

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



PUCP

**“TRASGRESIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SISTEMA
DE PAGOS DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS-DETRACCIONES”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN EDUCACIÓN CON MENCIÓN EN GESTIÓN DE LA
EDUCACIÓN**

AUTOR

GRADOS MESÍAS, LUISA JOHANA

ASESOR

VILLAGRA CAYAMANA, RENÉE ANTONIETA

LIMA – PERÚ

2017

RESUMEN

La presente investigación abarca el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), conocido también como el Sistema de Deduciones, y su vinculación con los Principios Tributarios Constitucionales, siendo necesario analizar si a este Sistema le son aplicables estos principios tributarios, en especial, el de Capacidad Contributiva, que no se encuentra expresamente citado en la Constitución Política del Perú pero se desprende del Principio de Igualdad.

Bajo este escenario surgen las siguientes interrogantes ¿Cómo el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) trasgrede el principio tributario de capacidad contributiva? ¿Cómo se evidencia que el SPOT reduce la capacidad contributiva de los administrados tributarios? ¿Cómo se evidencia que el SPOT tiene efectos confiscatorios para el administrado tributario?

Se obtiene como hipótesis que el Sistema de Deduciones, debe ser analizado dentro de un Sistema Tributario por lo tanto le son aplicables sus principios y de la manera como está configurado en la actualidad, afecta al principio de la capacidad contributiva pues limita el acceso a un bien para ser invertido y/o ahorrado, con lo cual genera pérdida de valor en el negocio y con ello reducción de la capacidad contributiva.

Para demostrar ello se realizó un análisis de la doctrina, legislación y jurisprudencia sobre las deducciones y los principios tributarios constitucionales, el cual se ve reflejado en el presente trabajo constituyendo un aporte a la escasa información que se tiene sobre esta problemática en nuestro país.

Finalmente, no se pretende eliminar el Sistema de Deduciones, pues a través de éste se aporta ampliamente en la recaudación tributaria, sin embargo, ello no puede conllevar a no respetar el Principio de Capacidad Contributiva más aun cuando existen medidas legales con las cuales se puede seguir cumpliendo con el deber de contribuir sin menoscabar la capacidad contributiva.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	4
II.	REALIDAD PROBLEMÁTICA	9
	PROBLEMA.....	15
	HIPÓTESIS.....	15
III.	ESTADO DEL ARTE	17
	SECCIÓN I – EL ESTADO Y EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (SPOT).....	17
	2.1.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	17
	2.1.2. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES.....	19
	SECCIÓN II – EL SPOT EN EL PERÚ	20
	2.2.1. EVOLUCIÓN DEL SPOT	20
	2.2.2. DEFINICIÓN Y FINALIDAD DEL SPOT	24
	2.2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	24
	2.2.4. ¿QUIÉNES DEBEN REALIZAR LA DETRACCIÓN?	25
	2.2.5. MONTO Y OPORTUNIDAD DE LA DETRACCIÓN	26
	2.2.6. LAS EXCEPCIONES.....	27
	2.2.7. LAS DETRACCIONES Y EL CRÉDITO FISCAL.....	27
	2.2.8. SANCIONES LIGADAS AL SPOT	32
	SECCIÓN III – EL SPOT COMO INSTRUMENTO ANTI INFORMALIDAD.....	34
	SECCIÓN IV – LA TRASGRESIÓN A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	40
	2.4.1. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	40
	2.4.2. LA CONFIGURACIÓN DEL EFECTO CONFISCATORIO.....	44
IV.	DISCUSIÓN.....	51
V.	CONCLUSIONES.....	56
VI.	RECOMENDACIONES	59
	Referencias.....	60

I. INTRODUCCIÓN:

El Estado peruano, a lo largo del tiempo, ha implementado diversos mecanismos administrativos para reducir la informalidad y la evasión tributaria; uno de ellos es el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) con el Gobierno Central, el que desde su creación ha tenido oposición tanto del empresariado peruano como de grupos de académicos del derecho.

El SPOT, al que se le conoce también como “Deducciones”, según el marco legal primario, es un mecanismo de “anti evasión” tributaria del IGV (Impuesto General a las Ventas), creado con el fin principal de garantizar fondos para cancelar tributos, multas, anticipos o intereses devenidos de deudas tributarias.

Cabe mencionar que en el transcurso de los años este sistema ha atravesado diferentes reformas. En un principio, la deducción, se aplicaba únicamente sobre la venta de bienes, luego se amplió a más de veinte actividades, y durante esta última década su aplicación abarcó el transporte de bienes y de pasajeros.

En la actualidad, las actividades sujetas a deducción han sido modificadas, con aplicación de tasas un poco uniformizadas pero sin una definición estable, lo que se presta a confusión y obliga a recurrir a consultas jurídicas a la Administración Pública, para precisar si tal o cual actividad económica está o no está sujeta al SPOT, lo que se percibe como inseguridad jurídica (por parte de los contribuyentes), llegando inclusive a disfrazar sus actividades para no estar afectos a la deducción.

Por otro lado, la Administración Tributaria justifica la aplicación del SPOT, en el fenómeno de la “privatización de la actividad recaudatoria del Estado”, donde tanto personas naturales como jurídicas adoptan la representación de agentes recaudadores de ciertos montos que son del deudor tributario para ser entregados al fisco, lo que ocurre con la percepción y la retención; siendo la deducción un caso individual, que es más un elemento de apoyo indirecto en la recaudación que forma parte también de este fenómeno de privatización.

Bajo esa misma lógica, el Tribunal Constitucional deja sentada su posición al conceptualizar al SPOT como “un mecanismo administrativo indirecto”, no constituyendo anticipo ni pago a cuenta del IGV (mucho menos un impuesto independiente); por tanto afirma que no puede serle de aplicación los principios constitucionales tributarios.

Según el artículo 74° de la Constitución Política del Perú (CPP) “[...] El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. [...]” (Congreso Constituyente Democrático, 1993).

Pero si bien la CPP no señala textualmente la “capacidad contributiva” como principio rector de la actuación tributaria del Estado, el Tribunal Constitucional (TC) en la STC N° 2727-2002-AA/TC (2003) señala que el carácter no confiscatorio:

“(...) se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.” (pág. 4)

Así, el TC reconoce que la capacidad contributiva es un principio implícito del artículo 74 de la CPP, que “se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria”. (Acción de inconstitucionalidad, 2004). Implicando la igualdad, en el campo tributario, el dispensar un trato símil a los que se encuentren en situaciones iguales, y prohibiendo toda desigualdad que, desde el sentido de la norma tributaria, extraña una justificación objetiva y razonable (o en su defecto envuelva desproporción en relación con la justificación).

El principio de igualdad se opone a la creación de situaciones disímiles ya sea injustificadas o artificiales, y esto se configura cuando dichas situaciones (en este caso el sistema) se crearon no contando criterios objetivos y razonables, como bien lo es la capacidad contributiva. Pero, ¿y qué se entiende por “capacidad contributiva”?

Según Tarsitano (2014) “capacidad contributiva es a la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) [...]”. Pero vale precisar que “contribuir” no solo implica el acto de cumplir con el pago de los tributos, sino que además implica cooperar con la Estado en el logro de sus objetivos, siendo esto último uno de los fundamentos para la existencia del SPOT.

Hasta aquí es necesario razonar si el hecho de conceptualizar al SPOT como un “mecanismo administrativo indirecto” lo exime de considerar a la capacidad patrimonial del administrado, aun cuando se sabe que el mecanismo fue creado, desde sus inicios,

para garantizar fondos para el pago de obligaciones tributarias (inclusive restringida al IGV).

Es cabalmente comprendido que el SPOT, desde el razonamiento anterior, sea una demostración del poder tributario del Estado, basado en su *ius imperium*, pero el cuestionamiento es si este ejercicio acaso no debe respetar los principios constitucionales, sean éstos explícitos o implícitos en la norma. Es decir, que el acto material de obligar a generar un fondo no tenga la necesidad de prestar atención si el contribuyente tiene o no la capacidad económica para hacerlo.

El fenómeno señalado en el párrafo anterior es observable de forma frecuente, pues la detracción opera por la totalidad del importe del comprobante emitido y no admite detracción por importes parciales; es decir que, se descuenta del total de la detracción aún si el proveedor no haya percibido la totalidad del importe que figura en el comprobante (ingresos). Esta sería una clara justificación para aseverar que el SPOT antes que un mecanismo de control puede ser catalogado como “una onerosa obligación formal”. (Miní, 2014)

Diversos autores, entre ellos Villanueva Walker (2009), consienten la premisa que el sistema de detracciones no se configura como un nuevo tributo (en la comprensión estrictamente técnica), siendo sí una concreta expresión del poder tributario del Estado. Pero estos mismos autores sostienen que igualmente le son alcanzables los principios constitucionales, y dentro de éstos, el de la capacidad contributiva.

La noción de la “capacidad contributiva” encierra dos conceptos: el abstracto, que implica la capacidad potencial que tiene un contribuyente para ser declarado como tal (sujeto obligado a pagar un tributo establecido por Ley); y el concreto, que implica la captación cierta de dicha oportunidad. La disyuntiva radica cuando se observa que el SPOT no solo afecta al proveedor, sino también al adquirente (la otra parte).

Analizando esa otra parte (el adquirente, sujeto que realiza la detracción), éste deberá acreditar que se ha efectuado la detracción dentro de los plazos y por el monto y porcentaje establecidos; debiendo utilizar este monto como crédito fiscal, en el periodo que realmente ha realizado la detracción y debiendo anotar en su registro contable en ese mismo periodo. Así la Administración Tributaria estaría generando un requisito formal del crédito fiscal no estipulado en la Ley; y ante su incumplimiento el adquirente

deberá pagar el impuesto sin poder acceder al crédito fiscal en dicho periodo, afectando de esta manera, su capacidad económica en ese momento.

Para agudizar el problema, sucede que, ya sea por errores en las declaraciones o en los depósitos (errores materiales, por ejemplo), por tener la condición de “no habido” o por el hecho de no comparecer ante la Administración, etc., la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) inicia el procedimiento de ingreso como recaudación. El procedimiento mencionado consiste en que la Administración Tributaria traslada, en calidad de recaudación, los montos de la cuenta de detracciones hacia sus propias cuentas. Luego, el acceso a dicho monto requerirá de un procedimiento administrativo previo que puede durar hasta treinta días para resolverse, según el Texto Único de Procedimientos Administrativos de SUNAT, lo que desnaturaliza el sentido del mecanismo y lo estaría convirtiendo en una medida confiscatoria disfrazada.

Entendiendo que la actividad empresarial es dinámica y puede atravesar fases recesivas (hoy se puede tener en la cuenta bancaria miles de soles, y mañana no tener nada en dicha cuenta, pues hay obligaciones y gastos que pagar) entonces, ¿por qué exigir saldo por un determinado tiempo en una cuenta creada exclusivamente para el pago de impuestos, multas y contribuciones? ¿No es posible simplemente solicitar estar al día en las declaraciones y pagos, o fijar plazos o montos solo cuando se demuestre incumplimiento?

Si bajo la premisa de “mecanismo administrativo indirecto” se presumiese que este acto material es un procedimiento administrativo, entonces deberá someterse a evaluación de razonabilidad, según el Decreto Legislativo N°1256 - Decreto Legislativo que Aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas.

La razonabilidad de la medida implica dos cosas: i) comprobar que la medida no es arbitraria (es decir, que posee fundamentos y/o justificación, y que además es idónea para alcanzar el objetivo de la medida), y ii) que no es desproporcionada (es decir, que no es extrema en correspondencia a sus fines y/o es la menos gravosa respecto a otras medidas alternativas). (Presidencia de la República, 2016)

Entonces, ¿sería razonable que el SPOT deje de lado la capacidad contributiva como criterio? ¿Acaso eso no implicaría inclusive un acto confiscatorio? Y sobre este punto cabe recordar que el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 0041-2004-AI/TC señalan que la confiscatoriedad puede evaluarse tanto cuantitativa como

cualitativamente. Lo cuantitativo involucra exceder los límites de la razonabilidad, mientras que lo cualitativo involucra la sustracción ilegítima de la propiedad (sin importar el importe de la sustracción). (Acción de Inconstitucionalidad, 2004)

Entonces, nuevamente surge la pertinencia del principio de capacidad contributiva, para evaluar la razonabilidad del sistema, pues los indicios mostrados dan una idea inversa. Y esto se agudiza cuando se analiza el procedimiento de liberación de fondos de la cuenta de Deduciones, pues para obtener dicha liberación se debe cumplir también con otras obligaciones tributarias formales aparte de las relacionadas al pago de impuestos, como por ejemplo tener saldo en la cuenta por un periodo consecutivo de tres meses.

Frente a esta realidad problemática, y sin pretender afectar al Estado se presenta esta investigación, que propone dotar de un enfoque justo y sencillo al SPOT. Se comprende cabalmente que el Estado busque garantizar a los contribuyentes una carga igualitaria, y que dentro de sus objetivos se encuentre la lucha contra la evasión y el pago oportuno de los tributos; pero es imperativo cuidar de no vulnerar el principio de capacidad contributiva, no permitiendo la existencia de perjuicios económicos a los contribuyentes.

La presente investigación no pretende eliminar el sistema de deducciones sino por el contrario otorgarle mayor eficacia y sencillez, mediante la aplicación de opciones no analizadas ni propuestas por otras investigaciones. Opciones en las cuales los montos involucrados en la aplicación de la deducción, puedan ser utilizados para otros fines tributarios o complementarios a ellos, pero en todos los niveles de Estado y no solo referidos al Gobierno Central. Así también brindar seguridad jurídica a través de un procedimiento sencillo, con definiciones precisas de las actividades afectas al sistema, otorgándole aspectos más justos y equitativos.

Se ha dividido el estado del arte en cuatro secciones; la primera expone la evolución del sistema de deducciones desde su concepción hasta la actualidad, presentando sus principales características y funcionalidad. En la segunda sección se analiza la potestad y fundamento del Estado para crear el sistema de deducciones. En las dos últimas secciones se exponen los fundamentos del SPOT y su interacción con aspectos clave de la problemática: su objetivo (combatir la informalidad) y el principio de la capacidad contributiva. El estado del arte desarrollado muestra el avance de la literatura y las investigaciones sobre el fenómeno en el contexto nacional y en el contexto internacional.

Posteriormente se aborda el planteamiento del problema que gira en torno a la trasgresión del principio capacidad contributiva, por parte del SPOT.

Finalmente, se detallan las conclusiones y se proponen ajustes al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, vigente, para otorgarle simplicidad, seguridad jurídica (desde la óptica del contribuyente), certeza (desde la óptica de la recaudación de impuestos), pero sobre todo evitar la vulneración del principio de la capacidad contributiva y, por consiguiente, la no confiscatoriedad.

II. REALIDAD PROBLEMÁTICA

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), comúnmente denominado “Sistema de Deduciones”, fue establecido como un mecanismo para uso exclusivo de pago de tributos como el IGV y el IPM (como señalaba el Decreto Legislativo N° 917); con el ánimo de enfrentar la informalidad y la evasión tributaria.

Con los cambios paulatinos realizados a la norma que regulaba el SPOT, se convirtió en un mecanismo que permite generar fondos, para uso exclusivo de pago de tributos, intereses y multas recaudados por la SUNAT; es decir, centrado en tributos nacionales. De acuerdo con la bibliografía de este concepto, está claro que no se trata de un impuesto sino concretamente de un mecanismo de recaudación, y que si bien su entrega no es directamente al fisco, su destino es solo para tributos, entonces sí produce una recaudación fiscal inmediata.

