° 58/2003.

SECCIÓN SEGUNDA

2. EVOLUCIÓN DEL FRACCIONAMIENTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y PRINCIPIO DE IGUALDAD

En la presente sección desarrollaremos los conceptos de los principios constitucionales tributarios, dentro de los cuales encontramos el principio de legalidad, razonabilidad y de igualdad, cuyos alcances e interpretación servirán para determinar si se está vulnerando el derecho del contribuyente a solicitar el fraccionamiento las reformas tributarias con relación al fraccionamiento. Seguidamente se acabará las reformas tributarias con relación al fraccionamiento.

2.1 LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios jurídicos “explican, informan y operan sobre el ordenamiento normativo y las reglas del derecho”³².

Los principios jurídicos tributarios constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto imponen que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución, por lo que están orientados a limitar la potestad tributaria, cuando esta emita Resoluciones de Superintendencia que limiten el derecho del contribuyente a poder acogerse a un fraccionamiento.

Asimismo, el Tribunal Constitucional se ha manifestado del modo siguiente: “La potestad tributaria debe ser ejercida dentro de ciertos límites, consagrados en el artículo 74° de la Constitución”; el Tribunal claramente se refiere a los principios jurídicos tributarios³³.

³² CASÁS, José Osvaldo, “Capítulo IV, Principios Jurídicos de la Tributación”. En: Tratado de Tributación. Tomo I, Derecho Tributario. Volumen I. Editorial Astrea, Buenos Aires. 2003. Pág. 220.

³³ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04589-2008-PA/TC LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009.

Un fraccionamiento tributario debe tener los elementos de equidad, neutralidad, eficiencia y simplicidad para que se vean cumplidos los principios jurídicos tributarios.

a) Equidad

Consiste en la observación de la capacidad contributiva de quienes pagan los impuestos, procurando una equidad en la distribución de la carga tributaria. De este modo, existen dos conceptos importantes: primero, una equidad vertical, que consiste en un tratamiento diferencial para los individuos que poseen una capacidad contributiva desigual respecto de otros individuos; segundo, la equidad horizontal, que consiste en una igual carga tributaria sobre los individuos con idéntica capacidad contributiva. La equidad vertical permite la función redistributiva de la tributación.

Este principio establece que la capacidad contributiva como un derecho de contribuir con la finalidad que la carga tributaria pueda cumplir con los fines constitucionales del Estado.

El derecho al fraccionamiento no está en función a la capacidad contributiva por ser una carga tributaria que el contribuyente asume con los impuestos declarados; es una falta de capacidad de pago para poder cumplir su obligación tributaria a la Administración Tributaria.

b) Eficiencia

El sistema tributario debe procurar obtener los recursos necesarios con los menores costos, tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria.

En este caso, la Administración Tributaria cumple este principio al facilitar un programa telemático de fraccionamiento al contribuyente mediante el formulario virtual el N° 687, para optimizar un mejor el servicio cuando se fraccionen deudas tributarias.

c) Neutralidad

Consiste en atenuar el efecto de los tributos en la asignación de los recursos mediante la imposición de tasas impositivas uniformes, procurando restar peso en las decisiones de producción, ahorro, inversión y empleo de agentes económicos; esto evitaría distorsiones en la asignación de recursos.

La Administración Tributario debe cumplir con este principio emitiendo resoluciones de superintendencia con parámetros idóneos para el funcionamiento adecuado del fraccionamiento y/o aplazamiento evitando no sea vulnerado el derecho del contribuyente para solicitar el pago de su deuda en cuotas en aras de facilitar el máximo cumplimiento del contribuyente. No debe modificarse o utilizarse sólo para fines recaudatorios o algún manejo político

Un manejo adecuado del principio de neutralidad se presentó ante los problemas de los huaycos como desastre natural en las diferentes provincias de nuestro país específicamente en el norte, cabe indicar que la Administración Tributario, estableció diferentes facilidades de pago a las provincias declaradas en estado de emergencia siendo uno de las facilidades el pago de las cuotas de fraccionamiento determinado prorrogas de fechas de pago concediendo al contribuyente atrasarse en cinco cuotas consecutivas de sus cuotas mensuales aprobadas en su resolución de intendencia siempre y cuando el contribuyente haya enfrentado este desastre natural³⁴, por lo que el fin recaudatorio del

³⁴Resolución de Superintendencia N° 100-2017/SUNAT publicada el 12 de abril del 2017. Establecen facilidades excepcionales para los deudores tributarios de las zonas declaradas en estado de emergencia por los desastres naturales ocurridos desde enero de 2017.

Estado no fue la prioridad sino el Estado como bien social que enfrentaba algunos contribuyente ante problemas de capacidad de pago por problemas en sus negocios.

d) Simplicidad

Implica lograr un conjunto ordenado, racional y coherente de los tributos, de modo que sea comprensible para los deudores tributarios como para la Administración Tributaria, permitiendo, además, la captación de recursos, justificando su implantación.

Se busca que toda Administración Tributaria moderna tenga una estrategia para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, donde exista una relación equilibrada y transparente con el contribuyente, respetando su derecho sin que se atente contra el fin recaudatorio de la institución, por lo que debe evaluarse por las autoridades al momento de reglamentar las normas tributarias, respetando los principios jurídicos tributarios.

Es importante que la Administración Tributaria realice una labor de estudio de mercado importante para establecer cuáles son las necesidades del contribuyente para que pueda cumplir de manera simple y rápida su obligación tributaria cuando desee solicitar el acogimiento de un fraccionamiento a sus deudas tributarias.

Por ejemplo, ante la medida operativa de hacer la solicitud establecida en el programa telemático de fraccionamiento N° 687, se debería buscar de hacerlo de un modo más sencillo y rápido. Asimismo, se puede implementar que se haga también de manera telefónica y que el pago de la cuota inicial, si le corresponde hacerlo, sea cancelado con transferencia bancaria por la página web del banco comercial que tenga el contribuyente.

3. MARCO JURÍDICO DEL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE AL FRACCIONAMIENTO

El marco jurídico en el que se desarrolla la Administración Tributaria está constituido tanto por facultades, derechos y obligaciones, como por las obligaciones y derechos de los administrados frente a ella.

Según lo señalado por Gamba “nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos-contribuyente y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho—término este último que abarca no solo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional—, que son fuente que legitima las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes”³⁵.

Se debe indicar que la mayoría de legislaciones tributarias incluyen las obligaciones que tienen los contribuyentes, como, por ejemplo, las autoliquidaciones de sus declaraciones mensuales, basadas en el pago de impuestos determinados; sin embargo, también tienen derechos que no pueden ser vulnerados como el de poder fraccionar o aplazar sus deudas tributarias.

Se debe entender que “los derechos y garantías de los contribuyentes no son ni el contrapeso ni la contrapartida de los ciudadanos a ese fundamento constitucional”³⁶.

Según el artículo 92, inciso n), corresponde a los derechos del administrado, de nuestro Código Tributario, los deudores tienen derecho, entre otros, a poder

³⁵GAMBA VALERA, César. “Derechos y Garantías de los Contribuyente: En el Caso Peruano”. En: Derecho Tributario Peruano y Español .Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011. Pág. 284.

³⁶SANTOS DE GANDILLAS, Martos. “Derechos y Garantías de los Contribuyente: Los Requerimientos de Información y el Derecho a no Autoinculparse. En: Derecho Tributario Peruano y español. Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011. Pág. 244.

solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo que establece su artículo 36.

Sin embargo, el Reglamento de Fraccionamiento establecido en la Resolución de Superintendencia 199-2004/SUNAT impidió que el contribuyente pueda fraccionar sus deudas tributarias de manera inmediata ante la falta de liquidez que puede presentarse; nos referimos al perfil del contribuyente que cumplió en declarar sus impuestos mensuales o regularizaciones anuales pero no pudo cumplir con el pago según el cronograma establecido.

Las deudas no acogidas limitativas para el contribuyente son las siguientes, reguladas en el mencionado Reglamento de Fraccionamiento:

“(…) Las correspondientes al último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud, así como aquellas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud (…)”.

Esta limitación significó que el contribuyente que declaraba ante la Administración Tributaria sus impuestos auto determinativos de deudas que podían ser acogidas según el reglamento de fraccionamiento no podían fraccionar de manera inmediata, toda vez que debían esperar de forma operativa dos meses para poder solicitar el fraccionamiento, esta restricción generaba un desequilibrio en los derechos del contribuyente señalados en el art .92 del Código Tributario.

En los últimos tiempos se aprecia que al contribuyente se le exige el cumplimiento de obligaciones pero no son velados sus derechos como contribuyente, siendo que en algunos casos sea ejecutado con medidas cautelares de cobranza coactiva por incumplimiento de los pagos de sus deudas tributarias.

“(…) La regularización del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento se hubiera producido en el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, o se produzca en el mes de presentación de la solicitud (…)”.

En caso de la regularización de su impuesto a la renta de rentas empresariales como rentas de trabajo, tiene la misma restricción, vulnerando el derecho del contribuyente de poder solicitar el fraccionamiento de forma inmediata a la declaración de impuestos anuales.

Que mediante la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT, Ley 29816, se han establecido normas y disposiciones “con la finalidad de mejorar su labor con relación a la lucha contra la evasión y elusión tributaria; el contrabando; el tráfico ilícito de mercancía; la facilitación del comercio exterior; la ampliación de la base tributaria y el crecimiento sostenido de la recaudación fiscal”.

Ante ello fue necesario aprobar, mediante Resolución de Superintendencia N° 297-2014³⁷, Estatuto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, cuya función estipula en el inciso h) del artículo 6° el otorgar fraccionamiento y/o aplazamiento para el pago de la deuda tributaria o aduanera de acuerdo con la ley, no cumpliéndose este estatuto, que indica la función de la Administración, toda vez que la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT establecía restricciones para el acogimiento de deudas a un fraccionamiento de forma inmediata, no respetando el Estatuto de la Administración Tributaria que establecía un fortalecimiento de mejora por parte de la SUNAT.

4. GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL ESTADO

³⁷Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de setiembre 2014.

Los principios del Derecho Tributario son garantías de las “que gozan los contribuyentes frente al Estado, cuyo poder tributario o capacidad jurídica para crear tributos se encuentra limitada precisamente por estos principios”³⁸.

Los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o también llamadas reglas fundamentales de carácter nuclear. Son la base del sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el ordenamiento jurídico y tienen la función de reglar las conductas de los operadores y contribuir en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados. Aquellos tienen mandatos determinativos o prescriptivos, que se constituyen en límites objetivos y, en determinados casos, pueden ser portadores de cargas axiológicas (cargas valorativas).

Por otro lado, Robert Alexy define los principios jurídicos como normas que ordenan que algo sea realizado, en la mayor medida de lo posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes³⁹.

Otro autores señalan que los principios jurídicos no son normas jurídicas, por eso cuando se violan no se atenta contra un comando normativo específico, sino contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad. Así lo afirma Puig Brutau:

"Lo que caracteriza al principio general es que contiene una referencia concreta al supuesto de hecho de su aplicación. Por eso, un principio no es una norma jurídica en sentido técnico porque no contiene una indicación circulante de carácter inmediato para un determinado campo de problema"⁴⁰.

³⁸VELASQUEZ CALDERÓN, Juan M. y VARGAS CANCINO, Wilfredo. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Editora Grijley. Primera Edición. Lima. 1997. Pág. 18.

³⁹ALEXY, Robert, Teoría de los derechos fundamentales. Traducción de Ernesto Garzón Valdés, Centro de estudios Constitucionales, Madrid: 1997, pág.87.

⁴⁰PUIG BRUTAU, José, Compendio de Derecho Civil, Vol. I, Bosch. Primera Edición. España. 1987. Pág. 81.

Una especificación de los principios jurídicos son los principios jurídicos tributarios, que tienen "la función de poner límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente, tal es el caso de los principios de legalidad tributaria o el de retroactividad de las leyes en materia tributaria, que operan como meros obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria⁴¹".

Los principios jurídicos tributarios, lleven o no una carga axiológica, siempre tienen la función de delimitar la potestad tributaria del Estado, que se ejerce a través de normas tributarias, sean estas normas tributarias en sentido amplio o normas tributarias en sentido estricto.

