

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



El régimen de las detracciones: ¿Manifestación arbitraria del poder público del Estado?

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

MORILLO JIMÉNEZ MARIBEL NELLY

ASESOR

SOTELO CASTAÑEDA EDUARDO JOSÉ

Diciembre, 2018

Lima, Perú

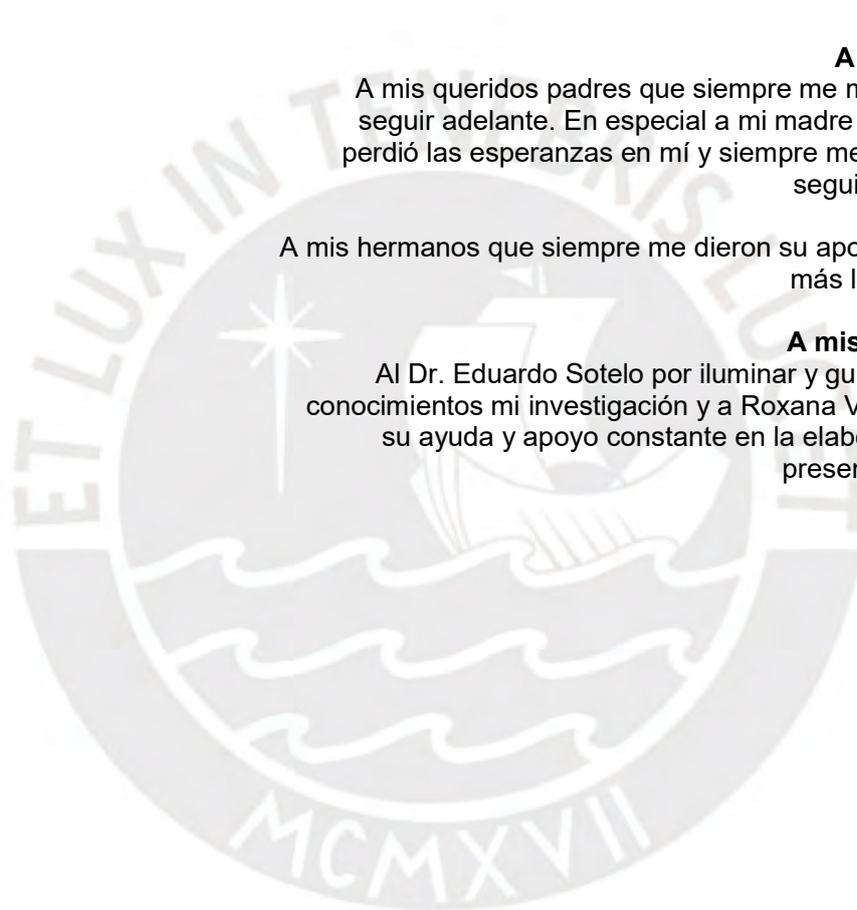
A mi familia

A mis queridos padres que siempre me motivaron a seguir adelante. En especial a mi madre que nunca perdió las esperanzas en mí y siempre me impulso a seguir adelante.

A mis hermanos que siempre me dieron su apoyo cuando más lo necesité.

A mis asesores

Al Dr. Eduardo Sotelo por iluminar y guiar con sus conocimientos mi investigación y a Roxana Vergara por su ayuda y apoyo constante en la elaboración del presente trabajo.



RESUMEN

En la presente investigación se analiza el régimen de las detracciones como mecanismo de recaudación del Impuesto General a las Ventas, a fin de esclarecer si estamos ante una manifestación arbitraria del poder público del Estado. Para ello, se desarrolla los conceptos de arbitrariedad y poder público, según la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, así como los principios de razonabilidad y de interdicción a la arbitrariedad en el contexto de un Estado Social y Democrático de Derecho.

Asimismo, se desarrollan los objetivos de las detracciones para aclarar las características de las detracciones a efectos de determinar su naturaleza jurídica desde la perspectiva del Tribunal Constitucional y la doctrina. Luego, se profundiza sobre los principales cuestionamientos realizados por la doctrina para verificar si este régimen vulnera los principios tributarios constitucionales, así como los derechos fundamentales de las personas que informan nuestro modelo de Estado de Derecho.

Por último, se aplica el test de proporcionalidad o ponderación entre el principio de solidaridad: deber de contribuir y el derecho a la propiedad para determinar si la creación de las detracciones constituye una medida restrictiva razonable y proporcional para disminuir la evasión fiscal y el incumplimiento tributario. Finalmente, se analiza si las detracciones podrían constituir una barrera burocrática.

Palabras clave: arbitrario - barreras burocráticas - derecho a la propiedad – detracciones – ingreso como recaudación - poder tributario- poder público - principios constitucionales - test de proporcionalidad.

ABSTRACT

In the present investigation, the regime of deductions is analyzed as a mechanism for collecting the General Sales Tax, in order to clarify whether we are facing an arbitrary manifestation of the State's public power. For this, the concepts of arbitrariness and public power are developed, according to the doctrine and jurisprudence of the Constitutional Court, as well as the principles of reasonableness and of interdiction to arbitrariness in the context of a Social and Democratic State of Law.

Likewise, the objectives of the drawdowns are developed to clarify the characteristics of the drawdowns in order to determine their legal nature from the perspective of the Constitutional Court and the doctrine. Then, the main questions asked by the doctrine are examined in order to verify if this regime violates the constitutional tax principles, as well as the fundamental rights of the people who inform our model of Rule of Law.

Finally, the proportionality or weighting test is applied between the principle of solidarity: duty to contribute and the right to property to determine whether the creation of the drawdowns constitutes a reasonable and proportional restrictive measure to reduce tax evasion and tax non-compliance . Finally, it is analyzed if deductions could constitute a bureaucratic barrier.

Key words: arbitrary - bureaucratic barriers - right to property - deductions - revenue as revenue - tax power - public power - constitutional principles - proportionality test.

ÍNDICE

Resumen	1
Abstract	2
Índice	3
INTRODUCCION	5
CAPÍTULO I: LIMITES AL EJERCICIO ARBITRARIO DEL PODER PÚBLICO DEL ESTADO	8
1. La arbitrariedad.....	8
1.1. El concepto de arbitrario.....	9
2. El poder público en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho.....	10
2.1. Del Estado de Derecho al Estado Social y Democrático de Derecho.....	10
2.2. El modelo de Estado de Derecho peruano.....	12
2.3. El concepto de poder público y la tutela de los derechos fundamentales.....	12
2.3.1. <i>El poder público según la doctrina</i>	13
2.3.2. <i>El poder público según las sentencias del Tribunal Constitucional</i>	14
3. Los principios: ¿Límites al ejercicio del poder público del Estado?.....	15
3.1. El principio de razonabilidad.....	16
3.2. El principio de interdicción a la arbitrariedad.....	17
4. Del poder público al poder tributario.....	19
4.1. El poder tributario del Estado.....	19
4.2. Límites del poder tributario.....	20
CAPÍTULO II: EL RÉGIMEN DE DETRACCIONES COMO MECANISMO DE RECAUDACIÓN DEL IGV	22
1. La facultad de recaudación de la Administración Tributaria.....	22
2. La baja recaudación del IGV en el Perú: ¿Justificación del régimen de las detracciones?.....	23
2.1. Antecedentes.....	23
2.2. Objetivos de las detracciones.....	24
2.2.3. <i>La evasión tributaria y la informalidad</i>	26
2.2.4. <i>Mejorar procesos de fiscalización</i>	32
2.2.5. <i>Reducir competencia desleal por incumplimiento tributario</i>	34
3. Naturaleza jurídica de las detracciones.....	35
3.1. Características de las detracciones.....	35
3.1.1. <i>Proveedor de los bienes o prestador del servicio: beneficiario del depósito de la detracción</i>	35
3.1.2. <i>Recaudación fiscal indirecta</i>	36
3.2. Las detracciones como obligación tributaria.....	37
3.3. Las detracciones como deber administrativo.....	39
3.4. Sobre el procedimiento de Ingreso como Recaudación.....	42
4. Derechos y principios vulnerados por la aplicación de las detracciones.....	44

4.1.	Principio reserva de la ley	45
4.2.	Principio de igualdad	46
4.3.	Respeto a los derechos fundamentales de las personas	47
4.3.1.	<i>Derecho de propiedad</i>	47
4.3.2.	<i>Derecho al debido procedimiento administrativo</i>	49
CAPÍTULO III: LAS DETRACCIONES: ¿MANIFESTACIÓN ARBITRARIA DEL PODER PÚBLICO DEL ESTADO?		51
1.	El régimen de las detracciones y el ejercicio arbitrario del poder público del Estado	51
2.	El principio de razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación del régimen de las detracciones	52
2.1.	El principio de proporcionalidad y razonabilidad	52
2.2.	Del test de proporcionalidad o ponderación	54
2.2.1.	<i>Sobre el principio de solidaridad: deber de contribuir</i>	54
2.2.2.	<i>Sobre el derecho a la propiedad</i>	55
2.3.	Aplicación del test de proporcionalidad entre el principio de solidaridad y el derecho a la propiedad.....	57
2.3.1.	<i>Análisis de idoneidad</i>	57
2.3.2.	<i>Análisis de necesidad</i>	58
3.	Las barreras burocráticas como manifestación arbitraria del poder público	61
3.1.	Antecedentes.....	61
3.2.	Las barreras burocráticas	62
3.3.	Las detracciones a la luz de las barreras burocráticas.....	64
CONCLUSIONES		68
BIBLIOGRAFÍA		70

INTRODUCCION

La presente investigación tiene como finalidad determinar si el régimen de las detracciones es una manifestación arbitraria del poder público del Estado. Por esta razón, se analiza a las detracciones como una de las medidas implementadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT), que mayor polémica ha causado en los últimos años debido a su aplicación e indeterminación conceptual. En primer lugar, la aplicación indiscriminada de las detracciones, sin distinguir entre los evasores tributarios y los contribuyentes formales, genera desconcierto porque la finalidad de esta medida es combatir la evasión tributaria y la informalidad, además de asegurar la recaudación del Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV). Asimismo, el procedimiento de Ingreso como Recaudación, que implica el traslado de los fondos depositados en la cuenta de detracciones hacia una cuenta especial a fin de que sea utilizado para cancelar las deudas tributarias hasta que se agote, impide a los contribuyentes recuperar estos fondos. Esta situación se agrava por la posición que ha tomado el Tribunal Fiscal ante las quejas presentadas por los contribuyentes afectados por este régimen, pues ha decidido inhibirse al carecer de competencia para resolver temas no tributarios.

Ante la ausencia de una definición de las detracciones en la legislación, nuestra doctrina y jurisprudencia constitucional han desarrollado el tema, a fin de identificar su naturaleza jurídica. Así, para un sector de la doctrina, las detracciones son una obligación tributaria que manifiesta el poder tributario del Estado cuya aplicación vulnera derechos y principios tributarios constitucionales. En tal sentido, Chávez (2011) y Mólgora (2014) afirman que las detracciones lesionan el principio de no confiscatoriedad; Gamba (2007), el principio de reserva de ley; Mólgora (2014), el principio de capacidad contributiva; y Villanueva (2011), el derecho a la propiedad. Mientras que para otra posición de la doctrina, representado por Morales (2013) y Mini (2013), la aplicación del Ingreso como Recaudación vulnera los derechos a la propiedad y el debido procedimiento administrativo. Por su parte, Ruiz de Castilla (2008) y el Tribunal Constitucional señalan que las detracciones son un deber administrativo que apoya a la recaudación del IGV (Expediente No. 3769-2010-PA/TC). No existe uniformidad de criterios sobre la naturaleza jurídica de las detracciones.

No obstante ello, en la presente investigación se determina la naturaleza jurídica de las detracciones a fin de determinar si son una manifestación arbitraria del poder público del Estado y verificar si su aplicación vulnera los principios y derechos constitucionales señalados anteriormente.

Para aproximarnos a nuestro objetivo, en el primer capítulo, además de desarrollar el concepto y los límites al ejercicio del poder público, a partir de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y la doctrina nacional, se analiza el concepto de arbitrariedad, así como el poder tributario y sus límites establecidos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante Constitución). Ello nos permitirá determinar en qué situaciones el ejercicio del poder público deviene en arbitrario en el contexto de un Estado Social y Democrático de Derecho.

Posteriormente, en el segundo capítulo se estudia los alcances de la facultad de recaudación que asiste a la Administración Tributaria y se analiza si la baja recaudación del IGV fue la justificación del régimen de las detracciones. Asimismo, se desarrolla la naturaleza jurídica de las detracciones a la luz de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y la doctrina. Luego de ello, se profundiza en los principales cuestionamientos realizados por la doctrina al régimen de las detracciones por vulnerar los principios de reserva de ley e igualdad, así como los derechos fundamentales de las personas como el derecho a la propiedad y al debido procedimiento administrativo.

En el tercer capítulo se intenta responder a la interrogante de si las detracciones son una manifestación arbitraria del poder público del Estado. Para ello, se realiza el test de proporcionalidad a fin de determinar si existe alguna irregularidad en el régimen de las detracciones. Así, se pondera el principio de solidaridad: deber de contribuir y el derecho a la propiedad. Además, se analiza la institución de las barreras burocráticas para determinar si el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (en adelante INDECOPI) podría tener competencia para resolver los conflictos que se susciten por la aplicación irregular de las detracciones.

La metodología de la investigación empleada es la del método dogmático o institucional porque para el desarrollo de esta investigación se analiza la Constitución, la legislación correspondiente y la doctrina nacional sobre las detracciones y las

barreras burocráticas, los principios constitucionales y los derechos fundamentales de las personas, así como jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Tribunal Fiscal e INDECOPI.

Finalmente, el desarrollo del presente trabajo es relevante porque, como se demostrará en el desarrollo de la presente tesis, la bibliografía especializada sobre el tema de investigación es limitada a pesar de la importancia que esta institución representa para el país.



CAPÍTULO I: LIMITES AL EJERCICIO ARBITRARIO DEL PODER PÚBLICO DEL ESTADO

El tema principal de la presente investigación es el régimen de las detracciones por ser el sistema de recaudación del IGV que mayor polémica ha generado, pues en la doctrina se señala que su aplicación vulnera más de un principio constitucional. Así, un sector de la doctrina afirma que las detracciones son una manifestación del poder tributario que viola los principios de no confiscatoriedad, capacidad contributiva y reserva de la ley y otro sector señala que es un deber administrativo que colabora con la recaudación tributaria. En vista que ello tiene consecuencias importantes para las partes que intervienen en una operación sujeta a este régimen, se investiga y se determina bajo qué supuestos las detracciones devienen en una manifestación arbitraria del poder público del Estado.

Para resolver la interrogante planteada, es necesario desarrollar la definición de arbitrario, así como la noción de poder público, motivo por el cual, se determina su concepto a partir de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y la doctrina. Asimismo, se precisan los límites del ejercicio del poder tributario; identificando las diferencias entre este y el poder público, y se determina si el ejercicio de ambos poderes se encuentra bajo el control constitucional del artículo 74° de la Constitución.

Para el desarrollo del presente capítulo empezamos esta tesis desarrollando el concepto de arbitrariedad y el contexto que dio origen al Estado Social y Democrático de Derecho, debido a que es la base de un Estado que reconoce y protege los derechos fundamentales de las personas ante las arbitrariedades que provengan del Estado, a fin de comprender el escenario donde surgen las bases que regulan la tutela de los derechos fundamentales del ciudadano frente a la Administración. Para luego analizar el concepto de poder público y poder tributario.

1. La arbitrariedad

A efectos de determinar si las detracciones son una manifestación arbitraria del poder público del Estado resulta necesario precisar el concepto de arbitrariedad. Para ello

nos apoyaremos en las definiciones desarrolladas por la doctrina, así como en los pronunciamientos jurisprudenciales de nuestro Tribunal Constitucional.

1.1. El concepto de arbitrario

Actualmente predomina una connotación negativa de la arbitrariedad porque implica actuar sin restricciones. Así, según el Diccionario de la Real Academia Española, en una de sus acepciones, arbitrario significa “sujeto a la libre voluntad o al capricho antes que a la ley o a la razón” (2014).

El concepto de arbitrario guarda relación con lo injusto y el exceso de libre albedrío (Vignolo, 2011, p. 435). Por eso, lo arbitrario involucra abuso de poder porque solo el que ostenta una posición de superioridad puede desconocer el ordenamiento jurídico para actuar sin limitación alguna. En efecto, “la arbitrariedad muchas veces aparece como un mero acto de fuerza, de poder, de *coertio* o de la voluntad soberana de quien dispone el mando (poder), pasando por encima de una norma, de una regulación racional o de cualquier sustento objetivo” (Castillo, 2013, p. 16). Es por esto que el Estado -dada su condición de superioridad- podría obrar de manera arbitraria, en el caso que abuse del poder que le asiste.

Ahora bien, la arbitrariedad no solo se manifiesta cuando se obra sin justificación alguna sino también cuando no se expresan los motivos que la sustentan. Por lo que Castillo (2013) distingue dos tipos de arbitrariedad: la intrínseca y la extrínseca. Sobre la primera, señala que las decisiones se toman sin presentar motivación alguna. En cuanto a la segunda, precisa que ocurre cuando la decisión tomada presenta una justificación adecuada, pero esta no se manifiesta en el documento (p. 17). En ambos casos se evidencia un uso abusivo del poder de la Administración Pública.

El Tribunal Constitucional precisó que el concepto de arbitrario alude a aquellas actuaciones que se sustentan en argumentos sin fundamento legal, sin respetar los derechos de los demás o sin una justificación razonable. Así, a través del expediente No. 0090-2004-AA/TC, estableció el concepto de arbitrario en sus tres acepciones proscritas por el Derecho:

- a) lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica;

- b) lo arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y
- c) lo arbitrario entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

De esta manera, el Tribunal aclaró que a fin de evitar que “los actos discrecionales de la Administración del Estado sean arbitrarios exige que estos sean motivados; es decir, que se basen necesariamente en razones y no se constituyan en la mera expresión de la voluntad del órgano que los dicte”. En tal sentido, serán arbitrarios aquellos actos que carezcan de justificación porque manifiestan el uso incorrecto de la discrecionalidad del Estado.

Como observamos, el Tribunal deduce lo arbitrario como una exclusión del principio de razonabilidad. Para el desarrollo de la presente investigación nos inclinaremos por la definición de arbitrario como acto contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En suma, la arbitrariedad no es más que el uso abusivo del poder del Estado, el que no solo se manifiesta a través de la emisión de normas sino que también podría evidenciarse en los actos administrativos que emita la Administración Pública. Un ejemplo de esto son las barreras burocráticas que son medidas arbitrarias previstas en actos o disposiciones de las entidades estatales.

2. El poder público en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho

Antes de desarrollar la definición de poder público y la naturaleza del poder tributario describiremos brevemente el contexto que dio origen al Estado Social y Democrático de Derecho.

2.1. Del Estado de Derecho al Estado Social y Democrático de Derecho

Durante el siglo XIX, en Alemania, se elaboró el concepto de Estado de Derecho, cuyo origen se encuentra relacionado con el liberalismo y el ascenso social de la clase burguesa. Este nuevo modelo surge frente al Estado absoluto, donde el soberano

ejerce su poder sin límites, mientras que los burgueses –nuevos propietarios, industriales y comerciantes- reclaman poder político y buscan asegurar su dominio económico a través de “los grandes dogmas del pensamiento liberal (imperio de la ley, separación de poderes y reconocimiento de los derechos y libertades del individuo) que se convierten en la base ideológica del Estado de Derecho” (Carmona, 2000, p. 25-26). En este escenario, nace el modelo de Estado Liberal, que no permite ningún tipo de restricción a los derechos fundamentales del individuo frente al Estado.