Según la posición del Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 03769-2010, al Sistema de Deduciones no le son de aplicación los principios constitucionales tributarios (prescritos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú) como son el principio de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad y, por ende, tampoco aquellos principios que se encuentra de forma implícita en la carta magna, como lo es el principio de capacidad contributiva.

Este alejamiento de los principios, se basa en que el efectivo no ingresa a las arcas fiscales; es decir, no están depositados en una cuenta a nombre de la SUNAT, sino a nombre del proveedor, siendo éste el que “dispone” su utilización (con la restricción hacia tributos). Entonces, si bien la SUNAT en primera instancia no tiene el poder del dinero entregado a la cuenta bancaria, el único destino que pueden tener los fondos, son los tributos.

En estricto, no existe manera alguna que el contribuyente pueda acercarse a las instalaciones del Banco de la Nación a retirar su dinero de dicha cuenta como si fuese una cuenta de ahorro (como sí ocurre en la banca comercial).

Solo es posible disponer del efectivo a través de un procedimiento de libre disposición, y solamente ejercer dicha facultad en enero, abril, julio y octubre, de cada año; debiendo realizar la solicitud directamente a la Administración Tributaria, quien verificará el cumplimiento de ciertos requisitos (netamente tributarios).

Con todo esto, ¿se puede seguir afirmando que el SPOT no tiene naturaleza tributaria? Que es solamente un deber administrativo. Que no genera efectos recaudatorios inmediatos. Definitivamente no es así.

Al ser parte de un sistema, todo tributo o procedimiento que sea creado para ampliar la base tributaria, en base a la potestad tributaria que tiene el Estado para hacerlo, debe respetar los límites que son precisamente los principios tributarios constitucionales. Como se ha visto en el estado del arte, es casi irresponsable sostener que solamente los tributos deben guardar los límites fijados por estos principios. Esto implicaría dotar al sistema tributario del atributo “no justo”, pues se crearían tributos basados en estas directrices, pero mecanismos para su recaudación y fiscalización que limiten con lo “abusivo”.

Si bien el deber administrativo, abarca aquellas obligaciones meramente administrativas como la inscripción en el RUC, el otorgamiento de licencias, entre otras; también abarcan exigencias de pagar impuestos y cumplir lo prescrito en las normas jurídicas. Pero cabe precisar que la política fiscal, incluye la detracción del impuesto dentro de la categoría de “deber administrativo especial” a fin de crear mecanismos recaudatorios, como parte de fenómeno de la privatización de la actividad recaudatoria del Estado.

Si bien este mecanismo es parte de este fenómeno y es considerado como deber administrativo por la legislación peruana, esto no lo exime de cumplir con los límites de ciertos principios tributarios, por tratarse de un deber netamente tributario, pues tiene naturaleza de aporte fiscal, en especial con el principio de capacidad contributiva que, como se precisó, es el inicio del deber de contribuir, pues los sujetos aportan con los gastos públicos de acuerdo a sus ingresos reales y efectivos.

En este punto, se coincide con la posición de Villanueva (2009), quien sostiene que las detracciones no son un “nuevo” tributo en el sentido técnico pero es una clara manifestación de poder del Estado y, gracias a ello, le son practicable los principios constitucionales.

No se niega que el sistema de deducciones, de alguna manera, ayuda a los contribuyentes a pagar sus impuestos, y por otra parte al Estado contar con capital para satisfacer las necesidades públicas a través de los tributos. Hasta ahí, las deducciones cumplen un rol importante y eficaz. Lo que se expone a la crítica, es como está planteado actualmente; es decir, su configuración trasgrede principios constitucionales, principalmente la capacidad contributiva; ya que a pesar de no ser un tributo, si incide en la capacidad contributiva de los contribuyentes al obligar a aportar un aporte fiscal antes que se tenga realmente la capacidad económica para soportar el descuento.

El principio de capacidad contributiva está determinado por la capacidad económica real; es decir, después de deducir los gastos para necesidades esenciales (en este caso corresponde a los gastos operativos del negocio). Sobre esa realidad es la que debe configurarse y exigirse los tributos.

En el caso de las deducciones, si bien no es un tributo, es decir no grava alguna nueva hipótesis de incidencia, sí afecta a los sujetos que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación, al realizar una sustracción de sus ingresos no reales para ser depositados en una cuenta del Banco de la Nación, que no genera ningún tipo de interés y que además solo podrá ser utilizada para el pago de tributos, multas e intereses recaudados por la SUNAT. Es decir, antes que el contribuyente cuente con la aptitud contributiva objetiva ya se ha visto menoscabado con la deducción.

Esta afectación a la capacidad contributiva, se ve reflejada en la iliquidez que se genera a los proveedores después de haber operado la deducción. Y sobre este detrimento a su capacidad contributiva, se aplica los tributos comunes de cualquier operación económica gravada con renta de tercera categoría, es decir IGV y Renta.

Además, este sistema que se aplica sobre una capacidad contributiva inexistente no aplica para todo el universo de contribuyente, pues solo se exige a aquellos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la deducción detallado en la Ley.

En tal sentido, no todos los contribuyentes afectos al IGV o al Impuesto a la Renta tributan en las mismas condiciones, esto no se refiere a que todos los contribuyentes se encuentran en iguales situaciones económicas, pero sí se refiere a lo prescrito por el principio de igualdad, ligado al principio de capacidad contributiva, el cual prescribe que la carga tributaria debe ser simétrica entre los sujetos que se ubiquen en la misma situación.

Por ejemplo, una empresa dedica al rubro de restaurantes, la cual no está sujeta a la detracción, no tiene afectación a sus ingresos, pues al finalizar su operación comercial, percibe la totalidad del monto pactado por sus servicios y sobre ello pagará sus impuestos.

En caso distinto, una empresa dedicada al rubro de impresiones de folletos de publicidad, esta es una actividad sujeta a la detracción según el Anexo III de la R.S. 183-2004/SUNAT con la tasa del 10%. Este porcentaje se descontará aun si no se haya pagado la totalidad del servicio. Si el costo total incluido el IGV es de S/. 3000.00 y las partes pactaron el pago al crédito, el adquirente abonará la mitad del servicio es decir: S/. 1500.00. Por el monto entregado (pago parcial) deberá descontarle al proveedor S/. 300.00, que será depositado a su cuenta de detracciones, el proveedor percibirá S/. 1200.00, a esto se le agrega que deberá tributar, pagar el IGV la tasa del 18% por la totalidad de lo pactado, según el criterio de lo devengado. Es decir, pagará al fisco S/. 540.00. En la práctica, su ingreso real y efectivo es únicamente S/. 660.00.

Con este ejemplo sencillo, basta para percatarse que la capacidad contributiva de los sujetos afectos al SPOT se ve vulnerada por el sistema, no siendo así en los casos de no afectos.

Esta vulneración se agrava, porque aún se mantienen incluidos en la norma sectores económicos estrictamente formales, en la actualidad. Es decir, el uso de las detracciones se ha alejado de su objetivo principal que era la lucha contra la evasión, la informalidad y la competencia desleal, y parece a verse centrado más en convertirse un mecanismo netamente recaudador.

En lo que respecta al adquirente, este también ve vulnerado su capacidad contributiva con respecto al IGV, pues como se ha señalado, este no podrá ejercer su derecho al crédito fiscal, sino hasta el periodo en que efectivamente se haya realizado el depósito de la detracción, aunque haya cumplido con los requisitos sustanciales y de forma exigidos por la ley de la materia. El no ejercer este crédito hasta no contar con depósito, implica que durante esos periodos el contribuyente asuma el pago del IGV, al menos que arrastre mayor crédito fiscal.

Su uso exclusivo para la recaudación de SUNAT, también afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes. Esta capacidad surge luego de satisfacer necesidades personales para el caso de personas físicas o gastos operativos en el caso

de las personas jurídicas. Esto incluye el gasto de personal y el costo de insumos; es decir, el capital de trabajo.

Un caso común: si un contribuyente, dedicado a prestar servicios jurídicos, tiene en su cuenta de detracciones un monto acumulado de S/. 9 000.00. A la vez tiene la obligación de pagar la remuneración mensual a su asistente legal y de abonar el impuesto predial por el local donde funciona su oficina propia. Por situación de mercado este mes no cuenta con efectivo para cumplir con estas responsabilidades. Entonces se ve obligado a recurrir a una entidad financiera o prestamistas para obtener el efectivo (obviamente a pagar intereses), por la sencilla razón que los montos de las detracciones, son de uso exclusivo para pagos con SUNAT y en caso requiera de la liberación de esos fondos deberá esperar a los meses de enero, abril, julio y octubre para solicitarlo y que estará sujeto a una revisión previo cumplimiento de requisitos.

Esto acaso ¿no vulnera su capacidad contributiva? La respuesta es obviamente afirmativa, pues finalmente deberá tributar por sus ingresos obtenidos en el mes aun si sus egresos fueran mayores.

Esta es la realidad de miles de contribuyentes que se encuentran sujetos a la detracción y que ya se encuentran en el campo de la formalidad. Poseen altos montos en su cuenta de detracciones, y ante una urgencia no pueden utilizarlos por estar fijados los meses en los que puede solicitarlo; o de solicitarlos no puede ir directamente al Banco de la Nación o de ser peor, cuando lo requieren se dan con la sorpresa que ha sido recaudado por la SUNAT por medio del procedimiento de ingreso como recaudación y que no podrá disponer del dinero sino hasta que se extingan el negocio.

Respecto al procedimiento de ingreso como recaudación, vale precisar que también vulnera el principio de capacidad contributiva, pues muchas veces la causal por la que la Administración Tributaria lo ejecutó es de “inconsistencias” advertidas en los ingresos declarados con los depósitos efectuados.

Esto sucede muchas veces por errores materiales de los adquirentes o del mismo proveedor, al momento de realizar la detracción, y que no se percatan hasta que se les notifican el inicio de este procedimiento a su Buzón Electrónico. En este procedimiento se les otorga un plazo de 10 días hábiles, siguientes a la notificación, para que subsanen la inconsistencia, bajo apercibimiento de recaudarle los fondos, con los que cuenten en dicho momento en la cuenta de detracciones, según lo estipulado en el Artículo 3 de la R.S. 375-2013/SUNAT,

Lo que agrava la situación es que en muchos casos los montos son superiores a la diferencia que originó la inconsistencia; es decir, que de proceder la recaudación ya no se podrá solicitar la liberación de fondos y no se podrá disponer del patrimonio para responder frente a otras obligaciones que también pueden tener carácter tributario, como son pago de tasas, de impuestos municipales u obligaciones laborales como gratificaciones CTS de los trabajadores, entre otros.

Ocurre lo mismo con las otras causales referidas a no comparecer a la Administración Tributaria o estar omiso a las declaraciones juradas determinativas (Artículo 175 numeral 5) y artículo 176 numeral 1) del Código Tributario), pues aparte de tomar los fondos de la cuenta de detracciones y no poder solicitar su liberación, el contribuyente deberá pagar la multa respectiva por incurrir en dicha falta; es decir, hay una doble afectación.

La única causal, que puede considerarse justa y debe contemplarse es la que corresponde a “no habido”, pues esta condición supone que el contribuyente no se encuentra en el domicilio fiscal señalado y que tampoco hizo la diligencia de comunicar su cambio o actualizar sus datos.

Otro hecho que manifiesta la afectación a la capacidad contributiva es que, a pesar de ser dinero propio del contribuyente, obtenida de forma lícita, producto de su trabajo y esfuerzo, no pueda generar intereses. Si la operación comercial no se encontrará afecta a la detracción, los remanentes luego de haber cumplido con todas sus obligaciones, pueden generar intereses al ser colocados en cuenta de ahorros, fondos mutuos o invertirla como mejor le parezca. Esto generaría otros ingresos. Es decir, al no estar congelados, se lograría mantener el valor del dinero en el tiempo y al momento de necesitarlo no haya perdido valor adquisitivo. Hay que tener en cuenta que el costo del dinero en el tiempo, es precisamente el interés al que suele denominarse “costo de oportunidad”. ¿Qué oportunidad tiene en una cuenta de detracciones?

Frente a esta realidad, no es pretensión la eliminación del sistema de detracciones o que en todo caso, negar las ventajas para el Estado, porque sí las tiene, más aún en situaciones de informalidad, resulta necesario que el Estado cree formas de asegurar el pago de tributos. Pero que lo que urge es que estas formas sean establecidas dentro de un campo equitativo y justo, donde deba aplicarse la coerción sobre aquellos que teniendo ingresos elevados no paguen de acuerdo a su capacidad contributiva.

Pero no solo debe corresponder para impuestos regulados por el gobierno central, sino también en todos los tributos del sistema tributario. Al menoscabar la capacidad contributiva por deducción para pagar tributos con SUNAT, ¿qué hay respecto a las tasas o tributos municipales?

Es por ello que se considera necesario permitir utilizar dichos fondos, para el pago de obligaciones tributarias locales o regionales relacionadas al negocio, con esto, las deducciones seguirían cumpliendo su objetivo como mecanismo recaudador y a la vez proporcionaría que los propios ingresos de los contribuyentes sean destinados a estas obligaciones a beneficio del Estado. Del mismo modo, la capacidad contributiva se vería menos afectado, pues sería una especie de ahorro para el pago de obligaciones.

Así también, permitir que la deducción se realice en base a los pagos parciales percibidos y no sobre el monto total que es una base presunta pues aún se no tiene el goce y disfrute de dicho ingreso, por encima que nazca de una operación afecta a la renta de tercera categoría que sigue el criterio de lo devengado, pues queda claro que la deducción no pues seguir dicho criterio pues no estamos ante un nuevo tributo.

En el ingreso como recaudación, por la causal de inconsistencia, lo recaudado sea por un monto proporcional a la inconsistencia detectada, salvo que está se elevada y el contribuyente no haya podido sustentar y resolver dentro del plazo fijado, en caso sea producto de un error material.

Para la liberación, sería justo que el procedimiento contemple una solicitud especial para aquellos contribuyentes que contienen elevados montos (respecto de sus flujos operativos) en sus cuentas de deducciones, que estando al día en sus tributos y no presentando omisión, puedan disponer de su dinero a su mejor parecer, dejando en todo caso, una cantidad equivalente al valor de una UIT a fin de responder en caso de obligaciones tributarias.

Para que un sistema tributario sea exitoso e invite a los habitantes de un determinado país a contribuir con el desarrollo de su patria, es importante que se respeten los principios constitucionales.

De nada sirve crear e imponer medidas coercitivas a un sector de la economía ya formal y establecido, por lo el contrario la lucha de un estado siempre será en combatir la informalidad y la evasión y esto sólo se logra con medidas flexibles que permitan disponer de los beneficios que otorga un negocio exitoso y a la vez cumplir con su país a través de la tributación.

PROBLEMA:

Con el escenario descrito, cabe preguntarse:

¿Cómo el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) trasgrede el principio tributario de capacidad contributiva? ¿Le son aplicables los principios tributarios al SPOT?

¿Cómo se evidencia que el SPOT reduce la capacidad contributiva de los administrados tributarios? ¿Cómo se evidencia que el SPOT tiene efectos confiscatorios para el administrado tributario?