Por tanto, los principios jurídicos tributarios resultan aplicables a las normas jurídicas en general. Quiere decir, a aquellas normas jurídicas que establecen tributos, como las que disponen obligaciones y deberes relacionados al fenómeno tributario, siendo estas últimas normas que establecen la obligación de efectuar anticipos impositivos, infracciones y sanciones tributarias e inclusive las que instituyen deberes formales.

De ello no se debe inferir que todo principio jurídico tributario requiere ser plasmado expresamente en el texto constitucional, en otras palabras, hay cabida para el reconocimiento de principios tributarios implícitos, en contraposición de los explícitos. Así lo señala Naveira Casanova:

“Será la doctrina la que proporcione las construcciones adecuadas que permitan "explicitar" el principio, es decir, hacerlo evidente a través de su relación necesaria con otros preceptos o principios de texto constitucional”.

⁴¹SANTOS DE GANDILLAS, Martos. "Derechos y Garantías de los Contribuyente: Los Requerimientos de Información y el Derecho a no Autoinculparse. En: Derecho Tributario Peruano y español. Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011. Pag.244.

PRINCIPIOS RECOGIDOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO NACIONAL (PRINCIPIOS EXPLÍCITOS)

Entre los principios que rigen la actuación de la Administración Pública se cuenta el principio de legalidad y el de igualdad.

4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio implica que la Administración debe ajustar su actuación a lo que establece la ley, sin apartarse de la ella ni disponer su inaplicación bajo ninguna circunstancia.

Es importante decir que en el marco de un Estado Constitucional y Democrático de Derecho, el principio de legalidad solo tiene sentido si con su aplicación no se niega el principio de supremacía jurídica y fuerza normativa de la Constitución, ni la vigencia efectiva de los derechos fundamentales.

El principio de legalidad tributaria, llamado también por la doctrina principio de estricta legalidad, constituye el derecho constitucional tributario universalmente adoptado por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Este principio "exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte"⁴². Este principio no es exclusivo de Derecho Tributario, puesto que ya está contemplado en la Constitución Política del Perú, en donde se prescribe:

"Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe".

⁴²GAMBA VALERA, César. (2008). *Los Principios Constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. En Libro: Derecho Tributario - Aspectos Constitucionales, Generales, Informático, Procesal, Arbitral, Internacional, Ambiental, Minero, Construcción, Penal Y Aduanero. Lima: Editorial Grijley. Pág. 28

El Tribunal Constitucional se ha manifestado del modo siguiente con relación al principio de legalidad: “se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”⁴³.

Además, “debemos agregar que el principio de legalidad reposa ampliamente en la división de las funciones legislativa y administrativa. En el principio de legalidad hay una exigencia para que la Administración Tributaria ajuste su actuación a lo preceptuado en la ley, eliminando toda posibilidad de actuaciones arbitrarias”⁴⁴.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha reconocido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC, en materia tributaria, que “el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte de Poder Ejecutivo o Poder Legislativo debe estar sometido no solo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a lo establecido en la Constitución”⁴⁵.

Para corroborar lo dicho, basta con remitirse al fundamento jurídico¹⁵ del Tribunal Constitucional STC N 3741-2004/TC, en que señala lo siguiente: “(...) el principio de legalidad en el Estado constitucional no significa simple y llanamente la ejecución y el cumplimiento de lo que establece una ley, sino también, y principalmente, su compatibilidad con el orden objetivo de principios y valores constitucionales; examen que la administración pública debe realizar aplicando los criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad. Esta forma de concebir el principio de legalidad se concretiza, por ejemplo, en el artículo III del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, cuando

⁴³Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02689-2004-AA/TC LIMA, de fecha 20 de enero de 2006.

⁴⁴VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1996. Pág. 51.

⁴⁵Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC de fecha 13 de abril del 2005.

señala que la actuación de la administración pública tiene como finalidad la protección del interés en general, pero ello solo es posible de ser realizado (...) garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”.

“En conclusión, por un lado no puede imponerse gravámenes a la ciudadanía sin que previamente hayan sido aprobados por ley; en tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución; y “por otro, las normas tributarias deben ser aplicadas e interpretadas conforme la letra y espíritu de la ley”⁴⁶. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad.

De lo expuesto se puede evidenciar que el fin del Principio de Legalidad es el interés público con el objeto de que las normas sean compatibles con otras de menor jerarquía, a fin de que se cumpla los criterios de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad, y especialmente con los valores constitucionales.

El Código Tributario, norma de mayor jerarquía, señala en el inciso n) del artículo 92 el derecho del contribuyente de solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias; sin embargo, la Administración Tributaria no cumple con este derecho que se le concede al contribuyente, toda vez que plasma en una norma de menor jerarquía, Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT requisitos que limitan que el contribuyente pueda fraccionar sus deudas tributarias de manera inmediata, no corroborando el estado económico-financiero del contribuyente que declaró sus impuestos pero que ante una falta de liquidez no pudo cumplir con su obligación de pago, lo cual significa que no se cumpla el mencionado Principio de Legalidad.

⁴⁶CRUZ MARROQUIN, Kathia (2013). Drawback: A la luz del Principio de Legalidad en el período abril 2014 (Tesis para optar el Grado de Magister en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú).
Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/752/discover>

Asimismo una Resolución de Superintendencia que reglamenta el fraccionamiento al establecer un plazo de atención de 30 días hábiles para ser atendida la solicitud de fraccionamiento, debería considerarse que la mera solicitud demuestra que el contribuyente desea pagar la deuda de manera fraccionada; sin embargo este plazo tan excesivo determina que quede en solo una intención, toda vez que al no suspenderse a cobranza las deudas siguen siendo exigibles coactivamente para el ejecutor coactivo, no siendo un impedimento para éste ejecutar mediante medidas cautelares a pesar que existe una solicitud de fraccionamiento presentada.

Este procedimiento contraviene la seguridad jurídica como señala Medrano Cornejo⁴⁷. Seguridad jurídica puede identificarse con certeza y esta se obtiene de la aplicación de una serie de principios jurídicos, cuya concurrencia permite alcanza es estadio en el cual los ciudadanos están siempre- razonablemente- en aptitud de conocer sus obligaciones y derechos,

4.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Consiste en la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley, que supone el tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo. Por otro lado, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias. Esta doble significación se explica en Derecho Tributario mediante principios denominados de generalidad o universalidad y de capacidad contributiva.

Se trata solo de una igualdad de derechos y garantías y, fundamentalmente, igualdad de oportunidades jurídico-públicas y jurídico-privadas. Solo se pretende

⁴⁷MEDRANO CORNEJO, Humberto, "El Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo", Ponencia General presentada en las XVI Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Celebradas en 1993 en la ciudad de Lima, Perú.

eliminar barreras y discriminaciones propias del sistema jurídico y político pasado, pero nada más.

Existe una evolución de la igualdad desde la igualdad ante la ley, hasta su visión complementaria como igualdad de hecho. La conjugación de ambas permite entender que, si de un lado -igualdad ante la ley- el derecho debe ser aplicado en forma igual y por igual, de otro-igualdad de hecho- el derecho debe también actuar con medidas desiguales, aunque no arbitrarias, para corregir las situaciones de discriminación, y producir así la igualdad de hecho⁴⁸.

“Este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas”⁴⁹.

El principio de igualdad se rige por el concepto de tratamiento a los iguales de forma similar y a los desiguales, por necesidad, se debe tratarlos de forma desigual. Es por este principio que se pueden otorgar exoneraciones y beneficios tributarios.

Existen dos tipos de igualdad: I) igualdad en la ley, II) igualdad ante la ley. En el primer caso el legislador está llamado y obligado a tratar igual a los iguales, y en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir, trato igual ante la ley⁵⁰. La Administración Tributaria debe tener como fin que exista igualdad de derechos y garantías para los contribuyentes, eliminando las barreras que impidan, por requisitos limitativos, poder fraccionar su deuda tributaria.

⁴⁸AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Tomo I. Temis. Pág. 227.

⁴⁹IGLESIAS FERRER, César. Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación. Gaceta Jurídica. Primera Edición. Perú. 2000. Pág. 268.

⁵⁰ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, Principios Constitucionales. Profesora de la Universidad Católica del Perú. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>.

El contribuyente tiene que ser considerado como piedra angular de la Administración Tributaria, toda vez que con su aporte permite obtener recursos dinerarios para atender las necesidades de aquellos sectores menos favorecidos, social y económicamente, por lo que debe ser tratado de manera igualitaria: la Administración Tributaria no debe establecer requisitos que discriminen a un contribuyente de otro, como por ejemplo, los topes de ingresos anuales, que posibiliten que algunos accedan al fraccionamiento y otros no.

4.3 PRINCIPIO DE CONTRIBUIR

El Tribunal Constitucional del Perú ha precisado que el deber de contribuir no se encuentra señalado de modo expreso por la Constitución; sin embargo deriva del principio de solidaridad.

Según señala Ruiz de Castilla que el deber de contribuir viene a ser el desarrollo del principio de solidaridad en lo referente en materia tributaria. Este deber comprende: deber de tributar y deber de colaborar con el Estado en la lucha contra la evasión tributaria.

El ciudadano tiene conocimiento que tiene el deber constitucional de contribuir con el sostenimiento del gasto público para el bienestar de las diferentes necesidades como materia de salud, políticas sociales, defensa nacional, educación, etc. Siendo el pago de los tributos que determina los contribuyente en sus declaraciones mensuales un ingreso dinerario al Estado.

En conclusión a los principios antes mencionados se puede concluir que en el caso del fraccionamiento el contribuyente cumple con el derecho de contribuir con el Estado, es por ese motivo que declara su deuda mensual determinado una deuda tributaria; sin embargo recurre a la Administración Tributaria como derecho que le asiste a fin de poder fraccionar su deuda en cuotas mensuales,

ante una falta de capacidad de pago por lo que los principios de legalidad, principio de igualdad y de seguridad jurídica que regulan este derecho amparado en el inciso n) del artículo 92 del Código Tributario.

Sin embargo el contribuyente no está siendo resguardado con estos principios al no considerarse en la Resoluciones de Fraccionamiento su comportamiento tributario y a pesar que sea mejorado con el nuevo reglamento de fraccionamiento emitido en la Resolución de Superintendencia N°161-2015/SUNAT, persiste plazos excesivos de atención para las deudas mensuales que impidan que se le conceda el derecho de fraccionar y se prevea suspender la cobranza coactiva ante la solicitud del fraccionamiento de un deudor que desea contribuir pero solicita ante una falta de liquidez un fraccionamiento en cuotas.

5. PRINCIPIO ADMINISTRATIVO LEY 27444

5.1 PRINCIPIO DE CELERIDAD

Siendo la solicitud de fraccionamiento un proceso no contencioso es necesario remitirse al principios administrativos, este principio como señala el autor Morón Urbina busca imprimir al procedimiento administrativo la máxima dinámica posible, para alcanzar mayor prontitud entre el inicio y su decisión definitiva, dotando de agilidad a toda la secuencia⁵¹.

El plazo de atención del fraccionamiento para las deudas mensuales es de 30 días hábiles, sin embargo la SUNAT debería evaluar la solicitud de una manera más dinámica, en las solicitudes que no sean complejas de atención y revisión por ejemplo, en los casos que no tuvieran garantía esta solicitud podría atenderse en el menor lapso posible.

⁵¹MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. Séptima Edición. Perú. 2008. Pág. 79.

Se debe considerar que la solicitud virtual de fraccionamiento Formulario N° 687 proporciona un avance de atención y certeza por tener en el sistema de la SUNAT una pre calificación de evaluación de la deuda y cumplimiento de los requisitos el cual facilita al funcionario una evaluación más sencilla para emitir la resolución de intendencia del fraccionamiento del Art 36°.

Cumpléndose este principio administrativo en la solicitud de fraccionamiento se evitaría que las deudas en cobranza coactiva que tienen solicitud presentada ante la SUNAT, no sean ejecutadas por medidas cautelares, si el funcionario emite sus resoluciones de intendencia a tiempo.

6. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LAS RESOLUCIONES DE SUPERINTENDENCIA PARA EXPLICAR LA REGULACION DEL FRACCIONAMIENTO

6.1 Análisis del Código Tributario en contraste con la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT.

a) El Fraccionamiento según el artículo 36° del Código Tributario

En principio, a respecto del Código Tributario, es importante señalar que el día 21 de abril de 1996, se aprobó el nuevo Código Tributario, en adelante CT, mediante el Decreto Legislativo N° 816.

Asimismo, a través del Decreto Supremo N° 135-99-EF, se aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado el 19 de agosto de 1999; no obstante fue derogado por el Decreto Supremo N° 133-2013, publicado el 22 de junio de 2013, siendo que, previamente se había delegado facultades a favor del Poder Ejecutivo con la finalidad de que se emitan normas para regular el ordenamiento tributario.

Ahora bien, nos permitimos poner en relieve, para efecto de nuestro análisis, el artículo 36⁵² del CT. Este artículo ha variado en el transcurso del tiempo, desde el primer Código Tributario emitido mediante Decreto Legislativo N° 816 hasta el último Código Tributario vigente y modificatorias.

Actualmente, este artículo del Código Tributario vigente, regula los requisitos para poder conceder al contribuyente aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria, manifestando lo siguiente:

“(…) En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar (…)”⁵³.

Además, este artículo en relación con el artículo 92⁵⁴, asiste al contribuyente en sus derechos como administrado, el cual se encuentra en el Título V, del Libro Segundo del CT, y señala lo siguiente:

“(…) los deudores tributarios tienen derecho, entre otros... inciso n) solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 (…)”⁵⁵.

En otras palabras, el CT recoge los principales aspectos jurídicos, con la finalidad de conceder al contribuyente el derecho al fraccionamiento cuando

⁵² Nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario emitido con Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado en el Diario Oficial el Peruano el 22 de junio de 2013.

⁵³ Primer párrafo del Art 36 del Código Tributario.

⁵⁴ Fue incorporado por el Artículo 24° de la Ley 27038 publicada en el Diario Oficial el Peruano el 31 de Diciembre de 1998 que modificó el Artículo 92° del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816.

⁵⁵ Art 92 del Código Tributario el cual regular los Derechos del Contribuyente.

este, se encuentre con falta de liquidez para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.

Dado que, ambos artículos, como forman parte del Código Tributario, son recogidos como normas tributarias, hace que tengan rango de ley. Sus alcances, en cuanto a los elementos esenciales, son estipulados en el artículo 74 de nuestra Constitución Política cuando señala: “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Por lo tanto, en primer lugar, podemos afirmar: “que estamos frente a una norma tributaria plenamente válida en cuanto a la observancia de los principios de legalidad e igualdad, toda vez que nuestra Constitución ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria se encuentran igual y plenamente sometidas a ella y al derecho⁵⁶”.

En segundo lugar; que se les debe reconocer a los contribuyentes derechos y garantías dentro de los que no puede ni deba existir intromisión del poder del Estado. Debiendo ser limitados al momento de ejercer el poder dentro de lo impuesto en los principios, valores y derechos constitucionales.

Finalmente, podemos indicar que el fraccionamiento es un mecanismo para poder cumplir con las obligaciones tributarias en cuotas mensuales. Es establecido por un acto administrativo concedido a la Administración Tributaria para que busque un medio, por el cual, el contribuyente cumpla con pagar la deuda, debiendo cumplir con los requisitos establecidos en una Resolución de Superintendencia o de rango similar, siempre que su derecho a solicitarlo no sea

⁵⁶SANTOS DE GANDILLAS, Martos. Derechos y Garantías de los Contribuyente: Los Requerimientos de Información y el Derecho a no Autoinculparse. En: Derecho Tributario Peruano y español. Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011. Pág. 258

vulnerado ante requisitos que se establecen en una norma de menor jerarquía al Código Tributario.

b) Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT: Deudas no acogidas en el fraccionamiento

Cabe señalar que el día 20 de agosto de 2004 se aprobó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria, publicado en el diario oficial “El Peruano”, mediante la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT y modificatorias.

Primero, dicha norma contiene las reglas, requisitos, procedimientos y alcances “para poder acceder al aplazamiento y/o fraccionamiento por parte de los deudores tributarios frente a la SUNAT, no siendo aplicables a otros tributos no administrados por esta institución”.

Segundo, dado los parámetros establecidos en el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria; las deudas que pueden ser acogidas al referido fraccionamiento son las que se encuentran en el artículo 2 de la referida resolución de superintendencia.

Finalmente, analizaremos en esta sección las deudas tributarias que no pueden ser acogidas, las cuales se encuentran comprendidas en el artículo 3 de la citada resolución.

“(…) Las correspondientes al último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud, así como aquellas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud (…)”⁵⁷.

⁵⁷ Artículo 3° Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT.

Respecto a los impedimentos contenidos en el artículo 3, cuya norma es de menor jerarquía que el CT, podemos decir, que dicho artículo restringe el derecho del contribuyente a poder fraccionar de inmediato a su declaración, deudas que declara mensualmente, como es el caso del Impuesto General a las Ventas. Esto ocurre, cuando existe una falta de liquidez del contribuyente, la cual, no le permita pagar el impuesto.

Estos contribuyentes poseen un perfil de riesgo, igual a uno que quiere pagar sus deudas, al presentar su declaración mensual, pero no puede hacerlo.

De igual manera, existe otra deuda que no puede ser acogida en la referida resolución. Materia de análisis es lo señalado a continuación:

“(…) La regularización del Impuesto a la Renta cuyo vencimiento se hubiera producido en el mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, o se produzca en el mes de presentación de la solicitud (...)”⁵⁸.

Siendo que, la regularización de la deuda del Impuesto a la Renta, se declara anualmente, y es de presentación obligatoria en los meses de marzo y abril, según cronograma de vencimiento, podrá ser acogida en mayo o junio, según el mes en que se haya presentado.

No obstante, cabe mencionar que durante ese plazo de espera, por los dos requisitos restrictivos que se encuentran en la citada resolución, el contribuyente puede ser notificado mediante órdenes de pago por las deudas dejadas de pagar, hasta llegar a un embargo (cobranza coactiva), toda vez que operativamente se estima un plazo de dos meses para que el contribuyente pueda solicitar el fraccionamiento que podría extenderse aún más, pues la SUNAT tiene un máximo de 30 días hábiles para evaluar la solicitud de

⁵⁸Líteral b) del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT.

fraccionamiento y/o aplazamiento y verificar que el contribuyente cumple con los requisitos para emitir la Resolución de Intendencia respectiva.

En consecuencia de esto, el derecho del contribuyente se ve limitado a poder fraccionar y/o aplazar su deuda. Utilizando una norma de menor jerarquía, que faculta a la SUNAT a emitir estas resoluciones de superintendencia, con el fin de que el contribuyente pueda fraccionar de forma activa sus deudas. Motivo por el cual, la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, fue derogada, porque no cumplía con los principios, valores y derechos constitucionales que le asiste a todo contribuyente.

Por ello, la Constitución defiende al contribuyente cuando dice: “la Constitución constituye el marco necesario que “irradia” sin excepción a todas y a cada una de las relaciones tributarias, que al mismo tiempo, hace las veces de fuente de legitimación y de límites de esta”⁵⁹.

Ahora bien, de lo expuesto, se debe afirmar que la seguridad jurídica del contribuyente ante la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT no está acorde con la aplicación de la normas jurídicas, generando arbitrariedad en los actos de creación y aplicación de la citada resolución, que le fue facultada a la Administración Tributaria.

Además, frente a ello, el contribuyente mantiene incertidumbre por la arbitrariedad, la ineficacia y, en general, todo lo que haga peligrar su aplicación al momento de poder acoger las deudas tributarias a un fraccionamiento tributario de forma inmediata a su declaración mensual o declaración jurada anual que solicite para poder cumplir con dichas deudas mediante cuotas mensuales.

⁵⁹ GAMBA VALERA, César, Ob. Cit., Pág. 285.

Por otro lado, la finalidad de este principio es dotar de certidumbre o certeza al sistema jurídico⁶⁰ en su proceso de creación, interpretación y aplicación de sus normas jurídicas, debiendo ir acorde con los principios y la Constitución: Esto de valer para toda norma jurídica, sin distinción que sea de menor jerarquía a la ley.

Razón por la cual, esta aplicación, concorde con la Constitución, es un derecho en favor de todos los ciudadanos de un Estado, quienes quedan librados de la arbitrariedad por la existencia de seguridad jurídica ante las normas que se promulguen.

Asimismo, el Estado a través de sus entes y órganos: “está obligado a brindar seguridad jurídica en múltiples aspectos ya sea para la protección de los derechos fundamentales, en los procesos judiciales, o en los procedimientos administrativos tributarios”⁶¹.

En contraste, con lo dicho en el párrafo anterior, se ha visto que los derechos de los contribuyentes han sido vulnerados ante la regulación de la citada resolución de superintendencia al restringir su posibilidad de fraccionar, estando en contra de lo regulado en el Código Tributario.

Finalmente, la Administración Tributaria, no ha cumplido la misión para la cual fue creada: buscar una adecuada aplicación de los procedimientos tributarios, sin olvidar los derechos y garantías que les asiste a los contribuyentes durante el proceso de fraccionamiento tributario, mediante los cambios en las resoluciones de superintendencia que regulan el fraccionamiento y/o aplazamiento buscando

⁶⁰CRUZ MARROQUIN Kathia (2013). Drawback: A la luz del Principio de Legalidad en el período abril 2014 (Tesis para optar el Grado de Magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú). Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/752/discover>

⁶¹. CRUZ MARROQUIN Kathia (2013). Drawback: A la luz del Principio de Legalidad en el período abril 2014 (Tesis para optar el Grado de Magíster en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú). Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/752/discover>

mejorar la codificación y hacerla adecuada a los procedimientos regulados en ellas.

6.2 Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT en contraste con el Código Tributario.

Tomando en cuenta lo indicado en la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, y ante los comentarios y reclamos de los contribuyentes, de los medios de comunicación masiva y otros, la Administración Tributaria establecieron nuevos requisitos y procedimientos para el otorgamiento del aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria reemplazando a la citada resolución.

Como resultado de esto, el día 14 de julio de 2015 se publicó en el diario oficial “El Peruano”, la Resolución de Superintendencia N 161-2015/SUNAT, aprobándose el nuevo Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la deuda tributaria por deudas administradas por la SUNAT, entrando en vigencia el día 15 de julio de 2015.

Para empezar, en dicha resolución, se definió como deudas tributarias que pueden ser materia de fraccionamiento inmediatamente después de la declaración jurada anual de dicho impuesto, según está estipulado en el literal a) del numeral 2.1 del artículo 2 de la norma citada:

“En el caso de personas naturales obligadas a presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta, la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización de dicho tributo por rentas de capital y/o trabajo, puede ser efectuada inmediatamente después de realizada la presentación de la declaración jurada anual de dicho impuesto”⁶².

⁶² Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT del segundo párrafo del literal a) del numeral 2.1 del artículo 2.

En consecuencia, una de las modificaciones, a partir de la declaración jurada anual 2015, que no se preveía en la anterior resolución, es permitir que una vez presentada la declaración jurada anual de rentas de capital y rentas de trabajo de las personas naturales, se pueda fraccionar de forma inmediata ingresando para ello a un enlace que SUNAT habilitará. Ahora bien, caso que la persona natural no opte por fraccionar de forma inmediata su deuda, tendrá que esperar un plazo de cinco días hábiles posteriores a la fecha de la presentación de la declaración anual del impuesto a la renta para poder solicitar el fraccionamiento.

Acorde con lo dicho anteriormente, en el quinto párrafo del literal a) del numeral 2.1 del artículo 2 del Reglamento se señala lo siguiente:

“(...)La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de la regularización del impuesto a la renta de tercera categoría puede presentarse a partir del primer día hábil del mes de mayo del ejercicio en el cual se produce su vencimiento, siempre que a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento y /o fraccionamiento hayan transcurrido cinco (5) días hábiles de la presentación de la referida declaración (...)”⁶³.

