

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**“ANÁLISIS CRÍTICO DEL SPOT DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS  
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES”**

**Trabajo de investigación para optar el grado de Magíster en Derecho  
de la Empresa con mención en Gestión Empresarial**

**AUTORA**

Mendoza Bernal Clotilde Victoria

**ASESORA**

Villagra Cayamana Renée Antonieta

**LIMA – PERÚ**

**Noviembre, 2018**

## RESUMEN EJECUTIVO

El elevado índice de informalidad que nuestro país atraviesa pone en manifiesto la necesidad de implementar medidas temporales y excepcionales que permitan una permanente y sostenida recaudación fiscal. El Sistema de Deduciones del IGV de acuerdo con la exposición de motivos tiene como finalidad contribuir y contrarrestar esta problemática.

El objetivo de esta investigación es analizar y dar respuesta a la problemática que atraviesan las empresas formales por la aplicación del Sistema de Dedución del IGV. La obligación que recae en las empresas en actuar como entes recaudadores y de ser asignadas por el propio sistema como responsables de depositar en el Banco de la Nación los importes deducidos. Los fondos depositados en el Banco de la Nación pueden ser sujetos a ingresos como recaudación por parte del fisco si se establece y detecta algún incumplimiento en lo establecido en esta norma administrativa. Así, tal obligación puede contener alguna vulneración y/o alcance con los principios constitucionales. Es así, que el objetivo planteado es determinar si el Sistema de Deduciones del IGV vulnera los principios constitucionales previstos en nuestra Constitución Política actual.

Finalmente, la reformulación por parte del legislador y la propia Administración Tributaria es necesaria para que siempre se ajuste a los principios constitucionales dentro de un Estado de Derecho.

# ÍNDICE

<b>RESUMEN EJECUTIVO</b> .....	<b>1</b>
<b>ÍNDICE</b> .....	<b>2</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>3</b>
<b>LA RECAUDACIÓN FISCAL ANTICIPADA “SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL GOBIERNO CENTRAL” – SPOT</b> .....	<b>5</b>
Exposición de Motivos del SPOT .....	5
Características, función operativa y mecanismo interno del SPOT .....	6
Intervención del Banco de la Nación .....	19
Liberación de fondos de la cuenta de detracción .....	20
<b>MECANISMOS DE LA RECAUDACIÓN FISCAL ANTICIPADA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA NACIONAL</b> .....	<b>25</b>
Evolución de los mecanismos de recaudación del IGV .....	26
Planeamiento y Política Fiscal de recaudación Tributaria en el Perú .....	35
Principios Constitucionales, el Derecho Tributario y el SPOT .....	39
<b>OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR</b> .....	<b>50</b>
Libertad de contratar .....	50
El principio de solidaridad y el deber de contribuir .....	51
Potencial característica sancionadora del SPOT por parte de la administración tributaria .....	52
<b>EFFECTOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DEL SPOT</b> .....	<b>63</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>68</b>
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>72</b>

## I. INTRODUCCIÓN

Nuestro país está en constante búsqueda del equilibrio entre la recaudación fiscal y el gasto público; su labor está orientada a lograr la total efectividad en la aplicación de mecanismos que acentúen la cultura de contribución y la comprensión de lo que significa el pago de tributos. Sin embargo, actualmente existe un alto nivel de evasión tributaria que el fisco está combatiendo en forma permanente, acentuando sus bases en la creación de políticas de recaudación. La evasión tributaria, entonces, representa un problema con el cual la caja fiscal no podrá cumplir con los objetivos correspondientes.

El fisco necesita recaudar mucho más para que sus ingresos estén acorde al cumplimiento de sus objetivos. Es correcto que se tomen todas las previsiones y estrategias, aplicando acciones para que el estado disponga de una recaudación para cumplir sus objetivos tales como educación, salud, justicia, entre otros. La creación de nuevos impuestos para una mayor recaudación es originada por la evasión tributaria que desequilibra nuestra economía, haciendo difícil la labor de la Administración Fiscal.

La política fiscal, desde el punto de vista tributario, debe impulsar el aspecto recaudador del Estado, el mismo que debe aplicar técnicas o métodos para lograr su fin específico. Se aplican normas de recaudación tributaria de manera urgente tan solo para aplacar el déficit de recaudación, sin advertir una correcta y programada política fiscal de recaudación. A todo ello, se le suma la no adopción de medidas para una formación cívica-tributaria de los contribuyentes para contrarrestar la evasión tributaria.

En nuestra investigación trataremos el Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias, llamado también SPOT, como medio de recaudación anticipada aplicada por la Administración Tributaria en su búsqueda del equilibrio fiscal, amparándose en la recaudación fiscal y su objetivo de contrarrestar la evasión tributaria con respecto a los principios constitucionales.

Es así que esta investigación está estructurada en tres secciones. La primera sección está dirigida a comprender el SPOT, su aplicación en el espacio y el tiempo, determinando sus implicancias derivadas de la norma, evaluando estadísticas de recaudación en las entidades tales como el Banco Central de Reserva y Administración Pública.

La segunda sección tiene la finalidad de establecer antecedentes y comparaciones, así como conocer la evolución de la aplicación del sentido de la recaudación anticipada de los tributos por el Estado, la actuación de la caja fiscal, la efectividad de la recaudación, el cumplimiento del objetivo de la norma. También, se busca determinar la observancia de los derechos fundamentales de nuestra Constitución en el sistema de recaudación anticipada en análisis.

Para concluir, analizaremos en la última sección la facultad administradora-sancionadora de la Administración Tributaria en cuanto a la no observancia del SPOT, la legalidad en su aplicación para sujetos pasivos de la relación tributaria, así como para el tercero “sujeto pasivo obligado”, concluyendo con la determinación de las sanciones anómalas.

El objetivo planteado en lo descrito anteriormente es determinar si el SPOT —si bien es cierto no es calificado como un tributo, sino como un sistema de cobranza que asegura el pago de futuros tributos— puede afectar los principios tributarios como la no confiscatoriedad, la reserva de ley, legalidad y potestad tributaria entre otros, desconociendo requisitos sustanciales para el reconocimiento del IGV. Este procedimiento hace prevalecer los requisitos formales, dilatando el tiempo para el recupero de los fondos de los contribuyentes y afectando a los terceros obligados (Principio de Solidaridad y Colaboración) por la aplicación de sanciones anómalas.

Finalmente debemos determinar si el Sistema de Deduciones “SPOT”, es un sistema que no sólo asegura la recaudación fiscal y no sólo es necesario para soportar el gasto público; sino, también protege y respeta los derechos fundamentales de la persona (art. 2° de la Constitución) así como los principios constitucionales (art. 74° de la Constitución).

## **II. LA RECAUDACIÓN FISCAL ANTICIPADA “SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL GOBIERNO CENTRAL” – SPOT**

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central “SPOT”, en adelante SPOT es un sistema establecido y aplicado en la normativa nacional cuyo objetivo está basado en la recaudación fiscal ampliando la base tributaria, pero tiene características diferentes. Es un mecanismo de recaudación del IGV en donde se traslada al comprador de bienes y servicios la responsabilidad de recaudar, no siendo parte integrante de la relación jurídica tributaria en el IGV.