No obstante, el modelo de Estado Liberal estaba pensado para una sociedad económicamente próspera, lo cual contradice la idea de Estado de Derecho cuyo objeto es integrar a todas las clases que la componen y no ser exclusivo para una clase determinada en la sociedad. Por ese motivo, el Estado de Derecho se modifica para incorporar a la justicia social sin alterar los principios base del Estado Liberal que comprende el reconocimiento de los derechos fundamentales de los individuos. Así, ante las transformaciones sociales, el Estado Liberal deja sus características de “formal, neutral e individualista” para convertirse en un Estado Social de Derecho (Lucas, 1955, p. 80).

La esperanza de que el Estado Social de Derecho superara los inconvenientes que presentaba el Estado Liberal, solo fue una expectativa, porque no se logró satisfacer la necesidad de tener una sociedad más justa. Dicho problema generó la revalorización de la democracia y, en consecuencia, el inicio del Estado Democrático de Derecho. El nuevo modelo de estado se caracterizó, según Orza, por “superar de modo efectivo las limitaciones del Estado de Derecho y del Estado Social de Derecho, permitiendo el acceso de todos a los derechos y a los mecanismos de participación política y económica que se esbozan en estos tipos de Estado” (como se citó en Gonzales, 2004, p. 153). Así, los principios democráticos se incorporaron al Estado Social de Derecho, a fin de que el pueblo sea partícipe en las decisiones que tome el Estado.

De este modo, se sentaron las bases del modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, que tiene por objetivos: proporcionar los mecanismos y herramientas necesarias para que los individuos disfruten de sus derechos, y asumir su defensa ante las arbitrariedades que provengan del poder del Estado. Ello lo habilita a intervenir a través de medidas correctivas. Así, la evolución del Estado de Derecho lo faculta a “corregir las circunstancias sociales que impiden el disfrute efectivo de los derechos fundamentales” (Magdaleno, 2006, p. 58).

2.2. El modelo de Estado de Derecho peruano

En la Constitución de 1993 se reconoce expresamente que el modelo de Estado de Derecho peruano presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho, pues en su artículo 3° se señala que el Estado protege los derechos que se derivan de los principios del Estado Democrático de Derecho. Asimismo, en su artículo 43° precisa que la República del Perú es democrática y social. Mientras que el Tribunal Constitucional concluye que el modelo de Estado peruano se sostiene en los “principios esenciales de libertad, seguridad, propiedad privada, soberanía popular, separación de las funciones supremas del Estado y reconocimiento de los derechos fundamentales” (Expediente No. 008-2003-AI/TC), que son los principios que el Estado Social y Democrático de Derecho reconoce.

Así, nuestro modelo de Estado de Derecho busca garantizar los derechos fundamentales de las personas. Esto implica el deber de eliminar las barreras que impidan el cumplimiento de los derechos fundamentales de los individuos, así como asegurar la presencia de las condiciones adecuadas para lograr este propósito, que “exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal” (Landa, 2006b, p. 204). Por ende, se requiere de condiciones mínimas que permitan el ejercicio real de los derechos reconocidos (principios), a fin que su materialización sea efectiva (Gonzales, 2004, p. 159), puesto que la finalidad de este modelo de Estado es mejorar las condiciones de vida de las personas (Rodríguez, 2012, p. 101), que es el fin supremo del Estado y la Sociedad.

En ese sentido, consideramos que el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho peruano busca garantizar que los ciudadanos disfruten de sus derechos fundamentales y que se respeten los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, a fin de evitar que el poder público sea ejercido de forma absoluta y el Estado actúe arbitrariamente.

2.3. El concepto de poder público y la tutela de los derechos fundamentales

Para determinar si las detracciones son el resultado de una decisión arbitraria tomada por el Estado, es necesario aclarar el concepto de poder público a efectos de precisar

si el ejercicio de esta facultad presenta alguna limitación o puede devenir en arbitraria.

En nuestra Constitución no se ha establecido el concepto de poder público, tampoco se han señalado los límites para su ejercicio. No obstante, esta omisión no debe ser vista como pretexto para creer que esta facultad se ejerce sin limitación alguna. Al respecto, la doctrina ha desarrollado una definición de poder público como poder sometido al ordenamiento jurídico, mientras que en la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Constitucional se precisan los límites del poder público.

2.3.1. El poder público según la doctrina

El poder público reconoce al pueblo como titular de todos los derechos a fin de mantener un adecuado orden. Por esto, el pueblo acepta delegar este poder a terceros –gobernantes- para que lo ejerzan temporalmente, y se aplique de la manera más equilibrada posible, sin perjudicar a nadie (Barco, 2009, p. 295-296). Así, se delega a un gobernante –Estado- el poder público, que es originario de la comunidad, para que lo ejerza de manera imparcial y en armonía.

Ahora bien, este poder público que sirve para mantener el orden en la sociedad, tiene restricciones, pues de lo contrario, no estaríamos ante un Estado que reconoce y garantiza los derechos de las personas. De este modo, se define al poder público como un poder autónomo, que no se convierte en absoluto porque está restringido por el ordenamiento jurídico y por los valores de justicia de la comunidad (Rodríguez, 2012, p. 119).

En ese sentido, el Estado a través de sus entidades no puede hacer uso abusivo de este poder ni hacer uso incorrecto de la discrecionalidad que le asiste. Al respecto, García de Enterría y Fernández afirman que la Administración es una organización subalterna al servicio de la comunidad, que en virtud de su potestad discrecional, no puede suspender la aplicación de un principio general del Derecho en la materia de que se trate (como se citó en Bravo, 2013, p. 357-358). Como bien señala Fayt (2003), el ejercicio del poder del Estado está limitado por el Derecho, esto es, por la Constitución y las leyes (p. 90).

Los autores coinciden que el poder público es el poder con que cuenta el Estado para regular la convivencia de las personas dentro de una comunidad -y así mantener el orden en ella-, el mismo que se encuentra sometido por la Constitución, principios y

costumbres que actúan como una suerte de mecanismo de control para evitar que el ejercicio de este poder se convierta en arbitrario.

2.3.2. El poder público según las sentencias del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional, en su condición de supremo intérprete de la Constitución, ha emitido sentencias que constituyen jurisprudencia donde precisa los límites al ejercicio del poder público mas no desarrolla una definición. Así, ha señalado que “el poder público está sometido al Derecho” (Expediente No. 2192-2004-AA/TC). Esto significa que el ordenamiento jurídico, a través de la Constitución o de normas con rango de ley, delimitan el poder que ejerce el Estado y, de ese modo, evita que este abuse de sus facultades.

En un pronunciamiento posterior, el Tribunal ha precisado que los poderes públicos tienen la obligación de defender los derechos fundamentales de las personas. Esto implica realizar “todas aquellas actuaciones positivas que la Constitución o las leyes le atribuyen para la protección de los derechos fundamentales, tanto frente a actos del propio Estado como respecto a los provenientes de particulares” (Expediente No. 5637-2006-PA/TC). Así, se desarrolla la finalidad del poder público que consiste en garantizar la vigencia de los derechos de las personas. En el caso que el Estado no cumpla con ejecutar dichas conductas, estos serían afectados por omisión al cumplimiento de su deber.

La tutela a los derechos fundamentales de las personas se diferencia en subjetivos y objetivos. El Tribunal precisó que los derechos subjetivos protegen a los individuos de las “intervenciones injustificadas y arbitrarias del Estado y de terceros”, que también habilitan a las personas a exigir el cumplimiento de obligaciones específicas a su favor o defensa. Por ende, el Estado debe efectuar todas las gestiones necesarias para asegurar la ejecución y validez de los derechos fundamentales. En cuanto a los derechos objetivos, señaló que estos incorporan principios o valores que sostienen las bases del Estado Social y Democrático de Derecho (Expediente No. 3330-2004-AA/TC). De esta manera, se establece que los derechos subjetivos y objetivos que asisten a las personas también delimitan al poder público que ejerce el Estado.

Así, el Tribunal Constitucional ha desarrollado los lineamientos que debe aplicarse cuando se ejerce el poder público a efectos de proteger y salvaguardar los derechos

fundamentales de las personas, los que a su vez están protegidos por los principios que sustentan el Estado Social y Democrático de Derecho, en virtud de los artículos 3° y 43° de la Constitución.

En resumen, para la doctrina y el Tribunal Constitucional, el poder público es el poder que tiene el Estado para regular y controlar el funcionamiento de la comunidad a través de normas que van a formar parte del ordenamiento jurídico. Esta potestad no puede ser ejercida de manera irrestricta, puesto que está delimitada por la Constitución y por el respeto a los derechos fundamentales de las personas.

3. Los principios: ¿Límites al ejercicio del poder público del Estado?

De acuerdo con el artículo 45° de la Constitución el poder del Estado se ejerce con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen. Por ende, el ordenamiento jurídico cumple un papel importante en la sociedad porque controla el ejercicio de este poder, así como el ejercicio del poder que el Estado descentraliza en otros órganos estatales.

Un ejemplo de límite a este poder público es la prohibición de la expropiación, puesto que el derecho a la propiedad es un derecho inviolable y garantizado por el Estado. Se trata entonces de un derecho que no puede ser interrumpido o afectado por el Estado. No obstante, de concurrir los supuestos señalados en el artículo 70° de la Constitución¹, que son seguridad nacional o necesidad pública más el pago de una indemnización, este derecho podría ser restringido.

Al respecto, el Tribunal Constitucional estableció que las afectaciones al derecho de propiedad deben ser razonables y proporcionales, a fin de evitar supuestos de apropiación indebida. Así, “las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.” (Expediente No. 2302-2003-AA/TC). De este modo, el Tribunal ha previsto la aplicación de principios en nuestro ordenamiento jurídico, a fin de imponer límites al ejercicio del poder público.

¹ El artículo 70° de la Constitución establece: “El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Hay acción ante el Poder Judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio.”

Los principios son pautas o reglas establecidas en la sociedad que orientan el proceder del Estado. Así, “un principio tiene su origen en el sistema de valores vigente en una comunidad política que se plasman por el legislador o se descubren por la jurisprudencia o la doctrina científica” (Machicado 2013). En efecto, son la “directriz de todo el sistema como fundamento de los objetivos o metas que la sociedad, organizada políticamente, se propone alcanzar para conseguir su plena realización humana” (Gonzales, 2009, p. 45). En cambio, para Indacochea (2008) “los principios contendrían mandatos que exigen que algo sea cumplido en la mayor medida posible” (p. 99). Al respecto, se podría afirmar que los principios serían aquellos criterios establecidos en la sociedad como lineamientos de justicia a seguir por el Estado en el ejercicio de sus funciones.

Por su parte, el Tribunal Constitucional estableció que el Estado ejerce sus facultades discrecionales bajo criterios racionales y razonables, que justifican en cada caso concreto su actuación a fin de que esta no devenga en arbitraria. Además, al reconocer la Constitución el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho incorpora el principio de interdicción al ejercicio arbitrario del poder público (Expediente No. 1803-2004-AA/TC). De este modo, el Tribunal también reconoce como límites al ejercicio del poder público a los principios de razonabilidad y de interdicción a la arbitrariedad. A continuación, explicaremos en que consiste cada principio y sus alcances.

3.1. El principio de razonabilidad

A efectos de establecer una definición de razonabilidad, es conveniente hacer referencia a Cassagne, quien señaló que este principio “se relaciona con la búsqueda y realización del principio de la razón suficiente en la actividad estatal, en especial en la actuación de los funcionarios públicos” (como se citó en Castillo, 2013, p. 71), puesto que razón suficiente es el “principio que sustenta cualquier decisión, su fundamento” (Gabilondo 2013). Por lo tanto, en aplicación del principio de razonabilidad, el Estado debe de justificar los actos o las actuaciones que realice.

De esta manera, la aplicación del principio de razonabilidad apoya a uno de los objetivos del Estado Social y Democrático de Derecho que es la eliminación de la arbitrariedad. Esto se debe a que el Estado no solo decide sobre un tema en particular, toma decisiones que de no estar correctamente sustentadas pueden lesionar los derechos de las personas. Así, la exigencia de contar con mecanismos

válidos para controlar la constitucionalidad de las intervenciones del Estado, en el campo de los derechos fundamentales de las personas, marcó el desarrollo de este principio (Cianciardo, 2004, p. 59).

Por su parte, el Tribunal Constitucional precisó que el principio de razonabilidad es “un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales, exigiendo que las decisiones que se tomen en ese contexto respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias” (Expediente No. 1803-2004-AA/TC). En otro pronunciamiento, señaló que “el principio de razonabilidad implica encontrar una justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos” (Expediente No. 006-2003-AI/TC). En tal sentido, el principio de razonabilidad no se agota con justificar una determinada decisión sino que exige que esta sea racional, lógica y que no vulnere el ordenamiento jurídico ni los derechos fundamentales de las personas.

En cuanto al ámbito tributario, la aplicación del principio de razonabilidad es fundamental porque las decisiones que pueden tomarse en ejercicio del poder público pueden ser perjudiciales a los intereses de los contribuyentes. De manera que este principio evita que la Administración Tributaria aplique sanciones exageradas o desmedidas (Bardales, 2008, p. 192). Por ende, la decisión a tomar debe balancear “el posible conflicto que se da en la aplicación de los distintos intereses administrativos en juego ante una decisión o actuación estatal (Lucchetti, 2009, p. 485).

En resumen, el principio de razonabilidad busca que las decisiones que se toman al resolver un caso concreto, así como las normas que se dictan en una comunidad en particular, posean una justificación adecuada y acorde con el ordenamiento jurídico. La finalidad es que sean razonables y se evite la afectación desproporcionada o irracional de los derechos fundamentales de las personas.

3.2. El principio de interdicción a la arbitrariedad

El reconocimiento constitucional del principio de interdicción a la arbitrariedad² a través de los artículos 3° y 43° de nuestra carta magna es importante porque reafirma el

² Respecto de este principio tenemos que Villegas (2011) y el Tribunal Constitucional han profundizado en el principio de interdicción a la arbitrariedad, mientras que Siles (2003) y Castillo (2013) utilizan indistintamente el principio de proscripción a la arbitrariedad y el de interdicción a la arbitrariedad, lo cual no genera mayor problema porque ambas aluden al mismo principio que consiste en prohibir aquello que resulte arbitrario.

objetivo del Estado Social y Democrático de Derecho de rechazar la arbitrariedad en todas sus formas. Esto significa que aun cuando se entreguen facultades discrecionales a una entidad del Estado, eso no la autoriza a proceder arbitrariamente. En tal sentido, “la proscripción de la arbitrariedad alcanza a todos los sujetos públicos y obliga a exponer las razones que dan sustento a las decisiones adoptadas en ejercicio de las potestades conferidas, como única manera de permitir un control de razonabilidad de las mismas” (Siles 2003). Así, se incorpora un límite a toda actuación arbitraria del Estado, que exige la debida motivación en las actuaciones y actos que emiten las entidades públicas (Villegas, 2011, p. 512).

Por su parte, el Tribunal Constitucional advirtió mediante la sentencia recaída en el expediente No. 0090-2004-AA/TC, que el principio de interdicción a la arbitrariedad tiene un doble significado:

- a) En un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho.
- b) En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo.

De acuerdo con el Tribunal, el principio de interdicción a la arbitrariedad busca eliminar las decisiones o actos emitidos que resulten arbitrarios, por lo que prohíbe las actuaciones que sean injustas y contrarias al ordenamiento jurídico, así como aquellas que no cuentan con justificaciones validas o razonables. Conforme a la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Constitucional la finalidad de la interdicción a la arbitrariedad es exigir que las decisiones, tomadas por el Estado, tengan las justificaciones necesarias.

Ahora bien, esto implica que se necesita de la aplicación conjunta de este principio con el principio de razonabilidad a fin de determinar si el Estado – como institución o a través de sus funcionarios- procedió de manera razonable a efectos de proscribir la arbitrariedad. En otras palabras, la aplicación exclusiva de este principio no es suficiente para determinar si la actuación irregular del Estado es compatible con los principios y demás disposiciones constitucionales (Spisso, 2011, p. 331).

4. Del poder público al poder tributario

El poder público tiene por objetivo regular y controlar el funcionamiento del Estado. Para lograr que este fin se realice con eficiencia, se han distribuido las funciones estatales entre diferentes órganos, los que ejercen sus atribuciones con autonomía y responsabilidad (Loewenstein, 1979, p. 68-69). Así, tenemos que el poder público se separa en poder legislativo que es el poder para emitir normas, poder judicial que es el poder para impartir justicia y el poder tributario que es el poder para crear tributos.

En cuanto al poder tributario, se afirma que es aquella potestad a través del cual el Estado “confiere el poder de imponer tributos a los ciudadanos” (Paredes, 2010, p. 255), para financiar la ejecución de sus obligaciones. Mediante el artículo 74° de la Constitución se ha distribuido esta facultad entre el ámbito local, regional y nacional y se ha establecido que no puede ser ejercida arbitrariamente, pues se establecen los principios que van a delimitar el ejercicio de esta potestad. En las siguientes líneas, explicaremos en qué consiste la naturaleza de la potestad tributaria, así como los límites regulados en nuestra Constitución.

4.1. El poder tributario del Estado

En nuestra actual Constitución no se ha establecido una definición de poder tributario, solo se han previsto los límites a los que debe ceñirse el ejercicio de esta potestad. Por este motivo, analizaremos las definiciones establecidas por el Tribunal Constitucional y la doctrina. El Tribunal Constitucional estableció que la potestad tributaria es “el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal” (Expediente No. 0033-2004-AI/TC).

En tal sentido, el poder tributario es “un poder sometido a los límites y regulaciones que el Derecho establece y que empiezan a ser consagrados en el propio texto constitucional y son, luego, desarrollados por la legislación y la jurisprudencia local” (Sotelo, 2013, p. 291). Así, la potestad tributaria se define como un poder restringido por el ordenamiento jurídico, que delimita su aplicación.

De acuerdo con el artículo 74° de la Constitución, esta potestad tributaria no se agota en la creación de tributos, sino que también incluye las facultades de modificar, derogar y exonerar tributos. Asimismo, se distribuye esta potestad entre el gobierno central, regional y local a fin de crear tributos para poder solventar sus actividades de gestión. En cuanto al gobierno central esta potestad se realiza mediante ley o decreto legislativo, de ser el caso. Mientras que en el caso de los gobierno locales y regionales, esta será a través de ordenanzas locales y regionales, respectivamente.

El ejercicio de la potestad tributaria se encuentra controlado por mandatos que armonizan los principios y límites que garantizan la legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio (Landa, 2006b, p. 204). Así, el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución precisa que cuando se ejerza la potestad tributaria se debe de respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Además, señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio, bajo apercibimiento de que los tributos creados sin acatar esta disposición sean declarados inconstitucionales.

4.2. Límites del poder tributario

Al igual que el poder público, el ejercicio del poder tributario también se encuentra limitado por principios. Si bien en la Constitución se han previsto algunos, esto no significa que solo deba de someterse a ellos, porque a esta facultad se le aplican incluso los que no han sido previstos en la Constitución (como el de capacidad contributiva), que de no ser cumplidos ocasionarán que la norma no surta efectos (Bravo, 2013, p. 308-309). De ahí la importancia de aplicar los principios tributarios constitucionales porque de esa forma se garantiza la no vulneración de los derechos fundamentales de las personas.