HIPÓTESIS:

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, tal como está configurado en la actualidad, afecta al principio de la capacidad contributiva puesto que, al originar una cuenta bancaria de carácter intangible, limita el acceso a un bien que es patrimonio de la empresa para ser invertido y/o ahorrado, con lo cual genera pérdida de valor en el negocio y con ello reducción de la capacidad contributiva.

Al no ser un impuesto no pertenece al Estado, por tanto al no permitirse su libre disposición se alinea a una apropiación por parte del fisco, lo que se configura como confiscación.

Para poder llegar a la afirmación que el sistema de deducciones afecta al principio de capacidad contributiva es necesario observar al sistema tributario peruano en su totalidad y no solo como lo estipulado en el Decreto Legislativo N° 771, que lo que elabora es una lista de tributos que fija el Estado peruano.

Es necesario comprender, como se ha manifestado, que un sistema tributario es más amplio que el régimen tributario (tributos), es también el conjunto de reglas y normas tributarias que permite obtener ingresos económicos al fisco, es por ello, que se puede asegurar que los mecanismos de recaudación también forman parte del sistema tributario de forma indubitable.

III. ESTADO DEL ARTE:

SECCIÓN I – EL ESTADO Y EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (SPOT)

2.1.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

En el artículo 74 de la Constitución Política del Perú (CPP) se define a la potestad tributaria como aquella autoridad del Estado para “crear, modificar, suprimir y exonerar tributos”. (Congreso Constituyente Democrático, 1993)

Sin embargo, al haber sido conceptualizado como “un mecanismo administrativo indirecto” por parte del Tribunal Constitucional, ¿la creación del SPOT se fundamentaría en la potestad tributaria del Estado? Cabe recordar que no es un tributo.

Diversos estudiosos del derecho afirman que la potestad es la capacidad habilitada a las entidades del Estado para expedir normas de carácter tributario que regulen la formación del tributo, su impacto, las obligaciones y otros acontecimientos del contribuyente, en suma correspondería a lo que se llama “poder tributario”. (Bravo, 2015)

Por ello se afirma que la potestad tributaria está contenida dentro del poder financiero, el cual se concreta en la titularidad y en la acción de aprobar presupuesto e implantar los ingresos que servirán para financiar los gastos. (Queralt et al., 2008)

Como se observa, hablar de “tributos” en el marco constitucional no implica hablar aisladamente de cada uno de ellos, sino en interacción y en conjunto con aspectos relacionados a ellos, que de forma ordenada contribuyen a fines tributarios, a lo que comúnmente se llamaría “sistema”. (RAE, 2017) (Schmölders, 1962) (Queralt et al., 2008)

Desde la óptica de Bravo (2015) un sistema tributario es un grupo de normas jurídicas que instituyen tributos y que a su vez regulan procedimientos y obligaciones ineludibles para hacer posible el flujo de esos tributos hacia el Estado. Además, dicho sistema comprende los principios del Derecho Tributario. Inclusive se afirma que el sistema tributario es un medio para el cumplimiento de uno de los objetivos del Estado que sería brindar armonía a las normas tributarias. (Villegas, 2002)

Esto es coherente con dos aspectos del Código Tributario peruano: su contenido y su ámbito de aplicación. En cuanto a su contenido, la Norma I del Título Preliminar del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único del Código Tributario, señala que el código instituye principios y procedimientos del ordenamiento jurídico-tributario, entre otros. Además, en la Norma II del mismo título, se señala que el código gobierna las **relaciones jurídicas** que causan los tributos. (MEF, 2013)

Pero los sistemas tributarios requieren de ciertas características atribuibles desde diversos terrenos, como por ejemplo: i) desde el ámbito económico, ser suficientemente flexible para ser un instrumento de promoción económica y no una barrera para el desarrollo; ii) desde el ámbito social, debe conllevar una distribución equitativa entre los ciudadanos según su capacidad contributiva; iii) desde el ámbito administrativo, debe generar certeza en los contribuyentes para lo cual se precisa sencillez y claridad. (Huamaní, 2013)

Entonces un sistema tributario es aquel conjunto de tributos y relaciones jurídicas que originan obligaciones tributarias, y que van a gobernar un determinado espacio, en un momento determinado, *creado bajo la tutela del poder tributario (potestad tributaria) que posee el Estado*. Pero esta potestad no es plenamente “abierta” está limitada obligatoriamente por los denominados “principios tributarios” que son los que direccionan esta potestad.

Es decir, la potestad tributaria no solo alcanza a creación o modificación de tributos, sino también a mecanismos para su recaudación, creados gracias a esta misma facultad. Como se ha visto, el Estado no solo crea tributos sino también distintas relaciones jurídicas de carácter tributario que son el soporte o apoyo para la recaudación y la fiscalización de dichos tributos; por ello sería contraproducente delimitar esta potestad únicamente a la implementación de tributos, pues como se ha definido, el sistema tributario es un conjunto de normas de esta materia y que el Estado tiene la potestad de regular.

El artículo 2 del Decreto Legislativo N° 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, señala que el sistema tributario peruano abarca: el Código Tributario, los tributos para el Gobierno Central, los tributos para los Gobiernos Locales y los tributos para otros fines.

Sin embargo, a la luz del estado del arte expuesto en los párrafos anteriores, tributos más una norma no implicaría estar frente a un sistema; pues sistema es el conjunto de elementos que hacen posible el funcionamiento de algo, que en este caso sería la tributación del país y no debe estar únicamente circunscrita a la expresión tributos, sino que además a toda regulación que dispone de obligaciones tributarias pecuniarias y no pecuniarias, como por ejemplo los mecanismos de recaudación. Hay que tener en cuenta, como sostiene Villegas (2002), que estos sistemas deben cumplir con ciertas características: **equidad, neutralidad, certeza, suficiencia, flexibilidad y simplicidad**, para generar seguridad jurídica.

En ese sentido es posible apoyar la crítica al artículo 2 del Decreto Legislativo N° 771, donde se observan tributos creados con enfoque coyuntural, con orientación a la inequidad, de incontrolable fiscalización y en el extremo propensos a caer en el abuso; lo que ocasiona que el Estado no cumpla con el objetivo concreto de un sistema tributario: brindar **el adecuado flujo económico** para abastecer las necesidades públicas **y respetando los principios** constitucionales.

2.1.2. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Los principios tributarios constitucionales son aquellas reglas (principios jurídicos) sobre las cuales debe regularse el sistema tributario, el cual como ya se ha mencionado contiene al conjunto de tributos y relaciones jurídicas que generan obligaciones tributarias. Desde otra óptica, los principios jurídicos corresponden a las directrices y/o reglas que dan soporte al sistema jurídico del derecho positivo. Estas directrices están orientadas a regular “la conducta de los participantes del sistema” (“tributario” para el caso concreto), permitiendo la creación de normas jurídicas. (Bravo, 2015, pág. 111).

Los principios tributarios constitucionales constituyen, en sí mismo, un coto a la potestad tributaria del Estado; es decir ninguna norma tributaria (ya sea que cree un tributo, lo modifique o lo suprima, o que cree algún mecanismo propio del sistema tributario) debe sobrepasar estos límites por el simple hecho de ejercer su poder de legislación sobre la materia. Por tanto “*constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones.*” (Rodríguez, 1998, pág. 126)

Los principios tributarios constitucionales no siempre están expresamente señalados en la Constitución, pues pueden estar tanto en forma explícita como implícita. Este último hecho no supone abandonar su reconocimiento y cumplimiento; por ello los órganos jurisdiccionales tienen el encargo de efectuar control sobre aquellos principios, contemplados en el derecho positivo: *explícitos e implícitos*. (Naviera, 1997)

Entre los principales principios tributarios explícitos en la carta magna, están:

- Principio de Legalidad.
- Principio de Reserva de Ley.
- Principio de Igualdad.
- Principio de Confiscatoriedad.
- Principio de Irretroactividad en Materia Tributaria.
- Principio del Respeto a los Derechos Humanos.

En lo referente a los principios tributarios implícitos:

- Principio de Seguridad Jurídica.
- Principio del Beneficio y Costo del Servicio.
- Principio de Solidaridad y el deber de Contribuir.
- Principio de Capacidad Contributiva.

SECCIÓN II – EL SPOT EN EL PERÚ:

2.2.1. EVOLUCIÓN DEL SPOT

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, también conocido como Sistema de Deduciones, tiene sus antecedentes en el Decreto de Urgencia N° 087-2000, que data del 5 de octubre del 2000. Este decreto de urgencia creó un mecanismo de “pagos de obligaciones fiscales”, únicamente, para el Gobierno Central; con el objetivo de “facilitar el pago de obligaciones provenientes de operaciones gravadas con el IGV e Impuesto de Promoción Municipal (IPM)”, el cual consistió en la deducción por parte del comprador de un porcentaje del IGV (Impuesto General a las Ventas).

A través de este mecanismo los obligados tributarios designados por medio de Resolución SUNAT, habrán de deducir del precio final de las adquisiciones que realicen (bienes, servicios o contratos de construcción), siempre y cuando estén gravadas con el IGV e IPM, una proporción del importe que corresponda por estos impuestos. Luego

abonarnos en cuentas corrientes del Banco de la Nación, habilitadas previamente a nombre del proveedor de estas adquisiciones. (SUNAT, 2000)

La norma señalaba además que mediante Decreto Supremo se designarían aquellos sectores económicos, inclusive aquellos productos, que estarían sujetos a la aplicación del SPOT.

Vale precisar que la norma señala que las cuentas abiertas para las detracciones, no podrían ser embargables y gozarían de la característica de “intangibles”; siendo que sólo servirían para la cancelación de deudas por concepto de IGV e IPM. Empero, esta situación no regiría ante escenarios de cobro coactivo devenidos de deudas tributarias nacionales. (*ibídem*)

Este sistema, tal como lo señala su parte considerativa, estaba dirigido a las actividades en las que la recaudación no refleja el “nivel de actividad” de las mismas; es decir, en el que existiesen indicios de “desbalance” entre nivel de actividad económica y recaudación tributaria.

Hacia abril del año 2001 (26/04/2001) se publica el Decreto Legislativo N° 917 que crea el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, y que ha sufrido diversas precisiones y modificaciones desde esa fecha, las que se detallan a continuación:

- 19/04/2002: Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT, referido al Régimen de Retenciones del IGV Aplicable, a los Proveedores y Designación de Agentes de Retención.
- 10/06/2002: Resolución de Superintendencia N° 058-2002/SUNAT, referido a Normas Para la Aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 917.
- 13/12/2002: Ley N° 27877, Modifica el Sistema de pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por Decreto Legislativo N° 917.
- 19/03/2003: Decreto Supremo N° 033-2003-EF, Establecen Porcentaje Mínimo de Detracción para el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias aprobado por el Decreto Legislativo N° 917.
- 06/04/2003: Resolución de Superintendencia N° 082-2003/SUNAT.
- 30/05/2003: Resolución de Superintendencia N° 117-2003/SUNAT, limitación de un cuarto de la UIT.

- 27/06/2003: Resolución de Superintendencia N° 127-2003/SUNAT, Incorporan Nuevos Bienes y adecuan Normas para aplicación del Sistema de Obligaciones Tributarias Establecido en el Decreto Legislativo N° 917.
- 28/06/2003: Resolución de Superintendencia N° 131-2003/SUNAT, Aprueban Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias Aprobado por el Decreto Legislativo N° 917 a la Prestación de Servicios.
- 09/08/2003: Resolución de Superintendencia N° 153-2003/SUNAT, limitación de media UIT.
- 20/12/2003: Decreto Legislativo N° 940, Decreto Legislativo que modifica el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917.
- 05/02/2004: Decreto Legislativo N° 954, Modificación del Decreto Legislativo N° 940 que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
- 15/08/2004: Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940.
- 30/10/2004: Resolución de Superintendencia N° 254-2004-SUNAT, Aprueban Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
- 04/11/2004: Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT, Aprueban diversas disposiciones aplicables a los sujetos del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.
- 14/11/2004: Resolución de Superintendencia N° 155-2004-EF, Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
- 25/09/2005: LEY N° 28605, Ley que modifica el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central establecido por el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 155-2004-EF.
- 25/03/2006: Decreto Supremo N° 010-2006-MTC, Aprueban tabla de valores referenciales para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre
- 13/05/2006: Resolución de Superintendencia N° 073-2006-SUNAT, Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el

Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre.

- 18/03/2007: Resolución De Superintendencia N° 057-2007-SUNAT, Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central a que se refiere el Decreto Legislativo N° 940 al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre
- 20/06/2012: Decreto Legislativo N° 1110, Decreto Legislativo que modifica el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, las Leyes N° 27605 y 28211, y el Decreto Ley N° 25632.
- 31/10/2012: Resolución de Superintendencia N° 252-2012-SUNAT, Modificanel Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 254-2004-SUNAT.
- 28/12/2013: Resolución de Superintendencia N° 375-2013-SUNAT, Establecen supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.
- 23/01/2014: Resolución de Superintendencia N° 019-2014-SUNAT, Incluyen bienes en el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.
- 18/03/2014: Resolución de Superintendencia N° 077-2014-SUNAT, Modifican Art. 4 de la Res. N° 375-2013-SUNAT que establece supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y procedimientos para solicitar el extorno.
- 28/06/2014: Resolución de Superintendencia N° 203-2014-SUNAT, Modificanla Res. N° 183-2004-SUNAT que aprobó Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.
- 12/11/2014: Resolución de Superintendencia N° 343-2014-SUNAT, Resolución de Superintendencia que modifica diversas resoluciones que regulan el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema.

Como se observa, luego de la dación del Decreto Legislativo N° 917 surge un *pool* de modificaciones como el Decreto Legislativo N° 940, el Decreto Supremo N° 155-2004-

EF, el Decreto Legislativo N° 954, el Decreto Legislativo N° 1110, una serie de Resoluciones de Superintendencia en las cuales se detalla las operaciones a las que se encuentran sujetas al sistema, así como sus porcentajes y eliminaciones de ciertas operaciones. Como se verá, todos estos cambios llegan a modificar aspectos iniciales del SPOT.

2.2.2. DEFINICIÓN Y FINALIDAD DEL SPOT

Como se mencionó al SPOT se le conoce también como Sistema de Deduciones, y deducir es el “acto de sustraer o restar algo, en especial dinero” (RAE, 2017), por ello puede aseverarse que este mecanismo es, concretamente, la sustracción de una porción de dinero, de una operación comercial celebrada entre un vendedor y un adquirente.

Este mecanismo nació para asegurar la cancelación de deudas tributarias por concepto del IGV (Impuesto General a las Ventas) e IPM (Impuesto de Promoción Municipal). Empero, y gracias a las modificaciones señaladas en el punto anterior, se amplió a más tributos nacionales, multas, anticipos y pagos a cuenta de otros tributos, incluyendo los correspondientes intereses. Es decir, que su finalidad pasó de exclusivamente asegurar el pago de IGV e IPM a servir para el pago de otros tributos.

Si bien los montos descontados resultan intangibles, inembargables e intrasmisibles, es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), la única quien puede disponer su embargo dentro de un procedimiento de cobranza coactiva.

2.2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El sistema de deducciones se aplica en:

- “La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta” (esto permite afectar al sistema las operaciones no gravadas con el IGV). (Texto único Ordenado del Decreto Legislativo 940, Decreto Supremo 155-2004-EF, 2004).
- “El retiro de bienes gravado con el IGV, estipulado en el inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV”. (*ibídem*).
- “El traslado de bienes fuera del Centro de Producción, así como desde cualquier territorio del país que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta (aquí se

encuentra comprendido el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago)". (*Ibíd*em).