### **II.1 Exposición de Motivos del SPOT**

Nuestro país enfrenta uno de los índices más elevados de evasión tributaria, de acuerdo a lo expresado por el Ministerio de Economía y Finanzas, ya que los altos índices de informalidad del sector económico representan consecuencias muy importantes para la recaudación fiscal. El sector informal no tributa y, por ende, muchos de los negocios son incentivados de esta forma para no formalizarse. De acuerdo a lo expresado por el Ministerio de Economía y Finanzas en su Reporte Fiscal de diciembre del 2013, así como lo publicado en el Diario Gestión, en su Sección Económica, con fecha de 21 de setiembre del 2017.

El SPOT tiene el objetivo de reducir la informalidad, en los sectores de comercialización de productos y servicios. Estos sectores representan los índices de informalidad más elevados y por consecuencia el incumplimiento de pago de tributos se centraliza en mayor proporción en estos sectores, ya que la comercialización de estos productos en nuestra economía no tiene correlación con la recaudación que proviene de estas operaciones.

El estado es el responsable de establecer pautas necesarias para lograr su objetivo. De acuerdo a lo expresado por Arias, el estado en aplicación de su política fiscal contempla la equidad de manera permanente e incluye dos instrumentos: los impuestos y el gasto público. Ellos tienen una relación directa entre sí, ya que la finalidad de los tributos es recaudar y cubrir los gastos y mejorar la distribución del ingreso. (Arias, 2011, p.37).

Existen también otros regímenes de recaudación como el Régimen de Retenciones del IGV, el Régimen de Percepciones del IGV que tienen un objetivo similar, es decir que contienen normas cuya finalidad es reducir la evasión y elusión tributaria” (Resolución del Tribunal Fiscal N°12075-1-2009, recaída en el Expediente N° 13570-2009, del 13 de noviembre del 2005).

El SPOT creado conjuntamente con el Régimen de Retenciones y Régimen de Percepciones del IGV dentro de las “medidas administrativas”, tiene la finalidad de generar fondos mediante la aplicación de un mecanismo vía operaciones gravadas con el IGV, todas ellas dirigidas a ampliar la base tributaria tomando como parámetro el régimen jurídico de los tributos.

## **II.2 Características, función operativa y mecanismo interno del SPOT**

Las características del SPOT son las siguientes:

Asegurar la recaudación, ya que se encuentra en una cuenta bancaria intangible Cuenta Corriente del Banco de la Nación (en adelante, cuenta de detracción) cuyo titular es el mismo proveedor del bien o servicio, permitiendo de la misma manera un control permanente al formalizar a los proveedores informales obligando a la obtención de su número de RUC antes de la apertura de la cuenta en el Banco de la Nación, obtiene datos ciertos y exactos como tipo de operación económica, agente económico, el importe de la operación y la fecha de la misma y finalmente asegura la recaudación del IGV en aquellas empresas que tienen costos no gravados con IGV. (Villanueva, 2014, p. 657)

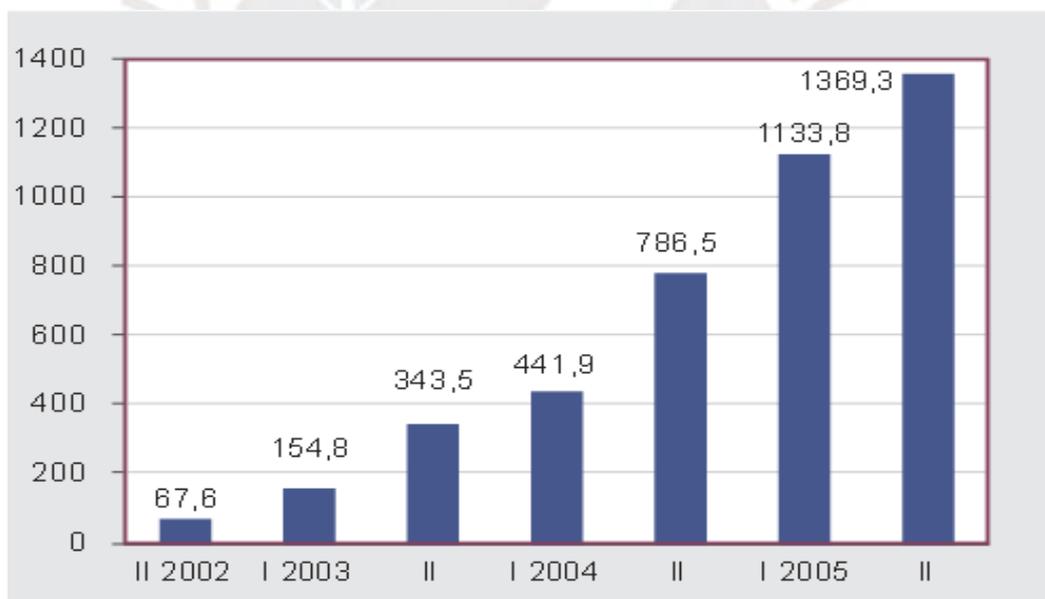
Así también, obliga la apertura de la cuenta de detracción por parte del prestador del servicio y obliga también a la realización de los depósitos por los sujetos en su calidad de usuarios (adquirientes) del bien o servicio. Los depósitos en la cuenta de detracción son destinados a asegurar el pago del IGV de las operaciones sujetas al este tributo, así como también cualquier otra deuda tributaria, costos y gastos administrativos que generen ingreso al Tesoro Público y que correspondan al titular de dichas cuentas.

En los últimos años hemos visto un incremento en la recaudación tributaria, la aplicación y vigencia del SPOT ha colaborado de gran manera a esta evolución. Esto podemos apreciarlo en las diferentes estadísticas de acuerdo a lo expuesto por la Administración Tributaria.

Podemos apreciar de acuerdo a lo expresado por la Administración Tributaria, los efectos positivos de las medidas de ampliación de la base tributaria que de acuerdo a los gráficos N°01 y N° 02 fueron dos: primero la ampliación o mayor cobertura de servicios y productos; estos mismos fueron potenciados y perfeccionados. Segundo, se permitió la inclusión / formalización de aproximadamente de 770 mil contribuyentes ampliando de esta manera la base tributaria.

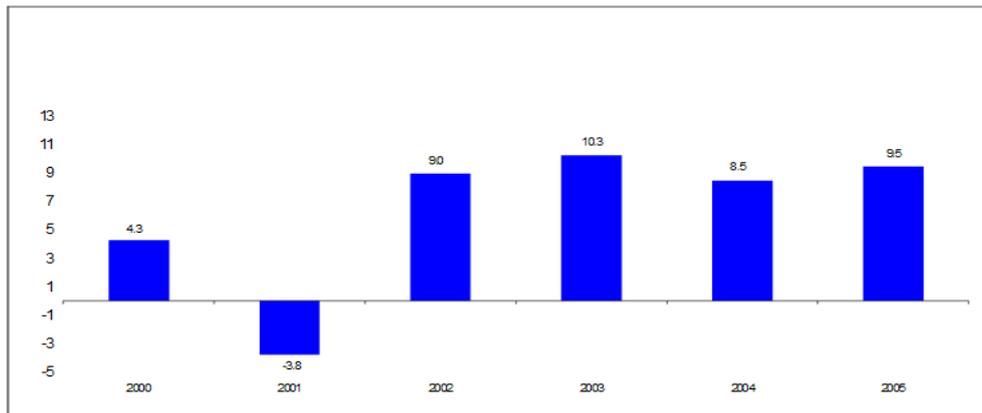
**GRAFICO N° 01**

**Sistema de Deduciones del IGV (Expresado en millones de Soles)**



Fuente: [www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf](http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/Gestion2001-2005.pdf) (2005)