Asimismo, la aplicación de los límites establecidos para el ejercicio de la potestad tributaria es permanente. En efecto, estos derechos y garantías constitucionales que informan a los contribuyentes no solo deben ser cautelados por el legislador al momento de crear el tributo, sino que también deben ser respetados en los procedimientos de su aplicación y gestión, el mismo que está bajo responsabilidad de la Administración Tributaria (Villegas, 2011, p. 532). Así, se exige una función fiscalizadora a cargo del fisco, a fin de evitar que en un momento determinado los tributos perjudiquen los intereses de los contribuyentes.

La aplicación de los principios constitucionales al momento de ejercer la potestad tributaria es fundamental, por dos razones. La primera, permite que el ejercicio de la potestad tributaria sea legítima, pues de esta manera se cumplen los lineamientos establecidos en la Constitución para la creación de las normas tributarias. La segunda, garantiza que la potestad tributaria no se ejerza en perjuicio de los derechos fundamentales de las personas (Expediente No. 2689-2004-AA/TC).

En resumen, el Estado delega su poder tributario en una entidad estatal que estará a cargo de la regulación de los tributos y se encontrará sometida al cumplimiento de los principios que restringen el ejercicio irregular de este poder, bajo apercibimiento de que las normas que se crean sean dejadas sin efecto por el Tribunal Constitucional. Asimismo, la protección que otorga nuestro ordenamiento no se limita al momento de la creación de las normas sino que también alcanza al momento en que esta se aplique a situaciones concretas.



CAPÍTULO II: EL RÉGIMEN DE DETRACCIONES COMO MECANISMO DE RECAUDACIÓN DEL IGV

En la segunda parte de la presente investigación se analiza la institución jurídica del régimen de las detracciones desde su vigencia como mecanismo de recaudación del IGV, en atención a la facultad de recaudación que desarrolla la Administración Tributaria. Además, se aclara el contexto que dio origen a esta institución y los objetivos que determinaron su creación. Asimismo, se indica las modificaciones normativas realizadas para perfeccionar la aplicación de este sistema.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las detracciones, se analiza el por qué las detracciones no son una obligación tributaria, en atención a las definiciones desarrolladas por la doctrina y el Tribunal Constitucional, a efectos de descubrir la naturaleza de las detracciones. Ello permitirá que se determine si su aplicación deviene en el ejercicio arbitrario del poder público que ostenta el Estado.

Finalmente, debido a que en la doctrina no existe consenso sobre la legitimidad de las detracciones se analizan los principales cuestionamientos realizados a la luz de los principios constitucionales tributarios. A su vez, se profundiza con especial énfasis en la afectación a los derechos de propiedad, porque al realizar la detracción se restringe la facultad de usar y disponer del dinero depositado en la cuenta de detracciones. También se analiza la afectación del debido procedimiento administrativo que se produce cuando ocurre el procedimiento de Ingreso como Recaudación donde las notificaciones del inicio de este procedimiento se realizan sin que el contribuyente se afilie al sistema de notificaciones SUNAT Operaciones en Línea (SOL), afectando así el derecho a la notificación y a la defensa.

1. La facultad de recaudación de la Administración Tributaria

Nuestro país sigue el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, donde el Estado tiene la obligación de proporcionar a los ciudadanos las herramientas necesarias para que puedan ejercer sus derechos a la promoción de empleo, salud, educación, seguridad, entre otros, de conformidad con el artículo 58° de la Constitución.

Para satisfacer estos fines, el Estado se provee de recursos económicos a través de la recaudación tributaria. Así, con la creación de los tributos, el Estado obtendrá los fondos que le permitirán cumplir con sus obligaciones establecidas en nuestra carta magna.

En cuanto a la facultad de recaudación, en el primer párrafo del artículo 55° del Decreto Supremo No. 133-2013-EF – TUO del Código Tributario (en adelante Código Tributario), se estableció lo siguiente:

Artículo 55.- FACULTAD DE RECAUDACIÓN

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

Como se puede apreciar la facultad de recaudación que le asiste a la Administración Tributaria consiste en recaudar los tributos, esto es, recibir el pago de las deudas tributarias que esta administra.

2. La baja recaudación del IGV en el Perú: ¿Justificación del régimen de las detracciones?

2.1. Antecedentes

La recaudación tributaria disminuyó durante los últimos años del segundo gobierno de presidente Alberto Fujimori. Ello se debió en parte a la crisis económica internacional, el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios, así como la corrupción de funcionarios del gobierno saliente (Gonzales 2007). De acuerdo con el Informe de Gestión 2001-2005 de la SUNAT (2006), se crearon las leyes de promoción del Sector Agrario (Ley No. 27360) y de Fomento a la Inversión en la Amazonía (Ley No. 27037), que otorgaron el beneficio de recuperación anticipada del IGV y la exoneración del IGV, respectivamente. Entre otras acciones que redujeron la recaudación de impuestos tenemos la aprobación de la depreciación acelerada en el sector minero, la

derogación del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y la suscripción de convenios de estabilidad tributaria (p. 15-17). Otro problema que surgió fue la creación del RUC sensible, que era una suerte de instrumento empleado estratégicamente para hostigar a los enemigos del gobierno y evitar fiscalizar a los simpatizantes del régimen fujimorista (La Republica, 2001).

En estas circunstancias, la SUNAT (2009) estimó que la tasa de incumplimiento del IGV en el año 2001 fue del 53.60%, lo cual equivalía a no recaudar la suma aproximada de S/. 10,769 millones de nuevos soles (p. 25). Debido a que la Administración Tributaria no cuenta con potestad tributaria para crear o modificar tributos, así como para derogar exoneraciones, el aumento de recursos debía lograrse a través del incremento de la base tributaria (SUNAT, 2006, p. 23-24). Así, en el año 2002, se implementaron medidas para incrementar la recaudación del IGV como el régimen de las retenciones, percepciones y deducciones.

De las medidas implementadas por la SUNAT nos centraremos en el análisis del sistema de las deducciones, porque es el sistema que mayor polémica ha generado en la doctrina debido a su aplicación e indeterminación conceptual.

2.2. Objetivos de las deducciones

Mediante el Decreto Legislativo No. 917 se creó el régimen de las deducciones para combatir la evasión tributaria del IGV en sectores de alta informalidad, reducir el incumplimiento tributario en la comercialización de bienes y mejorar los procesos de fiscalización. Debido a que la SUNAT (2006) “calculaba que, para el 2000, la tasa de incumplimiento del IGV- es decir, por evasión y morosidad- bordeaba el 48% y se concentraba en sectores como comercio, prestación de servicios, elaboración de alimentos, pesca y agricultura” (p. 23); evaluó tomar estos rubros como supuestos sujetos a las deducciones.

Inicialmente, los productos sujetos a este sistema fueron azúcar, alcohol etílico y arroz³, más tarde, recursos hidrobiológicos⁴, después, maíz amarillo duro⁵, algodón y caña de azúcar⁶, luego, arena y piedra, madera, desperdicios y desechos metálicos⁷,

³ Resolución de Superintendencia No. 058-2002/SUNAT.

⁴ Resolución de Superintendencia No. 011-2003/SUNAT.

⁵ La aplicación de las deducciones a la venta de arroz y maíz amarillo duro fue suspendido hasta el hasta 31 de agosto de 2004, mediante la Resolución de Superintendencia No. 130-2004/SUNAT.

⁶ Resolución de Superintendencia No. 082-2003/SUNAT.

más adelante, intermediación laboral⁸, posteriormente, animales vivos, carnes y despojos comestibles⁹, abonos, cueros y pieles, aceite de pescado, harina, polvo y pellets de pescado y embarcaciones pesqueras, además de tercerización, arrendamiento, mantenimiento y reparación de bienes muebles, movimiento de carga y otros servicios empresariales¹⁰.

Desde que entró en vigencia, en Julio del 2002, este régimen ha sufrido modificaciones con la intención de perfeccionar su aplicación. Así, se fueron incorporando nuevos supuestos sujetos a este sistema como la leche¹¹, después, comisión mercantil, fabricación de bienes por encargo y servicio de transporte de personas¹², luego, los contratos de construcción¹³, oro¹⁴, páprika y espárragos¹⁵, además de los minerales metálicos no auríferos¹⁶, demás servicios gravados con el IGV¹⁷, venta de bienes exonerados del IGV¹⁸, venta de inmuebles gravados con IGV¹⁹ y plomo²⁰; asimismo, se modificaron los supuestos de residuos, subproductos, desechos, recortes y desperdicios²¹, así como los servicios de mantenimiento y reparación de bienes muebles²².

Finalmente, algunos bienes que al inicio fueron considerados para la aplicación de este sistema fueron excluidos en el marco de la racionalización del SPOT dispuesta por la Décima Disposición Complementaria Transitoria de la Ley No. 30230; sin embargo, más tarde fueron incorporadas nuevamente por afectar la recaudación del IGV como en el caso del azúcar y melaza de caña, el alcohol etílico y la caña de azúcar²³, así como los bienes gravados con el IGV, por renuncia a la exoneración y el

⁷ Resolución de Superintendencia No. 127-2003/SUNAT.

⁸ Resolución de Superintendencia No. 131-2003/SUNAT.

⁹ La aplicación de las detracciones a la venta de animales vivos, carnes y despojos, así como a la venta de abonos, cueros y pieles fue suspendido hasta el 31 de diciembre de 2005, de conformidad con la Resolución de Superintendencia No. 178-2005/SUNAT. Luego fueron excluidas del sistema de las detracciones a través de la Resolución de Superintendencia No. 258-2005/SUNAT.

¹⁰ Resolución de Superintendencia No. 183-2004/SUNAT.

¹¹ Resolución de Superintendencia No. 064-2005/SUNAT.

¹² Resolución de Superintendencia No. 258-2005/SUNAT.

¹³ Resolución de Superintendencia No. 293-2010/SUNAT.

¹⁴ Resolución de Superintendencia No. 294-2010/SUNAT.

¹⁵ Resolución de Superintendencia No. 306-2010/SUNAT.

¹⁶ Resolución de Superintendencia No. 037-2011/SUNAT.

¹⁷ Resolución de Superintendencia No. 063-2012/SUNAT.

¹⁸ Resolución de Superintendencia No. 249-2012/SUNAT.

¹⁹ Resolución de Superintendencia No. 022-2013/SUNAT.

²⁰ Resolución de Superintendencia No. 019-2014/SUNAT.

²¹ Resolución de Superintendencia No. 183-2004/SUNAT, modificada por la Resolución de Superintendencia No. 207-2004/SUNAT, y posteriormente modificada por la Resolución de Superintendencia No. 044-2011/SUNAT.

²² Resolución de Superintendencia No. 098-2011/SUNAT.

²³ Resolución de Superintendencia No. 246-2017/SUNAT.

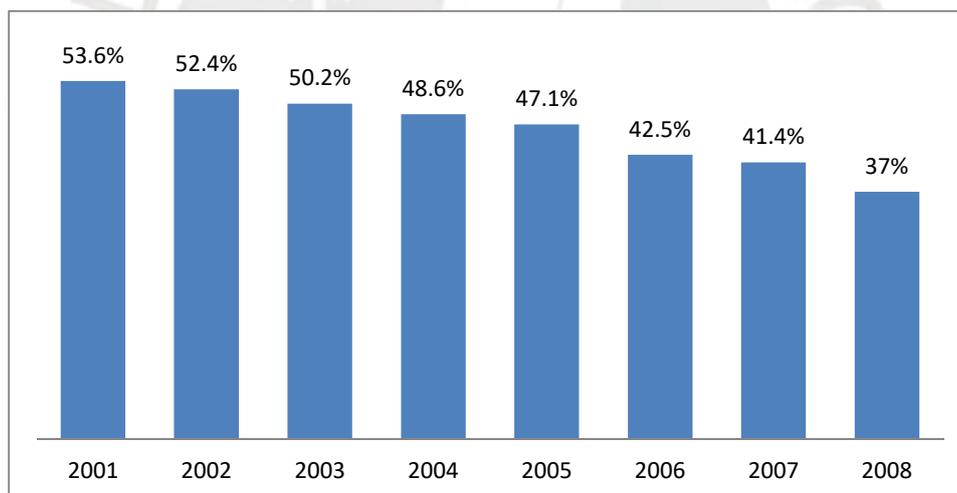
aceite de pescado²⁴. Con relación a los motivos que dieron origen a la creación del régimen de las detracciones es importante destacar y analizar los siguientes:

2.2.3. La evasión tributaria y la informalidad

Se define a la evasión tributaria como “el esfuerzo u omisión consciente y dolosa que pretende evitar o reducir, de manera sistemática y en provecho propio o de terceros, el pago de las obligaciones tributarias, implicando acciones que violan normas legales establecidas” (SUNAT, 2009, p. 7), lo cual trae como consecuencia una menor recaudación tributaria en perjuicio del Estado.

Los factores que generan la evasión fiscal son diversos. No obstante, para la SUNAT (2006) resaltarían “el deseo de obtener o retener mayores ingresos, la falta de conciencia tributaria, la complejidad de algunas normas tributarias y la estructura informal del aparato económico, sin olvidar los recurrentes períodos recesivos de nuestra economía” (p. 23).

Gráfico 1: Tasa de incumplimiento tributario del IGV estimado (2001-2008)



Adaptado de: SUNAT (2009)

Como observamos en el Gráfico 1, los índices de evasión del IGV en el Perú eran preocupantes, pues la tasa de incumplimiento del 53.60%, en el año 2001, equivalía a no recaudar la suma aproximada de S/. 10,769 millones de nuevos soles aproximadamente (SUNAT, 2009, p. 25). Esta situación fue el principal motivo para que -a mediados del año 2002- la Administración Tributaria tome medidas e

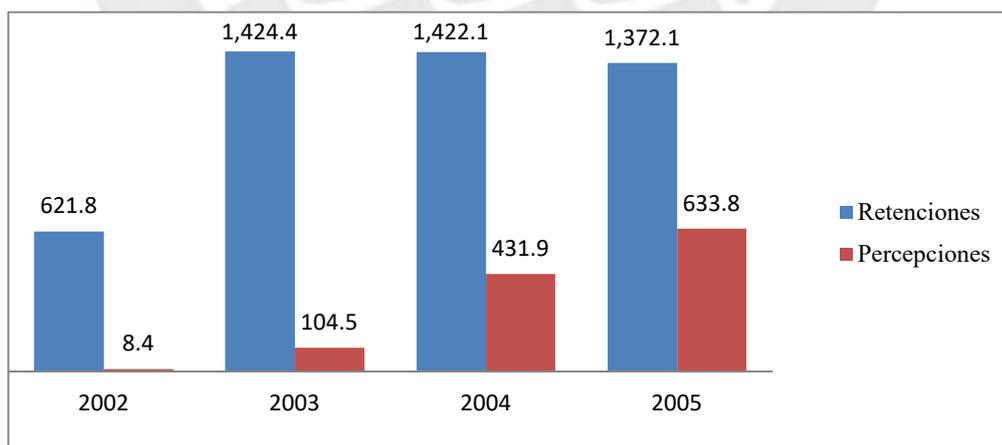
²⁴ Resolución de Superintendencia No. 082-2018/SUNAT.

implemente mecanismos diseñados para disminuir la tasa de incumplimiento y aumentar la recaudación de ingresos para el Estado. Así, se implementaron los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones.

Se desarrolló el sistema de las retenciones al observar su efectividad en la recaudación de impuestos en los países de Argentina, Uruguay, Colombia, Ecuador, México y Chile (SUNAT, 2006, p. 24). Este sistema consiste en designar a agentes de retención, quienes al actuar como “clientes” en una determinada transacción retienen una determinada cantidad, y luego, entregan ese importe al Fisco. Mientras que en el régimen de las percepciones se designa a agentes de percepción, quienes al actuar como “proveedores” en una operación deben de percibir (retener) una cantidad para, posteriormente, entregarlo a la Administración Tributaria.

Inicialmente, las percepciones se aplicaron a la venta de combustibles, luego a las importaciones y, finalmente, a la venta interna de determinados bienes. Pero, es en el caso de las importaciones que su aplicación “ha permitido perfeccionar los perfiles de riesgo de la fiscalización e identificar a contribuyentes omisos mediante el seguimiento del pago del IGV en la cadena de distribución desde que la mercancía ingresa al país (SUNAT, 2006, p. 30). Es decir, las percepciones no solo han apoyado a la recaudación del IGV, sino también a disminuir los índices de incumplimiento tributario al ampliar el universo de contribuyentes afectos a este impuesto.

Gráfico 2: Recaudación del IGV 2002-2005²⁵
(Millones de nuevos soles)



Adaptado de: SUNAT (2006)

²⁵ En el año 2002, los importes recaudados por estos sistemas son reducidos porque las retenciones se aplican a partir del 1 de junio de 2002 y en el caso de las percepciones, a partir del 1 de setiembre de 2002.

Al comparar los importes recaudados por ambos sistemas (Gráfico 2), observamos una diferencia considerable. Si bien las percepciones muestran una desventaja en la recaudación, su real ventaja consiste en que permite identificar a los agentes que intervienen en las transacciones comerciales. Es decir, a través de los agentes de percepción, este mecanismo colabora en descubrir a los contribuyentes omisos que participan en actividades comerciales de forma encubierta.

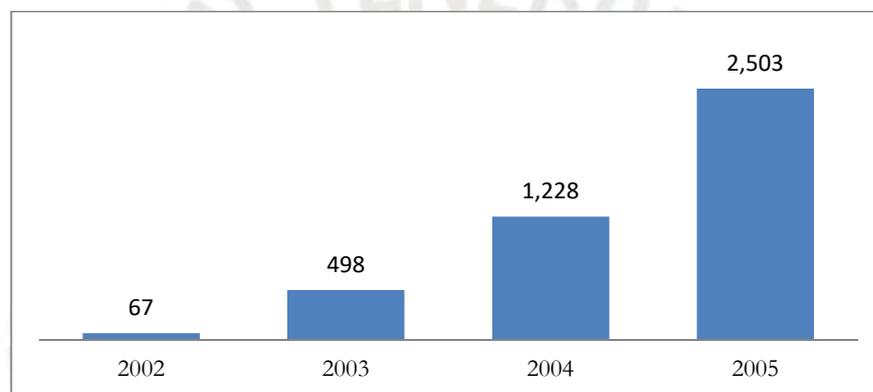
En cuanto a las retenciones desde sus inicios generan una recaudación importante de dinero que luego será entregado al fisco por los agentes de retención. No obstante, en los años 2004 y 2005, advertimos una disminución en la recaudación mediante este sistema. Es probable que esto se debiera a la ampliación de los supuestos sujetos al sistema de las detracciones, que reduce el ámbito de aplicación de las retenciones, ya que cuando concurre la aplicación de ambos sistemas se da prioridad a las detracciones, de acuerdo con el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia No. 037-2002/SUNAT. Ello se evidencia en el Gráfico 3 donde verificamos un incremento de los montos depositados en el Banco de la Nación durante los años 2004 y 2005.

A diferencia de las retenciones y percepciones del IGV, el régimen de las detracciones es un procedimiento novedoso porque no se había aplicado antes en América Latina. Podemos afirmar que es un invento peruano creado especialmente por la Administración Tributaria para aumentar la recaudación de impuestos en el Perú. Además, las detracciones son un mecanismo para asegurar el pago de deudas tributarias, mas no un mecanismo de recaudación del IGV, porque estos montos detraídos ingresan a una cuenta corriente abierta a nombre del proveedor de los servicios en el Banco de la Nación. No ocurre, en ningún caso, que los montos detraídos sean ingreso directo del fisco peruano como si se ocurre en las retenciones y percepciones.

Asimismo, estos montos sirven para el pago de deudas tributarias, esto es, tributos - IGV, Renta y aportes a la ONP, entre otros- intereses y multas. Es decir, el sistema de las detracciones no es un mecanismo de recaudación del IGV, porque no siempre será usado para cancelar las deudas de dicho tributo. De modo que si el titular de la cuenta de detracciones no presenta deudas tributarias, podrá solicitar la liberación de fondos que no es más que la devolución de los montos depositados en su cuenta de detracciones del Banco de la Nación.