- “El transporte de bienes vía terrestre” (Resolución de Superintendencia N° 076-2006/SUNAT).
- “El transporte de pasajeros vía terrestre” (Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT).
- La venta de arroz pilado, que grava la primera venta en territorio nacional del arroz pilado. (Resolución de Superintendencia N° 2660-2004/SUNAT).

Entonces la detracción consiste en descontar un determinado porcentaje, dispuesto en las normas citadas, del monto total de la venta descrito en la factura (comprobante) emitida por el proveedor; es decir incluido el IGV.

Dicho descuento deberá ser depositado por el adquirente, en una cuenta bancaria exclusivamente del Banco de la Nación, anticipadamente abierta por el propio proveedor. Los montos allí consignados sólo podrán ser utilizados por este para la cancelación de deudas tributarias (incluye multas, intereses, ESSALUD y ONP) que recauda la SUNAT.

2.2.4 ¿QUIÉNES DEBEN REALIZAR LA DETRACCIÓN?

El Texto único Ordenado del Decreto Legislativo 940, Decreto Supremo 155-2004-EF, señala:

- En la venta gravada con el IGV o venta de bienes exonerados con este impuesto, el sujeto obligado es el adquirente, y será el proveedor el que hará el depósito cuando reciba íntegro del monto de la venta y en las operaciones de bolsa de productos.
- En el retiro de bienes, el obligado será el sujeto del IGV.
- Con respecto a los servicios gravados con el IGV y contratos de construcción, el obligado es el usuario de dicho servicio o quien manda a construir, así también, en caso, el prestador del servicio o constructor reciban la totalidad del monto pactado por el servicio o construcción, será él, el que realice la detracción.
- En el caso de la detracción en la venta primera en territorio nacional de arroz pilado, el obligado será también el adquirente, caso contrario el proveedor en los supuestos ya detallados, la norma sólo agrega para el Impuesto a la Venta del Arroz Pilado (IVAP) que también estará obligado a realizar la detracción, el

usuario del servicio de pilado, cuando exista presunción de primera venta (véase el artículo 4 de la Ley del IVAP).

2.2.5. MONTO Y OPORTUNIDAD DE LA DETRACCIÓN

No se abordará al detalle cada uno de los porcentajes por cada actividad económica sujeta al sistema sino solo se destacará en forma general lo establecido en las normas. La Resolución de Superintendencia 343-2014/SUNAT de fecha 11 de noviembre de 2014 modifica varias resoluciones referidas al SPOT, simplificando su aplicación.

Esta norma acertada, como lo señalan diversos juristas, tuvo como medida la eliminación del Anexo I de la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT, que contenía a: el azúcar, el alcohol etílico y el algodón; así como algunos bienes del Anexo II de la misma resolución, pues finalmente en este rubro la deducción no cumplía con la finalidad de luchar contra la evasión y la competencia desleal, sino por el contrario, se había convertido en una carga onerosa para el contribuyente y para el mismo Estado que al resolver la solicitudes de liberación de fondos, procedía a entregar cuantiosas sumas de dinero albergadas en la cuenta a sus proveedores.

En esta resolución se reducen y se uniformizan algunas tasas de ciertos rubros del sistema, así por ejemplo a los servicios gravados con el IGV, pertenecientes al Anexo III, se disminuye la tasa de deducción del 12% al 10%, y así sucede con otros rubros, no obstante, a pesar de dictarse dichas medidas, el sistema sigue afectando a sectores económicos formales, más que a los informales y las tasas sigue siendo elevadas, lo que perjudica a la liquidez de los negocios que finalmente se traduce en una menor capacidad contributiva al momento de asumir la carga tributaria.

Sin embargo, con fecha 04 de octubre de 2017, mediante Resolución de Superintendencia N ° 246-2017/SUNAT, se vuelve a incluir a la deducción el azúcar y el alcohol etílico, agregando como nuevo bien afecto la melaza de caña, todos estos bienes sujetos a la tasa del 10%. Con esto, se revela que este sistema es utilizado, muchas veces, cuando se ve afectado la recaudación y confirma, una vez más, la intención netamente recaudadora de la deducción, alejándose de su naturaleza, la lucha contra la informalidad.

En cuanto a la oportunidad para realizar la deducción, es un aspecto netamente operativo. La Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT y sus modificatorias, especifica en qué momento deberá efectuarse la deducción, así también las normas especificadas ya citadas en la presente investigación para el caso del IVAP, transporte de bienes, de pasajeros y venta de inmuebles.

2.2.6. LAS EXCEPCIONES

La resolución, mencionada en el punto anterior, señala qué operaciones están exceptuadas (referidas al Anexo II), estableciendo que no se hará la detracción cuando:

- a. El importe de la operación sea menor o igual a setecientos soles.
- b. Se expida un comprobante de pago que no permita sustentar crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, así como gasto o costo para efectos tributarios. Esto no opera cuando el adquirente sea una entidad estatal.
- c. Se emita algún documento al que se refiere el numeral 6.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las pólizas a que se refiere el literal e) de dicho artículo.
- d. Se emita una liquidación de compra.

Para los bienes referidos al Anexo III, se aplican los mismos criterios, teniendo en consideración que no se encontrará sujeta al SPOT aquellas situaciones en las que el usuario del servicio “tenga la condición de no domiciliado”.

2.2.7. LAS DETRACCIONES Y EL CRÉDITO FISCAL

El crédito fiscal, en el Perú, es la deducción admitida por la Administración Tributaria, aplicable al tributo que grava las compras de: bienes de capital, servicios, insumos, y hasta contratos de construcción. Igualmente la cancelación de aranceles (impuestos a las importaciones de bienes o servicios de no domiciliados).

Como se observa, el crédito fiscal está directamente relacionado con la determinación del IGV y con las detracciones, sobre todo para el adquirente, pues su uso está determinado a la realización del depósito en el plazo establecido por la norma.

Los artículos 18 y 19 de la Ley Impuesto General a las Ventas señalan que el crédito fiscal debe ser deducido del ingreso bruto, a fin de calcular mensualmente el impuesto a cancelar (o saldo a favor, de corresponder). El artículo 18 señala los requisitos “sustanciales” que deberá cumplir el pago del IGV para poder ser aplicado como crédito fiscal para el cálculo del impuesto, a saber:

- a. **Que sean admitidos como costo o gasto del contribuyente, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta (IR), aun cuando no esté afecto al IR:**

Esto busca asegurar que las compras o adquisiciones sean empleadas en el ciclo productivo o de distribución de los bienes y servicios y no sean utilizados por el adquirente en calidad de consumidor final.

Busca destinar las adquisiciones al proceso productivo y no a un uso personal, es decir, que los gastos incurridos en los que se pagó el IGV cumplan con el principio de causalidad, según el cual estos deben ser indispensables para generar renta y conservar su fuente (conforme al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta).

Ejemplo de esto son los gastos de representación propios del giro o negocio, que solo son deducibles en cuanto se encuentre debidamente acreditado y por aquella parte que conjuntamente no supere el 0.5% de los ingresos netos hasta el límite de 40 UIT. (Caballero Bustamante, 2009)

Comparando esta situación con otros países, se tiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado en Italia, la cual en su artículo 19 condiciona el uso del crédito fiscal a aquellos impuestos que se fundamentan en el ejercicio ya sea de una empresa, un arte o una profesión. En España, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que es permitido deducir como crédito fiscal aquel importe de impuesto gravado por adquisiciones de bienes y servicios exclusiva y directamente vinculadas a la práctica de la actividad o de la profesión. (Córdoba, 2003)

En Venezuela, el artículo 33 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el derecho al crédito fiscal se fundamente en la compra o importación de bienes muebles corporales o servicios, toda vez que incumban a egresos, gastos o costos relativos a la actividad económica usual. Por otro lado, en Colombia únicamente son deducibles aquellos impuestos originados en operaciones que correspondan a costo o gasto de acuerdo con la "Ley de Renta". (*Ibidem*)

Por último en Chile, la Ley del Impuesto sobre las Ventas y Servicios, en su artículo 23, Inciso I) señala que existirá derecho a crédito fiscal por aquel impuesto aplicado a operaciones por especies corporales muebles o servicios pero cuyo destino sea formar parte del activo fijo; además en aquellas operaciones relacionadas con gastos generales relacionadas con la actividad del negocio. Inclusive se señala que no hay crédito fiscal por importaciones o compra de bienes o uso de servicios no relacionados directamente con la actividad del proveedor. (*Ibidem*)

b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el mismo impuesto

Córdova (2003) afirma que el crédito fiscal es justificable en la medida que exista impuesto a pagar en la etapa ulterior del ciclo productivo y de comercialización. De no existir carga (operaciones gravadas en la etapa ulterior) pues de lo contrario, de no encontrarse gravadas las etapas posteriores se elimina el principal fundamento del crédito fiscal.

Respecto a este requisito, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Uruguay prescribe es posible descontar impuestos que procedan de bienes o servicios que formen parte integrante del costo (directa o indirectamente) de bienes y servicios destinados a operaciones que se encuentren gravadas. Por otro lado, en Argentina, solo es posible computar el crédito fiscal de las adquisiciones o importaciones definitivas, de las locaciones y de las prestaciones de servicios, siempre y cuando se encuentren vinculadas a operaciones que se encuentren gravadas. (*Ibídem*)

Hasta aquí es necesario recalcar que el derecho al crédito fiscal tiene como fundamental objetivo:

“(...) asegurar que el empresario no se vea incidido por un monto mayor al del valor agregado de su etapa, permitiendo que el gravamen sea trasladado al consumidor final quien es el que realmente detenta la capacidad contributiva que el impuesto tiene como objeto fin. No se trata de una mera obligación de origen legal sin trascendencia constitucional, como lo sostiene el Tribunal Constitucional, sino de un derecho que busca asegurar que la incidencia del IGV no vulnere la capacidad contributiva del empresario ni signifique una confiscación de su patrimonio.” (Bravo, 2015, pág. 771)

Luego comprobar el cumplimiento de aquellos requisitos “sustanciales” para ejercer el derecho al crédito fiscal, debe verificarse el cumplimiento de aquellos requisitos “formales” prescritos en el artículo 19° de la Ley del IGV, los que se requiere ser advertidos por el contribuyente. Dentro de ellos destaca lo señalado en el literal a) del artículo en mención, el cual establece que para acceder al crédito fiscal, el impuesto debe estar consignado en forma separada en el comprobante de pago que sustente la adquisición del bien o servicio.

Siguiendo con la lectura del artículo 19° de la Ley, materia de la presente investigación, se observa que para ejercer el derecho al crédito fiscal es imprescindible que quien emite los comprobantes de pago esté habilitado para emitirlos en la fecha correspondiente de la emisión. Esto quiere decir que no puede ser ejercido el derecho fiscal cuando los emisores estén como no habidos, con baja de oficio o suspensión de actividades.

Si bien es cierto eso es lo que la norma prescribe, los agentes fiscalizadores deben ceñirse en otros medios de interpretación de la norma que no sea exactamente la literal, puesto que la revisión de estos requisitos no pueden ser imputables al vendedor. Los requisitos formales (accesorios) no afectan la validez de un acto, siempre y cuando se hayan cumplido los requisitos sustanciales (principales).

La doctrina ha hecho mención a estos requisitos formales a través de diferentes estudiosos de la materia tributaria. Dentro de los más destacados está Andrés Blanco (2002), quien considera que:

“(...) los deberes formales existen por y para las obligaciones de fondo nacidas con ocasión de la tributación, siendo estas últimas el verdadero eje alrededor del cual gira el contexto de normas jurídicas vinculadas con la tributación. De esa función de los deberes formales se sigue sin dificultad que ellos tienen un carácter accesorio y subordinado a las obligaciones de Derecho Tributario Material, y especialmente a la obligación tributaria en sentido estricto. Ello, por una parte, descarta a nuestro juicio cualquier conclusión tendiente a la equiparación conceptual y normativa entre los deberes formales y las obligaciones sustantivas (tal como se desprende, de algún modo, de las tesis funcionalistas, dinámicas o procedimentalistas). Por otra parte, la naturaleza subordinada o accesorio a la obligación tributaria de los deberes formales impone, a la hora de aplicar las normas que regulan estos últimos, que tal labora tenga siempre presente la función para el cual dichos deberes existen. La última conclusión tiene importantes reflejos, como veremos, para el caso concreto del IVA. En efecto y sin perjuicio de la eventual subordinación lógica de los deberes formales respecto de la obligación de fondo significa, como regla, que el alcance que se atribuya a aquellos siempre tenga como norte la plena eficacia de la norma tributaria material a la que anteceden, y que no se los considere como instrumentos dotados de una vida jurídica autónoma.” (11)

Pero, aparte de los requisitos fundamentales, y de forma, establecidos en los artículo 18 y 19 de la Ley del IGV, la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940 señala que para el ejercicio del crédito fiscal en las operaciones afectas al sistema de detracciones, podrán ejercerlo en el periodo en que se haya registrado el comprobante de pago en el Registro de Compras de conformidad con la Ley del IGV, siempre que el depósito se efectúe en el plazo fijado por la SUNAT, el cual se detalla en el artículo 7° del citado decreto legislativo.

Esta inclusión respecto al ejercicio del crédito fiscal es una incorporación de un nuevo requisito. Como es visto, el derecho al crédito fiscal se obtiene no solo por el cumplimiento de lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV, sino también con el cumplimiento de los requisitos mencionado en el SPOT, pues sin ellos no sería legítimo el uso del crédito fiscal por parte de los administrados, en el periodo que se dispone a usar, mientras no se haya cumplido con los plazos estipulados. (Alva, 2017)

Es de conocimiento, que la actividad empresarial es dinámica y que ir frecuentemente a realizar el depósito de la detracción al Banco de la Nación es un costo de oportunidad. En su defecto, realizar el depósito de manera virtual considerando un grupo de facturas de compras, eleva el riesgo de error material y por consiguiente el riesgo de sanción según el Código Tributario.

Es importante mencionar, que si bien con esta disposición (aplicada desde el año 2005) no se trata de un nuevo requisito para obtener el derecho al crédito fiscal; sí limita su ejercicio, pues para aplicar una compra en un determinado periodo fiscal, se deberá constatar que se haya realizado la detracción en los plazos fijados por la norma y haber sido anotada dicha adquisición en el Registro de Compras en dicho periodo. En caso contrario no podrá accederse al crédito fiscal, el cual ya se obtuvo con el cumplimiento de lo establecido en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

Esto es pues, una modificación a un aspecto principal del IGV, pues un derecho que no puede ser ejercido es un derecho insuficiente, teniendo relación directa en la determinación del impuesto a pagar y por lo tanto en la capacidad contributiva.

Es decir que estas acciones tienen una consecuencia peligrosa, no solo en la liquidez del comprador, sino porque en el caso de haber incluido una compra en la declaración jurada mensual de ingresos implicaría rectificar dicha declaración por el uso de un crédito fiscal "indebido", pagar multa por datos falsos (Artículo 178 numeral 1 del Código Tributario) y además pagar el tributo determinado. Obviamente, estas consecuencias tienen un impacto negativo en la capacidad contributiva del contribuyente.