**GRAFICO N° 02**  
**IGV Interno**

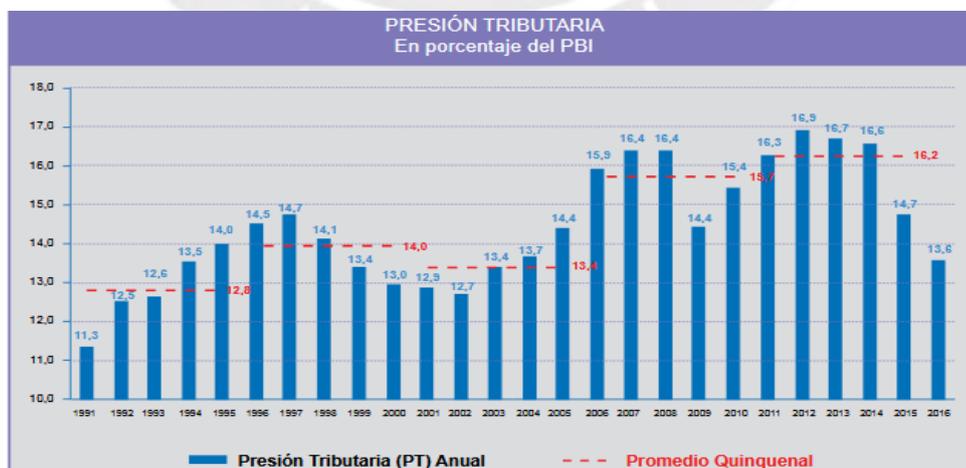


*Variaciones porcentuales respecto del año anterior*

Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/memoria2005.pdf> (2005)

De tal manera, a lo largo del tiempo la presión tributaria, según lo expresado en la memoria SUNAT 2016, se ve reflejado que el porcentaje alcanzado en relación al Producto Bruto Interno, durante los años 2012, 2013, y 2014 se han alcanzado los más altos índices de los últimos 22 años. Ello se debe a las labores de la Administración Tributaria y su finalidad exclusiva de ampliar la base tributaria y reducir la evasión, llevando a cabo las mayores acciones de fiscalización y cobranza. En el 2011, 2012, 2013 y 2014 se alcanzaron los porcentajes de 15.5%, 16.9%, 16.7% y 16.6%, respectivamente. A continuación, podremos observarlo en el grafico N° 03.

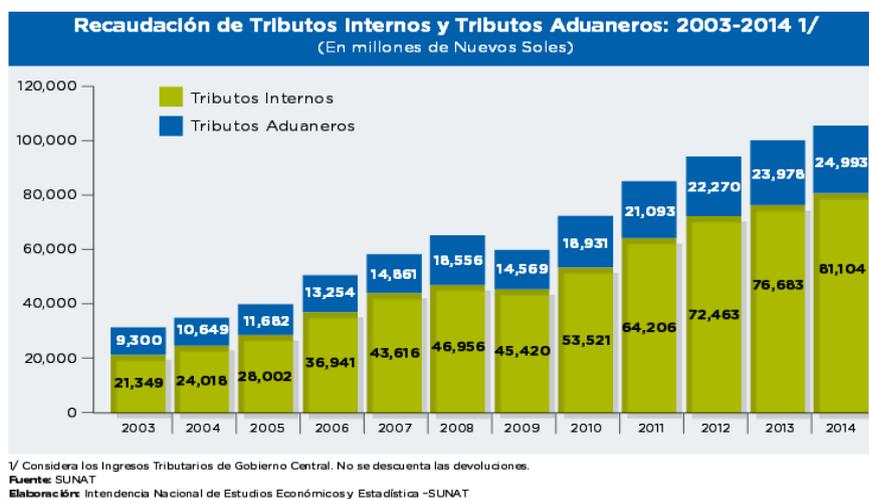
**GRAFICO N° 03**



Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/memoria2016.pdf> (2016)

Así también, la Administración manifiesta que las expectativas de crecimiento en cuanto a recaudación tributaria se acentuaron durante el año 2014, y la recaudación de los tributos internos llegó a S/ 81,104 millones, esto significó un crecimiento de 2.5% respecto al año anterior. Esta previa explicación se plasma en el gráfico N° 04

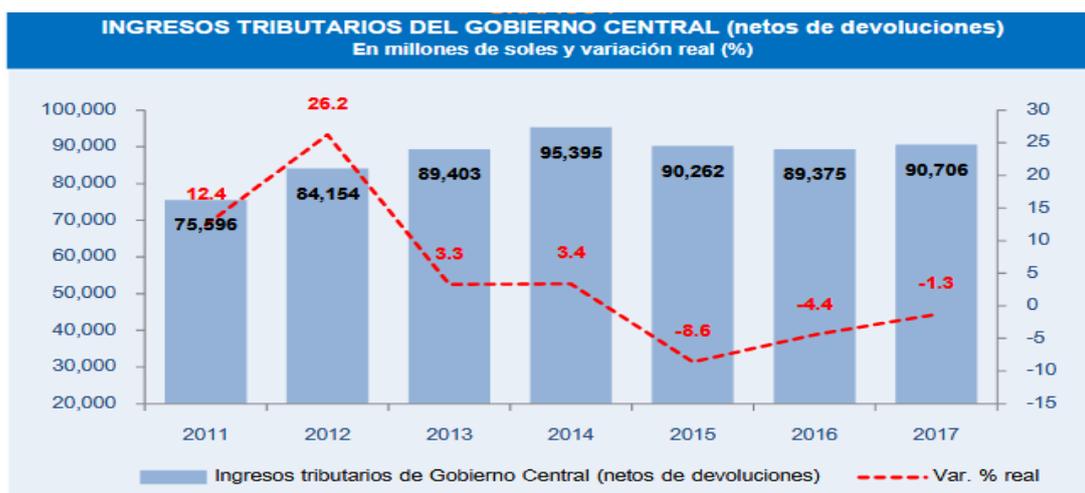
**GRAFICO N° 04**



Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2014.pdf>  
(2014)

La Administración Tributaria en su memoria anual del 2017 evidencia que los ingresos tributarios del Gobierno Central netos de las devoluciones, ascendieron a S/ 90,706 millones. Sin embargo, la mayor recaudación se mostró en el periodo 2014, cuyos ingresos ascendieron a S/ 95,395 millones. Por ende, el resultado del año 2014, muestra la mayor recuperación de la recaudación entre el 2011 y 2017 (Gráfico N° 05).