Cabe mencionar que, debido a lo detectado por la Administración Tributaria, esta ha buscado subsanar los errores que atentaban contra el derecho del contribuyente de personas naturales de impuesto a la renta de trabajo y capital, así como, las rentas de tercera categoría, personas jurídicas en el caso de regularización del impuesto a la renta, al dar un plazo razonable de cinco días, si no pudo hacerlo de forma inmediata al momento de presentar su declaración, para que el contribuyente que opte por un fraccionamiento pueda solicitarlo en el caso de deudas que se presenten en el ejercicio gravable 2015, declaradas a partir de marzo y abril del 2016.

⁶³Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT del quinto párrafo del literal a) del numeral 2.1 del artículo 2.

Como se observa, se ha dejado de lado una de las restricciones que la resolución de superintendencia anterior contemplaba, y que generaba que el contribuyente debía esperar un plazo operativo de casi dos 2 meses, a fin de que, la deuda pueda ser acogida a un fraccionamiento, lo cual, implicaba notificaciones de órdenes de pago e inclusive poder llegar a una cobranza coactiva sin poder optar al fraccionamiento tributario.

Como ya hemos señalado, este nuevo reglamento de fraccionamiento ha buscado que los contribuyentes que están en este ámbito de aplicación queden librados de la arbitrariedad a partir de una flexibilización y mejora en las resoluciones de superintendencia, el cual, busca cumplir con los derechos del contribuyente, que se promulgan por parte de la Administración Tributaria.

Sin embargo, la modificación no ha tenido un alcance total para poder subsanar la vulneración de los derechos del contribuyente, porque atenta contra el principio de igualdad, al no permitir al contribuyente de renta de tercera categoría fraccionar de forma inmediata sus deudas mensuales declaradas ante la Administración. Se debe entender que el principio de igualdad, como lo señala Danós:

“(...) obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone un tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable (...)”⁶⁴.

De lo expuesto anteriormente, se ha establecido un motivo por parte de la Administración Tributaria que justifique de forma objetiva y razonable el acogimiento de deudas tributarias de los contribuyentes de renta de tercera categoría, cuando realicen sus declaraciones mensuales ante una falta de

⁶⁴DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. En Themis N° 29, Lima, 1994. Pág. 138.

liquidez para que exista igualdad ante la ley, para que esta sea aplicada a fin de evitar arbitrariedad y restricciones que afecten los derechos y garantías que tiene todo contribuyente en el marco de las normas jurídicas tributarias.

Afirmado ello, podemos pasar a concluir que los principios de legalidad e igualdad son importantes para que la soberanía estatal no atente contra los intereses privados, a pesar de la primacía de los intereses recaudatorios, sino que, sean respetados dentro del contexto de la Constitución, que pone límites, como son los derivados de los derechos, de los valores y de los principios que deben ser regulados en la resoluciones de superintendencia que la SUNAT promulgue cuando el Código Tributario le conceda la facultad de conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria, cuando el deudor lo solicite.

6.3 Resolución de Superintendencia N° 275-2016/SUNAT en contraste con el Código Tributario.

Actualmente, la Administración Tributaria ha visto la manera de reconocer que el aplazamiento y/o fraccionamiento tributario es un mecanismo de flexibilización para el contribuyente que tiene el derecho de accionarlo en un momento en que no dispone de liquidez para atender el pago de sus tributos.

Teniendo en cuenta el artículo 36° del Código Tributario que concede el fraccionamiento, se publicó el nuevo Reglamento de Fraccionamiento y/o Aplazamiento, mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, siendo esta modificada por la Resolución de Superintendencia N° 275-2016/SUNAT, publicada el 26 de octubre de 2016, entrando en vigencia el día 15 de noviembre 2016.

“Esta última resolución permite que aquellos deudores tributarios, cuyas ventas anuales no superen las ciento cincuenta (150) UIT, puedan solicitar el

aplazamiento y/o fraccionamiento de las deudas correspondientes al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto de Promoción Municipal (IPM) del último período vencido a la fecha de la presentación de su solicitud, y de las que venzan en el mes de dicha presentación en menor plazo”.

Esta última modificación realizada en el nuevo Reglamento de Fraccionamiento es útil y flexible para el contribuyente que desea fraccionar su deuda, porque le permite solicitar el fraccionamiento de manera inmediata después que haya declarado su “vencido, habilitándole de esta manera, un enlace en operaciones en línea, llamado Clave Sol. Este mecanismo virtual le permitirá al contribuyente fraccionar las deudas auto declaradas del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, siempre y cuando este, no supere en ventas anuales las ciento cincuenta (150) UIT.

Esto quiere decir que este nuevo criterio, en la práctica, busca cumplir el interés público del contribuyente. Además, obedece al principio de legalidad, lo cual implica que, la facultad concedida por el Código Tributario esté acorde con las resoluciones de superintendencia que se emiten, más aun, está dentro de un contexto de derechos, valores y principios de simplicidad, neutralidad, eficiencia y equidad.

El siguiente aspecto a tratar de dicha resolución, es entender que el fraccionamiento no es una condonación de deuda sino un medio amparado en la norma jurídica para que el contribuyente pueda cumplir con sus obligaciones tributarias aplazando el pago ante un momento crítico que pueda presentarse en su empresa ante una falta de liquidez.

Por esta razón, la Administración Tributaria cumple con su función de no afectar el derecho de contribuyente amparado en el artículo 92° del Código Tributario.

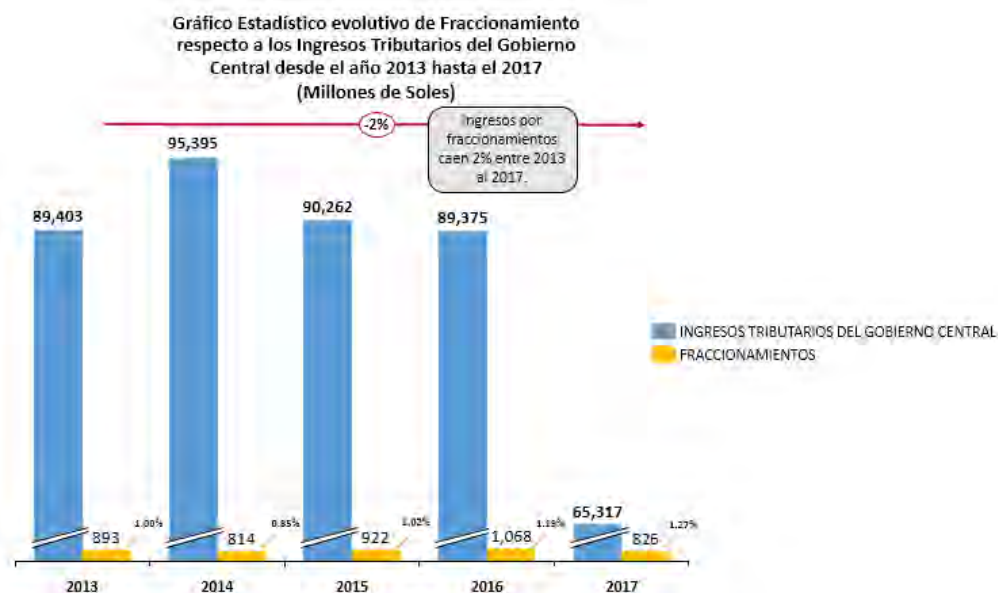
7. GRAFICOS ESTADÍSTICOS DEL INGRESO DE RECAUDACIÓN DEL FRACCIONAMIENTO

Según fuente de la SUNAT⁶⁵ publicado en su página web se ha procedido a extraer los ingresos para incorporarlo en la elaboración de cuadros estadísticos con la finalidad de comparar los ingresos recaudados por la SUNAT desde el 2011 hasta 2017 de manera global y de manera específica en la recaudación de ingresos en el fraccionamiento

Con estas estadísticas se podrá determinar si los ingresos recaudados por la SUNAT respecto al fraccionamiento han generado ingresos favorables con la flexibilización del nuevo reglamento de Fraccionamiento el cual fue emitido el 24 de junio del 2015, en comparación del reglamento anterior que restringía mediante sus requisitos el otorgar el fraccionamiento tributario mediante la RS 199-2004/SUNAT.

7.1 Gráfico Estadístico evolutivo de Fraccionamiento respecto a los Ingresos Tributarios del Gobierno Central desde el año 2013 hasta el 2017

Gráfico1



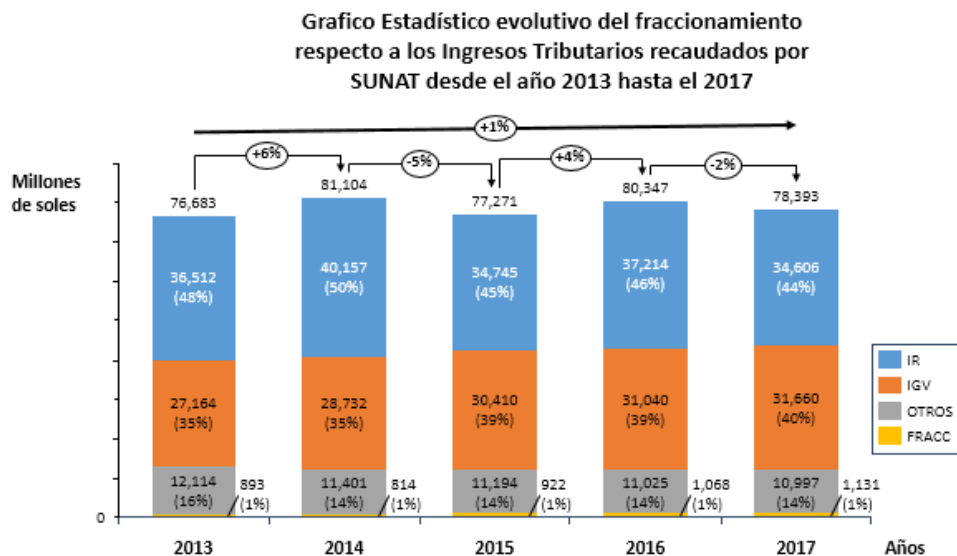
⁶⁵Cuadro N° 5 Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT- Tributos Internos 1998-2016 (Millones de soles) http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ingresos.html

Según gráfico, podemos observar, los ingresos anuales por fraccionamientos representan el 1% de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central desde el 2013 al 2017.

Adicionalmente, los ingresos tributarios del gobierno central por fraccionamientos, cayeron 2% desde el año 2013 al 2017. Sin embargo, a partir del 2015, año de la reforma, los ingresos por fraccionamientos vienen aumentando nominalmente entre los años 2015 y 2016. Para el caso del 2017, tendría la misma tendencia de aumento según las proyecciones al cierre del año 2017, ya que el año aún no ha culminado.

7.2 Gráfico Estadístico evolutivo del fraccionamiento respecto a los Ingresos Tributarios recaudados por SUNAT desde el año 2013 hasta el 2017

Gráfico 2



El Gobierno Central aumentó sus ingresos tributarios por recaudación en 1,710 millones de soles en el periodo del 2013 al 2017 (crecimiento del 1%).

Los ingresos tributarios que mayor monto representa en recaudación para la SUNAT son el Impuesto a la Renta e IGV, esta composición se aprecia desde antes de la reforma incluso.

Si bien los ingresos por fraccionamiento representarían únicamente el 1% del total de ingresos tributarios recaudados por la SUNAT, sin embargo los efectos positivos de la medida implementada en la reforma (junio 2015) ha hecho que el ingreso por fraccionamiento haya aumentado. Es por ello que, se aprecia un crecimiento del 13%, 15% y 6%, entre los años 2015, 2016 y 2017, respectivamente.

Nota: Debido a que aún no concluye el año 2017 se ha proyectado los ingresos por recaudación de octubre a diciembre.