2.2.8. SANCIONES LIGADAS AL SPOT

Aquel que, estando obligado a realizar la detracción, ya sea el adquirente o el proveedor, según lo determinado en artículo 5 del Decreto Legislativo N° 940, no realice el depósito, será sancionado de acuerdo al Artículo 12 del citada Ley (que corresponde a la última modificación realizada por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1110, del 20 de junio de 2012), vigente desde el 1 de julio de 2012.

Antes de la modificación se fijaron multas, considerada por muchos juristas nacionales, “extremadamente altas”. Por ejemplo, se sancionaba al sujeto que incumplía con el depósito, al que se aplicaba una sanción (multa) equivalente al 100% del importe total de la detracción. Para ejemplificar, en un supuesto de hecho de una operación de 10 000.00 soles (diez mil con 00/100 soles), la sanción (en esa época) era de 1 000.00 (un mil soles), independiente a la realización del depósito de 1 000.00 soles que debía hacerse por concepto de detracción. En la actualidad, las multas equivalen al 50% del depósito no efectuado, que se sujeta a un régimen de gradualidad.

Según el numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 (considerando las modificatorias por Ley N° 27605, Ley N° 28211 y Decreto Ley N° 25632), las infracciones son las siguientes:

“(…)

1. *El sujeto que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, en el momento establecido.*
2. *El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado*
3. *El sujeto que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado.*
4. *El titular de la cuenta a que se refiere el artículo 6° que otorgue a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema.*
5. *Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que prestan el servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre, en el momento establecido.*

(…)” (PCM, 2012)

Solo la trasgresión al numeral 4) se sanciona con el 100% del importe indebidamente utilizado.

Asimismo, la Administración Tributaria ha otorgado plazos máximos para realizar la detracción, la cual debe realizarse en primera instancia al momento de realizarse el pago ya sea parcial o total o en todo caso hasta el 5to día hábil del mes subsiguiente al se realizó la operación. El cumplir con los plazos es relevante para el adquirente pues dependiendo de eso podrá registrar su compra en su registro contable y utilizar su crédito fiscal, de lo contrario solo podrá realizarlo hasta que depósito sea efectivo.

Cabe precisar, que estas sanciones están sujetas a un tratamiento de gradualidad según Resolución de Superintendencia N° 254-2004/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 375-2014 vigente a partir del 01 de febrero de 2014, que otorga una rebaja del 100% de la sanción, siempre y cuando haya sido subsanada antes de surtir efecto notificación alguna que comunicase al infractor haber incurrido en la infracción.

Para los entendidos en la materia, esta gradualidad es muy beneficiosa, tanto para el adquirente quien es el obligado principal como para el proveedor en caso sea él quien deba realizar la “autodetracción”. De haber mantenido las sanciones como eran en un inicio, implicaba también un detrimento a la capacidad económica del obligado, que no solo debía soportar la detracción, sino asumir el pago de una multa excesiva.

Como se ha visto, el SPOT ha evolucionado tanto en su definición como en su naturaleza, pues nace como un mecanismo hacia obligaciones fiscales con el Gobierno Central, concretamente para pagos de IGV e IPM y evoluciona hacia la liquidación de diversos tributos (pero siempre dentro del contexto del Gobierno Central). De integrar un solo subsector económico productivo pasa a integrar diversos sectores productivos y de servicios.

Con esto se da a entender que el SPOT se ha convertido en un mecanismo de acción netamente recaudatoria. En ella se amparan los sucesivos gobiernos para buscar asegurar el pago de tributos: agregando, eliminando, subiendo o bajando las condiciones de este sistema, sin considerar de los principios constitucionales, y dentro de ellos la capacidad contributiva.

SECCIÓN III – EL SPOT COMO INSTRUMENTO ANTI INFORMALIDAD

La formalidad es un concepto amplio que presenta varias perspectivas, como son: aspectos culturales, sociales, políticos, económicos, legales, entre otros.

Para que un determinado acto se considere formal, deberá respetar y cumplir los procedimientos y obligaciones impuestas en las leyes y reglamentos.

Se puede señalar, que una actividad es informal cuando utiliza medios ilícitos o en todo caso, utiliza artimañas o engaños para cumplir sus objetivos sin tener en cuenta lo prescrito por las normas y a pesar de ello lo logra.

En el campo que circunscribe la presente investigación, se entiende que un negocio está formalizado, cuando el titular, obtiene su número de RUC, tributa de acuerdo a los ingresos que realmente genera, cumple con el pago de sus tributos, tiene su licencia de funcionamiento, y en caso de tener trabajadores, los declara como tal, pagando sus beneficios laborales. En otras palabras, la formalidad implica cumplir con obligaciones tributarias, administrativas y laborales, todas ellas en conjunto.

Desde esa óptica, cabe precisar que no cabría existir una formalidad tributaria desligada de una formalidad administrativa o viceversa. Por esto puede afirmarse con total certeza que toda acción de lucha contra la informalidad no puede encontrarse limitada solo al aspecto tributario sino que debe abarcar varios campos de un Estado.

Así, como medida para reducir, menguar o eliminar (en el mejor de los casos) la evasión tributaria, como consecuencia de la informalidad, el Estado peruano ha creado Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT). Gracias a este mecanismo (resultado encuadrado como efecto jurídico de un tributo, el IGV) el Estado podría detectar qué contribuyente está evadiendo y por lo tanto se cataloga como informal (desde una óptica restringida, la tributaria nacional). De esta forma se identifica la necesidad de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), pagar los impuestos correspondientes, y llevarlos al campo de la formalidad. Pero sólo de la formalidad tributaria nacional, más no los otros dos aspectos mencionados, administrativos y laborales. He aquí el dilema, si es posible o no limitar a la formalidad a solo el campo tributario nacional.

Teniendo en consideración que el ámbito de aplicación de los tributos es amplio y con el fin de realizar obras públicas y seguir prestando servicios públicos a la colectividad y

a su vez recuperar los gastos incurridos en la ejecución de lo citado, y luchar contra la informalidad en el campo tributario, el Estado ha delegado algunas funciones a órganos públicos (como municipalidades y gobiernos regionales) y dejando otras a cargo del Gobierno Central. Dentro de esas facultades está la creación de mecanismos para recaudar la totalidad de los tributos, luchar contra la evasión fiscal y la informalidad, y ampliar la base tributaria.

Dentro de estos mecanismos desarrollados por el Gobierno Central (representando por el Poder Ejecutivo), en específico por el Ministerio de Economía Finanzas a través de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), se encuentran tres regímenes administrativos vinculados al IGV: el sistema de retenciones, el sistema de percepciones y el sistema de pagos de obligaciones tributarias con el gobierno central (SPOT).

Diversos estudiosos de la política fiscal consideran al SPOT como uno de los principales instrumentos tributarios que la Administración Tributaria posee (en este caso, que la SUNAT usa) para disminuir la evasión tributaria, pero debe recordarse que este sistema no es el único, se complementa con las retenciones y percepciones.

Estos sistemas cada uno con características propias, pero con la similitud de asegurar el pago de impuestos son algunas de las herramientas que tiene el Estado para hacer cumplir las normas tributarias. Cabe pues, diferenciarlos para evitar confusiones.

Según Ley N° 29173, el Régimen de Percepciones corresponde a un sistema de pago adelantado del IGV, aplicable a las operaciones de venta gravadas con el IGV de los bienes señalados en el Apéndice 1 de la misma Ley N° 29173. A través de este sistema, el agente de percepción (persona natural o jurídica designado por norma), percibe de la operación de venta un porcentaje adicional, pagado por el adquirente, siendo el agente, encargado de declararlo. Dicha operación tiene carácter obligatorio; es decir, ningún contribuyente afecto al sistema puede oponerse y no es aplicable a las operaciones de venta de bienes exonerados o inafectos al IGV. Esto constituye una de las diferencias con el sistema de deducciones. La otra diferencia es que la percepción es declarada y entregada directamente al fisco mientras que la deducción no.

En el caso del Régimen de Percepciones del IGV, según Sentencia del Tribunal Constitucional N° 06089-2006-PA/TC, la exigencia de pagos a cuenta se fundamenta en el aseguramiento del pago efectivo de un tributo que está puesto en riesgo. Se trata de una medida cuyo fin último es la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, por

lo que, a juicio de dicho tribunal, además de una misión de aseguramiento de la recaudación cumple un objetivo extra fiscal.

El otro sistema, el Régimen de Retención, está regulado por Resolución de Superintendencia N° 037-2002, del 19 de abril de 2002. Gracias a este régimen la SUNAT designa sujetos como “Agentes de Retención” quienes deberán retener parte del IGV con ocasión de la adquisición de bienes o servicios a sus proveedores, para su posterior entrega al Fisco.

El monto retenido es del 3% de la venta de un bien, de la primera venta de bienes inmuebles (edificios, departamentos, etc.), de la prestación de servicios y de los contratos de construcción.

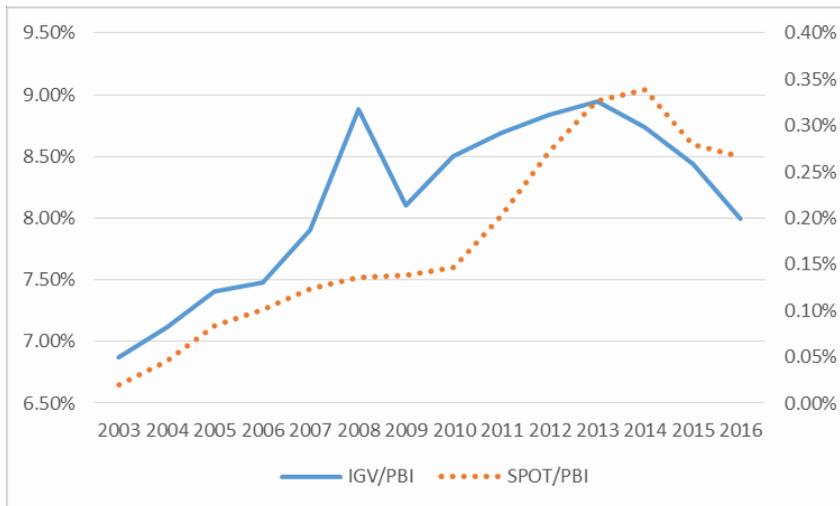
El agente de retención es el único responsable frente a la Administración Tributaria cuando se realizó la retención y es solidario cuando no cumplió con la retención correspondiente, de conformidad a lo señalado en el artículo 18° del TUO del Código Tributario. (MEF, 2013)

Como se observa, en las retenciones se confía en el adquiriente de los bienes, mientras que en las percepciones se confía en el proveedor, que es el que recauda el IGV de las ventas que realiza a sus clientes. Es decir el proveedor cancela su propio IGV pero además cobra porcentaje a su cliente a fin de que éste pueda utilizarlo para pagar su IGV de las ventas futuras que realicen.

¿Pero ha sido efectivo el SPOT como instrumento para combatir la informalidad?

Para responder a esta pregunta es posible analizar la evolución de las retenciones y de la recaudación vía IGV, contrastándolo con la evolución del PBI. Si se muestra una elevada relación entre la evolución del SPOT, la recaudación y el PBI, entonces hay indicios, por lo menos, para pensar que el instrumento está apoyando a evitar un divorcio entre la actividad económica (PBI) y parte de la recaudación tributaria (PBI).

Figura N° 01: Proporciones IGV/PBI y SPOT/PBI, durante el periodo 2003-2016



Fuentes: Medidas de ampliación de la base tributaria, 2002 – 2017. Ingresos del gobierno central consolidado, 2000-2017. (SUNAT). Producto Bruto Interno por tipo de gasto (BCRP).

Elaboración propia.

Como se observa en la Figura N° 01, en términos generales, puede afirmarse que a lo largo del periodo 2003-2016, lo recaudado por IGV ha crecido paulatinamente hasta llegar, aproximadamente, a un 9% del PBI del Perú. Cabe señalar que el periodo 2008-2010 refleja una caída por efectos de la crisis financiera que afectó al mundo. A partir del año 2013, esta proporción ha caído hasta el año 2016 (ver lado izquierdo de la figura).

Las detracciones (SPOT), a diferencia del IGV, no muestran una caída durante el periodo 2008-2010 de su razón respecto al PBI, solo muestran un ligero estancamiento para luego seguir creciendo hasta el año 2014 donde inicia un descenso (ver lado derecho de la figura).

Pero para fortalecer la idea del “apoyo” del sistema a la recaudación del IGV es necesario por lo menos identificar si existe o no existe una relación directa, y si esta relación es significativa. Para ello se usaron los datos mostrados en la Tabla N° 01.

Tabla N° 01: Evolución del PBI, Recaudación del IGV y Saldo en Cuenta del SPOT (En millones de soles)

AÑO	PBI	RECAUDACIÓN		RELACIÓN
		IGV	Saldo Cta. SPOT	IGV-SPOT
2003	205,379.33	14,116.26	41.52	96.56%
2004	227,683.87	16,202.81	102.37	
2005	247,081.13	18,302.16	208.59	
2006	287,713.41	21,517.12	289.89	
2007	319,693.00	25,258.32	397.09	
2008	355,653.86	31,586.76	483.25	
2009	364,426.56	29,519.58	503.73	
2010	418,144.73	35,536.34	614.61	
2011	464,833.37	40,423.94	939.86	
2012	498,541.77	44,042.21	1,359.50	
2013	534,707.13	47,819.34	1,746.11	
2014	576,380.05	50,351.67	1,952.28	
2015	612,504.36	51,668.30	1,711.41	
2016	658,714.89	52,692.49	1,754.49	

Fuentes: Medidas de ampliación de la base tributaria, 2002 – 2017. Ingresos del gobierno central consolidado, 2000-2017. (SUNAT). Producto Bruto Interno por tipo de gasto (BCRP).

Elaboración propia.

Gracias a la tabla anterior se pudo deducir el coeficiente de correlación (que mide el grado de asociación entre dos variables) que implica: incrementos o disminuciones de saldos en cuenta del SPOT están altamente asociadas (96.56%) con incrementos o disminuciones, en forma correspondiente (o directa), con la recaudación del IGV; con la salvedad que corresponden al mismo año.

Para profundizar algo más, sin caer en el tecnicismo económico de los modelos, al buscar la relación entre los saldos SPOT de un año “x” con la recaudación del IGV del año siguiente “x+1” (para determinar si existe impacto subsecuente en años posteriores), se observa que la relación baja a 93.95% (manteniéndose elevada) y si hablamos de un segundo año (x+2), la relación baja aún más a 89.73% (pero sigue siendo alta).

Gracias a este sencillo indicador estadístico (el coeficiente de correlación) se puede afirmar que existen indicios suficientes para decir que el SPOT es un instrumento que permite a la SUNAT elevar la recaudación del tributo asociado. A pesar que esto no

implica una prueba contundente para hablar de “disminución de la informalidad”, por lo menos se puede afirmar que cumple con el rol asignado.

En la actualidad, tal como se encuentra estructurado el sistema de detracciones, se ha convertido en un mecanismo netamente con enfoque recaudatorio, ya que solo asegura el cumplir con las obligaciones tributarias, alejándolo de uno de los principales fines para lo que fue creado: “la reducción de la evasión tributaria en la comercialización de algunos productos que presentan ‘altos índices’ de informalidad”, según lo señala la Ley primigenia y el mismo Tribunal Constitucional.