### GRAFICO N° 05



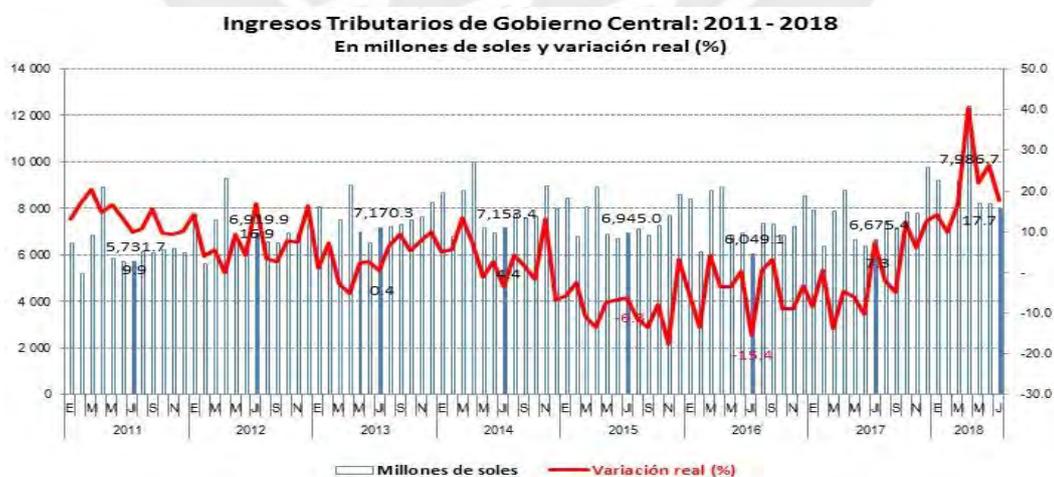
Fuente: SUNAT

Elaboración: División de Estadística - Gerencia de Estudios Económicos

Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2017.pdf> (2017)

Finalmente, lo expresado por la Administración Tributaria en julio de 2018, indica que los Ingresos Tributarios del Gobierno Central ascendieron a S/. 7,987 millones, evidenciando un incremento de 17.7% con respecto al mismo mes del año anterior. Básicamente, el incremento radica en los buenos resultados de la recaudación del IGV interno como el IGV de las importaciones (Gráfico N° 06).

### GRÁFICO N° 06



Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/> (2018)

En el SPOT, el Estado establece la obligación al comprador (Cliente) de bienes o servicios depositar un porcentaje del precio de venta de acuerdo a la operación económica en la cuenta de detracción, cuyo titular es el proveedor de la relación económica. El ingreso de estos fondos sólo servirá para pagar obligaciones tributarias.

Así también, el titular de la cuenta podrá solicitar la liberación de los fondos existentes en la cuenta de detracción ante la Administración Tributaria, quien será la que determine si procede la solicitud de liberación de los fondos, previa constancia de que el titular no mantiene deuda por pago de tributos, entre otros requisitos. Este procedimiento evidencia la intangibilidad de la cuenta de detracción, ya que esta cuenta salvaguarda la liquidez necesaria para pagar los tributos.

Dentro del ámbito de aplicación del SPOT se encuentran tres operaciones gravadas con el IGV, sujetas a este sistema (Texto Único Ordenado del Decreto Supremo N° 155-2004-EF, publicado en el Diario Oficial "El Peruano", el 4 de noviembre del 2004; en adelante TUO del SPOT):

- Toda operación que constituya venta de bienes o inmuebles, prestación de servicios, contratos de construcción gravados con IGV o que la operación constituya renta de tercera categoría.
- Retiro de bienes gravados con IGV inciso a) del art. 3° de la Ley del IGV).
- Traslado de bienes. Se presentan tres casos: traslado fuera del centro de producción, traslado de cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país; y cuando el traslado no se origine en una operación de venta de acuerdo al artículo 13° del TUO del SPOT, de los sectores económicos señalados en la Resolución de Superintendencia que expida la Administración Tributaria con este propósito. Es así que según Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT publicada el 15 de agosto del 2004, vigente a partir del 15 de Setiembre del 2004, determina los sectores económicos incursos en este sistema.

En el mecanismo establecido del SPOT, el cliente debe pagar a favor del proveedor un porcentaje (anexos 01, 02 y 03 TUO del SPOT) del precio del bien o servicio incluyendo el IGV de acuerdo a la operación contratada de venta o prestación de servicios y necesariamente el pago de la operación económica se

realiza en la forma y oportunidad que establece el SPOT. El sistema expuesto genera obligaciones tanto para el cliente como para el proveedor, siendo así:

- Obligación del cliente al pago de acuerdo contrato de manera bancarizada de acuerdo a lo establecido en la ley y reglamento del SPOT, siendo éste requisito para ejercer el derecho del crédito fiscal.
- Obligación del proveedor a utilizar los fondos de la cuenta corriente sólo para pagar obligaciones tributarias de acuerdo a lo establecido por el art 2° del TUO del SPOT y art 24.1 del Reglamento).
- En caso de incumplimiento de la obligación formal por parte del cliente es decir pague el 100% de la prestación según lo establecido en el contrato acordado entre las partes, el proveedor procederá a auto-detraerse su propio dinero y proceder al depósito del importe la cuenta de detracción, es decir, depositará un porcentaje del precio recibido del cliente (comprador) en su cuenta de detracción.

Según Villanueva (2014): "(...) Los fondos depositados en la cuenta de detracción son de propiedad del proveedor, pero materialmente están afectos al pago de tributos" (p. 659). Es también importante indicar que, según Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y Normas Modificatorias, se indicó la relación de bienes y servicios afectos al sistema, detallados en los tres (03) anexos: venta de bienes, prestación de servicios y venta de bienes inmuebles gravados con el IGV, así como los porcentajes de aplicación para cada caso que va desde 1.5 % hasta 12%.

## **II. 2.1 El SPOT en los servicios empresariales gravados con IGV**

Mediante el anexo N° 03 del Reglamento según Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, establece el SPOT en los servicios empresariales gravados con IGV, así están considerados en este anexo los contratos de intermediación laboral, exceptuándose los contratos de gerencia conforme el artículo 193° de la Ley General de Sociedades.

También podemos apreciar la inclusión de los servicios temporales complementarios o de alta especialización y los servicios de destaque de personal que no es destacado al centro de trabajo del usuario sino al de un tercero. (Villanueva, 2014, p. 670).

Dentro de la categoría de servicios empresariales sujetos al SPOT, se encuentra la fabricación por encargo, es decir, la persona que presta el servicio se encarga de parte o todo el proceso de fabricación, producción o transformación de bienes, siendo sujeto al SPOT sólo cuando el usuario del servicio proporcione los medios necesarios para la obtención del bien encargado a elaborar.

Para el caso de comisiones mercantiles según Villanueva, esta operación estará sujeta al SPOT siempre y cuando se verifique que existe un mandato de cualquiera de las partes que obliga a realizar uno o más actos jurídicos de acuerdo al contrato mercantil, sea en nombre propio o en el de su comitente, por cuenta y en interés de este último (2014, p. 674)

Para el caso de lo establecido en cuanto a los servicios empresariales sujetas al SPOT y de acuerdo al Reglamento (Decreto Supremo 183-2004/SUNAT) se obtiene luego de aplicar un porcentaje de 10% o 12% (Resolución de Superintendencia N°071-2018/SUNAT, vigencia a partir del 01 de abril de 2018) de la suma total de acuerdo al contrato y que está obligado a pagar el usuario (precio de venta).

Cuando se trate de letras de cambio, deberán girarse por el importe neto del depósito; de igual manera procede en el caso del factoring: la cesión de crédito debe considerar el importe neto, sin considerar el depósito ya que este último se encontraba ya depositado en la cuenta de detracción del titular. Para ello estableceremos un ejemplo para aclarar la idea.