Gráfico 2 (Complemento)



Se observa que el año 2015 es un punto de inflexión, a raíz de que se implementó la reforma tributaria. Sin embargo, el año 2017 presentó un ligero

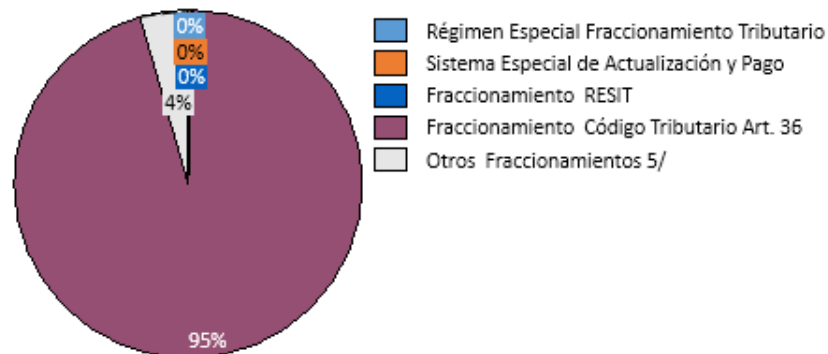
estancamiento respecto al crecimiento del 2015 y 2016. En este sentido sería importante evaluar qué medidas o recursos se usaron en 2015 y 2016 para poder implementar mejoras positivas para que la recaudación de ingresos pro fraccionamiento siga en aumentando.

Adicionalmente, es preciso señalar que desde que se implementó la reforma del fraccionamiento hasta el día de hoy (set 2017) hubo un crecimiento del 23% en ingresos tributarios por tipo de fraccionamiento; tal y como se aprecia en el gráfico.

7.3 Gráfico Estadístico comparativo de los diferentes tipos de Fraccionamiento desde el año 2013 hasta el 2017

Gráfico 3

Gráfico Estadístico comparativo de los diferentes tipos de Fraccionamiento desde el año 2013 hasta el 2017



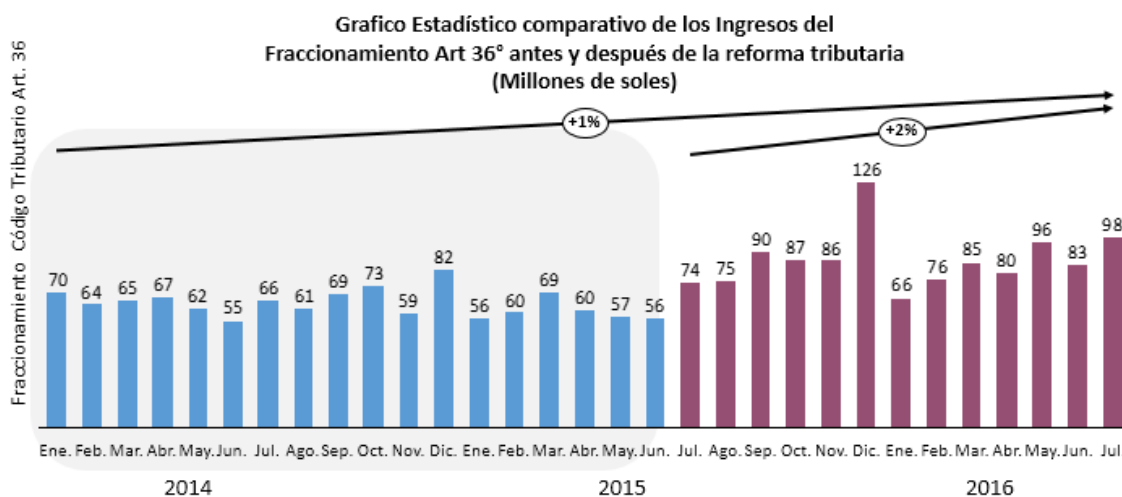
En este gráfico reflejaría un mayor ingreso del fraccionamiento amparado en el Art 36° del Código Tributario con relación a los demás tipos de fraccionamiento que estuvieron vigentes en sus respectivos años.

Se evidenciaría que este tipo de fraccionamiento Art 36° recaudaría un 95% del total de ingresos respecto a los demás tipos de fraccionamiento.

Por lo tanto se podría decir que entre los años 2013 al 2017 el resto de tipos de fraccionamiento no poseerían un peso relevante dentro del proceso de recaudación.

7.4 Gráfico Estadístico comparativo de los Ingresos del Fraccionamiento Art 36° antes y después de la reforma tributaria

Gráfico 4



El punto de inflexión que marca la tendencia se observa en julio 2015 y desde ahí, hasta julio 2016 se aprecia un incremento del 2% en los ingresos por fraccionamiento del Código Tributario Art. 36. Siendo este crecimiento mayor en comparación con la tendencia que va de enero 2014 a julio 2016, el cual tiene un incremento de solo 1%. De modo que esto reforzaría la hipótesis del impacto positivo que generaría la reforma aplicada.

Ahora bien, cabe resaltar que en el mes de Diciembre de 2016 hubo un comportamiento atípico en comparación el resto de meses post reforma.

TERCERA SECCIÓN

8. PROCEDIMIENTOS Y APLICACIONES PARA QUE SUNAT OTORQUE FRACCIONAMIENTO AL CONTRIBUYENTE

En la presente sección analizaremos los riesgos y medios razonables que debería considerarla SUNAT en el fraccionamiento para evitar la vulneración del derecho del contribuyente en relación con los principios de legalidad e igualdad.

8.1 MEDIOS RAZONABLES PARA RESTRINGIR EL DERECHO AL FRACCIONAMIENTO

Se debe indicar que el fraccionamiento tributario busca resolver el problema principal de los contribuyentes-la deuda-. La SUNAT es el organismo encargado de reglamentar el fraccionamiento estableciendo los requisitos, condiciones y procedimientos mediante resoluciones de superintendencia.

En este caso, la SUNAT promulgó la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT que planteó la forma cómo ordenar la recaudación para el cumplimiento del pago de la deuda ante dificultades financieras que tiene el contribuyente contra dicha institución.

Sin embargo, en el artículo 3° de dicha resolución señaló cuáles son las deudas que no pueden ser materia de fraccionamiento, lo que originó una restricción al contribuyente al momento de solicitarlo.

De este modo, dicha resolución afecta al contribuyente porque restringe la posibilidad de poder fraccionar de forma inmediata su deuda después de haber declarado mensualmente sus tributos, así como la regularización de su declaración jurada anual.

Por un lado, el contribuyente busca mediante el fraccionamiento el pago de la deuda en cuotas mensuales, como posibilidad de suspender la cobranza coactiva. Por otro lado, es un derecho del contribuyente esta forma de pago, como seguridad jurídica que asiste a todo ciudadano de un Estado de Derecho.

A respecto de la seguridad jurídica del contribuyente, la cual se ve vulnerada, en este caso, por uno de los requisitos de dicha Resolución de Superintendencia, el autor Medrano Cornejo señala en términos generales: “La seguridad jurídica se obtiene de la aplicación de una serie de principios jurídicos, cuya concurrencia permite alcanzar el estadio en el cual los ciudadanos están siempre -razonablemente- en aptitud de conocer sus obligaciones y derechos”.

En este caso y según esta resolución, el contribuyente recae en una total incertidumbre respecto a sus derechos y obligaciones y, por ende, se ve imposibilitado de conocer sus derechos y cumplir mediante la aprobación de su fraccionamiento sus deberes tributarios.

De lo expuesto se busca plantear medios razonables para que el contribuyente pueda fraccionar y pueda cumplir con sus deudas autodeclaradas en sus declaraciones mensuales.

Debe buscarse medios razonables a fin de que el contribuyente pueda solicitar el fraccionamiento y su derecho a solicitarlo no se vea vulnerado. El contribuyente, ya sea personas naturales o jurídicas, quiere cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque momentáneamente carezca de liquidez, es por ello que deben existir normas que le brinden la seguridad jurídica de que su derecho a fraccionar sea viable y no se le limite para poder pagar sus deudas de esa manera.

Cabe señalar que el fraccionamiento es un derecho para todos los contribuyentes, sin embargo conviene a quienes no tienen recursos propios o no

pueden acceder a recursos financieros de terceros (por ejemplo, préstamos bancarios) para pagar la deuda tributaria.

Uno de los medios razonables para solicitar el fraccionamiento es que no sea restringido las deudas declaradas de forma inmediata, como lo limita Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, toda vez que el contribuyente debía esperar un plazo de dos meses de forma operativa para poder recién acoger esa deuda dentro de una solicitud de fraccionamiento.

Parcialmente ha sido mejorado este inconveniente cuando fue reglamentado el nuevo reglamento de fraccionamiento emitido con la Resolución de Superintendencia N° 161-2015, en caso de regularización de impuesto a la renta anual se puede solicitar dentro de los 5 días hábiles de haber vencido la declaración, en caso de deudas mensuales sólo podrás fraccionar de manera inmediata si tus ingresos no superan las 150 UIT, sin embargo si tus ingresos ha superado ese monto se tiene que esperar los dos meses operativos para poder fraccionar deudas mensuales.

Además otro de los problemas que deja de ser un medio razonable para solicitar el fraccionamiento es el plazo de 30 días hábiles que demora para la aprobación de la solicitud de fraccionamiento por parte de la SUNAT, siendo este un problema toda vez que mientras que el fraccionamiento no sea aprobado las deudas acogidas siguen siendo exigibles coactivamente aplicándose en su momento la medidas cautelares quedando en algunos casos que el fraccionamiento no sea eficaz para el contribuyente por falta de oportunidad.

Con la finalidad que la atención de la solicitud del fraccionamiento al ser un procedimiento no contencioso, el funcionario de SUNAT debe atender la solicitud en un menor plazo posible si la solicitud no tiene garantía de por medio, el mismo sistema de la administración pre califica los requisitos de la solicitud a presentar por el contribuyente, el cual la evaluación de atención es más sencilla

para la emisión de la resolución de intendencia de aprobación del fraccionamiento.

Otras de las medidas razonables que se ha dejado de lado en el procedimiento del fraccionamiento es considerar requisitos más bajos como se aprecia en los bancos comerciales cuando uno opta para financiar las deudas.

Sin embargo, eso no debe significar que no se tome precauciones por parte de la Administración Tributaria.

Uno de los medios es tener en su base de datos de forma preestablecida un perfil de riesgo de cada contribuyente que le permita medir la actitud y capacidad de cumplimiento, rango de deudas (como lo hacen los bancos financieros ante sus clientes que solicitan un préstamo bancario o una tarjeta de crédito), etc.

Con esta medida se podría establecerlos requisitos mínimos que debe cumplir cada contribuyente a fin de que no sea engorrosa la solicitud de fraccionamiento; un claro ejemplo son los contribuyentes que son considerados por la SUNAT como buenos contribuyentes⁶⁶: ellos deberían tener menos requisitos por el buen comportamiento que han mantenido ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante una falta de liquidez que los obligue a solicitar el fraccionamiento.

Se busca que la SUNAT pueda flexibilizarse ante el otorgamiento del fraccionamiento y dar más opciones a los contribuyentes para poder acogerse, al tener dos tipos de contribuyentes (personas naturales de renta de trabajo y empresas de rentas empresariales); pedir excesivas garantías o cuotas de acogimiento puede generar incumplimiento en el pago de la deuda.

⁶⁶A los contribuyentes y/o responsables que son incorporados al Régimen de buenos contribuyentes aprobado por el Decreto Legislativo N° 912 y normas complementarias, reglamentado por el Decreto Supremo N.° 105-2003-EF y normas modificatorias.

Se debe tener en cuenta la capacidad de liquidez y la deuda a fraccionar para determinar si merece que la Administración solicite una garantía o cuota inicial, además al buen contribuyente por ser cumplidor no debería exigir garantía alguna por haber obtenido el perfil de buen contribuyente por parte de la misma SUNAT, siendo este un beneficio que debe ser respetado a este tipo de contribuyentes.

Algunos especialistas en el ámbito tributario han señalado como otras medidas razonables en considerar que no debe haber cuota de ingreso para los pequeños contribuyentes, se debe mantener en 72 meses el número de cuotas en que se puede dividir el fraccionamiento, y que debe existir un trato diferenciado para las personas naturales.

No debemos olvidar dentro de los antecedentes del fraccionamiento regulado en artículo 31° del Decreto Legislativo N° 769 si se apreciaba una flexibilización ante el otorgamiento de un fraccionamiento de la deuda cuando los deudores no podían afrontar el pago de la deuda total, considerando la condición del contribuyente al demostrar su falta de liquidez financiera ante el Ministerio de Hacienda.