En base a esta finalidad los gobiernos de turno ampliaron los sectores económicos en los cuales se debe aplicar la detracción, teniendo como sustento que el sector, adicionado, presentaba un “alto grado de informalidad”. Pero ¿Cómo se determinaba que cierto sector económico era más o menos informal que otro?, ¿qué criterios tuvieron para definir dichos “grados”? Todo hace parecer que solo quedó a criterio de los autores de las modificaciones normativas, pues no existe en la doctrina, ni en la jurisprudencia, criterios exactos y reales para definir cuál sector es informal y cuál no.

Como ya se ha mencionado, la informalidad tiene varios aspectos que determinan su desarrollo: culturales, sociales, políticos, económicos, los mismos que pueden ir cambiando con el tiempo. Lo que pudo ser formal hace 10 años, hoy tal vez ya no lo sea.

Por ello, es necesario que el sistema de detracciones (SPOT) cumpla con una característica propia de un sistema tributario, como es la equidad y aún si se observa desde otra perspectiva, debe respetar dicha característica.

Por equidad se entiende tratar a las personas o realizar actos, sin perjudicar a otras, por lo tanto, si lo que se pretende con la detracción es luchar con la evasión tributaria, consecuencia propia de la informalidad, resulta relevante que en su regulación se detallen los motivos del porque se incluye un determinado sector económico y no dejarlo al libre criterio del legislador, o en todo caso, con los años ir actualizando dicho aspecto.

Finalmente, si lo que se busca con el SPOT es luchar contra la informalidad reflejada en la evasión tributaria, ¿por qué no ampliar las opciones del sistema de detracciones para el pago de obligaciones administrativas? Llámese: licencias de funcionamientos, multas de INDECOPI, SUNAFIL, obligaciones laborales como gratificaciones, CTS, etc.,

inclusive el pago de tributos municipales. Así el sujeto afecto a este sistema tendría la opción de utilizar el dinero de las deducciones para otras obligaciones que forman parte de la formalidad en el país. Con este sencillo cambio ganan los contribuyentes y gana el Estado en su lucha contra la informalidad.

SECCIÓN IV – LA TRASGRESIÓN A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

2.4.1. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:

Se entiende por capacidad contributiva al conjunto de atributos que posee una persona (ser apto) que permite declararlo como “sujeto pasivo de obligaciones tributarias”, considerando la preexistencia de su obligación a financiar el gasto público. La base de esto es la revelación de su capacidad económica (de manifestaciones de riqueza), la que puede presentarse en tres formas, según Bravo (2015): la renta, el consumo y el patrimonio. En virtud a este principio, “ningún impuesto puede recaer sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza”.

Aquí es necesario tener presente que la capacidad contributiva se encuentra condicionada a la capacidad económica. Pero no obstante, frente a evidencias de capacidad económica no se cuenta con garantía de la existencia de capacidad contributiva. Como se observa hay una relación de interdependencia entre capacidad contributiva y capacidad económica.

Para algunos autores, la capacidad económica es la ostentación (exteriorización) del potencial económico de una persona, hecho totalmente independiente de su vínculo al poder tributario. Mientras que la capacidad contributiva, como ya se vio, es la “aptitud” del contribuyente para sufragar los gastos del Estado y que obliga a la manifestación expresa de índice de riqueza. (García, 2008)

Así la capacidad contributiva no podría brotar de la Ley, sino del mismo contribuyente, lo que garantiza la creación de la hipótesis normativa. Ahora bien, para que la capacidad contributiva se exteriorice, es necesario manifestar los medios de riqueza, por tanto no debe incidir sobre algo inexistente.

Desde otra óptica, en la doctrina española, se considera “capacidad económica” como sinónimo de capacidad contributiva, pues es la potencialidad económica vinculada a la titularidad y a la riqueza en relación, considerando no necesario distinguirlas; es decir,

que en concreto la capacidad contributiva es la capacidad económica para asumir la carga tributaria impuesta por el Estado.

El principio de capacidad contributiva, como ya se ha dicho, no se encuentra señalado expresamente en la Constitución Política del Perú (artículo 74); sin embargo, se encuentra implícito en el ordenamiento jurídico peruano y está íntimamente ligado al principio de igualdad, pues la distribución de la carga del gasto público debe ser equitativa entre todos los sujetos de un mismo estado. (Acción de inconstitucionalidad, 2004).

Este nexo, entre el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva es confirmado por el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 053-2004-PI/TC que sostiene:

“... para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”. (Sentencia N° 053-2004-PI/TC, p. 13)

Por el principio de igualdad, el legislador se ve obligado a aplicar las obligaciones tributarias de manera equitativa y simétrica, entre los que se encuentren en igual realidad económica. (Bravo, 2015)

Según Bonell (2005) el principio de igualdad, debe ser analizado desde tres puntos de vista, en el sentido que por igualdad se entiende que todo ciudadano es igual ante la Ley, asimismo es un instrumento que permite una justa distribución de la carga tributaria que se manifiesta según la capacidad contributiva, y por último, por este principio no se puede tratar tributariamente igual al que es desigual.

Por lo tanto, la vulneración del principio de capacidad contributiva, trae consigo también la trasgresión al principio de igualdad, pues si bien este última trata sobre tratar igual al igual, y desigual al desigual, eso no implica que sólo aquel que ostenta una capacidad contributiva objetiva, es decir efectiva, deba afrontar la totalidad de la carga tributaria

pues eso implicaría un trato inequitativo y se estaría alejando de la capacidad contributiva subjetiva que es la que realmente se tiene, luego de asumir circunstancias personales, familiares e inclusive administrativas o financieras.

De acuerdo con lo mencionado, el determinar que dentro de un sector económico (por ejemplo, las empresas que se dedican al rubro de la construcción) tienen las mismas ganancias y por tanto rige a todos ellos la detracción, hace que la consecuencia tributaria se aleje de este principio; pues no se puede aseverar que todos los que se dedican a esta actividad tienen la misma capacidad contributiva.

Cabe precisar que la legitimidad de este mecanismo, como lo señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 03769-2010, “se sustenta en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria.”

“Y el deber de pagar tributos, incluye la obligación de cumplir deberes formales o prestaciones accesorias y el deber de colaboración que permite diseñar un sistema en el cual los ciudadanos ayuden a la fiscalización tributaria, brinden información tributaria sobre terceros y coadyuven al proceso de recaudación.”
(Durand, 2005)

Es lógico que al partir de estas aseveraciones se pueda concluir que el sistema de detracciones permite una mayor recaudación y la detección de los sectores informales. Sin embargo, el deber de contribuir encuentra su origen en la capacidad contributiva.

Al respecto vale citar a Fernández (2006) que señala que “la capacidad contributiva es el presupuesto a partir del cual el deber de contribuir es exigible a los ciudadanos”, (pág. 181); puesto que se contribuye porque se tiene los medios económicos para afrontar dicha carga, el sistema tributario debe construirse en base a este principio, y por sistema como ya lo hemos precisado, no solo es la creación de tributos sino todos los mecanismos tributarios que permiten al Estado de acceder a fondos para salvaguardar las necesidades públicas, por ende debe cumplirse este principio en cada uno de los procedimientos que otorga el Estado relacionado a los tributos.

De otro lado, también podría llevar a resultados confiscatorios cuando se pretende utilizar el patrimonio para el pago de tributos excediendo su capacidad económica y esto no solo puede limitar al pago de tributos, sino también al cumplimiento de cualquier mecanismo que impongan el Estado para lograr sus fines recaudatorios.

De esta forma, toda obligación tributaria o en todo caso, todo deber administrativo vinculado a tributos y el tributo en sí, deben estar sujetos a una riqueza disponible, es decir a una riqueza real y efectiva, que surge después de haberse satisfecho la necesidades esenciales y de haber alcanzado el pago concreto de sus operaciones comerciales o de sus servicios y luego de haber deducido sus gastos y costos, de lo contrario no se podría establecer de forma certera cuanta capacidad contributiva puede tener un contribuyente si solo se determina de la totalidad obtenida sin descontar lo antes mencionado.

Es importante señalar, que la aplicación y respecto de los principios constitucionales es el límite para el ejercicio de la potestad tributaria, pues:

“..la potestad tributaria con la que cuenta el legislador encuentra su límite en este principio -capacidad contributiva- (...) y cuando la norma tributaria persigue fines de extra fiscales, se pone en riesgo de producir una lesión a este principio, pues se gravan hechos que no la representan (...) muchas veces prima el interés recaudatorio del Estado”. (García, 2008)

Los principios tributarios constitucionales no solo resultan aplicables a las normas que crean o modifican tributos sino a toda norma jurídica que dispone obligaciones y deberes relacionados al sistema tributario. (Bravo, 2015)

Con base en las sentencias del Tribunal Constitucional: N° 3666-2008-PA/TC y 00319-2013-PA/TC, se puede afirmar que dichos principios cumplen también un rol de asegurar la práctica de los derechos de las personas, pues su cumplimiento implica el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos de un Estado en cualquier ámbito, ya sea tributario, administrativo e inclusive social.

En la creación del sistema de detracciones, no se ha tenido en consideración la aplicación del principio de capacidad contributiva, que se relaciona directamente con los principios de igualdad, no confiscatoriedad y el deber de contribuir. En tanto su aplicación implica también el respecto por estos tres últimos principios, como se ha mencionado en el párrafo anterior, ya que si bien el Tribunal Constitucional ha pretendido alejar a este sistema del contexto tributario, se ha demostrado que por sistema tributario no solo se refiere a tributos sino todo aquello que implique obligaciones formales y más aún si son referidas a la recaudación de impuestos recaudatorias.

Y aún si se llevase al ámbito administrativo como señala la citada Sentencia, se deberá también aplicar los principios señalados en la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, y en este ámbito se deberá contemplar el principio de proporcionalidad, el que se relaciona positivamente (directamente) con el principio de capacidad contributiva.

Así como se mencionó en la sección anterior, si se amplían las opciones para poder utilizar el dinero de las deducciones a otros campos que forman parte del tesoro público y del concepto de formalidad, se salvaguarda la capacidad económica de los contribuyentes (concepto netamente vinculado a la capacidad económica), pues estos ya no se verán en la necesidad de buscar otras fuentes de financiamiento para cumplir con las obligaciones propias de un negocio, sino podrán utilizar sus propios ingresos y a la vez el Estado se verá beneficiado en la recaudación y en la formalidad de los negocios.

De esta manera, las deducciones ya no serán catalogadas como una carga tributaria onerosa, por el contrario, serán vistas como una fuente de ahorro para cumplir con las obligaciones tanto tributarias como no tributarias.

Por lo expuesto es evidente que el SPOT o sistema de deducciones, hoy en día, es un mecanismo netamente recaudador de tributos, pues se encuentra alejado de su finalidad principal de lucha contra la informalidad (con el cual se crea). Además, es indudable que forma parte del fenómeno tributario (es componente del sistema tributario), pues genera una consecuencia tributaria, instaura deberes formales, ya sea de pago o de sanciones; por tanto, queda claro que en su aplicación y regulación, deben respetarse los principios de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad y, principalmente, el principio de capacidad contributiva.

2.4.2. LA CONFIGURACIÓN DEL EFECTO CONFISCATORIO

Por el principio de confiscatoriedad se entiende que los tributos deben respetar el derecho a la propiedad y no exceder la capacidad contributiva. En tal sentido, la regulación tributaria (y en concreto, una norma) no debe poseer “efectos confiscatorios”. (Fernández, 2006) (Bravo, 2015)

“Ello significa que habrá alcances confiscatorios cuando la deducción patrimonial producida sea de considerable entidad en términos relativos a la renta o patrimonio considerado. El sujeto pasivo quedará así en similares condiciones”

las que se encontraría de haberle sido confiscada esa misma renta o ese patrimonio". (Naveira citado por Valdivia, 2014) (pág. 41)

Si bien en caso de pagos anticipados no es posible sostener la existencia de un resultado confiscatorio, pues se trata de adelantos de impuestos, puede suceder que el anticipo supere el monto del tributo a pagar, por lo que resultaría confiscatorio. Esto se cumple en las detracciones, pues si bien no es un tributo, ni un pago anticipado directo (como lo es la percepción o retención), sí constituye un pago anticipado de los tributos, pues el dinero depositado en las cuentas de detracciones no pueden ser utilizadas para otras obligaciones que no sean pagos a SUNAT. Más aún cuando sucede que el monto detruido supera al importe del tributo a pagar.

Puede ocurrir, como regularmente pasa, que en algunos periodos tributarios se tenga crédito fiscal (y por tanto no hay pago de IGV). Se tenga crédito de renta y no haya pagos a cuenta de renta. No haya trabajadores pero sí se tenga otras obligaciones no tributarias que cumplir. En ese caso, de presentarse la detracción, no se podrá cumplir con dichas obligaciones pues parte de los ingresos obtenidos en una operación comercial irán a parar a la cuenta de detracciones, no pudiendo disponer de ese dinero.

Ahora bien, en la actualidad hay dos procedimientos en el sistema de detracciones que viene aplicando la Administración Tributaria que tienen claramente efectos confiscatorios: el ingreso como recaudación y el procedimiento de liberación de fondos.

2.4.2.1. PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN

Según el numeral 9.3) de artículo 9, del Texto único Ordenado del Decreto Legislativo 940, Decreto Supremo 155-2004-EF, la administración Tributaria podrá disponer que el Banco de la Nación ingrese como recaudos los importes abonados, cuando se presenten los siguientes escenarios (desde la óptica del titular):

- a) "Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo al traslado de bienes del centro de producción al que se refiere el inciso c) del artículo 3° de la citada ley". (Texto único Ordenado del Decreto Legislativo 940, Decreto Supremo 155-2004-EF.)
- b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido. (*Ibídem*).

- c) Por no comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta. (*Ibídem*).
- d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174°, numeral 1 del artículo 175°, numeral 1 del artículo 176°, numeral 1 del artículo 177° o numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. (*Ibídem*).

El propio artículo señala que se asumirá que el titular de la cuenta ha cometido estas infracciones con solo la simple verificación o detección por parte de la SUNAT; inclusive aun cuando no se hubiere formulado la resolución respectiva. De igual forma los importes ingresados como recaudación se destinarán únicamente a la cancelación de deudas tributarias.

La Resolución Superintendencia N° 183-2004 (modificada por Resolución 375-2013/SUNAT), en el artículo 26 se señalan las causales y el procedimiento del ingreso como recaudación.

Para comprenderlo a cabalidad se pasará a describirlo:

El procedimiento se inicia con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de recaudación al Buzón Electrónico de su Clave SOL, en la cual se detalla la causal incurrida, otorgándole un plazo de 10 días hábiles siguientes a su notificación para que el titular de la cuenta pueda levantar las observaciones.

Si pasado el plazo concedido por la Administración o de haber contestado dentro del plazo y no haber podido levantar la causal, se emitirá la Resolución de Ingreso como Recaudación. Con ella, la SUNAT ordenará al Banco de la Nación que los montos depositados a la fecha de su emisión, sean trasladados a SUNAT. Esto no impide que siga dándose el uso de los montos, esto es, el pago de tributos, multas e intereses recaudados por la Administración Tributaria.

Como el sistema de detracciones, es un mecanismo administrativo, contra el ingreso como recaudación procede interponer dentro del plazo de 15 días hábiles, recurso de reconsideración o recurso de apelación reguladas por la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aun cuando las causales para su inicio son el incumplimiento de obligaciones netamente tributarias, debiendo ser lo correcto, contra este procedimiento, los recursos impugnativos establecido por el Código Tributario.