Tabla 1  
**OPERACIÓN DE SERVICIO AFECTO AL SPOT**

VALOR VENTA	1,000
IGV	180
PRECIO VENTA	1,180
SPOT	-118 (A)
SALDO PRO PAGAR	1,062 (B)

(A) El cliente abonara / deposito de detracción en el bco de la Nacion del Proveedor

(B) Importe de libre disponibilidad que el cliente abonará al proveedor de acuerdo a lo convenido

entre las partes . Así tambien este importe podrá ser tomado en cuenta para cualquier operación de financiación por parte del cliente.

De acuerdo con lo expresado anteriormente, el obligado a realizar la detracción es el usuario del servicio (cliente). En caso de incumplimiento por parte del cliente y de acuerdo a lo estipulado en artículo. 51, inciso a) y artículo 15 del Reglamento, el prestador del servicio (proveedor) es el obligado, sólo en el caso que reciba la totalidad del importe de la operación sin acreditar del depósito de detracción

En cuanto a la oportunidad de efectuar el depósito de la detracción existen varias consideraciones a tener en cuenta. Primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso a) del artículo 5.1 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, el límite estaría sujeto al pago total o parcial de la prestación del servicio en esta situación; caso contrario, de acuerdo a la anotación del comprobante de pago en el registro de compras, se considera como fecha límite hasta el quinto (5°) día hábil del mes siguiente a la anotación o lo que ocurra primero. Segundo, en el supuesto que sea el proveedor el obligado, en el caso que reciba la totalidad del importe de la operación, lo tendrá que realizar dentro del quinto (5°) día hábil de recibido el mismo.

Existen situaciones que son necesarias para la aplicación del SPOT

- a) El valor de la operación económica debe ser mayor a S/ 700.00 (Setecientos y 00/100 Soles).
- b) El comprobante emitido en la operación económica debe permitir sustentar crédito fiscal y cualquier situación en la cual se permita solicitar la devolución del IGV. Así también, debe permitir el sustento del gasto o costo para efectos tributarios.
- c) En la operación económica el usuario del servicio no tenga la condición de No Domiciliado, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.

Están exceptuados de la aplicación del SPOT la emisión de comprobantes de pago de entidades financieras y compañías de seguros, empresas de servicios de telefonía, agua y luz, etc., de acuerdo a lo indicado en el numeral 6.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago y los comprobantes emitidos por las entidades del Sector Público Nacional en lo que respecta al inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## II. 2.2 El SPOT en la venta de bienes

Este sistema se aplica en las operaciones que se realicen como ventas y retiro de bienes gravados con IGV (artículo 7° del Reglamento), así también, en las operaciones de traslado fuera del área de producción y el traslado desde una zona de beneficio tributario a una zona común.

Se encuentra dentro de la aplicación del SPOT las operaciones económicas en las cuales se vende bienes gravados con IGV de acuerdo al artículo 2° del numeral 2.1 del Reglamento de la Ley del IGV.

Existen operaciones de venta de bienes exceptuadas de la aplicación del SPOT, cuando se emitan comprobantes de pago (Artículo 3° de la Res. Superintendencia 184-2004/SUNAT, Diario Oficial "El Peruano", con fecha de agosto del 2004), dentro de ellos podemos comentar:

- La póliza de adjudicación que ampara el procedimiento que efectúa el martillero público u otro en la ejecución del remate o subsanación de bienes por cuenta de terceros (inciso g, numeral 6.1, artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago).
- De acuerdo al reglamento de la ley de comprobantes de pago en el caso de la emisión de liquidaciones de compra.

De acuerdo al numeral 5.1, artículo 5° del Reglamento, el sujeto obligado de efectuar la detracción es el adquirente de los bienes y será el proveedor en los siguientes casos:

- Operaciones menores o iguales media UIT por cada adquirente y el traslado y entrega de los bienes esté a cargo del proveedor quien podrá realizarlo por cuenta propia o por un tercero.
- Operaciones en las que el adquirente abono la totalidad del importe de la operación sin que se haya realizado en abono de la detracción. En este caso se genera para el adquirente una sanción que equivale al 50 % del importe no detráido.
- Operaciones realizadas a través de la bolsa de productos.

Es importante establecer el momento en el cual se debe realizar la detracción para el caso de venta y retiro de bienes. De acuerdo al artículo 6° del Reglamento, esta debe realizarse antes del traslado de los bienes, considerando las siguientes excepciones:

- Cuando el producto final haya pasado por diferentes intercambios de servicios de transformación. El depósito de la detracción se realizará en el momento que se abone al prestador del servicio por la adquisición de la parte del producto final.
- En las operaciones al contado y contra entrega, el depósito deberá realizarse antes del traslado; en las operaciones al contado pagadas antes del traslado deberá realizarse el depósito en la fecha de pago y en las operaciones a plazos el depósito debe realizarse antes del traslado. (Villanueva, 2014, p. 679).

Finalmente, en el caso del traslado de bienes, esta operación debe sustentarse con la guía de remisión conjuntamente, con la acreditación del abono de la detracción.

### **II. 2.3 El SPOT en el traslado de bienes que no sean venta**

Cabe indicar que también se encuentran sujetos al SPOT el traslado de bienes fuera del centro de producción y el traslado desde una zona de beneficio tributario hacia el resto de país y cuyos importes por cada operación de traslado no sean mayores a media UIT.

Existen también excepciones en el SPOT en cuanto al traslado de bienes de acuerdo al numeral 2.2, artículo 2° del Reglamento, y se detallan de la siguiente manera:

- Cuando el traslado de bienes fuera del centro de producción opere dentro de la zona de beneficio tributario.
- Cuando el traslado de bienes opere entre centros de producción en una misma provincia, con la condición de haber efectuado una detracción anterior con respecto a los bienes trasladados por parte de sujeto obligado.

- Cuando los bienes son trasladados hacia la Zona Primaria, cuyo requisito es también haber efectuado como mínimo una detracción.
- Cuando el traslado es dentro de la Zona Primaria o entre Zonas Primarias, la misma que debe ser sustentada con la documentación aduanera.
- Cuando el traslado de bienes se produzca desde la Zona Primaria al centro de producción, de la misma forma debe sustentarse con documentación aduanera.

El sujeto obligado a realizar la detracción es el propietario de los bienes que realice o encargue el traslado (numeral 5.3 del artículo 5° del Reglamento). Así también, la detracción debe realizarse antes de efectuar el traslado de los bienes de acuerdo a lo establecido en el artículo 6° del Reglamento. En este caso también es necesario que el traslado de los bienes sea sustentado con la respectiva guía de remisión y la constancia de depósito de detracción.

#### **II. 2.4 El SPOT en el retiro de bienes**

Este sistema se aplica en las operaciones de retiro de bienes gravados con IGV (artículo 2° del Reglamento). Se consideran tanto las transferencias a título gratuito, como los consumos que realice la empresa que no sean utilizados en su producción o del giro de su negocio. Del mismo modo, se debe considerar la cuantía del retiro, solo siendo no afectas al sistema aquellas operaciones menores a media UIT.

El responsable de realizar la detracción es quien realiza el retiro de los bienes de acuerdo al artículo 5° del numeral 5.2 del Reglamento. Así también, el depósito de la detracción debe realizarse en la fecha de la operación o en la emisión del comprobante de pago, lo que ocurra primero (artículo 6, inciso a) del Reglamento).