Si bien no aceptamos que se califique a las detracciones como mecanismo de recaudación del IGV, por los motivos señalados anteriormente, no podemos negar que este sistema permite identificar a los agentes que intervienen en una operación comercial. Así, ayuda a disminuir los índices de incumplimiento tributario en aquellos sectores de economía informal. En efecto, las detracciones han sido diseñadas “para combatir la evasión tributaria en sectores de alta informalidad e incumplimiento tributario, a nivel de productor de diversos productos (...) y prestador de servicios (...), pero también con la ampliación de este mecanismo a servicios empresariales en general (...)” (Villanueva, 2011, p. 611).

Gráfico 3: Montos depositados en el Banco de la Nación en aplicación del sistema de detracciones 2002-2005 (Millones de nuevos soles)



Adaptado de: SUNAT (2006)

Si comparamos los índices correspondientes a las retenciones y percepciones (Gráfico 2) con el de las detracciones (Gráfico 3), observamos que el de las detracciones presenta mayores cifras a las recaudadas mediante los otros sistemas. Sin embargo, los montos de las detracciones no necesariamente se aplican al pago de las deudas tributarias correspondientes al IGV. Por lo que no podríamos afirmar que los importes señalados en el Gráfico 3 hayan ingresado al fisco en su totalidad para pagar ese tributo.

El perfeccionamiento del sistema de las detracciones a través de las modificaciones realizadas, a fines del año 2010 e inicios del 2011, como el aumento de los supuestos sujetos a este sistema, dio resultados favorables como el incremento de los depósitos en las cuentas de detracciones del Banco de la Nación. Así, según la Memoria Anual 2011 (2012), la SUNAT afirma que por las detracciones en el año 2011 “se ha

recaudado S/. 11,280 millones, que representa un incremento del 52.9% respecto de lo recaudado en el ejercicio 2010” (p. 20).

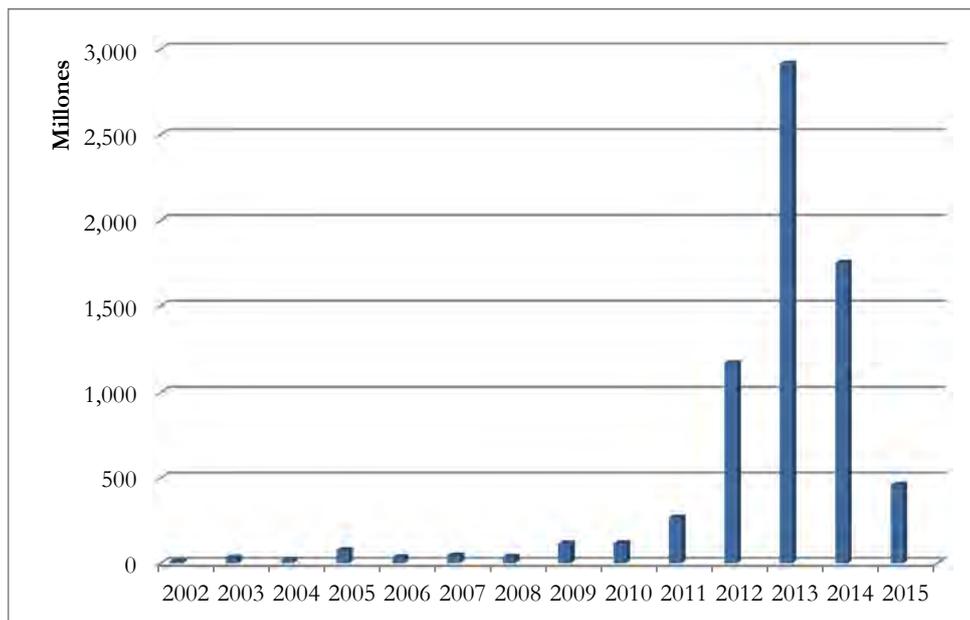
La aplicación del sistema de las detracciones, incluye el procedimiento de Ingreso como Recaudación, que trae como consecuencia que los montos depositados en la cuenta de detracciones sean retenidos hasta que se agoten. Dichos fondos se usan para el pago de las deudas tributarias que el titular de la cuenta de detracciones mantenga con el fisco, sean pasadas o futuras. De esta forma, la Administración Tributaria se asegura el pago de los tributos, multas y sus respectivos intereses. No obstante, este procedimiento no se aplica en todos los casos, pues solo procede cuando se incurre en los supuestos previstos en el Decreto Legislativo No. 940. Según las estadísticas realizadas por el Banco de la Nación, la cantidad de contribuyentes y los montos ingresados como recaudación fueron los siguientes:

Gráfico 4: Los contribuyentes sujetos al procedimiento de ingreso como recaudación (2002-2015)

Años	Cantidad	Montos
2002	4,260	13'511,358
2003	3,586	31'868,293
2004	4,222	19'799,568
2005	11,437	76'857,185
2006	7,051	32'818,457
2007	8,389	46'401,575
2008	5,711	35'779,939
2009	18,903	115'765,905
2010	14,134	116'257,036
2011	25,878	268'297,472
2012	111,643	1,168'971,903
2013	286,964	2,913'342,735
2014	302,574	1,750'835,025
2015	124,829	458'910,088

Adaptado de: Banco de la Nación (2015)

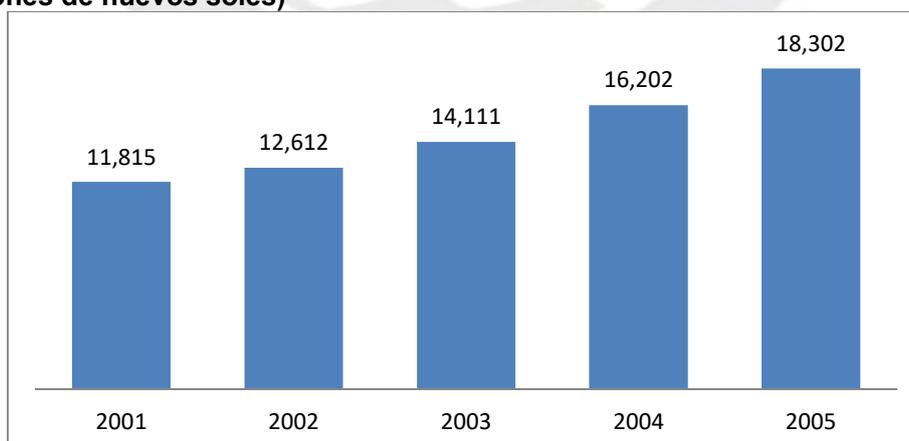
Gráfico 5: Montos ingresados en el Banco de la Nación en aplicación del Ingreso como recaudación (2002-2015)
(Millones de nuevos soles)



Adaptado de: Banco de la Nación (2015)

De acuerdo con las estadísticas del Banco de la Nación (Gráfico 5), a nivel nacional, los montos depositados mediante el procedimiento de Ingreso como Recaudación ha sido considerable. Como observamos, estos montos se han incrementado año a año desde su aplicación. Por ejemplo, en el año 2011 verificamos una recaudación importante en comparación con los años anteriores. En el año 2013 ingreso como recaudación la cantidad de 2,913'342,735 de soles.

Gráfico 6: Recaudación del IGV (2001-2005)
(Millones de nuevos soles)



Adaptado de: SUNAT (2006)

Finalmente, el Gráfico 6 nos muestra el impacto favorable de la aplicación de los mecanismos implementados por la Administración Tributaria para incrementar la recaudación tributaria y disminuir el incumplimiento tributario del IGV durante el periodo 2001-2005. Asimismo, este aumento en la recaudación en parte se debe al cambio de gobierno, pues, en el periodo señalado, gobernó el presidente Alejandro Toledo. Según Gonzales, este gobierno se caracterizó por presentar un mayor crecimiento económico, puesto que las medidas económicas tomadas hicieron que el Perú sea considerado un país emergente debido al mantenimiento de la política económica, el incremento de las exportaciones de materia prima y minerales, así como el crecimiento de la inversión privada (2007).

Esto se traduce en mayores ingresos para los agentes económicos que intervienen en el mercado y, en consecuencia, una mayor recaudación tributaria para el Estado. Además, la aplicación de los sistemas de retenciones, percepciones y detracciones aumentó el universo de contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) ya sea porque fueron descubiertos a través de las percepciones efectuadas por los proveedores o porque decidieron formalizarse para poder contar con una cuenta de detracciones, entre otros.

2.2.4. Mejorar procesos de fiscalización

La imagen que proyecta la Administración Tributaria es muy importante, ya que de ello depende la recaudación de los impuestos. Si existen problemas para realizar un control fiscal efectivo a los contribuyentes evasores o informales, deben de corregirse. Porque si la Administración refleja ineficiencia en las fiscalizaciones que realiza, es probable que los contribuyentes formales imiten la conducta de los evasores y, en consecuencia, ocurra la pérdida de recursos en perjuicio del Estado.

Existen casos en los que es complicado controlar algunas transacciones, en particular, las operaciones gravadas que generan pocos ingresos en comparación con el costo que ocasionaría para el Estado su fiscalización. Así, tenemos el caso de las personas naturales que perciben pequeños ingresos o de los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado – Nuevo RUS (SUNAT, 2006, p. 134-135). Es en esas situaciones donde el ejercicio del control fiscal presenta limitaciones. Ante este problema, la solución no es la creación de impuestos o el incremento de la tasa de los mismos, porque la SUNAT no cuenta con facultades para crear o aumentar la tasa de los tributos, pero sí puede mejorar los sistemas de recaudación –cobranza- y, en

consecuencia, los procedimientos de fiscalización o, en todo caso, crear sistemas alternativos para cubrir esa deficiencia.

Por ejemplo, la gestión de cobranza que realiza la Administración Tributaria no solo aumenta la recaudación sino también el nivel de cumplimiento tributario, porque traslada el riesgo de incumplimiento a los contribuyentes. Una cobranza efectiva involucra un riesgo para ellos, pues perciben que ante el supuesto de no pagar sus deudas tributarias, podrían ver perjudicadas sus pertenencias por las acciones de cobro de la Administración (Tovar, 1995, p. 212). De modo que el temor a ser descubiertos y ser vulnerables a la aplicación de multas, genera que los contribuyentes no solo cumplan con declarar sino que también declaren sus ingresos reales. Por esta razón, la Administración implementa los mecanismos necesarios para reforzar la imagen de riesgo en los contribuyentes.

Por este motivo, se creó el sistema de las detracciones que no solo permite conservar los montos depositados en el Banco de la Nación a fin de que sean utilizados para el pago de tributos. También este sistema ayuda al fisco a obtener información sobre los contribuyentes sin realizar procedimientos de fiscalización sobre ellos inclusive. De esa manera, se soluciona el problema de los gastos onerosos y el tiempo que involucra realizar una fiscalización y se facilita la detección de los evasores tributarios. Así, se fortalece la actividad de fiscalización que realiza la Administración Tributaria y, en consecuencia, la imagen que proyecta a los contribuyentes.

En efecto, al realizar una detracción se aporta información sobre los agentes económicos, porque se identifica al proveedor y al adquirente del bien o servicio (cuando en la constancia de detracción se indica el número de RUC de ambos). Además se agrega el código de bien o servicio, el monto de la detracción y el periodo tributario que permite determinar el bien o servicio brindado, el importe total de la operación y el periodo en que se realizó la transacción, respectivamente. De esta manera, se facilita a la Administración Tributaria corroborar si las actividades que realiza el proveedor coinciden con las que indica en su ficha RUC y si los ingresos declarados en las declaraciones mensuales por el proveedor guardan relación con los montos detraídos por sus clientes.

El resultado de la aplicación de las medidas administrativas, entre ellas, la del régimen de las detracciones, no solo ha ocasionado el aumento de contribuyentes inscritos sino que también ha “logrado que se incorporen al pago regular de tributos contribuyentes

ya inscritos pero que antes no pagaban o lo hacían parcialmente (SUNAT, 2006, p. 7)".

2.2.5. Reducir competencia desleal por incumplimiento tributario

El aumento de la evasión tributaria en el Perú ha generado el incremento de varias conductas negativas; entre ellas, la competencia desleal. De acuerdo con el numeral 6.2 del artículo 6 del Decreto Legislativo No. 1044, "un acto de competencia desleal es aquel que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe empresarial que deben orientar la concurrencia en una economía social de mercado". Entre los principales factores que contribuyen con este problema se encuentran los siguientes. En primer lugar, el no pago de impuestos es un ahorro en beneficio del contribuyente evasor. En segundo lugar, reduce los costos del negocio así hace posible colocar productos o servicios en el mercado a precios más económicos incluso menores a los que ofrece la competencia, lo que evidentemente perjudica a los demás porque va en contra de la buena fe empresarial.

Por ende, era necesario combatir este tipo de conductas para evitar un daño mayor a la libre competencia en el mercado. Esto implicaba mejorar los procedimientos de fiscalización y recaudación en los mercados informales para disminuir los efectos negativos de la evasión tributaria que se reflejaban en la competencia de buena fe. Así, la Administración Tributaria creó el sistema de las deducciones como un procedimiento especial para alcanzar estos objetivos. En tal sentido, la aplicación de este sistema permitió identificar a los evasores que operaban de manera informal a fin de que se formalicen para poder "ampliar la base tributaria y hacer más equitativo y justo el sistema tributario" (Villanueva, 2011, p. 616).

De acuerdo con el Gráfico 6 presentado anteriormente podemos concluir que la recaudación del IGV en el Perú, por el periodo 2001-2005, ha mejorado notoriamente. Ello se debe en parte a la aplicación de medidas que colaboraban con la recaudación de este impuesto, así como el perfeccionamiento de los procedimientos de fiscalización a los contribuyentes. Asimismo, otro factor importante fue el mejoramiento económico de nuestro país a raíz del cambio de política económica, promovido por el gobierno del presidente Alejandro Toledo.

Las deducciones son consideradas como un mecanismo de recaudación del IGV al igual que las retenciones y las percepciones. Sin embargo, solo los montos retenidos o

percibidos a través de las retenciones y percepciones, respectivamente, ingresan de manera efectiva a las arcas del Estado. En cambio, en las detracciones, los montos detruidos no ingresan al fisco, se mantienen depositados en una cuenta bancaria abierta en el Banco de la Nación a nombre del proveedor de un bien o servicio a la espera de ser usadas para cancelar deudas tributarias. Además, los importes retenidos y percibidos corresponden al IGV pagado por anticipado al fisco, mientras que los montos detruidos se aplican al pago del IGV y a otros impuestos como el Impuesto a la Renta, Es Salud y aportes a la ONP, también a las multas, entre otros.

Luego de desarrollar los objetivos de las detracciones es conveniente precisar la naturaleza jurídica de las detracciones para poder aclarar nuestro tema de investigación que es determinar si las detracciones son el resultado del ejercicio arbitrario del poder estatal.

3. Naturaleza jurídica de las detracciones

No es posible encontrar en nuestra legislación una norma que haya establecido la naturaleza jurídica de las detracciones. No obstante, la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha desarrollado un papel fundamental al precisar la naturaleza jurídica de las detracciones.

Al respecto, una de las cuestiones más debatidas es la de considerar a las detracciones como una obligación tributaria por ser una manifestación del poder tributario del Estado, mientras que otra posición considera a las detracciones como un deber administrativo que apoya a la recaudación tributaria.

Para determinar la verdadera naturaleza jurídica de las detracciones resulta necesario analizar los caracteres de dicha institución.

3.1. Características de las detracciones

3.1.1. Proveedor de los bienes o prestador del servicio: beneficiario del depósito de la detracción

De acuerdo con el artículo 17° de la Resolución de Superintendencia No. 183-2004-SUNAT que regula el procedimiento a seguir para la aplicación de las detracciones, se establece que el sujeto obligado deberá efectuar el depósito, en su integridad, en la

cuenta abierta a nombre del proveedor del bien o prestador del servicio en el Banco de la Nación.

En la mayoría de los casos, el sujeto obligado a efectuar el depósito de la detracción, es el cliente de la operación, mientras que el titular de la cuenta de detracciones es el proveedor del bien o prestador del servicio. Si bien la obligación de detraer ha sido establecida por Ley y consiste en detraer una determinada cantidad de dinero para luego depositarlo en la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación, el beneficiario real y directo del depósito no es el fisco, sino el titular de esta cuenta.

3.1.2. Recaudación fiscal indirecta

Como señalamos anteriormente, los montos detraídos son ingresados en la cuenta de detracciones a nombre del proveedor de los bienes o prestador del servicio, a efectos de que el titular de esta cuenta los utilice para pagar sus deudas tributarias hasta agotarlos. Por esta razón afirmamos que las detracciones son un mecanismo de recaudación fiscal.

En buena cuenta, las detracciones colaboran con la recaudación tributaria, pero este efecto no es inmediato, ya que ello depende de la existencia de deudas tributarias con el fisco para que la recaudación sea efectiva. En algunos casos, esta recaudación fiscal no ocurre como por ejemplo en aquellos supuestos donde procede la liberación de fondos.

De manera excepcional, los montos depositados en la cuenta de detracciones podrán ser retirados a través del procedimiento de liberación de fondos, en virtud del numeral 9.2 del artículo 9° del Decreto Legislativo No. 940. Este procedimiento consiste en devolver a los titulares de la cuenta de detracciones, los saldos que se mantengan en dicha cuenta. Así, luego de canceladas las deudas tributarias y de no haber incurrido en los supuestos de tener la condición de no habido o ser omiso a la presentación de declaraciones determinativas, el titular de la cuenta de detracciones podrá obtener la devolución de los mismos.

Este procedimiento es una suerte de devolución de los fondos depositados en la cuenta de detracciones, a favor del titular de esta cuenta. Es por este motivo que las detracciones no constituyen un Sistema de Pago directo de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, los montos detráidos en la cuenta de detracciones no solo pueden ser liberados sino que también pueden ser trasladados como Ingreso como Recaudación. En este caso, los montos ingresados como recaudación no pueden ser liberados y se mantendrán en el Banco de la Nación hasta que se agoten, asegurándose así el pago de las deudas tributarias que se generen a futuro. Analizaremos mas adelante el funcionamiento de este procedimiento.

3.2. Las detracciones como obligacion tributaria

¿Las detracciones son una obligación tributaria? De acuerdo con Chavez (2011b), las detracciones “son una manifestación tributaria del poder tributario del Estado porque en la práctica es un aporte fiscal, contiene un conjunto de altas tasas y su forma de aplicación empeora la liquidez de las empresas como es el caso de aquellas empresas dedicadas a la venta de bienes” (p. 633).

Se entiende que la obligación tributaria es una manifestación del poder tributario del Estado en ejercicio de ius imperium que le asiste. Al respecto, en el artículo 1° del Código Tributario se señala lo siguiente:

Artículo 1.- CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

En este contexto, se tiene que “el cumplimiento de la prestación tributaria, consiste en el pago de la deuda tributaria” (Robles 2008b). Así, la prestación tributaria consiste en una prestación de dar dinero al Fisco, a raíz de la realización de un hecho imponible previsto en una norma tributaria.

Como desarrollamos anteriormente, el beneficiario del depósito de la detracción es el titular de la cuenta de detracciones mas no las arcas fiscales del Estado. En ese sentido, las detracciones no pueden ser consideradas como una obligación tributaria porque esta no se origina a consecuencia de la realización de un hecho imponible y tampoco el Estado actúa como beneficiario del mismo.