Se busca que el fraccionamiento sea un salvavidas para el contribuyente que si cumple con declarar sus impuestos pero ante la falta de liquidez no puede cumplir pero tiene la actitud de querer cumplir con sus deudas.

Uno de los casos que debe evaluarse cuando se está por perder el fraccionamiento, que se genera al atrasarse en dos cuotas consecutivas del pago del mismo fraccionamiento, es el perfil de riesgo que tenga del contribuyente: debería evaluarse su récord de pagos antes de que se emita la Resolución de Pérdida de Fraccionamiento, pudiendo el contribuyente tener la posibilidad de continuar en el fraccionamiento si paga las cuotas vencidas antes

de la notificación de la resolución de pérdida. Esta es la flexibilidad que creemos debe tener la SUNAT.

Se debe buscar que el contribuyente sepa su derecho de poder solicitar su fraccionamiento y no lo vea como rechazo de la Administración por hacer prevalecer la supremacía de su potestad tributaria pudiendo crear un desequilibrio si se usa de manera desmesurada de sus facultades.

Según lo antes explicado Valdés Costa⁶⁷ señala, “que si se sostiene que todo privilegio debe ser establecido por ley, equivale ello a decir que la administración y el contribuyente están sometidos por igual a la Ley, por lo que, cualquier facultad extraordinaria o especial que alegue, debe fundarse en un texto constitucional o legal que la establezca”.

8.2 RIESGO DE OTORGAR EL FRACCIONAMIENTO CON REQUISITOS EXCESIVOS

Ante la vulneración de los derechos del contribuyente regulada en la Resolución de Superintendencia N°199-2004/SUNAT, y ante críticas realizadas ante la mencionada resolución, la SUNAT “ha buscado modificar y plantear un nuevo esquema del fraccionamiento aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT”⁶⁸.

El objetivo de este nuevo Reglamento de Fraccionamiento es modificar algunos requisitos excesivos que tuvo el reglamento de fraccionamiento anterior al verificarse que la mayoría de contribuyentes de personas naturales de renta de trabajo así como empresas de rentas empresariales cuentan con deuda tributaria cuando estas atraviesan una difícil situación financiera y desean evitar una

⁶⁷ VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario. Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1996. Pág. 12.

⁶⁸ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el martes 14 de julio de 2015.

cobranza coactiva que es ejecutado con medidas cautelares además de reportarlos en centrales de riesgo.

Se busca como objetivo que el problema del fraccionamiento no se vea como una herramienta dilatoria para evitar el pago de obligaciones de los contribuyentes.

Uno de los requisitos excesivos eran las garantías que se exigían cuando la deuda sobrepasaba las 300 UIT, con el nuevo reglamento de fraccionamiento esta medida ha sido modificada y las garantías se solicitan cuando el deudor como persona natural ha tenido proceso penal, al igual que el representante legal de una empresa y en caso de montos cuando el saldo pendiente “contenida en la solicitud de fraccionamiento menos la cuota de acogimiento, respectivamente, sumada a los saldos pendientes de pago”⁶⁹ de los fraccionamiento y/o aplazamientos más los intereses supere más de 100 UIT, se entenderá que la garantía es aquel correspondiente a la solicitud con la que supere el monto de 100 UIT.

A fin de que no se vea afectada la recaudación y con el fin de que el contribuyente demuestre su intención de pago ante las deudas de impuestos que desea acoger en la solicitud del fraccionamiento y al no ser un requisito excesivo, se debe indicar que la cuota inicial está en función de la deuda a fraccionar y la cantidad de cuotas que desee fraccionar. Se ha previsto que la cuota inicial de acogimiento establecido en el nuevo reglamento de fraccionamiento sea como mínimo de un 6% y un máximo de 14%, según el monto de la deuda y el plazo total a fraccionar, no estando regulado en el reglamento de fraccionamiento anterior.

En el caso de fraccionamiento, cuando el monto de la deuda no sobrepase las 3 UIT y su plazo en meses sea hasta 12, no tendrá cuota de acogimiento; sin

⁶⁹ Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT del segundo párrafo del literal c) del numeral 10.2 del artículo 10.

embargo, si la deuda tiene una plazo de 13 a 24 meses, tendrá una cuota de acogimiento del 6%; de 25 a 36 meses será del 8%; de 37 a 48 meses, del 10%; de 49 a 60 meses del 12%; y como máximo, de 61 a 12 meses una cuota de 14%.

En los casos que la deuda sobrepase las 3 UIT y su plazo sea hasta de 24 meses tendrá una cuota de acogimiento del 6%; si su plazo es de 25 a 36 meses, su cuota de acogimiento será del 8%; de 37 a 48 meses, la cuota será del 10%; de 49 a 60 meses, su cuota de acogimiento será de 12%; finalmente, si su plazo es de 61 a 72 meses, su cuota de acogimiento será del 14%.

En el caso de que el contribuyente solicite aplazamiento con fraccionamiento si su deuda no sobrepasa las 3UIT y el plazo total es de 12 meses con plazo máximo de 6 meses, tanto de aplazamiento y fraccionamiento, no se le pedirá cuota inicial. Sin embargo, si el plazo es de 13 meses hasta 24 meses, con un plazo máximo de aplazamiento de 6 meses y un fraccionamiento de 18 meses, la cuota de acogimiento es del 6%; si es de 25 a 36 meses, cuyo plazo máximo de aplazamiento es de 6 meses y plazo de fraccionamiento es 30 meses, la cuota de acogimiento es de 8%; si es de 37 a 48 meses, la cuota máxima de aplazamiento es de 6 meses y el plazo máximo de fraccionamiento de 42 meses, su cuota de acogimiento es del 10%; si es de 49 a 60 meses, su cuota de aplazamiento es de 6 meses y su fraccionamiento de 54, su cuota de acogimiento correspondería al 12%; finalmente, si se quiere fraccionar de 61 a 72 meses, el plazo máximo de aplazamiento es de 6 meses y su fraccionamiento es de 66 meses, su cuota de acogimiento será del 14%. De la misma forma opera en caso la deuda sea mayor a 3 UIT.

Un requisito excesivo de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT que limitaba al contribuyente fue que solo se permitía tener un fraccionamiento por cada entidad como Tesoro, ESSALUD, multas de ONP, etc.

En el caso de que el contribuyente por problemas de liquidez requiera fraccionar otra deuda de tesoro se veía impedido; previamente debía refinanciar su deuda anterior para que el Programa de Declaración Telemática N° 687 le permitiera fraccionar una nueva deuda, esto generaba que hasta que no le aprobaran su refinanciamiento⁷⁰ su nueva deuda a fraccionar se encontraba exigible para ser ejecutada en cobranza coactiva, toda vez que el plazo de aprobación es de 30 días hábiles, este requisito excesivo ha sido modificado en el nuevo reglamento de fraccionamiento que permite tener hasta nueve 09 resoluciones de fraccionamiento de la misma entidad.

Sin embargo, aún se mantenía la vulneración del derecho del contribuyente de esperarlos 2 meses operativos de vencimiento para que pueda acogerse la nueva deuda aun fraccionamiento y no de forma inmediata de haberse declarado al mismo tiempo que las declaraciones mensuales.

Siendo así, la Administración Tributaria vio por conveniente modificar el Reglamento de Fraccionamiento y/o Aplazamiento mediante la Resolución de Superintendencia N° 275-2016 para que no se espere los mencionados 2 meses operativos y se pueda fraccionar las deudas autodeclaradas del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto de Promoción Municipal, siempre y cuando el contribuyente no supere en ventas anuales las ciento cincuenta (150) UIT, es decir, no en todos los casos.

De la misma manera, se brinda un nuevo beneficio al buen contribuyente, lo que no estuvo previsto en el Reglamento de Fraccionamiento de la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, al no solicitarle garantía ni cuota inicial al tener la SUNAT una garantía de buena actitud y capacidad de cumplimiento oportuno de declaraciones y pagos.

⁷⁰ Al aplazamiento y/o fraccionamiento de un determinado saldo de deuda tributaria concedido por única vez respecto de dicho saldo, con anterioridad a la presentación de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento.

De lo expuesto se puede concluir que la SUNAT busca brindar facilidades a aquellos que realmente quieran cumplir con sus obligaciones.

Otro riesgo excesivo regulado en el reglamento de fraccionamiento anterior era que no se podía fraccionar de manera inmediata la regularización del Impuesto a la Renta de trabajo, así como las rentas anuales empresariales de renta de tercera categoría, toda vez que se debía esperar un plazo de dos meses para recién poder presentar su solicitud de fraccionamiento. Es decir, “si un contribuyente cumplió con la presentación con la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 en abril de 2015, no podía presentar su solicitud de fraccionamiento ni en abril-porque es el mes de la presentación de la solicitud- ni tampoco en mayo -porque el vencimiento se ha producido en el mes anterior-, correspondiendo realizar la presentación de la solicitud recién en junio de 2015”⁷¹.

Por lo que la deuda a fraccionar se convertía en orden de pago, notificación de la Resolución de Cobranza Coactiva y hasta que sea aprobado su fraccionamiento por la Administración se tiene un plazo de atención de 30 días hábiles, por lo que la deuda a fraccionar podía ser ejecutada con alguna medida cautelar trabada por el ejecutor coactivo.

Esta situación excesiva y no razonable ha sido modificada en el nuevo reglamento de fraccionamiento señalando que el contribuyente puede solicitar el fraccionamiento de la regularización de su impuesto anual, en caso de personas naturales que perciben rentas de capital y/o trabajo de forma inmediata, después de realizada la presentación de la declaración jurada anual y, en caso de personas que perciben “rentas de tercera categoría, a partir del primer día hábil del mes de mayo del ejercicio en el cual se produce su vencimiento, siempre que

⁷¹ Parámetros de plazo que establecía la Resolución de Superintendencia N° 199- 2004/SUNAT Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 28.08.2004 y vigente a partir del 01.09.2004

a la fecha de presentación de su pedido de fraccionamiento hayan transcurrido cinco días hábiles de la referida declaración”⁷².

8.3 RIESGO DE OTORGAR EL FRACCIONAMIENTO SIN REQUISITOS PREVIOS

En el caso que se otorgue un fraccionamiento sin requisitos previos, la SUNAT tiene un alto índice de que no se le paguen las cuotas de fraccionamiento mensual.

Siendo ello así, la SUNAT exige actualmente una cuota inicial con la finalidad de tener un respaldo económico de cumplimiento del contribuyente que se ve reflejado por el porcentaje que va a solicitar por la deuda a fraccionar y la cantidad de cuotas que el contribuyente fraccionará.

Un riesgo de otorgar fraccionamiento sin requisitos previos es que pueda convertir el fraccionamiento como medio dilatorio para evitar la ejecución de las medidas cautelares de cobranza coactivo, sin embargo el contribuyente no buscaría cumplir con pagar la deuda tributaria, pudiendo a convertirse en deuda incobrable para la Administración Tributaria.

8.4 COMPATIBILIDAD DE INTERESES DEL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO

Ambas partes, dentro de una relación tributaria contribuyente-Estado se encuentran en igualdad y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho, que abarca principios, deberes y derechos.

Se busca que ambas partes, la SUNAT y el contribuyente, puedan “satisfacer sus necesidades”, la primera vigilando, facilitando y cumpliendo su fin

⁷²Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 14 de julio 2015.

recaudatorio con resoluciones de superintendencia promulgadas que no atenten contra el contribuyente, y el segundo poder fraccionar y/o aplazar su deuda sin restricciones excesivas.

El contribuyente tiene el derecho de que el ordenamiento jurídico tributario le permita fraccionar sus deudas mensuales como las anuales de forma inmediata.

El contribuyente sabe cuáles son sus obligaciones tributarias como también sabe cuáles son sus derechos y busca que el fin del Estado sea cumplido, es por eso que al participar en la autodeterminación de su deuda mediante la declaración jurada mensual que realiza alivia la carga administrativa que la SUNAT debe realizar.

El objetivo de la Administración Tributaria es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus pagos y declaraciones de manera voluntaria y velar sus intereses evitando lesionar los intereses de los contribuyentes para que no caigan en la informalidad e incumplimiento de las obligaciones tributarias, como es el poder solicitar un fraccionamiento ante una falta de liquidez.