#### **II. 2.5 El SPOT en el servicio de transporte por vía terrestre**

En servicio de transporte de bienes por vía terrestre gravados con IGV se aplica el SPOT según Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, cuando la operación sea mayor a S/ 400.00 (Cuatrocientos y 00/100 Soles). Se consideran algunas excepciones como el transporte por vía férrea, el equipaje que transportan las personas que viajan y el transporte de valores.

Para la aplicación del SPOT es necesario que el comprobante de pago generado por el servicio pueda permitir utilizar el crédito fiscal con excepción de los usuarios como entidades del Estado y los calificados como personas no domiciliadas.

Así también, el sujeto obligado a efectuar la detracción es el usuario del servicio o cuando no habiendo acreditado el depósito de detracción y se haya abonado la totalidad del servicio al proveedor. Este último, será el obligado a realizar el depósito de detracción de acuerdo al artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 73-2006-SUNAT. El porcentaje a aplicar será del 4% sobre la base del valor de la operación o el valor referencial, se debe tomar en cuenta lo que sea mayor.

La obligación en cuanto a la oportunidad de realizar el depósito de detracción se rige de manera similar con relación a las demás operaciones sujetas al SPOT. Es decir, en el caso del usuario del servicio el abono de la detracción, se realizará hasta la fecha en la cual se abonó la operación parcial o total; caso contrario, dentro del quinto (5°) día hábil del mes siguiente en función a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero. Ahora bien, si el proveedor del servicio recibiera la totalidad del abono por la prestación del servicio, este debe realizar el depósito dentro del 5to día hábil de realizada la prestación.

## **II. 2.6 El SPOT en el servicio de transporte público de pasajeros por vía terrestre**

En servicio de transporte público de pasajeros por vía terrestre, se aplica el SPOT según Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT, cuando el vehículo en el cual se ha prestado el servicio pasa por las garitas o puntos de peaje de acuerdo a lo especificado por la norma. Se considera también ciertas características de los vehículos utilizados tales como: clase III de la categoría M3 (anexo I del Reglamento Nacional de Vehículos), peso neto superior a 8.5 TM, placa nacional.

Para el supuesto de servicios de transporte de personas no se aplica el SPOT (numeral 8 del anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004 /SUNAT).

El sujeto obligado al SPOT es el transportista que debe abonar en las garitas por las cuales transita el importe de S/ 2.00 (Dos y 00/100 soles) por cada eje cuando la garita de cobro sea de dos sentidos y S/ 4.00 (Cuatro y 00/100 soles) por cada eje cuando la garita de cobro sea de un sentido. En este caso, las Administradoras de Peajes deben depositar lo recaudado en el Banco de la Nación.

### **II. 2.7 El SPOT en los contratos de construcción**

Los contratos de construcción están sujetos al SPOT desde el 01 de diciembre del 2010 (Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT) con tasa de 5 %.

Dentro de este rubro, podemos también encontrar diferentes situaciones como el caso de los contratistas mineros que prestan servicios que, de acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), se consideran como contratos de obra. Así también, encontramos a las actividades de construcción, como obras de ingeniería civil (construcción de carreteras, puentes, sistemas de regadío, etc.) y, por otro lado, tenemos a los contratos de suma alzada y contratos de llave en mano.

### **II. 2.8 El SPOT en el mantenimiento y reparación de los bienes muebles corporales, naves y aeronaves**

La aplicación del SPOT ha ido avanzando a diferentes servicios, siendo así que, a partir del 01 de mayo del 2011, de acuerdo la Resolución de Superintendencia N° 098-2011/SUNAT, se incluye al mantenimiento o reparación de bienes muebles corporales, naves y aeronaves, grabando la operación con una tasa del 9%.

### **II.3 Intervención del Banco de la Nación**

En las operaciones económicas en las cuales se aplique el SPOT, la apertura de cuenta de detracción procede a solicitud del proveedor del servicio o titular

con la condición que previamente haya obtenido su número de RUC. La entidad bancaria pondrá a disposición del usuario o titular de la cuenta de detracción todos los reportes necesarios con relación a las operaciones que se hayan realizado en la cuenta, como movimientos, estados de cuenta corriente mensuales, etc.

Esta información estará disponible para cada usuario en forma virtual solo accediendo a la web de la entidad bancaria con la clave proporcionada oportunamente al usuario o titular. De la misma manera, con la información proporcionada, el titular de la cuenta de detracción podrá observar los abonos realizados por los sujetos obligados.

La Administración Tributaria procederá a la apertura de oficio de la cuenta de detracciones, previa comunicación por parte del cliente o usuario del servicio. Aquí, se debe informar que el proveedor o prestador del servicio no ha cumplido con la apertura de la cuenta de detracciones (Villanueva, 2014, p. 685), artículo 21° de la Resolución de Superintendencia 184-2004/SUNAT, publicada en el Diario Oficial "El Peruano", con fecha de 15 de agosto del 2004.

La Administración Tributaria está autorizada a solicitar al Banco de la Nación, previa comunicación, el cierre de la cuenta de detracciones, siempre y cuando el titular de la cuenta no está autorizado para hacerlo (artículo 21° del Reglamento).

Los fondos existentes en la cuenta de detracciones, producto de los abonos por la aplicación del SPOT, únicamente podrán ser utilizados para pagar obligaciones tributarias que tenga el titular en calidad de contribuyente o responsable, que constituyan ingreso para el Tesoro Público, así como las costas y gastos de cobranza coactiva (inciso 24.1, artículo 24° del Reglamento). Así también, podrán honrarse las aportaciones de Essalud y a la ONP.

#### **II.4 Liberación de fondos de la cuenta de detracción**

De acuerdo al Reglamento del sistema de detracciones, la Ley establece dos procedimientos para liberar los fondos que mantiene el titular en la cuenta de detracciones: el procedimiento general y el procedimiento especial.

Luego de haber cumplido con el pago de las deudas tributarias y, al no agotarse los importes depositados en la cuenta de detracción, podrán entonces ser considerados como de libre disponibilidad. Es ahí donde el titular de la cuenta (contribuyente) podrá disponer de estos fondos sin restricción ni limitación alguna.

El Reglamento establece dos mecanismos para proceder a la solicitud de la liberación de los fondos en la cuenta de detracción y éstos están normados de acuerdo a lo establecido en el numeral 9.2 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 y reglamentada en el artículo 25° de la R.S. N° 183-2004/SUNAT, siendo esta última modificada mediante el art. 7° de la RS N° 343-2014, vigente a partir de la fecha 01 de abril de 2015. De acuerdo al gráfico N° 07, se puede visualizar la forma en la cual el contribuyente puede solicitar hasta en cuatro (04) oportunidades la liberación de fondos de la cuenta de detracción (antes, el procedimiento sólo otorgaba hasta 03 oportunidades). La condición para el retiro de los fondos establece que los importes depositados en la cuenta de detracción no se agoten durante 03 meses consecutivos y, además, no mantener deuda por pago de tributos entre otros requisitos.