En efecto, las detracciones no son “una obligación tributaria ni un tributo, sino un mecanismo dispuesto por Ley que sirve para asegurar fondos dinerarios que serán utilizados para pagar obligaciones tributarias en caso el titular de la cuenta realice hechos imponibles” (Bravo, 2013, p. 147).

Por su parte, Villanueva (2011) afirma que la detracción es un “deber jurídico formal” porque consiste en una prestación de hacer que exige el depósito de una parte del valor total de la operación en la cuenta de detracciones, en un momento determinado, cuyo cumplimiento condiciona el uso del crédito fiscal. Asimismo, señala que le son aplicables los principios constitucionales tributarios en la medida que las detracciones son “una manifestación del poder tributario del Estado”, puesto que las detracciones son una obligación legal que deriva del ejercicio que faculta al Estado a crear tributos (p. 613-615).

Ahora bien, para el TC, conforme ha señalado en el expediente 033-2004-AI/TC antes referido, los principios tributarios contemplados en el artículo 74 de la Constitución se aplican respecto a la obligación tributaria sustantiva que se origina de un hecho imponible. Asimismo, ha señalado que “[...] no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas”. (Duran, 2006, p. 88)

Al respecto, si bien el Tribunal Constitucional ha precisado que los principios tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución son aplicables a los tributos y a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria. No debe entenderse que resulta aplicable a las detracciones.

Cabe señalar que en otro pronunciamiento, el Tribunal Constitucional aclaró que “(...) las exigencias propias del régimen tributario constitucional previstas en el artículo 74° de la Constitución solamente son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago, (...)”. (Expediente No. 03769-2010-PA/TC).

Por ende, a las detracciones no les resulta aplicables los principios tributarios constitucionales porque no tienen naturaleza de obligación tributaria ni son sistemas directos de pago.

Por otra parte, nuestro Código Tributario, en su artículo 4°, define al acreedor tributario como el beneficiario, a favor de quien se realiza la prestación tributaria. Asimismo, señala que son acreedores de la obligación tributaria el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia.

De este modo, no es posible señalar que en el Régimen de las detracciones el Estado interviene como acreedor tributario, toda vez que los depósitos de las detracciones se realizan a favor del titular de la cuenta de detracciones. Por ende, en la figura de la detracción no existe prestación tributaria alguna, ni tampoco existe un hecho imponible que origine el nacimiento del deber de la detracción.

En suma, las detracciones no califican como obligación tributaria. Primero, si bien las detracciones fueron creadas por una norma con rango de ley, a través del Decreto Legislativo No. 917, posteriormente derogado por el Decreto Legislativo No. 940, en ninguno de los dos dispositivos legales se hizo mención expresa de los sujetos que actuarían como obligados. Tampoco se precisó el hecho imponible (los bienes o servicios) ni las tasas a aplicar, que fueron establecidos después a través de resoluciones de superintendencia que no ostentan rango de ley. Segundo, el beneficiario de las detracciones, es el titular de la cuenta de detracciones y no el Estado, por lo que no estamos ante una obligación de entrega de dinero a favor del Fisco. Tercero, el origen de las detracciones no se encuentra en una infracción o en un acto ilícito, sino en una disposición legal.

3.3. Las detracciones como deber administrativo

Como desarrollamos anteriormente, las detracciones no son una obligación tributaria ni una creación de la potestad tributaria del Estado. Ahora bien, las detracciones no son un tributo, pero “este sistema nos muestra el poder que el Estado ejerce sobre los contribuyentes, motivo suficiente por el cual deberían de aplicarse los principios constitucionales” (Mólgora, 2014, p. 228).

Al respecto, el Tribunal Constitucional, conforme ha señalado en el expediente No. 3769-2010-PA/TC, los principios constitucionales tributarios no son aplicables a las detracciones, toda vez que “(...) las exigencias propias del régimen tributario constitucional previstas en el artículo 74 de la Constitución solamente son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago (...)”. Asimismo, el Tribunal ha señalado que las detracciones son un sistema administrativo que colabora con la recaudación del IGV y no tiene naturaleza de anticipo, pago a cuenta o tributo ni la calidad de sistema directo de pago, por lo que no le son aplicables los principios constitucionales tributarios.

Para el Tribunal Constitucional las detracciones son un deber administrativo orientado a colaborar en la recaudación de tributos, a través del ahorro obligado en una cuenta corriente sin pago de intereses en el Banco de la Nación, cuyo fin es ser usado en el pago de las deudas tributarias del proveedor de los bienes o servicios, puesto que el objetivo de las detracciones es asegurar el pago de los tributos (Expediente No. 3769-2010-PA/TC).

Asimismo, en esta sentencia, el Tribunal Constitucional precisa que en las retenciones y las percepciones “el agente retenedor o perceptor si entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal”, lo que significa que el dinero retenido o percibido ingresa directamente a las arcas fiscales. Mientras que en el caso de las detracciones, el dinero ingresa a la cuenta bancaria del proveedor del bien o servicio, a fin de mantener este dinero en custodia a la espera de ser utilizado en el pago de las deudas tributarias. Así, el Tribunal aclaró que la naturaleza jurídica de las detracciones es la de “un deber que colabora o apoya indirectamente a la recaudación de tributos”, que sirve para complementar la facultad de recaudación que asiste a la Administración Tributaria²⁶.

Por su parte, Ruiz de Castilla (2008) precisa que “la detracción no puede ser considerada como una obligación tributaria. Mas bien la detracción habría que considerarla como un deber administrativo” (p. I-4). En ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional señaló que las detracciones son “un deber que colabora o apoya

²⁶ El artículo 55 del Código Tributario establece: “Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración.”

indirectamente a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo” (Expediente No. 3769-2010-PA/TC).

Justamente la detracción “se sustenta en el deber de colaboración y control del obligado para evitar la evasión que se produce en la comercialización de una serie de productos cuya cadena de distribución presenta los más altos índices de informalidad, así como en la prestación de determinados servicios gravados con el IGV” (Mini, 2013, p. 88). De esto se infiere que se reconoce a las detracciones como un mecanismo que se origina en el deber de colaboración con la Administración Tributaria, a fin de evitar la evasión fiscal y disminuir la informalidad en el país. Esto es correcto porque las detracciones se crearon para disminuir los índices de incumplimiento tributario al combatir la evasión fiscal, al permitir descubrir a los agentes económicos informales y facilitar la fiscalización tributaria.

En efecto, las detracciones son un deber administrativo porque apoya a la Administración Tributaria en la recaudación de los tributos (Ruiz de Castilla, 2008, p. 14). En el mismo sentido, Bravo (2013) afirma que las detracciones son “un mecanismo dispuesto por Ley que sirve para asegurar fondos dinerarios que serán utilizados para pagar obligaciones tributarias” (p. 147).

En aplicación del deber de contribuir previsto tácitamente en el artículo 43° de la Constitución, el Estado puede crear el deber de pagar tributos y el deber de colaboración, a fin de brindar información sobre terceros y apoyar en la fiscalización tributaria y en la recaudación de tributos.

En resumen, las detracciones son un deber administrativo cuyo origen se encuentra en el deber de contribuir, el mismo que involucra el deber administrativo de colaborar con la Administración Tributaria en la recaudación tributaria como en el caso de la detección de los evasores tributarios. Así, aunque el Estado no actúe como acreedor tributario, en la medida de que estos fondos no ingresan al Fisco, el Estado obtiene un beneficio cuando el dinero ingresa a las cuentas de detracciones abiertas en el Banco de la Nación, pues esta entidad remite a la Administración Tributaria la información financiera del titular de la cuenta de detracciones, a fin de que pueda fiscalizar el movimiento de dinero del contribuyente.

3.4. Sobre el procedimiento de Ingreso como Recaudación

El procedimiento de Ingreso como Recaudación ocurre cuando el titular de la cuenta de detracciones incurre en alguno de los cuatro supuestos señalados en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo No. 940, lo cual implica el traslado de los montos depositados en la cuenta de detracciones hacia una cuenta especial, a fin de que sean utilizados exclusivamente para el pago de las deudas tributarias de su titular, hasta que estos fondos se agoten. Este procedimiento se caracteriza porque los montos recaudados no podrán ser solicitados en devolución, puesto que en este caso no procede la liberación de fondos.

El primer supuesto se configura cuando las declaraciones presentadas contienen información no consistente con las operaciones que dieron lugar al depósito de las detracciones. Esto ocurre cuando el importe de las operaciones gravadas con el IGV declaradas en el periodo evaluado, es menor al importe de las operaciones de ese periodo o el importe de las operaciones exoneradas del IGV declaradas en el periodo evaluado, es inferior al importe de las operaciones exoneradas del IGV, de conformidad con el literal b) del artículo 26° de la Resolución de Superintendencia No. 183-2004/SUNAT.

De acuerdo con el Gráfico 7 esta causal es la que más ingresos como recaudación ha ocasionado. En parte se debe a que este supuesto se configura por errores que se cometen al llenar las constancias de detracción, así como errores al determinar el momento para efectuar la detracción.

El segundo supuesto se da cuando el proveedor tiene la condición de domicilio fiscal no habido. Para calificar como no habido previamente el proveedor debe tener la calidad de no hallado. Esta condición implica que existieron tres notificaciones infructuosas ya sea porque el domicilio se encontraba cerrado o se negaron a la recepción del documento que iba a notificar la SUNAT o simplemente no existía la dirección declarada como domicilio fiscal. Ante esta situación, los contribuyentes deben declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectúa el requerimiento, caso contrario, tendrán la condición de no habido, en virtud del artículo 6 del Decreto Supremo No. 041-2006-EF.

El tercer supuesto corresponde a la infracción de no comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido, siempre que esté

vinculada con obligaciones tributarias. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en una de sus acepciones comparecer significa “Presentarse personalmente o por poder ante un órgano público, especialmente ante un juez o tribunal” (2014). Entonces, esta causal se configura cuando el titular de la cuenta de detracciones es citado por la Administración Tributaria para la presentación de documentos y declaraciones necesarios para la correcta determinación de sus obligaciones tributarias y este no cumple con asistir o de presentarse no lo hace dentro del plazo señalado.

Este supuesto podría vulnerar el principio de non bis in ídem previsto en el numeral 11 del artículo 246° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en la medida que se aplica dos sanciones administrativas por el mismo hecho y fundamento a la misma persona.

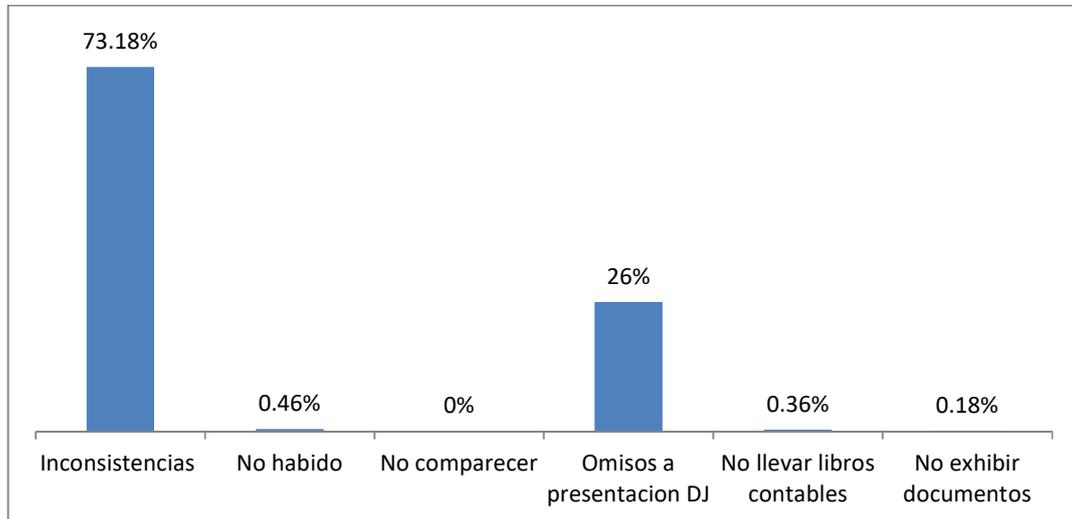
El cuarto supuesto se aplica cuando el titular de la cuenta de detracciones incurre en cualquiera de las infracciones siguientes. En primer lugar, la del numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, que consiste en no emitir u otorgar comprobantes de pago cuando se presenta alguno de los momentos para su emisión previstos en el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia No. 007-99/SUNAT, Reglamento de Comprobantes de Pago. En segundo lugar, la del numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, que está vinculada a la omisión de llevar libros contables de acuerdo con las disposiciones de la SUNAT. En tercer lugar, la del numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, que se refiere a la no presentación de declaraciones determinativas de deudas tributarias dentro de los plazos establecidos. En cuarto lugar, la del numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, que corresponde a no exhibir los libros, registros o documentos requeridos por la Administración Tributaria. Finalmente, la del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que corresponde a la infracción por declarar cifras y datos falsos.

Al igual que en el tercer supuesto, esta causal vulnera el principio del non bis in ídem porque genera un doble impacto en el contribuyente. Primero, la imposición de una multa por la infracción cometida. Segundo, el monto de dinero depositado en las cuentas de detracciones sea trasladado como Ingreso como Recaudación, perdiendo así la posibilidad de disponer más adelante de estos fondos.

En el periodo de setiembre de 2015, se realizaron 1,096 procedimientos de Ingreso como Recaudación, donde la mayoría de las ocurrencias fue por la causal de

inconsistencias al presentar las declaraciones mensuales del IGV, ya que presentaban diferencias entre lo declarado en el periodo evaluado y el importe de las operaciones por las que se aplicó la detracción.

Gráfico 7: Frecuencia de ocurrencia de las causales de Ingreso como Recaudación



Adaptado de: SUNAT (2015)

Cuando la Administración Tributaria ordena el inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación, los fondos no son automáticamente recaudados por el fisco. Estos montos van a quedar como pendientes de imputación hasta que aparezca una deuda tributaria, caso contrario estos fondos se mantendrán depositados en el Banco de la Nación a la espera de ser utilizados hasta agotarse. Asimismo, estas imputaciones se realizan a pedido del titular de la cuenta en recaudación o de oficio por la SUNAT. Cabe la posibilidad de que el titular de la cuenta ingresada en recaudación solicite la devolución de los fondos ingresados como recaudación siempre y cuando cumpla con los requisitos previstos en la Resolución de Superintendencia No. 375-2013/SUNAT que regula el procedimiento de extorno de los montos ingresados como recaudación.

4. Derechos y principios vulnerados por la aplicación de las detracciones

El Tribunal Constitucional ha establecido que los principios constitucionales tributarios señalados en el artículo 74° de la Constitución “son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago (...)” (Expediente No. 3769-2010-PA/TC), excluyendo así expresamente su aplicación a las detracciones por ser un sistema indirecto de pago de obligaciones tributarias.

Cabe señalar que desde su aplicación las deducciones han sido duramente criticadas por la doctrina. A fin de verificar si esta aplicación manifiesta algún tipo de irregularidad o afectación a un derecho constitucional o principio, analizaremos aquellos que podrían verse vulnerados.

4.1. Principio reserva de la ley

El Tribunal Constitucional señaló que “la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos.” (Sentencia No. 0042-2004-AI/TC).

Como sabemos el régimen de las deducciones fue creado mediante el Decreto Legislativo No. 917 donde se señalaba que mediante una resolución de superintendencia se designaría a los sectores económicos o bienes a los que se aplicaría la deducción, así como el porcentaje que le correspondería a cada sector o bien. Posteriormente, esta norma fue derogada por el Decreto Legislativo No. 940 -que de forma similar- precisó que a través de una resolución de superintendencia se regularían los sectores económicos, bienes y servicios sujetos a este sistema, además de los montos y porcentajes aplicables a cada uno de ellos. Es decir, los aspectos básicos de los elementos más importantes de las deducciones fueron fijadas en una norma de menor jerarquía.

No es necesario profundizar en el tratamiento de las deducciones para advertir que lo señalado en el párrafo anterior, podría afectar el principio de reserva de ley. Debido a que mediante resoluciones de superintendencia se están fijando los elementos esenciales de las deducciones como son los sectores económicos, los bienes y servicios y las tasas correspondientes para la aplicación de este sistema. Por estos motivos, Gamba (2007) afirma que “las conclusiones del TC sobre la inconstitucionalidad del régimen de percepciones también son aplicables a los regímenes de deducciones (...) considerando que estos también se encuentran regulados por normas con rango de resolución de Superintendencia (no por una ley) sin que existan parámetros claramente definidos” (p. 35).

Es cierto que las percepciones y las detracciones fueron creadas en un afán de disminuir la evasión fiscal. Las percepciones tienen una naturaleza diferente a las detracciones, pues las percepciones según el Tribunal Constitucional son “pagos a cuenta o anticipos de lo que posteriormente será la obligación definitiva de pago del IGV” (Expediente No. 06089-2006-PA/TC). Mientras que las detracciones son un deber administrativo que no califica como tributo. Por ello, el Tribunal consideró pertinente analizar si la aplicación de las percepciones afectaba el principio de reserva de ley, porque las percepciones son un pago anticipado del IGV.

4.2. Principio de igualdad

El Tribunal Constitucional ha establecido que el “principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables” (Expediente No. 048-2004-PI/TC). Esto implica que realizar un trato diferenciado entre individuos sin una justificación lógica es una violación al principio de razonabilidad porque se realizan diferenciaciones arbitrarias. En otros términos, este principio busca ubicar a las partes en las mismas condiciones, pero ante las situaciones en las que se justifique un trato diferenciado, no se afectará este principio, en la medida que la diferencia de trato se encuentre justificada de forma objetiva y coherente.

En cuanto a las detracciones podríamos argumentar que existe un trato diferenciado, porque este sistema se aplica sobre los sectores económicos, así como a los bienes y servicios que la Administración Tributaria ha considerado pertinentes por mostrar un alto índice de evasión. Entendemos que esta selección obedece a un análisis técnico profundo realizado por la SUNAT, que arroja como resultado que esos sectores seleccionados presentan problemas de incumplimiento tributario. Así, el Tribunal Constitucional precisó que las detracciones se aplican sin discriminación a todas las empresas del mismo sector que presentan niveles altos de evasión tributaria (Expediente No. 3769-2010-PA/TC), por lo que las detracciones se justificarían en los objetivos de combatir la evasión fiscal y la informalidad.

De lo contrario, se entendería que se realizó una selección injustificada que no solo afectaría el principio de igualdad – cuyo análisis se restringe al ejercicio de la potestad tributaria- sino que va más allá, pues se habría vulnerado el principio de razonabilidad, ya que la selección de los productos sujetos a detracción devendría en subjetiva por carecer de argumentos razonables y objetivos. En efecto, “toda vez que el SPOT no se

aplica a todas las actividades sujetas al IGV sino únicamente a un grupo de ellas, genera un trato desigual y discriminatorio ante la Ley respecto a aquellas actividades que no se encuentran comprendidas en el sistema” (Bravo, 2013, p. 150).

4.3. Respeto a los derechos fundamentales de las personas

Este principio exige que se respeten los derechos fundamentales que protege la Constitución, los que no se limitan a los señalados en el artículo 2° de nuestra carta magna, sino que esta protección también alcanza a los derechos de naturaleza análoga que se basan en la dignidad del hombre, en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho, de conformidad con el artículo 3° de la Constitución.

Las detracciones incluyen el procedimiento del ingreso como recaudación, que en más de una oportunidad ha sido criticada por vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes como el derecho a la propiedad y al debido procedimiento administrativo, por lo que los contribuyentes afectados vienen presentando sus recursos ante el Tribunal Fiscal. En respuesta, el Tribunal está inhibiéndose de resolver bajo el argumento de carecer de competencia porque se trata de un asunto no tributario²⁷.