La Administración Tributaria no debe olvidar que es el contribuyente el soporte esencial en el financiamiento del gasto público del Estado, por lo que debe tener un carácter colaborativo además de respetar al momento de promulgar alguna resolución de superintendencia sus principios y derechos.

Siendo ello así, la mayoría de contribuyentes cumplirán si observan que el sistema es justo, y consideren que están siendo tratados con respeto e igualdad, respetándose sus derechos constitucionales.

8.5 PROBLEMAS OPERATIVOS AL SOLICITAR EL FRACCIONAMIENTO

La SUNAT ha buscado estar a la vanguardia de la tecnología para facilitar al contribuyente el uso de herramientas de internet (como es la página web de la

SUNAT, la Clave Sol⁷³ y los programas de declaración telemática) con las que pueda realizar su fraccionamiento en su propia computadora, sin tener necesidad de apersonarse a un centro de servicio de la Administración Tributaria.

Sin embargo, se han presentado problemas operativos que generan malestar al contribuyente cuando desea fraccionar una deuda tributaria mediante SUNAT Operaciones en Línea⁷⁴.

Procederé a indicar los problemas informáticos más comunes que se presentan:

- La página web de la SUNAT se encuentra saturada generando que se cuelgue y no se permita acceder al programa telemático del fraccionamiento N° 687
- El contribuyente se encuentre con el domicilio de No Hallado o no Habido debiendo regularizar previamente su condición de Habido antes de solicitar su fraccionamiento.
- No estar explicada de forma detallada en el PDT 687 la diferencia que existe entre aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, para tener en cuenta que el contribuyente debe pagar la cuota inicial al momento de solicitar el fraccionamiento o después de emitirse la Resolución de Superintendencia de aprobación del fraccionamiento.
- Con el nuevo reglamento de fraccionamiento, aparte del inconveniente mencionado en el ítem anterior, el contribuyente también desconocía que, además de pagar de forma inmediata la cuota inicial al solicitar el fraccionamiento, debía presentar la solicitud por medio de pago con

⁷³El acceso a la SUNAT Operaciones en Línea conformado por números y letras de conocimiento exclusivo del usuario, Es su usuario y clave.

⁷⁴Al sistema informático disponible en la internet regulado por la Resolución de Superintendencia N° 109-2006/SUNAT y normas modificatorias que permite que se realicen operaciones en forma telemática, entre el usuario y la SUNAT.

NPS⁷⁵ y no con Boletas Varios 1662, generándole la denegatoria de su fraccionamiento por no realizar dicha solicitud con el medio señalado en el reglamento.

- Además se agregó un nuevo requisito debiendo el contribuyente no tener saldo en su cuenta de detracciones⁷⁶ del Banco de la Nación, ni ingresos como recaudación en las cuentas del Banco de la Nación por operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones con Terceros (SPOT) ni ingresos como recaudación pendientes de imputación por parte del deudor tributario al momento de solicitar el fraccionamiento y durante la evaluación de la solicitud. Este nuevo requisito generó operativamente inconvenientes debido a que sus proveedores procedían a realizar depósitos pendientes a la cuenta del contribuyente sin que este pudiera evitarlo, lo que generaba resoluciones de superintendencia con denegatoria por parte de la Administración Tributaria a los fraccionamientos solicitados.

La Administración consideró estos inconvenientes ajenos al contribuyente al ser depósitos que recibía de sus proveedores, por lo que resultaba excesivo este requisito para que sea denegada su solicitud de fraccionamiento ante su incumplimiento.

Se procedió a solucionar el inconveniente modificando el reglamento, mediante la Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT, señalando que solo se aplicará el requisito de no contar con saldo de detracción un día antes de la solicitud del fraccionamiento. Así mismo se actuó ante el inconveniente de no poder prever que exista saldo vinculado en las cuentas del Banco de la Nación por operaciones sujetas al Sistema

⁷⁵ Al número de pago de SUNAT que se refiere en el inciso e) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 038-2010/SUNAT, que dicta medidas para facilitar el pago de la deuda tributaria, a través de SUNAT Virtual o en los bancos habilitados utilizando el número de pago.

⁷⁶ El adquirente del bien o usuario del servicio sujeto al sistema debe restar (detrar) un porcentaje del precio de venta y depositarlo en una cuenta especial, habilitada por el Banco de la Nación, a nombre del proveedor del bien o prestador del servicio.

de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) con el Gobierno Central, durante el plazo de evaluación de 30 días hábiles, modificándose este requisito: solo debe verificarse por parte del contribuyente que no exista saldo ni ingresos en recaudación SPOT al día hábil⁷⁷ anterior a la presentación de la solicitud del aplazamiento y/o fraccionamiento de su deuda tributaria y del refinanciamiento.

9. PROPUESTA DE NUEVO ESQUEMA DE FRACCIONAMIENTO

A lo largo de la investigación realizada sobre el esquema del Reglamento anterior del Fraccionamiento emitido en la RS N° 199-2004/SUNAT en comparación con el nuevo Reglamento de Fraccionamiento RS N° 161-2015/SUNAT y modificatorias, se ha evidenciado mejoras sustanciales en la flexibilización de algunos requisitos solicitados al contribuyente al momento de solicitar el fraccionamiento Art 36°, al determinar que existía una vulneración de los derechos del contribuyente al fraccionamiento porque no respeta el principio de legalidad, igualdad y derecho a contribuir en comparación con lo establecido en el Código Tributario que regula el fraccionamiento y el derecho del contribuyente a solicitar un fraccionamiento.

Cabe mencionar que el deudor tributario busca acceder a un pago en cuotas mensuales para mayor facilidad de cumplir con sus obligaciones. De esta forma, evitar la cobranza coactiva por sus deudas tributarias.

Sin embargo, se debe resaltar que persiste todavía vulneración del derecho al contribuyente al solicitar y el plazo de aprobación de su solicitud al fraccionamiento actual por lo que se procederá a dar una propuesta de mejora al fraccionamiento vigente.

⁷⁷Modificada en la Resolución N° 275 -2016 publicada en el Diario Oficial El Peruano el martes 26 de octubre de 2016.

El reglamento del fraccionamiento anterior señalaba que para cualquier tipo de deuda que el contribuyente optara en fraccionar debía esperar el “último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud”, así como aquellas cuyo vencimiento se produzca en el mes de presentación de la solicitud, es decir un plazo de dos meses operativos para recién poder ingresar su solicitud de fraccionamiento virtual N° 687.

Al no ser deuda acogible implicaba que la deuda pase a cobranza coactiva y por medio de medidas cautelares se cobre la deuda pendiente de pago, no siendo factible una forma de financiamiento cuando se cumplía el plazo para acoger la deuda, lo que determinaba que el fraccionamiento no sea una vía de modalidad de pago en cuotas de manera eficaz.

Actualmente con el nuevo reglamento ha sido mejorado de manera parcial, toda vez que las deudas de regularización del impuesto a la Renta tanto de personas naturales y jurídicas pueden fraccionar de manera inmediata y caso de la persona jurídica el plazo para acogerse es en el mes de mayo casi de manera inmediata a la presentación de su declaración jurada anual que establece su cronograma de presentación. Sin embargo, para fraccionar las deudas mensuales los contribuyentes que tuvieran más de 150 UIT deventas anuales, debe esperar los dos meses operativos para solicitar el fraccionamiento por lo que persiste que no todos los contribuyentes puedan solicitar un fraccionamiento por sus deudas mensuales de manera inmediata a pesar que exista circunstancias de falta de liquidez por parte del contribuyente y no pueda optar por una modalidad de pago financiado.

Como propuesta de mejora la SUNAT podría tener como opción otorgarle el fraccionamiento antes del plazo y a fin de evitar un incumplimiento de pago y no se vea afectada la recaudación podría solicitar una cuota inicial adicional junto con una garantía regulada en el reglamento.

El contribuyente pueda obtener esta opción para el financiamiento de su deuda mensual una forma que el contribuyente no lo use de manera dilatoria esta opción de fraccionamiento antes del plazo. La SUNAT podría incluir dentro de la base legal lo que establecía art. 31 del Decreto. Legislativo N° 769 del 31 de marzo de 1992 el cual señalaba que se podía conceder aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria cuando el deudor tributario demostraba que su condición económica y financiera no le permitía realizar el pago. En la actualidad el reglamento de fraccionamiento no evalúa la condición del contribuyente de manera real.

SUNAT tiene la opción de poder ver el historial y comportamiento tributario del contribuyente con la Administración e indicar si ha sido un contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones a lo largo del tiempo y por temas circunstanciales ante una falta de capacidad de pago se le pueda otorgar un fraccionamiento sin que llegue a una cobranza coactiva.

Otra propuesta de mejora que ha sido atendida parcialmente es la atención a la solicitud del fraccionamiento. La solicitud de fraccionamiento establecida Formulario Virtual N° 687 es un proceso no contencioso. El área competente de financiamiento tiene un plazo de atención máxima de 30 días hábiles para emitir la Resolución de Intendencia con el anexo de las fechas de cuotas de pagos.

Sin embargo, se ha evidenciado que es un plazo excesivo de atención si se conoce que la solicitud de fraccionamiento no es causal de suspensión ni conclusión de la cobranza coactiva regulado en el Código Tributario.

Con el reglamento anterior y nuevo reglamento de fraccionamiento este plazo aún persiste; sin embargo, se ha mejorado de manera parcial en dar prioridad de atención a las solicitudes de fraccionamiento en caso los contribuyentes se encuentren en el padrón de buenos contribuyentes. Siendo una mejora correcta para este tipo de contribuyentes, si se sabe que los buenos contribuyentes

tienen una conducta responsable ante sus obligaciones tributarias con la Administración.

Para el resto de contribuyentes al tener una solicitud de fraccionamiento presentado no detiene a la Administración pueda emitir una resolución de ejecución de inicio de cobranza coactiva e incluso al transcurrido el plazo legal de 07 días hábiles para emitir medidas cautelares y ejecutar de manera efectiva la deuda tributaria que se encuentra en cobranza coactiva por lo que la mera solicitud de fraccionamiento es poco eficaz para acceder a un financiamiento de pago.

Una propuesta de mejora es reducir el plazo de atención por parte de la SUNAT con las solicitudes del Formulario Virtual N° 687 presentadas y que no cuenten con garantía, toda vez que en este formulario existe una pre calificación que la misma Administración constata en su propio sistema, cómo que la deuda sea acogible, cumpla con los requisitos que señala el nuevo reglamento de fraccionamiento cómo no tener ingreso en la cuenta de detracciones, estar activo y habido, haber presentado todas las declaraciones juradas por la deudas a fraccionar, etc.

Con esta mejora no se estaría vulnerando el principio administrativo de celeridad cuyo fin es la máxima dinámica posible en el procedimiento.

Finalmente esta mejora implementada podría contribuir con emisión de su resolución de intendencia de fraccionamiento de forma más rápida y eficaz para que el contribuyente no llegue a ser ejecutado por las medidas cautelares de cobranza coactiva por la deuda solicitada en un fraccionamiento

CONCLUSIONES

- El fraccionamiento es un mecanismo que permite cumplir con las obligaciones tributarias en cuotas mensuales establecidas en un acto administrativo concedido por la Administración Tributaria.
- El contribuyente tiene el derecho a que el ordenamiento jurídico tributario le permita fraccionar sus deudas mensuales como las anuales de forma inmediata, a fin de que no sea vulnerado su derecho con normas de menor jerarquía como son las resoluciones de superintendencia emitidas por la Administración Tributaria.
- El objetivo de la Administración Tributaria es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus pagos y declaraciones de manera voluntaria y velar sus intereses evitando lesionarlos para que no caigan en la informalidad e incumplimiento de las obligaciones tributarias. Es así que, en la medida de lo posible, con normatividad clara y no “vulneratoria”, deben ayudar a los contribuyentes a poder solicitar un fraccionamiento ante una falta de liquidez.
- Toda Administración Tributaria moderna debe tener una estrategia para promover el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias donde exista una relación equilibrada y transparente con el contribuyente, respetando sus derechos sin que se atente con el fin recaudatorio de la institución, por lo que las autoridades deben evaluar bien al momento de reglamentar la normas tributarias respetando los principios jurídicos tributarios.