## GRÁFICO N° 07

Para solicitar la liberación existen los siguientes procedimientos:



Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/liberacion-de-fondos-detracciones/3148-02-procedimientos-liberacion-de-fondos-empresas> (2018)

### II. 4. 1 Procedimiento General

Este procedimiento debe cumplir ciertas características como la prestación de servicios grabados con el IGV (TUO del SPOT):

- Los fondos existentes en la cuenta de detracción que no se hayan agotado durante tres meses consecutivos como mínimo, estarán calificados para solicitar su devolución. Con excepción de los Buenos Contribuyentes y Agentes de Retención del IGV cuyo plazo es de dos meses.
- Otros de los requisitos establecidos son: no tener deuda pendiente con la Administración Tributaria, estar en condición habido y no haber incurrido en infracción del artículo 176° del Código Tributario, que consiste en no presentar declaración que contenga la determinación de la deuda dentro de los plazos establecidos. Si el titular de la cuenta cumple los requisitos mencionados, podrá solicitar la liberación de los fondos de la cuenta de detracciones.

- El titular de la cuenta deberá presentar ante la administración Tributaria una solicitud de libre disposición de los montos depositados en la cuenta de detracciones.

La administración Tributaria evaluará el cumplimiento de los siguientes requisitos por parte del titular:

- No adeudar a la Administración tributos corrientes ni adeudar cuotas vencidas de fraccionamiento y/o aplazamiento si fuese el caso.
- Tener la condición de Habido.
- No haber incurrido en la no presentación de declaraciones que determinen deuda tributaria (artículo 176 del Código Tributario).

La Administración Tributaria procederá a la verificación del cumplimiento de todos los requisitos tomando en cuenta a la fecha de presentación de la solicitud de libre disposición de fondos de la cuenta de detracciones. Si no existiese observaciones, la Administración Tributaria emite una resolución aprobando la solicitud presentada y, en paralelo, se comunicará al Banco de la Nación tal situación, con el objetivo que hacer efectiva tal resolución (inciso 25.1 del artículo 21° de la Resolución de Superintendencia 184-2004/SUNAT, publicado en el Diario Oficial “El Peruano”, con fecha 15 de agosto del 2004).

#### **II. 4. 2 Procedimiento Especial**

Este procedimiento va destinado a las operaciones económicas que constituyen venta y retiro de bienes (TUO del SPOT), teniendo en cuenta que el titular de la cuenta podrá solicitar la liberación de los fondos de la cuenta de detracción dentro de los primeros tres (03) días hábiles de cada quincena hasta en dos oportunidades.

#### **II. 4. 3 Resultado del Procedimiento**

La Administración Tributaria, en un plazo de treinta (30) días hábiles, comunicará al contribuyente el resultado de la solicitud. La notificación se efectuará mediante la comunicación a través del su Buzón Sol.

#### II. 4. 4 Recursos Impugnatorios

La Administración Tributaria no resuelve de manera automática la solicitud de libre disposición de fondos de la cuenta de detracciones. De acuerdo al Texto Único de Procedimientos Administrativos (conocido también como TUPA), se establece como plazo para la evaluación treinta (30) días hábiles. En la actualidad y en la práctica, el tiempo se ha reducido.

Así también, el contribuyente o titular de la cuenta podrá interponer el recurso administrativo de reconsideración ante la Administración Tributaria, de acuerdo a la Ley N° 27444, “Ley de Procedimiento Administrativo General”, debiendo presentar nuevo sustento probatorio, tomando en cuenta el plazo de 15 días como máximo a partir de la notificación por parte de la Administración Tributaria. Este recurso no impide que el contribuyente pueda interponer el recurso de apelación, basándose esta impugnación en un problema de interpretación de la norma o de cuestiones de puro derecho. (Peña, 2015, p. 38).

El Recurso de Apelación puede presentarse cuando sea desestimado el Recurso de Reconsideración o la Administración Tributaria no se pronuncie al respecto dentro del plazo de 30 días hábiles. El recurso de apelación será presentado ante la misma autoridad que emitió el pronunciamiento adverso o que no se pronunció, en el plazo establecido de acuerdo al TUPA; la autoridad que debe resolver en esta instancia es la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos (Peña, 2015, p. 39).

Se han presentado diversos procedimientos en el transcurso de los años, procedimientos que involucran conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria que se basan en la exigencia, flexibilización y efectividad en los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

De acuerdo al Informe N° 085-2012-SUNAT/4B000 de fecha 17 de setiembre del 2012 la Administración Tributaria se pronuncia al respecto indicando que la intangibilidad e inembargabilidad de los fondos de la cuenta de detracción dejan de tener tal condición a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de aprobación de la solicitud de liberación de los fondos por parte de la Administración Tributaria, por consecuencia pueden ser sujetos a cualquier medida de embargo dictada por el Poder Judicial.

Se han ejecutado diversos procedimientos de queja presentados ante el Tribunal Fiscal contra la Administración Tributaria, por haber excedido el tiempo para resolver la solicitud de liberación de fondos. Podemos enumerar como ejemplo los siguientes procedimientos de queja presentados:

- Expediente N° 16205-2012 y Resolución Unipersonal N° 18918-9-2012 Tribunal Fiscal
- Expediente N° 13885-2014 y Oficina de atención de Quejas Resolución N° 04391-Q-2014
- Expediente N° 13532-2014 y Oficina de atención de Quejas Resolución N° 04376-Q-2014
- Expediente N° 7079-2014 y Oficina de atención de Quejas Resolución N° 02409-Q-2014

Sin embargo, en estos casos el Tribunal Fiscal resolvió que no se podía pronunciar al respecto, ya que el contribuyente debió presentar tal procedimiento ante la Administración Tributaria para que se pronuncie sobre el mismo. Cabe resaltar, que según el acuerdo de la Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 024-2003 de fecha 09 de diciembre del 2003, el Tribunal Fiscal resalta su naturaleza residual indicando que sólo se procede a interponer una queja cuando no existe otra vía específica.

Hemos detallado el mecanismo que aplica este sistema de detracción cuya finalidad es la recaudación e incremento del ingreso público con determinadas consideraciones y/o excepciones, que si bien es cierto orienta el cumplimiento de la finalidad del sistema, puede vulnerar derechos del contribuyente que con mayor detenimiento evaluaremos en el siguiente capítulo.

### **III. MECANISMOS DE LA RECAUDACIÓN FISCAL ANTICIPADA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA NACIONAL**

Nuestro país enfrenta, desde tiempo atrás, el problema de combatir la evasión tributaria, siendo altos los índices de informalidad en el sector económico, impactando en la recaudación fiscal por el incumplimiento del pago de los tributos.

El Estado ha estudiado en el tiempo, varios mecanismos de recaudación efectiva para luchar contra este problema y establecer un sistema tributario justo (Principio de Igualdad) y tomado en cuenta por todos los agentes económicos en la sociedad. Por ello vemos conveniente enumerar y establecer los mecanismos que nuestro país ha efectivizado durante el tiempo, en busca de la igualdad en el sistema tributario.

### **III. 1 Evolución de los mecanismos de recaudación del IGV**

Es necesario conocer sobre la evolución de la recaudación anticipada de tributos en nuestro país y su efectividad en el tiempo. Es así que, desde más de una década, se viene implementando mecanismos orientados a la retención de tributos en la etapa de proceso de producción, ahora llamado Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), cuya finalidad hasta la fecha, es erradicar la evasión tributaria sobre la venta determinados bienes y servicios.

Haremos un recuento de la normativa legal al respecto, que refleja de una u otra manera el propósito de actualizar las diversas normas emitidas a la fecha, así como su objetivo de ampliar la base de aplicación y perfeccionar el sistema que para cubrir su finalidad: la erradicación de la evasión tributaria.