4.3.1. Derecho de propiedad

Sobre los alcances del derecho de propiedad, el Tribunal Constitucional ha establecido que este derecho incluye las facultades de “usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Así, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darle destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley” (Expediente No. 0008-2003-AI/TC). En tal sentido, el titular del derecho de propiedad decide si ejerce una o más de las facultades previstas por el ordenamiento, siempre y cuando, no altere el orden establecido en la sociedad.

El derecho de propiedad no es absoluto debido a que la Constitución admite que ante determinadas situaciones debidamente justificadas, el ejercicio de las facultades que asisten a todo propietario culminen. En efecto, el artículo 70° de la Constitución

²⁷ En tal sentido se emitieron las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 8775-2-2009, 6758-5-2011, 7808-11-2012, 1919-7-2013, 178-Q-2013 y 263-10-2013.

precisa que a nadie se le puede privar del derecho a la propiedad, salvo en los casos de seguridad nacional o necesidad pública que debe ser declarada por ley, además del pago de una indemnización por el daño ocasionado. En consecuencia, el derecho de propiedad no es absoluto porque se admiten restricciones, que deben estar justificadas de forma objetiva.

El derecho de propiedad comprende el ejercicio de las facultades de usar, disfrutar y disponer sobre un determinado bien, no es necesario que se afecten todas estas facultades para que ocurra una afectación al derecho de propiedad, por lo que resulta suficiente con que se restrinjan las facultades de uso y disfrute sobre el bien (Villanueva, 2011, p. 619). Por ende, en el caso de las detracciones podemos afirmar que se presenta una afectación al derecho de propiedad porque al aplicar la detracción el cliente deposita una parte del precio total de la operación en una cuenta abierta en el Banco de la Nación, que limita la facultad de usar y disfrutar que asiste al titular de ese derecho sobre ese importe de dinero detraído.

En tal sentido, “para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa” (Expediente No. 2302-2003-AA/TC).

Respecto de los montos depositados en la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación, el proveedor pierde la facultad de usar, disfrutar y disponer debido a que esos depósitos solo pueden ser utilizados para el pago de deudas tributarias.

En los casos que procede el Ingreso como Recaudación, los fondos de la cuenta de detracciones pasan a una cuenta especial donde se van a mantener hasta que se agoten, por lo que esta afectación al derecho a la propiedad se prolongará en el tiempo. Evidentemente, la aplicación del Ingreso como Recaudación afecta el derecho a la propiedad. Además, existe la posibilidad de que la Administración Tributaria aplique estos fondos para el pago de las deudas tributarias del proveedor, sin contar con su autorización previa (Morales, 2013, p. 50).

4.3.2. Derecho al debido procedimiento administrativo

El derecho al debido proceso es una garantía para los administrados que implica la aplicación en la sede administrativa de los derechos concebidos en la sede de los procesos jurisdiccionales. Así, el derecho a la notificación y la defensa son garantías que se derivan del derecho al debido procedimiento administrativo. Según el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2013), el derecho a la notificación “implica comunicar a las partes o a quienes tengan legítimo interés la realización de una diligencia o actuación procesal, o la decisión tomada por la Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo” (p. 16). Por ello, esta comunicación debe ser efectiva, a fin de garantizar que las partes interesadas conozcan el estado del procedimiento o la decisión tomada por la Administración para que puedan hacer uso de su derecho de defensa, de ser el caso.

Dentro de las formas de notificación señaladas en el artículo 104° del Código Tributario se menciona la notificación por medio de sistemas de comunicación electrónica, tal como se aprecia en el literal b) del citado artículo:

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónica, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.

Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento.

Por regla general, la notificación será electrónica siempre que se pueda confirmar la entrega del documento, lo que garantiza que el interesado tome conocimiento del contenido de la notificación. De forma excepcional, cuando la notificación sea realizada por medio electrónico aprobado por la SUNAT o el Tribunal Fiscal, esta se considera efectuada al día siguiente hábil del depósito del documento. En este segundo supuesto no interesa la confirmación de la entrega del documento, solo basta el depósito del mismo. Mediante la Resolución de Superintendencia No. 135-2009/SUNAT, se estableció que la notificación del inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación será a través del buzón electrónico sin que exista afiliación al sistema de notificaciones SOL.

La forma de notificar el inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación genera conflictos, porque el exigir que la notificación se entienda efectuada al día hábil siguiente de la fecha de depósito del documento afecta el derecho al debido procedimiento, pues ¿qué pasaría con aquellos contribuyentes que no toman conocimiento oportuno de la existencia de este procedimiento? No solo se afectaría su derecho a la notificación sino también a la defensa. Ante este problema, Miní (2013) afirma que no es suficiente con que los documentos se notifiquen a través del Buzón SOL, sino que es necesaria la notificación física dada las consecuencias que presenta el procedimiento de Ingreso como Recaudación. Así, se vulnera el derecho de defensa del contribuyente, que no toma conocimiento de las comunicaciones y resoluciones emitidas por la Administración dentro de los plazos establecidos para impugnar.

El poder que ejerza el Estado – sea directamente o a través de sus entidades- debe respetar los derechos fundamentales de las personas como el derecho al debido procedimiento, que incluye el derecho a la notificación y defensa. Puesto que “solo mediante la notificación de la resolución administrativa el actor podía tomar conocimiento exacto de la motivación que tuvo la Administración (...) y de este modo ejercer el derecho de defensa” (Sentencia del Tribunal Constitucional recaído en el expediente No. 5658-2006-PA/TC). En tal sentido, la notificación de las comunicaciones referentes al Ingreso como Recaudación “constituye una limitación real al debido proceso y al derecho de defensa del contribuyente que no consideramos acorde a un Estado Constitucional de Derecho, por cuanto esta forma de notificación no requiere una afiliación al sistema de notificaciones SOL, pudiendo operar sin asentimiento” (Morales, 2013, p. 50).

A manera de conclusión, la aplicación del régimen de las detracciones afecta el derecho a la propiedad y el derecho al debido procedimiento administrativo. No obstante, estamos ante un Estado Social y Democrático de Derecho donde no se permite la afectación de los derechos fundamentales de los contribuyentes ni se permite que el Estado ejerza su poder sin sujetarse a límites razonables y objetivos, por lo que no es posible pasar por alto las vulneraciones a los derechos fundamentales de los administrados.

CAPÍTULO III: LAS DETRACCIONES: ¿MANIFESTACIÓN ARBITRARIA DEL PODER PÚBLICO DEL ESTADO?

En la tercera parte de la presente investigación se determinará si las detracciones son una manifestación arbitraria del poder público del Estado. Para ello, se analiza en que situación el régimen de las detracciones podría convertirse en el ejercicio arbitrario del poder público del Estado. Asimismo, se estudian los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Luego, se detallan los alcances del derecho fundamental a la propiedad y del principio de solidaridad que deriva en el deber de contribuir económicamente con el Estado y colaborar en la detección de los evasores tributarios a fin de aplicar el test de proporcionalidad. De este modo, se determina si la aplicación de las detracciones cuenta con justificaciones razonables.

Finalmente, se desarrolla la institución de las barreras burocráticas y el procedimiento de eliminación de las barreras burocráticas como mecanismo idóneo para eliminar las actuaciones irregulares que emanan de la Administración Pública y entorpecen el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado.

1. El régimen de las detracciones y el ejercicio arbitrario del poder público del Estado

En cuanto al poder público podemos afirmar que su ejercicio no es absoluto porque se encuentra limitado por la Constitución y por el ordenamiento jurídico. De ahí que se concluya que el Estado actúa de forma arbitraria cuando no se respetan estos lineamientos. En consecuencia, el poder público se ejercerá de forma arbitraria cuando el Estado proceda sin fundamento alguno, cuando las decisiones que se tomen no observen los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Sobre las detracciones, se han realizado varias afirmaciones en contra de este sistema. Para una posición, las detracciones son una manifestación del poder tributario del Estado que transgrede los principios de reserva de ley (Gamba 2007), no

confiscatoriedad (Chávez 2011) y capacidad contributiva (Mólgora 2014), así como el derecho a la propiedad (Villanueva 2011), mientras que para otra posición, el procedimiento de Ingreso como Recaudación vulnera los derechos a la propiedad y el debido procedimiento (Morales 2013) y (Mini 2013). Sin embargo, esto no es suficiente para concluir que las detracciones son una manifestación arbitraria del poder público.

Si bien el ejercicio del poder público se encuentra limitado por el ordenamiento jurídico, así como por los principios que informan al Estado Social y Democrático de Derecho y por los derechos fundamentales de los contribuyentes, cabe la posibilidad de que dicho poder pueda ser ejercido arbitrariamente. En ese sentido, verificaremos si el régimen de las detracciones observa los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

2. El principio de razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación del régimen de las detracciones

En este punto analizaremos si la actual regulación de las detracciones cuenta con las justificaciones suficientes y necesarias para su aplicación a la luz de un test de proporcionalidad o ponderación de derechos.

2.1. El principio de proporcionalidad y razonabilidad

Ante la afectación a los derechos fundamentales de las personas, el acto o medida que los lesiona debe ser analizado a la luz de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, de conformidad con el último párrafo del artículo 200° de la Constitución. Así, ambos principios son “el parámetro de determinación de validez de los actos (normativos y no normativos) que establezcan límites a los derechos fundamentales” (Expediente No. 4677-2004-PA/TC).

Es importante destacar que el tratamiento a los principios de proporcionalidad y razonabilidad realizado por el Tribunal Constitucional, no ha sido uniforme. Debido a que el Tribunal Constitucional ha desarrollado tres criterios. En primer lugar, el principio de razonabilidad como presupuesto del principio de proporcionalidad, desarrollado en el expediente No. 045-2004-PI/TC. En segundo lugar, el uso indistinto de proporcionalidad o razonabilidad al efectuar el juicio o análisis de ponderación de derechos. En ese sentido, se resolvieron los expedientes No. 6712-2005-HC/TC, 579-

2008-PA/TC, 007-2006-PI/TC, 048-2004-PI/TC, 649-2002-AA/TC y 034-2004-PI/TC. Por último, se puede mencionar el expediente No. 2192-2004-AA/TC donde se precisa que los principios de proporcionalidad y razonabilidad son diferentes.

Asimismo, el Tribunal Constitucional señaló que si una decisión concreta no presenta una justificación lógica, no será razonable; en cambio, para determinar si esa decisión es proporcional solo debemos analizar “tres subprincipios: de adecuación, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación” (Expediente No. 2192-2004-AA/TC). Asimismo, en el fundamento 6 del expediente No. 2235-2004-AA/TC, se precisó lo siguiente:

Por virtud del principio de razonabilidad se exige que la medida restrictiva se justifique en la necesidad de preservar, proteger o promover un fin constitucionalmente valioso. Es la protección de fines constitucionalmente relevantes la que, en efecto, justifica una intervención estatal en el seno de los derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, la restricción de un derecho fundamental satisface el principio de razonabilidad cada vez que esta persiga garantizar un fin legítimo y, además, de rango constitucional.

Por su parte, el principio de proporcionalidad exige, a su vez, que la medida limitativa satisfaga los subcriterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

En aplicación del principio de razonabilidad, la medida que afecta un derecho fundamental debe tener justificaciones válidas como el promover un fin relevante para el ordenamiento jurídico. Así, este principio asiste en la precisión de si las medidas o actuaciones realizadas son justas y, por ende, autorizadas por el ordenamiento jurídico (Indacochea, 2008, p. 102).

Sobre el principio de proporcionalidad, su objetivo consiste en restringir los derechos fundamentales de las personas, a fin de impulsar un objetivo legítimo donde la decisión tomada se sustenta en los subcriterios que lo conforman. De ese modo, este principio provee de mecanismos para establecer si la “intervención en uno de los principios o derechos en cuestión, es proporcional al grado de satisfacción que se obtiene a favor del principio o valor favorecido con la intervención. El test está

compuesto por tres sub principios: idoneidad, necesidad y ponderación o proporcionalidad en sentido estricto” (Expediente No. 1209-2006-PA/TC).

2.2. Del test de proporcionalidad o ponderación

En relación con las detracciones podemos afirmar que es un deber administrativo cuya finalidad es apoyar en la recaudación de fondos para el Estado, siendo una medida efectiva en contra de la informalidad. Sin embargo, la aplicación de este sistema sin contemplar supuestos de excepción ha generado controversia, puesto que su cumplimiento es exigible a los evasores tributarios y a los contribuyentes formales, sin diferenciación alguna. Esta incongruencia ha sido criticada por Villanueva (2011), quien afirma que la aplicación indiscriminada de las detracciones podría restringir irrazonablemente derechos como el de propiedad y el de tutela judicial efectiva (p. 617).

Advertimos que el sistema de las detracciones vulnera el derecho a la propiedad y, mientras que el procedimiento de Ingreso como Recaudación vulnera el derecho al debido procedimiento administrativo. En este caso, hemos elegido el derecho a la propiedad para realizar el test de proporcionalidad, porque la afectación a este derecho ocurre cuando se realiza un depósito de detracción. En cambio, la vulneración al derecho al debido procedimiento administrativo solo se da en aquellos casos que procede el procedimiento de Ingreso como Recaudación.

Antes de desarrollar el test de proporcionalidad consideramos pertinente delimitar los alcances que corresponden al principio de solidaridad y al derecho de la propiedad.

2.2.1. Sobre el principio de solidaridad: deber de contribuir

El principio de solidaridad es uno de los principios constitucionales implícitos que cuenta con reconocimiento constitucional, porque el estado peruano que tiene las características del Estado Social y Democrático de Derecho, en virtud de los artículos 3° y 43° de la Constitución, garantiza la vigencia de los principios y derechos fundamentales que informan a nuestro modelo de Estado de Derecho. Además, es un deber primordial del Estado el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, de conformidad con el artículo 44° de la Constitución, lo cual se logra con la aplicación de este principio.

Sobre los alcances del principio de solidaridad, el Tribunal Constitucional señaló que presenta dos objetivos. El primero, que consiste en detectar a aquellas personas que evaden el pago de impuestos, y la segunda, vinculada al financiamiento de recursos para el Estado, a fin de que pueda cumplir sus funciones establecidas en la Constitución (Expediente No. 0004-2004-AI/TC y acumulados). En tal sentido, el deber de contribuir presenta dos dimensiones, de un lado, implica el deber de colaborar económicamente con el Estado, en proporción a la capacidad contributiva del contribuyente y con respeto a los principios tributarios que la constitución ampara (Bravo, 2010, p. 146). Y, de otro lado, el deber de contribuir se extiende a la exigencia de deberes como el de colaborar con la Administración Tributaria en la detección de evasores tributarios a fin de disminuir la “desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria” (Expediente No. 6089-2006-PA/TC).

El deber de contribuir es el sustento para crear disposiciones que con la finalidad de obtener recursos lesionan los principios tributarios o los derechos fundamentales de las personas como ocurre en el caso de las detracciones, ya que para obtener información de los contribuyentes evasores, se lesiona el derecho de propiedad de los proveedores de bienes y servicios. Así, se traslada de “un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad” (Expediente No. 6626-2006-PA/TC). Motivo por el cual, se desarrollará el test de proporcionalidad a fin de verificar si esta medida restrictiva que lesiona el derecho a la propiedad es razonable y proporcional.

2.2.2. Sobre el derecho a la propiedad

Una de las características que distingue al Estado Social y Democrático de Derecho es su intención de proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas; en especial, el derecho a la propiedad. Por ello, el derecho a la propiedad es reconocido como un derecho fundamental. Así, en el numeral 16 del artículo 2° de la Constitución se precisa que tenemos derecho a la propiedad. No obstante, este derecho no es absoluto, pues presenta restricciones como la establecida en el artículo 70° de la Constitución.

Artículo 70.- El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública,

declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Hay acción ante el Poder Judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio.

En principio, a nadie se le puede privar del derecho a la propiedad, siempre y cuando, se ejerza en armonía con el bien común y respete los límites que la ley impone. Bajo estas condiciones, el Estado garantiza el ejercicio pleno de este derecho. Sin embargo, ante determinadas circunstancias declaradas por ley como seguridad nacional o necesidad pública, el Estado podrá vulnerarlo a través de la expropiación. Esto incluye el pago de una indemnización por el daño ocasionado al titular del derecho, porque lo están despojando de un bien de su propiedad. Así, la propiedad muestra su condición de derecho fundamental y de garantía constitucional, ya que no permite la privación arbitraria de este derecho.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional precisó que “como cualquier derecho fundamental, el de propiedad no es un derecho absoluto, pues se encuentra limitado por disposiciones constitucionales expresas o por delimitaciones tácitas” (Expediente No. 0031-2004-AI/TC). En efecto, el derecho a la propiedad está limitado por el bien común y por el ordenamiento jurídico, toda vez que “resultan admisibles sus limitaciones, siempre que sean razonables y proporcionales” (Díaz, 2015, p. 47). En tal sentido, el ejercicio del derecho de propiedad admite restricciones justificadas.

En cuanto a las detracciones, su aplicación consiste en depositar, un porcentaje del monto total de la operación, en la cuenta de detracciones del proveedor del servicio o de los bienes en el Banco de la Nación. No obstante, estos fondos no los puede retirar, lo que implica que el titular de esta cuenta no disponga de este dinero, a pesar de que el dinero fue depositado a su nombre. Esto se debe a que la cuenta de detracciones no es una cuenta de libre disponibilidad para su titular, es una suerte de alcancía que evita que el titular pueda disponer de esos fondos, limitando así, las facultades de usar, disfrutar y disponer, inherentes al derecho de propiedad que le asiste a todo propietario.

Es evidente la limitación al derecho de propiedad que ocasionan las detracciones. Es decir, en teoría los montos detraídos son propiedad del proveedor porque se depositan en su cuenta de detracciones, pero en la práctica no, porque el proveedor no los puede usar ni tampoco puede disponer de ellos. Por lo que es necesario realizar un

test de proporcionalidad a fin de evaluar si esta limitación o restricción al derecho de propiedad resulta ser razonable y proporcional.

2.3. Aplicación del test de proporcionalidad entre el principio de solidaridad y el derecho a la propiedad

El test de proporcionalidad equivale a un juicio de ponderación de derechos a fin de determinar si la afectación a un derecho o un principio es razonable. En tal sentido, Indacochea (2008) precisa que este test “nos permite comparar los derechos fundamentales en conflicto, y establecer mediante pautas racionales cuál de estos principios debe prevalecer en cada caso concreto” (p. 101). Así, la aplicación del test de proporcionalidad nos precisará si determinada actuación restrictiva vulnera o lesiona un derecho o principio y si esta se encuentra justificada.

Esta aplicación involucra el análisis de los subprincipios de idoneidad, necesidad y ponderación o proporcionalidad en sentido estricto. El primero implica analizar si la medida restrictiva es pertinente o adecuada al fin perseguido. Después de ello, el sub principio de necesidad nos permitirá evaluar si existen medios alternativos a la medida restrictiva adoptada, que permitan llegar al mismo objetivo. Luego, el sub principio de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto, que nos ayudará a determinar si existe equilibrio entre la afectación de un principio y el beneficio que se obtiene por ello (Expediente No. 579-2008-PA/TC).

De modo que la medida restrictiva debe observar los principios de razonabilidad y proporcionalidad porque de existir discrepancia o disconformidad entre la medida restrictiva y el fin perseguido, concluiremos que la medida restrictiva es una manifestación de arbitrariedad.

A continuación se procederá a realizar el test de proporcionalidad entre el principio de solidaridad y el derecho a la propiedad a fin de determinar si el sistema de las detracciones vulnera algún derecho o principio constitucional.