- El fraccionamiento es un derecho reconocido según el artículo 92 del Código Tributario; es un mecanismo que ofrece la Administración Tributaria para pagar las deudas con el Fisco, y que es una herramienta útil para las empresas que tengan escasa liquidez y que quieran cumplir con su obligación.
- En la vigencia hasta el 2015 del Reglamento de Fraccionamiento, Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT se estableció el requisito no poder fraccionar de manera inmediata los impuestos mensuales así como la regularización al impuesto a la renta, determinando en este plazo, dos meses operativos, el contribuyente era ejecutado mediante medidas cautelares al no ser eficaz la forma de pago mediante cuotas mensuales. Vulnerándose el derecho de legalidad por reglamentar de manera restrictiva el derecho al fraccionamiento. No cumpliendo ser un reglamento razonable y proporcional ante una falta de capacidad de pago del deudor.
- Debe considerarse como requisito al reglamento de fraccionamiento, poder acreditar y evidenciar por parte la Administración Tributaria que esta quebrantado la condición económica del deudor por lo que el fraccionamiento en una modalidad de pago para cumplir la obligación tributaria y no un inicio de cobranza coactiva con compulsivas medidas cautelares.
- El plazo de 30 días hábiles que debe esperar el contribuyente es arbitrario y no razonable en ese plazo ante una solicitud de fraccionamiento pendiente de atención al no suspende la cobranza coactiva por lo que la aprobación de fraccionamiento no es eficaz ante una medida cautelar.

- Con el nuevo Reglamento de Fraccionamiento, Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, y modificatorias se ha visto una mejora sustancial en el derecho del contribuyente de poder fraccionar o aplazar, de manera inmediata, la regularización del impuesto a la renta anual, sea de personas naturales y/o personas jurídicas, además de poder fraccionar de esa misma forma las deudas mensuales del tributo del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, si el contribuyente no supera las ventas anuales por ciento cincuenta (150) UIT.
- Si bien se ha evidenciado una evolución positiva de la regulación del otorgamiento del fraccionamiento por parte de la SUNAT en los últimos 2 años, se observa que aún subsisten algunos problemas en el respeto al derecho del contribuyente a solicitar fraccionamientos, entre otros la imposibilidad de otorgamiento inmediato a la declaración de la obligación en todos los casos.
- La Administración Tributaria debe tener un equilibrio al momento de recaudar los impuestos, este camino que debe cumplir dicha tarea debe estar dentro sus objetivos estratégicos una evaluación concienzuda antes de emitir una reglamentación al derecho al fraccionamiento a fin que esta relación sea equilibrada y razonable con el contribuyente que tiene el derecho a fraccionar su deuda tributaria.
- En el derecho comparado analizado con los entes recaudatorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Costa Rica, España y Perú se evidencia que todos estos países tienen regulado el procedimiento de otorgar al contribuyente facilidades de pago en cuotas mensuales siendo una forma el establecer requisitos y plazos para que el contribuyente pueda serle otorgado la facilidad de pago en cuotas. Con las mejoras positivas realizadas en el

nuevo Reglamento de Fraccionamiento en el Perú, nos encontramos en similar condición con los demás países, pero quedan mejoras por realizar en nuestro reglamento respecto algunos requisitos pendientes de evaluación por parte de la Administración Tributaria.

- Con la vigencia que tuvo el Reglamento de Fraccionamiento emitido en la Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT la Administración Tributaria, no cumplió la misión para la cual fue creada: buscar una adecuada aplicación de los procedimientos tributarios, sin olvidar los derechos y garantías que les asiste a los contribuyentes durante los requisitos que exigió para acoger las deudas tributarias a un fraccionamiento tributario.
- Con la vigencia actual de la emisión del Reglamento de Fraccionamiento regulada en la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT ha buscado dentro de las mejoras positivas realizadas respecto a plazo de acogimiento de deudas sobre regularización de impuesto a la renta esta sean solicitadas de manera inmediata en este ámbito los contribuyentes quedan librados de la arbitrariedad a partir de una flexibilización y mejora en las resoluciones de superintendencia, el cual, busca cumplir con los derechos del contribuyente, que se promulgan por parte de la Administración Tributaria.
- Como propuesta de mejora en la investigación en el presente trabajo se plantea la opción de reducir el plazo de atención por parte de la SUNAT en las solicitudes del Formulario Virtual N° 687 presentadas que no cuenten con garantía, toda vez que en este formulario tiene una pre calificación que la misma Administración constata en su propio sistema, cómo que la deuda es acogible,

cumple los requisitos para obtener un fraccionamiento verificando en línea los requisitos de no tener ingreso en la cuenta de detracciones, estar activo y habido, haber presentado todas las declaraciones juradas por la deudas a fraccionar, por ende la atención en la emisión de su resolución de intendencia de fraccionamiento puede ser más rápida y eficaz para que el contribuyente no sea ejecutado por las medidas cautelares de cobranza coactiva por la deuda solicitada en un fraccionamiento.



BIBLIOGRAFÍA

Libros

- ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Traducción de Ernesto Garzón Valdés, Centro de estudios Constitucionales, Madrid: 1997.
- AMATUCCI, Andrea, GONZÁLES GARCÍA, Eusebio, y TRZASKALIK, Christoph. Tratado de Derecho Tributario. Temis. 2001.
- ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. “El principio de legalidad en la Nueva Constitución política del Estado”, Nro. 25, Lima, diciembre, 1993.
- BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario. Jurista. Lima. Perú. 2010.
- CASÁS, José Osvaldo, “Capítulo IV, Principios Jurídicos de la Tributación”. En: Tratado de Tributación. Tomo I, Derecho Tributario. Volumen I.
- CHIRINOS NEYRA, Faride. El Artículo 36° del Código Tributario. El Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria. Editora IAT. Lima. 1994.
- DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. En Themis N 29, Lima; 1994.
- ESCRIBANO, Francisco. La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir. Grijley. 2da Edición. 2009.
- FIGUEROA SUÁREZ, Rosa Sofía. Fraccionamiento Tributario SEAP, Art 36° RRAF. Editora Instituto Pacífico. Primera Edición. Lima. 2010.
- GAMBA VALERA, César. “Derechos y Garantías de los Contribuyente: En el Caso Peruano”. En: Derecho Tributario Peruano y Español. Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011.
- GAMBA VALERA, César. “Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. Artículo incluido en el libro “Derecho Tributario”, Primera Edición, Grijley, Lima 2009.

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario Consideraciones Económicas Jurídicas. Tomo I. Depalma. 1999.
- IGLESIAS FERRER, César. Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación. Gaceta Jurídica. Primera Edición. Perú. . 2000
- MORÓN URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Gaceta Jurídica. Séptima Edición. Perú. 2008.
- NAVARRO Carmen, MOSTO, Erick y BAUTISA, Jorge. Módulo de Sistema de Recaudación: Aplazamiento o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria Editora Instituto de Administración Tributaria - IAT. Lima. 1994.
- PACHAMANGO CORTEZ, Nelly y ESPINOZA CÉSPEDES, Fernando. Administración Tributaria II. Cuaderno SUNAT Investigaciones. Editora IATA. Primera Edición. Lima. 2012.
- PUIG BRUTAU, José. *Compendio de Derecho civil*, Vol. I. Bosch. Primera Edición. España. 1987.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, RUIZ DE CASTILLO PONCE DE LEON, Francisco Javier, VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker, BRAVO CUCCI, Jorge Antonio. Código Tributario. Doctrina y Comentarios. VOLUMEN I. 3ra. edición. Instituto Pacífico, Lima 2014.
- SANTOS DE GANDILLAS, Martos. “Derechos y Garantías de los Contribuyente: Los Requerimientos de Información y el Derecho a no Autoinculparse. En: Derecho Tributario Peruano y Español. Director Michael Zavaleta Álvarez. USMP Editores. Lima 2011.
- VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1996.
- VELÁSQUEZ CALDERÓN, Juan M. y VARGAS CANCINO, Wilfredo. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Editora Grijley. Primera Edición. Lima. 1997.

ARTÍCULOS DE REVISTAS:

- DEL BUSTO VARGAS, Jorge. Ética Tributaria/ El Impuesto. IPDT. Lima. Perú. 2001.
http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev09_JDBV.pdf.
(Visitado el 15/12/2015)
- FERREIRO LAPATZA, José. El Estatuto del Contribuyente. IPDT. Lima. Perú .2007.
http://ipdt.org/uploads/docs/07_Rev26_JJFL.pdf (Visitado el 16.01.2016)
- MEDRANO, Humberto. Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano. IPDT. Lima. Perú.
http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev12_HMC.pdf
(Visitado el 15.01.2016)
- MODELO de CÓDIGO TRIBUTARIO del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Mayo 2015.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, Principios Constitucionales. Profesora de la Universidad Católica del Perú
<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/> (Visitado el 16.07.2015)
- VARGAS LEÓN, Luis. Una Aproximación al Llamado Diálogo entre la Administración Tributario y el Contribuyente. IPDT. Lima. Perú. 2004.
http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev42_LVL.pdf. (Visitado el 28.08.2015).
- VARGAS SÁNCHEZ, Juan. “SUNAT prepara cambios para mejorar el fraccionamiento tributario”. En: El Comercio. 18 de julio de 2015.
Consulta: 13 de setiembre de 2015. Disponible en:
<http://elcomercio.pe/visor/1811978/1117262-sunat-prepara-cambios-mejorar-fraccionamiento-tributario-noticia>.
- VILLAGRA CAYAMA, Renée. Compatibilidad entre los Derechos del Contribuyente y la Misión de Servicio de la Administración Tributaria: Hacia la Optimización del Cumplimiento Voluntario. IAT. 1998.
- Cruz Marroquin. Kathia (2013). Drawback: A la luz del Principio de Legalidad en el período abril 2014 (Tesis para optar el Grado de Magister

en Derecho de la Empresa, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, Perú). <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/752/discover>

- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y Gamarra Bellido Mary Ann. La Sujeción Pasiva en la Relación Jurídica Tributaria y la Capacidad de Pago. Foro Jurídico. Nro. 1, Lima, 2002.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política del Perú, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de diciembre del 1993.
- Decreto Supremo N° 395-82-EFC publicado en el Diario Oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1982
- Decreto Legislativo N° 816 se aprobó el Nuevo Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de abril de 1996.
- Decreto Supremo N° 135-99-EF, se aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 19 de agosto de 1999.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se aprobó el nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013.
- Decreto. Legislativo N° 769, publicado en el Diario Oficial El Peruano del 31 de marzo de 1992.
- Resolución de Superintendencia N° 028-94 EF/SUNAT, publicada el 02 de marzo de 1994, que aprobó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria.
- Resolución de Superintendencia N° 042-95/SUNAT, publicada el 27 de mayo de 1995, que aprobó un nuevo texto para el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria.
- Resolución de Superintendencia N° 199-2004/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 20 de agosto de 2004, que aprobó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria.

- Resolución de Superintendencia N° 297-2014/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de setiembre de 2014.
- Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 24 de junio de 2015, que aprobó el nuevo Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria.
- Resolución de Superintendencia N° 190-2015/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 17 de julio de 2015, vigente a partir del 18 de julio de 2015.
- Resolución de Superintendencia N° 275-2016/SUNAT, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de octubre de 2016, que modificó el Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria a fin de permitir fraccionar a aquellos deudores tributarios cuyas ventas anuales no superen las ciento cincuenta (150) UIT.

JURISPRUDENCIA

- Sentencia Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC publicada el 12 de agosto de 2005.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 897-2000-AC/TC LIMA, de fecha 17 de julio de 2002.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04589-2008-PA/TC LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA/TC de fecha 13 de abril del 2005.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02689-2004-AA/TC LIMA, de fecha 20 de enero de 2006.

ESTADÍSTICA

- Cuadro N° 5 INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS POR LA SUNAT TRIBUTOS INTERNOS 1998-2016 (Millones de soles)

http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ingresos.html