Por otro lado, según la R.S. 375-2013/SUNAT en su artículo 3, se puede verificar que las distintas causales en las que se puede incurrir para proceder al recaudo de los depósitos de las cuentas de detracciones, originan que se tomen diferentes montos de dicha cuenta. Así tenemos que si se incurre en la causal de inconsistencias en las declaraciones, se recaudará el saldo de la cuenta que se tuvo en el mes de la inconsistencia o de incurrir en la infracción de datos falsos, se recaudará el 150% de tributo omitido.

Lo anterior solo confirma el efecto confiscatorio que tiene este sistema tal como está configurado en la actualidad, pues el Estado olvida que los montos ahí depositados no son productos de un hecho generador, (para esto, está el IGV o la renta) son ingresos productos del esfuerzo de los empresarios el cual no debe estar sometido al libre criterio de los legisladores para proceder a su recaudación.

Este procedimiento, es duramente criticado hasta la fecha, por su vulneración no solo al principio de capacidad contributiva, sino también por efectos confiscatorios, pues la Administración termina apropiándose del patrimonio del contribuyente sin muchas veces mediar una falta objetiva, sino fallas meramente materiales propias del dinamismo empresarial que conlleva a realizar depósitos errados, en exceso o duplicado, o sancionando doblemente una infracción.

2.4.2.2. LA SOLICITUD DE LIBERACIÓN DE FONDOS:

Es un procedimiento que faculta a los contribuyentes a libertar los importes depositados en la cuenta corriente del Banco de la Nación, destinada para detracciones.

Por este procedimiento, los montos depositados que no se hayan agotado luego del pago de deudas tributarias, podrían ser puestos a disposición (disponibilidad) del titular de la cuenta, sin limitación alguna.

No obstante, esta solicitud se encuentra sujeta al cumplimiento de ciertos parámetros prescritas en el numeral 9.2 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 940 y artículo 25 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT (modificado por el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 343-2014/SUNAT vigente a partir del 01/04/2015).

Los citados artículos a manera de resumen establecen:

1. **Procedimiento General:** Aplicable para los contribuyentes que realicen actividades del Anexo III de la R.S. 183-2004/SUNAT, los titulares de dichas cuentas podrán solicitar su liberación de los montos depositados, durante los primeros cinco días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre, de cada año.
2. **Procedimiento Especial:** Aplicable para contribuyente que realicen actividades económicas del Anexo I y II de la R.S. 183-2004/SUNAT y sus modificatorias, podrán solicitar los 3 primeros días hábiles de cada quincena, es decir dos veces cada mes.
3. **Procedimiento para Buenos Contribuyente y Agentes de Retención:** será entre el primer y el quinto día hábil de los meses de enero, marzo, mayo, julio, setiembre y noviembre, de cada año.

A estos procedimientos y plazos establecidos, se adiciona el cumplimiento de ciertos requisitos, es decir, no sólo basta con tener saldo en la cuenta de detracciones durante un determinado número de meses para cada caso en especial sino, además, la Administración verificará:

- Que el propietario de la cuenta no esté omiso a las declaraciones juradas determinativas.
- Que no tenga deudas pendientes ya sea por resoluciones de multa, resoluciones de determinación, órdenes de pago, pérdidas de fraccionamiento.
- Y en caso del procedimiento especial, que los montos depositados sean originados por la compra y venta del mismo bien.
- Que tenga la condición de HABIDO.

Este procedimiento, implica una ventaja algo limitada para el contribuyente sujeto a este sistema, sobre todo a los contribuyentes del anexo III, quienes solo pueden solicitar la liberación 4 veces dentro de un periodo de 12 meses, olvidando la Administración Tributaria de la realidad social de los obligados, más aun tratándose de aquellos que prestan servicios, actividad económica que enfrenta mayor débito fiscal, sobre aquellas dedicadas a la vena de bienes que gozan de mayor crédito fiscal que les permite disminuir el IGV a pagar.

Asimismo, se exigen contar con saldo en la cuenta por periodo de 3 meses consecutivos, lo cual quiere decir, si solo se obtuvo saldo positivo en cuenta un solo mes, no se podrá solicitar la liberación por no cumplir con el requisito. Algo

inegablemente confiscatorio, pues los importes abonados son dinero del titular de la cuenta, no perteneciéndole a la Administración Pública.

Es importante precisar, que el sistema de detracciones ha permitido ampliar los ingresos del fisco, con esto se ha logrado cumplir, en cierta medida, con las obligaciones que tiene un Estado con respecto a sus ciudadanos. Sin embargo, existen posiciones que otorgan a las detracciones un aporte fiscal más que un mecanismo administrativo. No se coincide con darle la denominación de aporte fiscal pero si tiene el carácter de carga tributaria, pues primero ha de cumplirse con dicha obligación por encima de otros gastos operativos o comerciales. (Chávez, 2011).

Urge que estos procedimientos sean modificados de acuerdo al principio de capacidad contributiva a fin de evitar efectos confiscatorios. Muchas veces el ingreso como recaudación se inicia por errores netamente materiales y subsanables que no pueden ser levantados dentro del plazo otorgado por Administración, pues del universo de contribuyentes (a nivel nacional) la mayoría no está pendiente del Buzón Electrónico de la Clave Sol; por tanto no conocen que se había iniciado el procedimiento, y cuando se toma conocimiento ya se encuentra recaudado.

Asimismo, no se puede permitir que las infracciones tributarias sean doblemente sancionadas, porque adicionalmente de pagar la multa, el dinero de la detracción será recaudado impidiendo una futura “solicitud de liberación de fondos”.

El rescate del dinero de la cuenta de detracciones no debe estar sujeto a mayores requisitos que el estar al día en sus pagos, tampoco debería estar limitada a un número de meses para requerirla, en todo caso deberá permitirse 6 veces en un periodo de 12 meses.

Considerando el principio de igualdad, no puede tratarse por igual aquellos contribuyentes que presentan un comportamiento tributario evasor, pues dentro de una misma actividad económica se puede encontrar contribuyentes cumplidos y evasores; por tanto, se sugiere modificar estos procedimientos de acuerdo a la realidad social del país y no sólo teniendo en consideración fines recaudatorios que sobrepasan al deber de contribuir con los fines tributarios del Estado.

Por otro lado, a fin de ayudar a reducir el “resultado” confiscatorio de la aplicación del sistema de detracciones, como ya se ha mencionado, se puede dar la opción de utilizar

los abonos de la cuenta de detracciones para cancelar otras obligaciones tributarias, pues finalmente es dinero del contribuyente. Así también se debería dejar como única causal del ingreso como recaudación las inconsistencias entre lo declarado y lo proyectado en ventas por depósitos de la cuentas, pues esta causal es la que más se acerca al objetivo de las detracciones, la lucha contra la evasión tributarias.

Las demás causales, que están incluidas en este procedimiento, no solo sancionan doble vez una misma falta tributaria sino que agravan el carácter confiscatorio del sistema. Por ejemplo, la infracción de declarar datos falsos se encuentran sancionada en el Código Tributario con el 50% del tributo omitido (Artículo 178 numeral 1, la cual está sujeta a gradualidad), pero adicionalmente se puede recaudar el 150% del tributo omitido de la cuenta de detracciones si se ha cometido dicha falta (Artículo 3 numeral 3.3. de R.S. 375-2013/SUNAT) impidiendo con ello, que dichos montos sean devueltos mediante la liberación de fondos.

Respecto a la liberación de fondos de depósitos en las cuentas de detracciones, se considera que no debe ser requisito que exista saldo durante tres meses consecutivos como mínimo (luego de haberse destinado al pago tributos, multas e intereses con SUNAT). Por el contrario, los únicos requisitos deberían ser: i) estar al día en el pago de las obligaciones y tributarias, y ii) tener saldo en la cuenta, sin requerir un mínimo de meses.

Hasta aquí, se ha analizado los aspectos más resaltantes de las detracciones que están relacionados la hipótesis y objetivos de la investigación, delimitando los conceptos de principios constitucionales tributarios y sobre todo el principio de capacidad contributiva para poder comprender el problema que ha dado inicio a esta investigación.

IV. DISCUSIÓN

1. En la actualidad, el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), luego de todos los cambios realizados en su estructura, límites y procedimientos, trasgrede el principio constitucional de la capacidad contributiva, pues en su determinación no interviene la capacidad económica (deducción de los gastos esenciales para el negocio) que es la base sobre la cual debe configurarse o exigirse el acto de tributar. Se adiciona a esto el hecho que genera fondos intangibles hasta para el propio contribuyente (administrado), llegando a limitar el acceso a un bien que es patrimonio de la empresa para ser invertido y/o ahorrado, con lo cual genera pérdida de valor en el negocio y con ello reducción de la capacidad contributiva.

Como se ha demostrado a lo largo de la investigación, el SPOT se aplica sobre una capacidad contributiva inexistente, siendo que además no se aplica para todo el universo de contribuyentes, pues solo es exigible a aquellos que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la detracción detallado en la Ley. Esto trasgrede el principio de igualdad, principio del cual se alimenta la capacidad contributiva.

El sistema de detracciones fue instaurado para luchar contra la informalidad, la evasión y la competencia desleal, hoy aquellos objetivos parecen estar lejos del este sistema, pues ha centrado su aplicación en sectores formales y responsables en sus obligaciones tributarias, quedando únicamente su finalidad recaudadora.

Si el sistema de detracciones tiene una finalidad recaudadora, como se ha demostrado en los últimos años, debería darse la facultad de utilizar dichos montos también para el pago de otras obligaciones tributarias o administrativas, verbigracia: impuestos municipales, licencias, multas de INDECOPI, entre otras, que finalmente forman parte del tesoro público. Al ampliar esta facultad, indirectamente se protege el principio de capacidad contributiva. Asimismo, los porcentajes de detracciones deberían ser fijados en dos tasas.

Si bien antes de las modificaciones actuales, las tasas eran aún más diversas, aún se registran confusiones en su aplicación además que resultan elevadas para algunas actividades (por el nivel de las operaciones comerciales en el Perú).

2. Se concluye que sí le son aplicables los principios tributarios al SPOT, por cuanto si bien no es un tributo, sí es parte del conjunto de reglas que direccionan el ordenamiento jurídico en materia tributaria, a lo que se define como "sistema tributario". Es decir, no se puede afirmar que el sistema tributario abarca únicamente

a los tributos, sino también, a todas las normas que inciden en obligaciones fiscales y extra fiscales. En tal sentido, los mecanismos que crea el Estado a fin de obtener ingresos y cumplir con sus objetivos de igual manera, forman parte de este sistema tributario y por tanto le son aplicables dichos principios.

Este mecanismo ha sido cuestionado por juristas y estudiosos incidiendo en su trasgresión a los principios constitucionales; sin embargo, mediante Sentencia N° 03769-2010-AA del Tribunal Constitucional se otorga el carácter administrativo de este sistema y sentencia que no es un “nuevo tributo”, dando razones con ello para alejarlo de los principios tributarios constitucionales, al ser simplemente un mecanismo de recaudación que forma parte del fenómeno de privatización de la actividad recaudadora del Estado.

Pero, al comprender que un sistema tributario es más amplio que el régimen tributario (tributos), pues comprende al conjunto de reglas y normas tributarias que permite obtener ingresos económicos al fisco, se puede deducir que los mecanismos de recaudación también forman parte del sistema tributario de forma indubitable.

El Estado, así como cuenta con facultades legislativas y sancionadoras, también se encuentra investido de potestad tributaria, siendo éste, el poder que tiene el Estado para emitir normas de carácter tributario, recaudador y fiscalizador a fin de lograr un sistema tributario justo y equitativo. Esta potestad encuentra sus límites en los derechos y principios recogidos en la Constitución Política del Perú, ya sea de manera expresa o implícita.

En este caso la potestad tributaria que ostenta el Estado peruano está regulada en el Decreto Legislativo N° 771, donde se detalla el conjunto de tributos que recauda y fiscaliza a través del Gobierno Central, Regional y Locales, pero como se manifestó, el sistema no se circunscribe únicamente a estos tributos.

Como ya se indicó, los principios tributarios constitucionales son el límite para ejercer la potestad tributaria que tiene el estado para crear normas tributarias, es por ella que resulta trascendental que se conozcan y respeten estos principios a fin de lograr un sistema tributario con derechos y obligaciones justas para todos.

En el ordenamiento jurídico positivo peruano, se encuentran principios tributarios expresos e implícitos, siendo uno de estos últimos el principio de capacidad contributiva, y es de gran relevancia en materia tributaria pues es el inicio de la obligación de aportar con los gastos públicos que asume el Estado con el objetivo de satisfacer las necesidades públicas de sus ciudadanos.

El principio de capacidad contributiva tiene dos vertientes, la abstracta que es la capacidad potencial del obligado, y la concreta, que es la capacidad real y efectiva que tiene el sujeto.

Para un sistema tributario ordenado y exitosa, la importancia de este principio es vital puesto que los tributos y cargas tributarias deberán otorgarse respetando dicho principio sobre todo desde su aspecto concreto, es decir, deberá tenerse en cuenta su capacidad efectiva, la que queda después de haber satisfecho las necesidades primarias o en el caso de la actividad empresarial, después de haber colmado sus gastos operativos, de lo contrario afectaría gravemente su patrimonio y por ende su capacidad contributiva.

3. El SPOT afecta a los sujetos que se encuentran dentro de su aplicación, al realizar una sustracción de sus ingresos no reales para ser depositados en una cuenta en un único banco (el de La Nación), que no genera ningún tipo de interés y que además solo podrá ser utilizada para el pago de tributos, multas e intereses recaudados por la SUNAT. Es decir, antes que el contribuyente cuente con la aptitud contributiva objetiva, existe evidencia del menoscabo con la detracción.

Esta afectación a la capacidad contributiva, se ve reflejada en la iliquidez que se genera a los proveedores después de haber operado la detracción. Y sobre este detrimento a su capacidad contributiva, se aplica los tributos comunes de cualquier operación económica gravada con renta de tercera categoría, es decir IGV y Renta.

Es claro que esta afirmación (que el sistema de deducciones afecta al principio de capacidad contributiva) implica observar al sistema tributario peruano en su totalidad y abandonar el concepto restrictivo que “sistema tributario = conjunto aislado de tributos”, visión que puede nacer de lo estipulado en el Decreto Legislativo N° 771, que enumera una lista de tributos fijados por el Estado peruano.

4. Al no ser un impuesto, entonces lo que figura en la cuenta de deducciones no pertenecería al Estado; por ello al no permitirse su libre disposición se configura como confiscación.

El crédito fiscal, es un elemento principal en la determinación del IGV, es un derecho de deducción que asegura que sujeto no se afecte con un monto mayor al valor agregado. Está compuesto por el IGV consignado de forma separada en el comprobante de pago y que su derecho y goce deberá cumplir con los requisitos sustanciales y de forma señalados en los artículos 18 y 19 de la Ley del IGV.

Respecto al crédito fiscal, si bien el SPOT no crea un requisito para obtener el derecho al crédito fiscal, sí proporciona una obligación para su ejercicio, el cual es

que se podrá utilizar el crédito fiscal en las operaciones sujetas a la detracción en el periodo en el que se haya efectuado el depósito, debiendo por lo tanto registrarse contablemente en dicho periodo. De nada sirve tener un derecho que no pueda gozarse o ejercerse, es por ello que de forma indirecta se ha creado un nuevo requisito formal para el uso del crédito fiscal.