2.3.1. Análisis de idoneidad

El Tribunal Constitucional precisó que el subprincipio de idoneidad, implica que “toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea para fomentar un objetivo

constitucionalmente legítimo, es decir, debe existir una relación de medio a fin entre la medida limitativa y el objetivo constitucionalmente legítimo que se persigue alcanzar con aquél” (Expediente No. 2235-2004-AA/TC). En tal sentido, se crea una medida limitativa que perjudica o restringe un derecho fundamental para impulsar un objetivo válido, reconocido constitucionalmente.

En el presente caso, tenemos como medida limitativa la creación del régimen de las deducciones, que constituye un medio adecuado para lograr los objetivos de disminuir la evasión tributaria y la informalidad, mejorar los procedimientos de fiscalización y reducir la competencia desleal por incumplimiento tributario. Esta medida se originó a mediados del año 2001, ante una preocupante situación para la Administración Tributaria, pues estimaba que la tasa de incumplimiento del IGV era del 53.60%, que equivalía a no recaudar la suma aproximada de S/. 10,769 millones de nuevos soles (SUNAT, 2009, p. 25).

No obstante, la aplicación de las deducciones afecta el derecho fundamental a la propiedad. Ello con el propósito de disminuir la evasión fiscal y la informalidad que es un objetivo constitucionalmente legítimo, porque deriva de uno de los aspectos del principio de solidaridad que consiste en contribuir con la detección de evasores tributarios. Esto, se exige en virtud del cumplimiento de un deber de colaboración con la Administración Tributaria, que consiste en ser partícipe en el descubrimiento de los omisos tributarios, a fin de lograr que la presión tributaria sea uniforme y se aplique a todos, sin excepciones.

En cuanto a la medida limitativa que es la creación de las deducciones y que implica la vulneración del derecho fundamental a la propiedad, resulta idónea, porque al realizar las deducciones se consigue el objetivo que consiste en identificar a los evasores tributarios. En efecto, las deducciones permiten combatir la informalidad a través de la identificación de los agentes económicos que intervienen en el mercado, a fin de que ellos puedan formalizarse y sumarse a contribuir para los gastos del Estado. Por ende, esta medida es idónea.

2.3.2. Análisis de necesidad

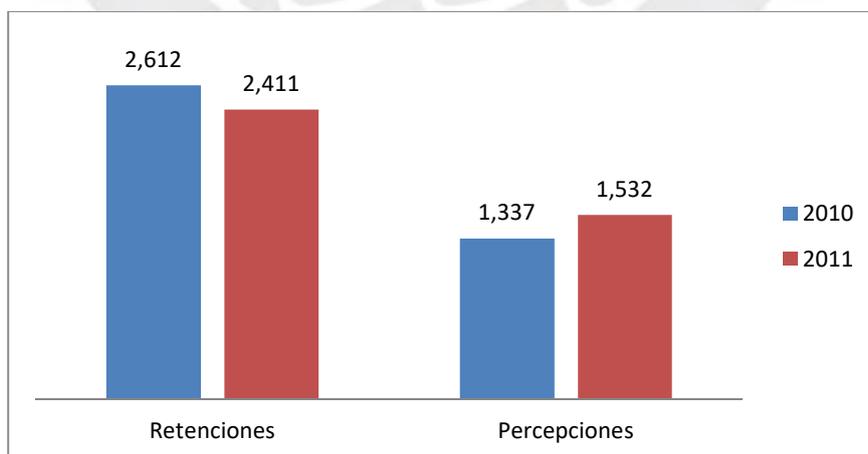
Acerca del subprincipio de necesidad, el Tribunal Constitucional ha establecido que entre varias alternativas aptas para obtener el mismo fin se debe de elegir la que

afecte menos el derecho fundamental que se va a restringir (Expediente No. 0050-2004-AI/TC).

La aplicación de las detracciones afecta directamente el derecho a la propiedad del proveedor de los bienes o servicios, porque no se le permite disponer de los fondos depositados por su cliente en la cuenta de detracciones, lo cual limita el ejercicio de las facultades de usar, disfrutar y disponer, que son inherentes al derecho de propiedad. Al respecto, “la propiedad es la riqueza en si misma cuyo nacimiento, permanencia y extinción es parte central del ejercicio de la libertad. Si la propiedad fuera frágil, si estuviera expuesta al actuar arbitrario del Estado o de otros particulares, sencillamente no funcionaría un régimen que descansa sobre la actuación privada” (Mejorada, 2015, p. 14). Motivo por el cual, se debe proteger y garantizar el derecho a la propiedad porque es uno de los pilares sobre los que se sostiene el Estado Social y Democrático de Derecho.

Si bien la aplicación de las detracciones resulta ser una medida idónea que asiste en el cumplimiento del principio de solidaridad, también existen otras medidas como las retenciones y percepciones, cuyo objetivo es reducir la evasión fiscal, y detectar a los contribuyentes omisos al pago de los impuestos. Así, las retenciones y percepciones se relacionan con el IGV, mientras que las detracciones se relacionan con el IGV, Impuesto a la Renta, etc. Además, estas medidas alternativas son menos lesivas al derecho de la propiedad.

Gráfico 8: Recaudación del IGV a través de los sistemas de Retenciones y Percepciones
(Millones de nuevos soles)



Adaptado de: SUNAT (2012)

En el Gráfico 8 se aprecia que ambos sistemas muestran potencial como mecanismo recaudador del IGV. Por ejemplo, los sistemas de las retenciones y percepciones, que no solo cumplen el rol de detectar a los contribuyentes omisos, ofrecen la ventaja adicional de la recaudación efectiva del IGV, lo cual no ocurre con el sistema de las detracciones. De este modo, las retenciones y percepciones cumplirían las dos dimensiones que se derivan del principio de solidaridad: la de contribuir con el gasto público y la detección de evasores tributarios.

Existen diferencias entre las detracciones, las retenciones y las percepciones. En cuanto a la recaudación, solo los montos retenidos o percibidos a través de las retenciones y percepciones, respectivamente, ingresan de manera efectiva e inmediata a las arcas del Estado (Expediente No. 3769-2010-PA/TC). En cambio, en las detracciones, los montos detraídos no ingresan al fisco, se mantienen depositados en una cuenta bancaria abierta en el Banco de la Nación a la espera de ser usadas para cancelar deudas tributarias. Sobre su aplicación, las retenciones y percepciones si recaudan el IGV de forma efectiva, mientras que los montos detraídos se aplican al pago de ciertas deudas como tributos (IGV, Renta y aportaciones a la ONP y EsSalud, entre otros), intereses y multas. Asimismo, las tasas que se aplican al efectuar las detracciones oscilan entre el 1.5.% y el 10% en su mayoría, que son mayores a las establecidas para las retenciones (3%) y para las percepciones (2% en el caso de ventas internas) que son menos lesivas para los contribuyentes.

Sobre las percepciones el Tribunal Constitucional ha precisado que tienen naturaleza de pago a cuenta o anticipo del IGV (Expediente No. 6089-2006-AA), por lo que la recaudación de este impuesto es real. Por su parte, la SUNAT (2007) señala que las percepciones – venta interna- desde que se crearon “ha logrado una cobertura de 1,4 millones de clientes por medio de 1,062 agentes y se ha detectado que aproximadamente 1,1 millones de clientes realizaban compras por montos significativos sin consignar su número de RUC, no obstante efectuar operaciones gravadas” (p. 18-19). Esto significa que las percepciones no solo apoyan en la recaudación de ingresos al fisco sino que también es un mecanismo eficaz que ayuda a detectar evasores tributarios.

En ese sentido, las detracciones no serían la mejor opción para lograr el objetivo previsto. Motivo por el cual no se realiza el análisis del subprincipio de proporcionalidad porque nuestra medida restrictiva, el sistema de las detracciones, no superó el análisis de necesidad. Por ende, la aplicación de las detracciones devendría

en una medida arbitraria porque vulnera el derecho de propiedad sin una justificación razonable ni proporcional. En otras palabras, las detracciones si son una manifestación arbitraria del poder público del Estado.

Ante el ejercicio arbitrario de esta potestad tenemos la protección del Estado Social y Democrático de Derecho que reconoce los derechos fundamentales de las personas, sin perjuicio de que las detracciones califiquen o no como tributo.

3. Las barreras burocráticas como manifestación arbitraria del poder público

¿Es posible que el Estado al ejercer sus funciones actúe de forma arbitraria? La respuesta es afirmativa, un ejemplo de ello son las barreras burocráticas. Por ello, se ha creado el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas ante el INDECOPI que busca suprimir todo tipo de conductas irregulares que resulten del ejercicio arbitrario del poder estatal. De esa forma, se evita que el Estado incorpore trabas sin razón alguna que alteren el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado.

A simple vista las barreras burocráticas muestran similitudes con el sistema de las detracciones. Tal vez eso se debe a que ambas instituciones, son una manifestación arbitraria del poder público que ejerce el Estado. A continuación, analizaremos en qué consiste esta institución, así como sus principales características.

3.1. Antecedentes

A fines del año 1992, se creó el INDECOPI, a través del Decreto Ley No. 25868, y entre sus competencias estaba la de combatir la existencia de las barreras burocráticas. Desde sus inicios, la Oficina a cargo de eliminarlas fue la Comisión de Acceso al Mercado, la misma que en el año 2008 a través del Decreto Legislativo No. 1033, cambia de nombre a la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas.

Mediante el artículo 26° BIS del Decreto Ley No. 25868, modificado por el Decreto Legislativo No. 1212, se definió a las barreras burocráticas como “los actos y disposiciones, así como respecto a cualquier otra modalidad de actuación de las entidades de la Administración Pública, incluso del ámbito municipal o regional, que

impongan barreras burocráticas que impidan u obstaculicen ilegal o irrazonablemente el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado, (...)."

Posteriormente, en el numeral 3 del artículo 3° del Decreto Legislativo No. 1256²⁸²⁹ se definió a las barreras burocráticas como "exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado (...)". Asimismo, en el siguiente numeral señaló que "las barreras burocráticas se materializan a través de actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales."

Advertimos que el citado Decreto Legislativo no realizó modificaciones sustanciales a la definición anterior de las barreras burocráticas. Mas bien precisó que las barreras burocráticas son exigencias, requisitos, limitaciones, prohibiciones y/o cobros que imponga cualquier entidad.

En resumen, las barreras burocráticas son medidas tomadas por una entidad de la Administración Pública dirigida a entorpecer el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado, sin justificación razonable. Este mismo problema se evidencia en las detracciones toda vez que son el resultado de una manifestación del Estado, que sin motivo alguno afecta el derecho a la propiedad de los agentes económicos que intervienen en el mercado.

3.2. Las barreras burocráticas

En la doctrina existe consenso sobre la definición de las barreras burocráticas, toda vez que califican a esta institución como una medida arbitraria que entorpece el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado. Así, tenemos a Kresalja y Ochoa (como se citó en Ochoa, 2013), quienes la definen como "una afectación arbitraria y desproporcionada al derecho a la libertad de empresa previsto en el artículo 58 de la Constitución" (p. 423). Por su parte, Avendaño y Zumaeta (2011) precisan que "son exigencias ilegales o desproporcionadas que generan sobrecostos y

²⁸ La Primera Disposición Complementaria Final y Transitoria del Decreto Legislativo No. 1256 establece: "La presente ley se aplica de manera inmediata a las denuncias de parte que, habiéndose iniciado ante la Comisión, aún no hayan sido admitidas a trámite. Los procedimientos a cargo de la Comisión y la Sala que, a la fecha se encuentren en trámite, continúan siendo tramitados bajo las normas anteriores a la vigencia de esta ley".

²⁹ Publicado en El Peruano el 8 de Diciembre de 2016, se deroga el artículo 26BIS del Decreto Ley No. 25868.

entorpecen el desarrollo de actividades económicas” (p. 208). Para Chueca (2005), son aquellas exigencias establecidas sin considerar el ordenamiento jurídico o argumentos razonables, que entorpecen el desenvolvimiento de las actividades económicas en el mercado (p. 171).

En cambio en el numeral 3 del artículo 3° del Decreto Legislativo No. 1256, Ley de Prevención y eliminación de las barreras burocráticas, se define a las barreras burocráticas como “exigencia, requisito, limitación, prohibición y/o cobro que imponga cualquier entidad, dirigido a condicionar, restringir u obstaculizar el acceso y/o permanencia de los agentes económicos en el mercado y/o que puedan afectar a administrados en la tramitación de procedimientos administrativos sujetos a las normas y/o principios que garantizan la simplificación administrativa”. Asimismo, precisa que las barreras burocráticas se materializan en actos administrativos, disposiciones administrativas y/o actuaciones materiales.

En tal sentido, las barreras burocráticas presentan los siguientes elementos. En primer lugar, las barreras pueden ser un acto administrativo, una disposición o una norma de alcance general que proviene de una entidad que según el artículo I del Título Preliminar del Decreto Supremo No. 006-2017-JUS, TUO de la Ley No. 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante Ley del Procedimiento Administrativo General) puede ser el poder ejecutivo, el poder legislativo y los gobiernos regionales o locales, entre otros. En segundo lugar, estas trabas impiden, ilegalmente o sin razón, el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado. Es decir, será ilegal cuando estas manifestaciones de la Administración Pública contravengan las disposiciones del ordenamiento jurídico, por ejemplo, cuando se impone una barrera que transgreda una norma legal imperativa (Maraví, 2013, p. 28, volumen VI). En cambio, será irracional si estas barreras no son razonables ni proporcionales, esto es, cuando la medida sea manifiestamente arbitraria (Avendaño y Zumaeta, 2011, p. 219).

Sobre las barreras burocráticas podemos concluir que son medidas tomadas por una entidad de la Administración Pública dirigida a entorpecer el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado porque afecta el derecho a la empresa sin justificación alguna.

3.3. Las detracciones a la luz de las barreras burocráticas

Las barreras burocráticas muestran cierta similitud con las detracciones en la medida que son actuaciones del Estado en ejercicio de su poder público. Así, las características que presentan las detracciones podrían encajar dentro de la definición de las barreras burocráticas que señala el numeral 3 del artículo 3° del Decreto Legislativo No. 1256 que deroga al artículo 26° BIS del Decreto Ley No. 25868.

Debido a que las barreras burocráticas se pueden materializar en actos administrativos, disposiciones y/o actuaciones materiales de las entidades de la Administración Pública. Las detracciones calificarían como una disposición que emite una entidad estatal. En primer lugar, cuando se menciona disposiciones se refiere a “las normas de alcance general emitidas por las entidades de la Administración Pública” (Avendaño y Zumaeta, 2011, p. 214). Esto incluye a las normas de creación y desarrollo de las detracciones realizado a través de decretos legislativos y resoluciones de superintendencia. En segundo lugar, en el artículo I del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General³⁰, se precisa que el Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos Descentralizados³¹, así como el Poder Legislativo son entidades de la Administración Pública. Por consiguiente, las detracciones calificarían como una disposición emitida por la Administración Pública, pues los decretos legislativos los emite el Poder Ejecutivo y las resoluciones de superintendencia, la SUNAT que es un organismo público descentralizado del sector de Economía y Finanzas.

Sobre el requisito de impedir, ilegalmente o sin razón, el acceso o permanencia de los agentes económicos en el mercado. En principio, la aplicación de las detracciones vulnera el derecho a la propiedad de forma desproporcionada, de acuerdo con el test de proporcionalidad que analizamos anteriormente. Pero esta actuación no solo se limita a afectar el derecho fundamental a la propiedad sino que se extiende más allá, al mercado. Esto se debe a que “la propiedad es una de las piezas claves del desarrollo y generación de recursos. En un régimen económico como este, la propiedad tiene que ser especialmente protegida, pues ella es la garantía de la inversión, la seguridad para el ejercicio de la libertad patrimonial” (Mejorada, 2015, p. 14).

³⁰ En la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se señala que esta es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan.

³¹ Mediante la Ley No. 24829 se creó la SUNAT como organismo público descentralizada del sector de Economía y Finanzas.

En efecto, en el artículo 58° de la Constitución el Estado reconoce a la economía social de mercado. Asimismo, el Tribunal Constitucional precisó que “la Constitución reconoce, respeta y protege el derecho de propiedad de los privados como parte del modelo de economía social de mercado” (Expediente No. 0239-2010-PA/TC). En tal sentido, el derecho de propiedad de los individuos es una de las garantías que sostiene nuestro modelo económico, por lo que no respetar el derecho a la propiedad de las personas implicaría una afectación a este modelo.

La importancia del derecho a la propiedad en una economía social es fundamental. Una afectación arbitraria a este derecho generaría inseguridad, que podría repercutir en el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado. Por lo que Mejorada (2015) propone la primacía del derecho a la propiedad.

(...) la propiedad en el Perú es un derecho individual privado y protegido que cumple un rol trascendental en el funcionamiento de la economía de mercado. Solo asegurando una propiedad sólida y protegida contra el Estado y otros privados, es posible pensar en un verdadero ejercicio de la libertad económica. Cuanto más se limite la libertad sobre la propiedad, menor incentivo para la actuación privada en la generación de riqueza (p. 14).

Recapitulando, la afectación al derecho a la propiedad que se genera por la aplicación de las detracciones perjudica la permanencia de los agentes económicos en el mercado, por ende, calificarían como una barrera burocrática. Sin embargo, no podríamos acudir ante un procedimiento de eliminación de las barreras burocráticas para eliminar esta actuación irregular, porque en el segundo párrafo del artículo 48° de la Ley del Procedimiento Administrativo de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del INDECOPI.

A través de la norma señalada se establece que el INDECOPI solo se puede pronunciar cuando las barreras burocráticas son establecidas por decreto supremo, resolución ministerial o norma municipal o regional de carácter general, “así como normas de rango inferior” General, se precisa lo siguiente.

Cuando en un asunto de competencia de la Comisión de Acceso al Mercado, la barrera burocrática haya sido establecida por un decreto supremo, una resolución ministerial o una norma municipal o regional de

carácter general, dicha Comisión se pronunciará, mediante resolución, disponiendo su inaplicación al caso concreto. La resolución de la Comisión podrá ser impugnada ante la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal de Defensa. (Maraví, 2013, p. 65).

Así, las barreras burocráticas debe de estar en una norma infralegal. Caso contrario, el INDECOPI no tiene competencia para pronunciarse sobre la eliminación de las detracciones en su condición de barrera burocrática, porque estas fueron establecidas mediante un decreto legislativo. En tal sentido, si las barreras burocráticas están en una ley, el INDECOPI no puede declararla como barrera burocráticas, por lo que estaría fuera del ámbito de aplicación de INDECOPI.

Ahora bien, a raíz de las modificaciones establecidas en el Decreto Legislativo No. 1256, en el artículo 49°, se precisó que si las barreras están en una Ley o Decreto Legislativo, el INDECOPI hará un informe técnico alertando de la presencia de una barrera burocrática al Congreso, recomendando la implementación de medidas que promuevan la eliminación de tales obstáculos en resguardo de las libertades de empresa y/o la iniciativa privada y/o la simplificación administrativa.

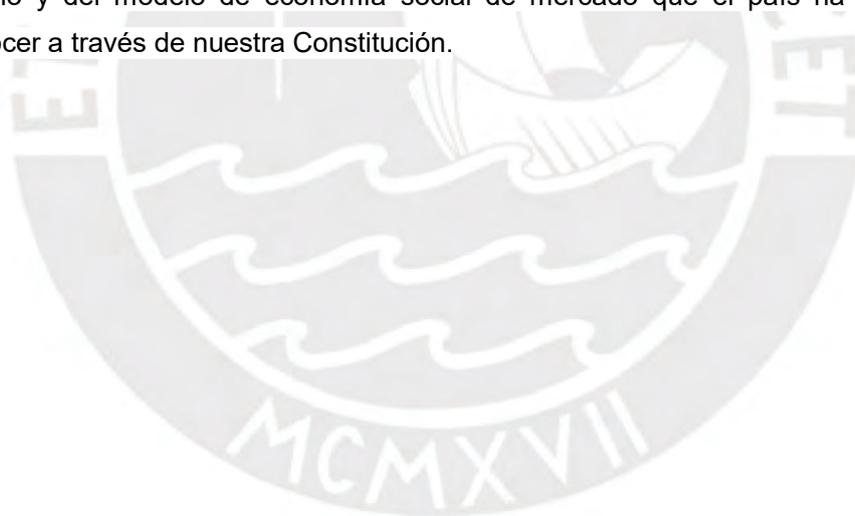
Se debe destacar que la norma que contenga a la barrera burocrática puede tener rango de ley sin llegar a ser una ley o decreto legislativo. Por ejemplo, en el caso de las ordenanzas sean municipales o regionales que ostentan rango de ley, INDECOPI se ha pronunciado en más de una oportunidad³². Siempre que la barrera burocrática cumpla con el soporte normativo que indica la norma, podrá solicitar su eliminación ante el INDECOPI.

En un caso similar, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas emitió la Resolución No. 0184-2010/CEB-INDECOPI, que precisó que el INDECOPI carece de competencia para evaluar las presuntas barreras burocráticas contenidas en las disposiciones con rango legal. Si bien las detracciones cuentan con los argumentos suficientes para calificar como una barrera burocrática. Esto no sería suficiente para recurrir al INDECOPI.

³² Mediante la Resolución No. 213-97-TDC recaída en el expediente No. 020-96-CAM, se inaplicó la Ordenanza No. 015-96-MDS emitida por la Municipalidad de Surquillo, por constituir una barrera burocrática ilegal. Asimismo, en el expediente No. 093-2004/CAM se emitió la Resolución No. 1257-2005-TDC-Indecopi, que confirma la no aplicación de la Ordenanza No. 070-2000-MM, porque constituye una barrera burocrática ilegal.

De acuerdo con el numeral 4 del artículo 200° de la Constitución, la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas con rango de ley como las leyes y decretos legislativos, que trasgredan la Constitución. Mientras que el procedimiento de eliminación de barreras burocráticas procede contra decretos supremos o normas municipales o regionales de carácter general como las ordenanzas. Por ende, la vía idónea para solicitar la derogación de las detracciones por lesionar el derecho a la propiedad arbitrariamente es el proceso de inconstitucionalidad.

En resumen, las detracciones son un deber administrativo cuyo objetivo es luchar en contra de la evasión fiscal y lo que ello implica, en aplicación del principio de solidaridad. Estos argumentos no son suficientes para permitir la vulneración del derecho fundamental a la propiedad. Asimismo, consideramos que al resolver el expediente No. 3769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional no debió restringir su análisis a los principios constitucionales tributarios que informan al ejercicio de la potestad tributaria sino que debió considerar otros criterios como por ejemplo los principios constitucionales que sustentan al Estado Social y Democrático de Derecho, que defienden y garantizan los derechos fundamentales de las personas y promueven el derecho fundamental a la propiedad como pilar de este modelo de Estado de Derecho y del modelo de economía social de mercado que el país ha optado en reconocer a través de nuestra Constitución.



CONCLUSIONES

1. El poder público que ejerce el Estado, el cual incluye al poder tributario, no es absoluto. Está restringido por los principios que sostienen el Estado Social y Democrático de Derecho, la Constitución y el ordenamiento jurídico, que establecen los derechos fundamentales de las personas e impiden que el ejercicio este poder devenga en arbitrario.
2. Las detracciones son un deber administrativo cuyo origen se encuentra en el deber de contribuir, que involucra el deber administrativo de colaborar con la Administración Tributaria para la recaudación de los tributos como es el caso de la detección de los evasores tributarios, toda vez que el Banco de la Nación remite a la Administración Tributaria la información financiera del titular de la cuenta de detracciones, que permite fiscalizar el movimiento de dinero del contribuyente.
3. La aplicación de las detracciones afecta el derecho a la propiedad del titular de la cuenta de detracciones, pues está impedido de ejercer su facultad de usar y disfrutar del dinero depositado en su cuenta de detracciones. Asimismo, vulnera el derecho al debido procedimiento administrativo debido a que el inicio del procedimiento de Ingreso como Recaudación limita el derecho a la notificación y a la defensa de los administrados.
4. El régimen de las detracciones es una manifestación arbitraria del Poder Público del Estado al no existir una justificación razonable y proporcional que sustente esta afectación al derecho de propiedad, que no solo es un derecho fundamental que limita el ejercicio del poder público del Estado, es una garantía que sirve de sustento al modelo de Estado Social y Democrático de Derecho.
5. El INDECOPI no tiene competencia para eliminar las barreras burocráticas que se manifiesten a través de normas con rango de Ley sea a través de Leyes o Decretos Legislativos como ocurre en el caso de las detracciones porque están fuera de su ámbito de aplicación. No obstante, tiene facultades para elaborar un informe técnico para recomendar al Congreso de la República la

implementación de medidas que promuevan la eliminación de las barreras que alteren el desenvolvimiento de los agentes económicos en el mercado.



BIBLIOGRAFÍA

1. Libros

- Ataliba, G. (1987). *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Barco, O. (2009). *Teoría General de lo Tributario*. Lima, Perú: Grijley.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario: Reflexiones*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Bravo, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Cuarta edición. Lima, Perú: Palestra Editores.
- Carmona, E. (2000). *El Estado Social de Derecho en la Constitución*. Madrid, España: Consejo Económico y Social.
- Castillo, J. (2013). *Proscripción de la arbitrariedad y motivación*. Lima, Perú: Grijley.
- Cianciardo, J. (2004). *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Hinostroza, A. (2010). *Proceso Contencioso Administrativo*. Lima, Perú: Grijley.
- Huamán, L. (2010). *El proceso contencioso administrativo*. Lima, Perú: Grijley.
- Loewenstein, K. (1979). *Teoría de la Constitución*. Segunda edición. Barcelona, España: Ariel.
- Lucas, P. (1955). *Estado Liberal de Derecho y Estado Social de Derecho*. Madrid, España: Universidad de Salamanca.
- Magdaleno, A. (2006). *Los límites de las libertades de expresión e información en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid, España: Congreso de los Diputados.
- Maraví, M. (2013). *Análisis de las funciones del Indecopi a la luz de las decisiones de sus órganos resolutorios*. Nueve volúmenes. Lima, Perú: Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual.
- Morales, J. (2013). *Sistema de detracciones aplicable a servicios*. Lima, Perú: ECB ediciones.
- Real Academia Española (2014). *Diccionario de la lengua española*. Vigésima tercera edición. Recuperado de <http://www.rae.es/>
- Rodríguez, J. (2012). *Interés general, Derecho Administrativo y Estado del bienestar*. Madrid, España: Iustel.

- Rubio, M. (2015). *Para conocer la constitución de 1993*. Quinta edición. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Rubio, M. (2011). *El test de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Spisso, R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. Quinta edición. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.

2. Artículos

- Avendaño, J. y Zumaeta, F. (2011). El que no cae, no tiene que resbalar en el Poder Judicial: Las barreras burocráticas y el procedimiento administrativo. *Ius et veritas*, (43), 208-229.
- Bardales, P. (2008). El principio de razonabilidad y su necesaria aplicación en el ámbito tributario. *Revista Jurídica del Perú*. Tomo 87, 187-193.
- Bravo, J. (2013). s/t. En W. Gutiérrez (Director), *La Constitución comentada. Análisis artículo por artículo*. Segunda edición (pp. 306-315). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Bravo, J. (2011). El principio de capacidad contributiva desde la perspectiva del Tribunal Constitucional: Algunas reflexiones. En M. Zavaleta (Director), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 641-647). Lima, Perú: Universidad de San Martín de Porres, Fondo editorial.
- Burga, A. (2011). El test de ponderación o proporcionalidad de los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Gaceta Constitucional*, Tomo 47, 253-267. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B01644A8B01411E905257D25007866F1/\\$FILE/Burga_Coronel.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/B01644A8B01411E905257D25007866F1/$FILE/Burga_Coronel.pdf)
- Cayuso, S. (1999). La aplicación del principio de razonabilidad y las limitaciones a los derechos fundamentales. En *Pensamiento Constitucional* (pp. 383- 400). Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Chueca, J. (2005). La Comisión de acceso al mercado del Indecopi y su contribución al desarrollo económico mediante la eliminación de barreras burocráticas. *Derecho & Sociedad*, (24), 171-175.
- Chávez, M. (2011a). La incidencia de las detracciones en el flujo de caja y sus efectos confiscatorios en la capacidad contributiva. Análisis Económico. *Themis*, (59), 251-258.
- Chávez, M. (2011b). El principio de no confiscatoriedad y las manifestaciones de poder tributario. En M. Zavaleta (Director). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp.625-638). Lima, Perú: Universidad de San Martín de Porres, Fondo editorial.

- Danós, J. (2006). El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En J. Danós (coordinador), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 135-167). Lima, Perú: Palestra.
- Durán, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En J. Danos (coordinador), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 51-96). Lima, Perú: Palestra.
- Fayt, C. (2003). El poder. En R. Ferrero. (compilador), *Teoría del Estado. Materiales de enseñanza* (pp. 85-91). Lima, Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Fondo Editorial.
- Gabilondo, A. (2013). Razón suficiente. *El país*. Recuperado de <http://blogs.elpais.com/el-salto-del-angel/2013/01/raz%C3%B3n-suficiente.html>
- Gamba, C. (2006). Reserva de ley y obligados tributarios: Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y deducciones. En Instituto Peruano de Derecho Tributario, *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria* (pp. 123-141). Lima, Perú: IPDT. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/08_IXJorIPDT_CGV.pdf
- Gonzales, M. (2009). Principios y valores constitucionales. *Tradicón*, época 2 (09), 45-76.
- Gonzales, M. (2004). El Estado social y democrático de Derecho y el Estado peruano. *Derecho & Sociedad*, año 15 (23), 144-159.
- Indacochea, U. (2008). ¿Razonabilidad, proporcionalidad o ambos? Una propuesta de delimitación de sus contenidos a partir del concepto de ponderación. *Themis*, (55), 97-108.
- La Republica (2001, 04 de marzo). Con el RUC sensible protegían a selecto grupo de contribuyentes / Hallan responsabilidad penal. *La Republica*. Recuperado de <http://larepublica.pe/04-03-2001/con-el-ruc-sensible-protégian-selecto-grupo-de-contribuyentes-hallan-responsabilidad-pena>
- Landa, C. (2006a). La reforma de la Constitución económica peruana desde una perspectiva del Estado Social de Derecho. En C. Landa, *Constitución y Fuentes del Derecho: derechos, jurisdicción, democracia* (pp. 165-202). Lima, Perú: Palestra editores.
- Landa, C. (2006b). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional. En C. Landa, *Constitución y Fuentes del Derecho: derechos, jurisdicción, democracia* (pp. 203- 215). Lima, Perú: Palestra editores.
- Lucchetti, A. (2009). Algunos alcances en la aplicación del principio de razonabilidad de las decisiones administrativas. *Revista de Derecho Administrativo*, año 4 (07), 484-489.

- Mejorada, M. (2015). La responsabilidad de ser propietario. *Gaceta Jurídica*, (21), 13-22.
- Miní, J. L. (2013). Cuestionamientos al sistema de detracciones en el Perú, en particular al Ingreso como Recaudación. *Lumen*, (09), 87-98. Recuperado de http://www.unife.edu.pe/publicaciones/revistas/derecho/lumen_9/9.pdf
- Mólgora, S. (2014). Inconstitucionalidad del Sistema de Detracciones del Impuesto General a las Ventas. En F. Iannacone y J. Tello (coordinadores), *Investigaciones tributarias y de política fiscal: en homenaje al Dr. Rubén Darío Sanabria Ortiz* (pp. 215-237). Lima, Perú: Grijley.
- Ochoa, C. (2013). El control de barreras burocráticas por el Indecopi y la tutela de derechos fundamentales económicos. *Derecho Pucp*, (71), 413-442. Recuperado de http://departamento.pucp.edu.pe/derecho/wpcontent/uploads/2014/06/El_control_de_barreras_burocraticas.pdf
- Paredes, C. (2010). El poder tributario del Estado: ¿nuestros bolsillos a la deriva?. *Derecho & Sociedad*, año 21 (35), 241-256.
- Ruiz de castilla, F. (2008). La obligación tributaria y los deberes administrativos. *Actualidad Empresarial*, (170), 11 – 14.
- Siles, A. (2003). A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional en el caso Almenara Bryson. *Cambios al Sistema de Justicia: Entre la expectativa y la incertidumbre*. Recuperado de <http://www.justiciaviva.org.pe/ratifica/articulo1.doc>
- Sotelo, E. (2013). s/t. En W. Gutiérrez. (Director), *La Constitución comentada. Análisis artículo por artículo* (pp. 290-305). Segunda edición. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Sotelo, E. (2007a). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Ius et Veritas*, año 16, (35), 182-216.
- Sotelo, E. (2007b). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Derecho & Sociedad*, año 18, (29), 307-322.
- Sotelo, E. (2005). Potestad tributaria y tributos de la especie tasa. *Themis*, (50), 119-136.
- Tovar, E. (1995). El porqué de la modificación del Código Tributario. *Cuadernos Tributarios*, año 10, (19 y 20), 199-215. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/96_22_CT19-20_ETM.pdf
- Vignolo, O. (2011). Nociones acerca de la discrecionalidad y arbitrariedad practicadas por la Administración Pública. *Foro Académico*, año 10 (12), 432-439.
- Villanueva, W. (2011). Los derechos constitucionales afectados por el SPOT. En M. Zavaleta (Director), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 605-623). Lima, Perú: Universidad de San Martín de Porres, Fondo editorial.
- Villegas, C. (2011). El respeto a los derechos fundamentales en el ejercicio de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. En M. ZAVALETA

(director), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 487-533). Lima, Perú: Universidad de San Martín de Porres, Fondo editorial.

3. Páginas web

Gonzales, E. (2007, 16 de abril). Economía política de la era neoliberal peruana: 1990 – 2006. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/economiaperuana/2007/04/16/economia-politica-de-la-era-neoliberal-peruana-1990-2006/>

Landa, C. (2013). La constitucionalización del derecho peruano. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/8895/9300>

Machicado, J. (2009, julio). ¿Qué es un principio?. Recuperado de <https://jorgemachicado.blogspot.pe/2009/07/principio.html>

Robles, C. (2008, 08 de Enero). El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/08/el-pago-de-la-deuda-tributaria-como-medio-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria/>

4. Legislación

Decreto Legislativo No. 917. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 26 de Abril de 2001.

Decreto Legislativo No. 940. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 20 de Diciembre de 2003.

Decreto Supremo No. 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de Junio de 2013.

Decreto Supremo No. 006-2017-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444- Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 20 de Marzo de 2017.

Resolución de Superintendencia No. 007-1999/SUNAT. Reglamento de Comprobantes de Pago. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 24 de Enero de 1999.

Resolución de Superintendencia No. 037-2002/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 19 de Abril de 2002.

Resolución de Superintendencia No. 058-2002/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 10 de Junio de 2002.

Resolución de Superintendencia No. 011-2003/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 17 de Enero de 2003.

Resolución de Superintendencia No. 082-2003/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 06 de Abril de 2003.

Resolución de Superintendencia No. 127-2003/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 27 de Junio de 2003.

Resolución de Superintendencia No. 131-2003/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 28 de Junio de 2003.

Resolución de Superintendencia No. 130-2004/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 01 de Junio de 2004.

Resolución de Superintendencia No. 183-2004/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 15 de Agosto de 2004.

Resolución de Superintendencia No. 207-2004/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 10 de Setiembre de 2004.

Resolución de Superintendencia No. 064-2005/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 13 de Marzo de 2005.

Resolución de Superintendencia No. 178-2005/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de Setiembre de 2005.

Resolución de Superintendencia No. 258-2005/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 29 de Diciembre de 2005.

Resolución de Superintendencia No. 135-2009/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 21 de Junio de 2009.

Resolución de Superintendencia No. 293-2010/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 31 de Octubre de 2010.

Resolución de Superintendencia No. 294-2010/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, Lima, 31 de Octubre de 2010.

Resolución de Superintendencia No. 306-2010/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 11 de Noviembre de 2010.

Resolución de Superintendencia No. 037-2011/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 15 de Febrero de 2011.

Resolución de Superintendencia No. 044-2011/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 22 de Febrero de 2011.

Resolución de Superintendencia No. 098-2011/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 21 de Abril de 2011.

Resolución de Superintendencia No. 063-2012/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 29 de Marzo de 2012.

Resolución de Superintendencia No. 249-2012/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 30 de Octubre de 2012.

Resolución de Superintendencia No. 022-2013/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 24 de Enero de 2013.

Resolución de Superintendencia No. 375-2013/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 28 de Diciembre de 2013.

Resolución de Superintendencia No. 019-2014/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 23 de Enero de 2014.

Resolución de Superintendencia No. 246-2017/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 04 de Octubre de 2017.

Resolución de Superintendencia No. 082-2018/SUNAT. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 18 de Marzo de 2018.

5. Sentencias

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 Expediente No. 03769-2010-PA/TC. Sentencia: 17 de octubre de 2011.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Expediente No. 5658-2006-PA/TC. Sentencia: 20 de diciembre de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Expediente No. 6089-2006-PA/TC. Sentencia: 17 de abril de 2007

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Expediente No. 5637-2006-PA/TC. Sentencia: 12 de abril de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006 Expediente No. 1209-2006-PA/TC. Sentencia: 14 de marzo de 2006.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 3330-2004-AA/TC. Sentencia: 11 de julio de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 0090-2004-AA/TC. Sentencia: 05 de julio de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 050-2004-AI/TC. Sentencia: 3 de junio de 2005

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 0042-2004-AI/TC. Sentencia: 13 de abril de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 2235-2004-AA/TC. Sentencia: 18 de febrero de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 2192-2004-AA/TC. Sentencia: 11 de octubre de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 0033-2004-AI/TC. Sentencia: 28 de setiembre de 2004

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2004 Expediente No. 0004-2004-AI/TC y acumulados. Sentencia: 21 de setiembre de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2004 Expediente No. 1803-2004-AA/TC. Sentencia: 25 de agosto de 2004.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2003 Expediente No. 2302-2003-AA/TC. Sentencia: 13 de abril del 2005

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2003 Expediente No. 0006-2003-AI/TC. Sentencia: 01 de diciembre de 2003.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2003 Expediente No. 0008-2003-AI/TC. Sentencia: 11 de noviembre de 2003.

6. Informes

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2006). *Informe de gestión 2001 – 2005*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf>

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2007). *Memoria Anual 2006*. Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/plan_estrategico/memoria/memoria2006.pdf

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2009). *Estimación del incumplimiento en el Impuesto General a las Ventas durante el año 2008*. Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/informes_publicaciones/estimacion_incumpl/estimacion_incumplimiento_igv_2008.pdf

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2012). *Memoria Anual 2011*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/memoria2011.pdf>

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2013). *Guía sobre la aplicación del Principio - Derecho del Debido Proceso en los procedimientos administrativos*. Recuperado de <http://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Gu%C3%ADa-del-debido-proceso-MINJUS.pdf>

7. Correo electrónico

Banco de la Nación. (2015). *Ingreso como Recaudación*. Correo electrónico del 26 de junio a Maribel Morillo.

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2015). *Ingreso como Recaudación - Setiembre 2015*. Correo electrónico de 02 de setiembre a Maribel Morillo.