Cabe recordar que la detracción consiste en descontar un porcentaje de las operaciones sujetas al sistema al proveedor. Dicho descuento deberá ser depositado por el adquirente a una cuenta corriente del Banco de la Nación, para que con los montos depositados pueda efectuar el pago únicamente de tributos, intereses y multas recaudadas por la SUNAT.

Aquí surge la necesidad de comprender lo regulado en el procedimiento de ingreso como recaudación. Según Ley son cuatro causales para iniciar la recaudación: i) las inconsistencias en la declaración jurada mensual y los depósitos realizados en la cuenta de detracciones, ii) la condición de no habido, iii) el no comparecer ante la administración, y iv) el incurrir en las infracciones tipificadas en el Código Tributario.

En lo referido a la liberación de fondos, se tiene tres procedimientos, el general, el especial, y para los buenos contribuyentes y agentes de retención cada uno con plazos diferentes para solicitud, así como también se deberá cumplir con los requisitos de: estar al día en sus declaraciones juradas, tener la condición habido, arrastrar saldo por un periodo de tres meses consecutivos (para el procedimiento general) y no tener deudas pendientes.

El ingreso como recaudación también afecta la capacidad contributiva, pues impide acceder a la solicitud de liberación de fondos, muchas veces por errores en los depósitos ya sea en exceso, error en la cuenta o duplicado, errores netamente materiales, que generan inconsistencias y que de no ser detectados a tiempo por el contribuyente acarrear en causal para ingresar los fondos de la cuenta de detracción como recaudación.

Así mismo, las infracciones tributarias se sancionan con multas y a la vez con la recaudación puesto que, si bien este procedimiento no es de carácter sancionador, lo que ocasiona al aplicarlo es eliminar la facultad de solicitarlo como liberación de fondos, en todo caso, de incurrir en esas infracciones se deberá emitir la respectiva Resolución de Multa y en todo caso, dejar a facultar del contribuyente si el pago lo realiza con sus fondos, lo más óptimo, o en efectivo.

Es importante que los órganos jurisdiccionales emitan pronunciamientos en base a la realidad económica y empresarial del país, es de conocimiento que las operaciones

comerciales en su gran mayoría se realizan al crédito, entonces porque no dictar normas que se asemejen la realidad del país, en este caso, porque no requerir la detracción por pagos efectivamente realizados.

Al limitar la apertura de la cuenta de detracciones a una determinada institución financiera, en este caso el Banco de la Nación, se trasgrede el derecho a la libertad de contratar que si bien no es el tema de investigación, refuerza la idea de la inadecuada operatividad de este sistema. A esto se le agrega que dicha cuenta no genera intereses, es decir, el dinero depositado no surte frutos económicos simplemente porque el Estado lo ha ordenado de esa manera. Entonces, definitivamente afecta la capacidad económica que es elemento principal de la capacidad contributiva.

Resulta justo reconocer que este sistema ha brindado al Estado, el aseguramiento del pago de deudas tributarias y por tanto ha resultado ser un gran soporte para el gasto público; y lo sigue siendo, pues es el procedimiento más efectivo para asegurar a cada gobierno la recaudación, haciendo de este sistema su mejor opción para elevar la recaudación, sin embargo, este afán recaudador, está actualmente por encima de los derechos constitucionales de contribuyentes y de los principios tributarios constitucionales, no se puede deslindar del deber de contribuir que tienen los ciudadanos para el éxito de un sistema tributario, pero el Estado debe contemplar mecanismo equitativos y justo para ambas partes.

Por ello es imprescindible que se dicten medidas razonables y proporcionales a cada sujeto que forma parte de este sistema, esto no implica individualizar cada caso, pero si tener en cuenta cuestiones comunes y reales y no sólo el afán recaudador.

V. CONCLUSIONES

1. El sistema de detracciones sí trasgrede el principio de capacidad contributiva, pues antes de obtener los ingresos reales en una operación comercial, o de tenerlos efectivamente, ya se está afectando su patrimonio descontándole un porcentaje para ser abonado en una cuenta corriente del Banco de la Nación que no puede usarse en otro fin que no sea tributos, intereses y multas recaudadas por SUNAT.

Como, ya se ha señalado, afecta una capacidad contributiva inexistente, pues antes de percibir el total de los ingresos producto de una operación comercial sujeta a este sistema, deberá realizarse el descuento y depositarlo en la cuenta de detracciones.

Asimismo, el sistema de detracciones fue instaurado para luchar contra la informalidad, la evasión y la competencia, hoy aquellos objetivos parecen estar lejos del este sistema, pues ha centrado su aplicación en sectores formales y responsables en sus obligaciones tributarias, quedando únicamente su finalidad recaudadora, lo que obliga que las actividades económicas afectas al sistema deban ser actualizadas a fin de no afectar la capacidad de contributiva en sectores ya formales.

2. Se determina la aplicación de los principios tributarios al SPOT, pues se ha probado que, por sistema tributario, no solo implica la lista de los tributos que recauda y administra un determinado Estado, sino a todo el complejo mecanismo que lleva a su recaudación y que, para lograr dicho objetivo, crea procedimientos que obligatoriamente deben respetar los principios tributarios constitucionales para poder afirmar que un sistema tributario es justo y efectivo.

Es por ello, que, al regular los mecanismos, los principios constituyen un límite para su aplicación, de sobrepasar el límite, se invita a los contribuyentes a buscar formas de evasión, ocasionando un perjuicio al Estado, en vez de generar mayor porcentaje de recaudación. En el ordenamiento jurídico positivo peruano, existen principios tributarios expresos e implícitos, siendo, el principio que resulta más importante salvaguardar en un mecanismo recaudatorio como el SPOT, el de capacidad contributiva.

3. Se evidencia que el SPOT, reduce la capacidad contributiva de los administrados tributarios, al establecer que debe aplicarse la detracción por el total de operación comerciales, al no generar ningún tipo de interés el dinero que está

depositado en el Banco de La Nación y además, al limitar el uso del dinero de dicha cuenta exclusivamente a tributos recaudados con SUNAT, como si fuera la única entidad del Estado con la que se tengan obligaciones administrativas tributarias pecuniarias.

4. Todas estas afectaciones se ven materializadas en la iliquidez que se genera a los proveedores que realizan actividades sujetas al SPOT y en el adquirente, en el uso del crédito fiscal, pues debe asegurarse que el depósito de la detracción se haya realizado en el periodo que anotó el comprobante pago como compra en su libro contable para poder incluirlo en su declaración jurada mensual. En ambos casos, muchas veces, deben recurrir a otras fuentes de financiamiento externas para poder cubrir sus gastos operativos propios de un negocio, a pesar de tener dinero producto de su trabajo en la cuenta de detracciones.
5. Por otro lado, si bien, el tener montos en dicha cuenta implica de cierta manera un “ahorro” para el pago de los tributos que se van a generar con posterioridad a la operación comercial, deja de ser un ahorro y se convierte en una carga onerosa que afecta a los contribuyentes, cuando se tiene en dicha cuenta montos por encima de las obligaciones tributarias con el Gobierno Central y que es la realidad de miles de empresas en la actualidad.
6. Se evidencia que el SPOT tiene efectos confiscatorios, una consecuencia directa de la vulneración del principio de capacidad contributiva que tiene este mecanismo actualmente.

Los montos depositados en la cuenta de detracciones, no es dinero del Estado, no es un tributo, tampoco una multa producto de alguna infracción tributaria, es dinero del propio contribuyente, generado por el esfuerzo de sacar adelante su negocio, es por ello que el limitar su acceso configura una confiscación.

Este mismo mecanismo, presenta procedimientos que tienen efectos confiscatorios, como son el procedimiento de ingreso como recaudación y el de liberación de fondos.

El primero, porque ya desde su aplicación, los montos depositados son de uso exclusivo para pagos de tributos de SUNAT, y al ingresar como recaudación, eliminan la facultad que tiene el contribuyente para solicitar el dinero en liberación de fondos y poder utilizarla de la forma que mejor le convenga.

Si bien este procedimiento se inicia con una comunicación previa para levantar la causal detectada, si no se logra probar que no se ha cometido la causal imputada, se emitirá la Resolución de Ingreso como Recaudación, la cual solo

puede ser cuestionada vía recurso de reconsideración o recurso de apelación según la Ley N ° 27444 (recordemos que estamos frente a un proceso administrativo y no tributario, por ello la aplicación de los recursos impugnatorios de la citada Ley).

Con respecto al procedimiento de liberación de fondos, es confiscatorio, pues la solicitud en el procedimiento general, aplicada para las actividades del Anexo III, que contiene la mayor cantidad de actividades sujetas al SPOT y las tasas más altas (casi todas están afectas a la tasa del 10 %), se encuentra restringida a ciertos meses en el año enero, abril, julio y octubre y además se debe tener saldos por tres meses consecutivos, un requisito innecesario para solicitar un dinero que el propiedad del contribuyente.



VI. RECOMENDACIONES

De seguir con medidas desproporcionales solo ocasiona que los informales sigan siendo informales, y que los formales busquen la manera de cumplir con la hipótesis señaladas en las normas para no verse afectadas con más cargas tributarias por ello algunas medidas que podrían darse dentro del sistema de detracciones a fin de no seguir vulnerando la capacidad contributiva de los obligados, son:

- Uniformizar la tasas de detracciones a solo dos porcentajes, que podrían estar dentro del 4 -8 %.
- Detectar aquellos rubros económicos que sigan afectos al sistema pero que se encuentran formalizados, es decir, ya no generan un alto índice de evasión como fue en un comienzo que obligó a su inclusión.
- Permitir que los fondos sean utilizados para otras obligaciones tributarias y administrativas, ya que finalmente pasarán al tesoro público ampliando los ingresos para brindar los servicios públicos y abastecer las necesidades públicas.
- Efectuar la detracción por los pagos efectivamente recibidos y no por aquellos que aún no percibe.
- Dejar como causales de recaudación: encontrarse en el estado de No Habido y las inconsistencias detectadas entre sus declaraciones y los depósitos efectuados, en este caso el monto recaudado deberá ser proporcional a la inconsistencia o en todo caso dejando cierta cantidad en la cuenta que permita al contribuyente poder solicitar su liberación de fondos por el saldo, ya que es su patrimonio.
- Evitar, la modificación de las detracciones sólo cuando se vea afectada la recaudación tributaria, pues existen otros métodos para incrementar los fondos al fisco, sin afectar directamente a los contribuyentes que realizan actividades sujetas a este sistema.
- Permitir la generación de intereses en la cuenta de detracciones, intereses razonables, no a similitud de un banco comercial pues se sabe que este dinero no puede ser invertido por el Banco de la Nación como si ocurriría si la cuenta fuera de otro banco. No olvidar que el dinero depositado en dicha cuenta, no es del Estado, ni del comprador, tampoco es producto de una actividad ilícita, o de sanciones tributarias, es producto del trabajo y esfuerzo de cada uno de los contribuyentes sujetos al sistema, que han emprendido un negocio en un país donde las obligaciones son muchas y las oportunidades son pocas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- Acción de inconstitucionalidad, EXP. N.º 033-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 28 de setiembre de 2004).
- Acción de Inconstitucionalidad, EXP. N.º 0041-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 11 de noviembre de 2004).
- Alva, M. (2017). *Aplicación práctica del IGV e ISC* (Primera ed.). Lima: Instituto Pacífico.
- Blanco, A. (Enero de 2002). Los agentes de retención y percepción en el derecho uruguayo. *Revista de Derecho Tributario*, 11-19.
- Bonell, R. (2005). Principio de Igualdad y Deber de Contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, 177-207.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos del Derecho Tributario. Parcial. I Congreso Internacional de Derecho Tributario* (Quinta ed.). Lima: Juristas Editores.
- Caballero Bustamante. (2009). Informativo Derecho Tributario. Consultas y Casuísticas Tributarias. *Informativo Caballero Bustamante*, A16.
- Chávez, M. (2011). La incidencia de las detracciones en el flujo de caja y sus efectos confiscatorios en la capacidad contributiva: análisis económico. *Themis* 59, 251-258.
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú*. Lima: Oficialía Mayor del Congreso del Perú.
- Córdova, A. (2003). Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal. *VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (págs. 235-269). Lima: CAL.
- Durand, L. A. (2005). Alcances del Deber de Contribuir en el Perú. *Revista de Informe Tributario*, 11-23.
- Fernández, J. (2006). Temas de Derecho Tributario. La Capacidad Contributiva. En L. Chau Quispe, *Homenaje a Armando Zolezzi* (pág. 481). Lima: Palestra Editores.
- García, M. (2008). *Principios Tributarios Constitucionalizados. El principio de la capacidad contributiva*. México D.F.: Porrúa.
- Huamaní, R. (2013). *Código Tributario Comentado*. Lima: Juristas Editores.
- MEF. (22 de junio de 2013). Código Tributario. *Texto Único del Código Tributario. D.S. 133-2013-EF*. Lima, Lima, Perú: Ministerio de Economía y Finanzas.
- MEF. (22 de junio de 2013). Decreto Supremo N°133-2013-EF. *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Lima, Lima, Perú: Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).
- Miní, J. L. (2014). Cuestionamientos al sistema de detracciones en el Perú, en particular al "ingreso como recaudación". *LUMEN*, 87-98.
- Naviera, G. (1997). *El principio de no confiscatoriedad*. Madrid: McGraw Hill.
- PCM. (20 de junio de 2012). Decreto Legislativo N° 110. *Decreto Legislativo que modifica el texto único ordenado del Decreto Legislativo N° 940, las leyes N° 27605 y 28211, y el Decreto Ley N° 25632*. Lima, Lima, Perú: Presidencia del Consejo de Ministros.
- Presidencia de la República. (8 de diciembre de 2016). Decreto Legislativo que Aprueba la Ley de Prevención y Eliminación de Barreras Burocráticas. *Decreto Legislativo N° 1256*. Lima, Lima, Perú: Presidencia del Consejo de Ministros.
- Queralt et al. (2008). *Derecho Tributario* (13° ed.). Navarra: Thomson Aranzadi.
- RAE. (11 de julio de 2017). *Diccionario de la Lengua Española*. Recuperado el 11 de julio de 2017, de Real Academia Española: <http://dle.rae.es/?id=Y2AFX5s>
- Recurso de Agravio Constitucional, EXP. N° 03769-2010-PA/TC (Tribunal Constitucional del Perú 17 de octubre de 2011). Recuperado el 10 de 06 de 2017, de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>
- Recurso extraordinario, Exp. N° 2727-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional 19 de diciembre de 2003).
- Rodríguez, Á. (1998). *Jurisprudencia constitucional y principio de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Schmölders, G. (1962). *Teoría General del Impuesto*. Santiago: Editorial de Derecho Financiero.

- SUNAT. (5 de octubre de 2000). *Principales dispositivos publicados el día jueves 5 de octubre del año 2000*. Obtenido de Decretos de Urgencia:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/resumen/2000/octubre/oct05.htm>
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*, 119-128.
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 940 - Decreto Supremo N° 155-2004. (2004).
- Valdivia, M. (2014). *Administración Tributaria*. Lima: CEPMA-PROESAD.
- Villanueva, W. (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*. Lima: ESAN.
- Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario* (Octava ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