#### **III. 1. 1 Antecedentes históricos legales del SPOT**

##### **a. Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales (SPOF).**

- **Decreto de Urgencia N° 056-97**, con vigencia desde el 16 de junio de 1997, norma que aprueba el Sistema de Pago Obligaciones Fiscales (SPOF) para el sector azucarero tanto para empresas como para productores.
- **Decreto de Urgencia N° 087-2000**, con vigencia desde el 07 de octubre del 2000, a través del cual se estableció que mediante Resolución se designarán a los sujetos obligados a detraer tomando en cuenta que la base para detraer será el precio de venta de la operación económica gravada con IGV y se aplicará un porcentaje de dicha base para depositarlo en la cuenta de detracción, cuyo titular es el proveedor del servicio o contribuyente.

- **Decreto de Supremo N° 109-2000-EF**, con vigencia desde el 07 de octubre del 2000, a través del cual y ampliando la base de aplicación del SPOF, se incorporan nuevos sectores o productos creado mediante D.U. N° 087-2000.
- **Decreto de Supremo N° 115-2000-EF**, con vigencia desde el 22 de octubre del 2000, a través del cual señala que serán de aplicación a aquellos sujetos respecto de los cuales se hubiera efectuado una detracción y la misma fuera depositada en la respectiva cuenta la cuenta de detracción, según los Decretos de Urgencia Nos. 056-97 y 087-2000 y la Ley No. 27168, estableciéndose que el titular verá restringido los fondos de la cuenta de detracción ingresando como recaudación por decisión de la Administración Tributaria cuando el titular o contribuyente esté en las situaciones siguientes: a) Omiso a la presentación de declaraciones de determinación de deuda tributaria b) La declaración de ingresos por ventas no coincida con el valor de las ventas correspondientes a los depósitos realizados.
- **Decreto de Supremo N° 116-2000-EF**, con vigencia desde el 22 de octubre del 2000, a través del cual se incluye en la aplicación del SPOF la producción de alcohol metílico en cuanto a definiciones, cuenta de detracciones, aplicación de las cuentas, procedimientos, chequeras, etc.
- **Decreto de Urgencia N° 102-2000**, con vigencia desde el 02 de noviembre del 2000, a través del cual se incluye en la aplicación del SPOF a agentes económicos del agro que realicen venta de arroz.

**b. Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT):**

El SPOT propiamente dicho, se implementó y evolucionó conforme al siguiente marco legal:

- **Decreto Legislativo N° 917**, con vigencia desde el 27 de abril del 2001, a través del cual crea Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (**SPOT**).
- **Decreto Legislativo N° 918**, con vigencia desde el 27 de abril del 2001., a través del cual deroga el Impuesto Especial a las Ventas aplicable a la adquisición e importación de arroz.
- **Decreto de Supremo N° 070-2002-EF**, con vigencia desde el 04 de mayo del 2002, a través del cual fija el porcentaje máximo a detraer del precio de

venta de bienes comprendidos en el SPOT.

- **Resolución de Superintendencia N° 058-2002/SUNAT**, con vigencia desde el 11 de junio del 2002., a través del cual aprueba normas para la aplicación del SPOT.
- **Decreto Legislativo N° 940**, con vigencia desde el 21 de diciembre del 2003, a través del cual modifica el SPOT (Decreto Legislativo N° 917).
- **Decreto de Supremo N° 115-2004-EF**, con vigencia desde el 15 de noviembre del 2004., a través del cual aprueba el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al SPOT.
- **Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT**, con vigencia desde el 16 de agosto del 2004, a través del cual se norma la aplicación del SPOT, al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, establece la aplicación del sistema a la venta o traslado de los bienes y servicios, así como disposiciones generales aplicables a las operaciones sujetas al sistema.
- **Resolución de Superintendencia N° 317-2013/SUNAT**, con vigencia desde el 25 de octubre del 2013, a través del cual se modifican las Resoluciones de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, 266-2004/SUNAT y 073-2006/SUNAT, donde se aprueban normas para la aplicación del SPOT.
- **Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT**, con vigencia desde el 29 de diciembre del 2013; con esta norma, se flexibiliza la aplicación de ingreso como recaudación de los fondos de las cuentas de detracciones que contempla el SPOT. La presente resolución contempla la atribución de la Administración Tributaria a aplicar los ingresos como recaudación solamente al cancelar las deudas tributarias en etapa coactiva, así como los costos y gastos generados en el procedimiento de cobranza coactiva, de acuerdo a lo previsto en el código tributario.
- **Resolución de Superintendencia N° 019-2014/SUNAT**, con vigencia desde el 24 de enero del 2014, a través del cual se incluyen bienes (Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del SPOT)
- **Resolución de Superintendencia N° 077-2014/SUNAT**, con vigencia desde el 18 de marzo del 2014, a través del cual modifican Art. 4° de la Res. N° 375-2013/SUNAT. Se flexibiliza algunos supuestos de ingresos como recaudación del SPOT y la aplicación de dichos importes a deudas cuya imputación es solicitada por el contribuyente

- **Resolución de Superintendencia N° 203-2014/SUNAT**, con vigencia desde el 29 de junio del 2014., a través del cual modifica la Resolución N° 183-2014/SUNAT, que aprobó las Normas para la Aplicación del SPOT, consistentes en la modificación del porcentaje aplicable a la operación económica venta de servicios. La Administración Tributaria reduce algunas tasas de porcentaje de detracción en “otros servicios empresariales y “demás servicios gravados con el IGV”, a diez por ciento (10%). La Administración Tributaria manifiesta que esta medida tiene la finalidad de no afectar a los contribuyentes en la acumulación de saldos no aplicados en sus cuentas de detracciones que conlleva a afectaciones en los costos financieros como empresas
- **Resolución de Superintendencia N° 343-2014/SUNAT**, con vigencia desde el 13 de noviembre del 2014, a través del cual se modifica diversas resoluciones que regulan el SPOT, con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema.
- **Resolución de Superintendencia N° 045-2015/SUNAT**, con vigencia desde el 11 de febrero del 2015, a través del cual se establece la comunicación a la que se refiere el numeral 4.2 del Artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT. La Resolución de Superintendencia establece de manera única el sistema por el cual el contribuyente puede solicitar la imputación de los montos ingresados como recaudación al pago de las deudas que pueda tener a la fecha de la solicitud de imputación, para cuyo efecto deberá presentar una comunicación a la administración tributaria exclusivamente a través de SUNAT.
- **Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT**, con vigencia desde el 16 de octubre del 2017. Modifican la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT, en la cual se incluyen bienes a dicho sistema (azúcar y al alcohol etílico en el Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT).
- **Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT**, con vigencia desde el 01 de abril del 2018. Modifican el TUO del SPOT en el cual se varían los porcentajes del anexo 03 (numerales 1, 3, 5 y 10) del TUO del SPOT al 12%, operaciones de tercerización, intermediación laboral, mantenimiento y reparación de muebles y otros servicios empresariales gravado con IGV.
- **Resolución de Superintendencia N° 082-2018/SUNAT**, con vigencia

desde el 17 de marzo del 2018, mediante la cual se incluyen bienes, procediendo a modificar el TUO del SPOT y se excluyen a los agentes generales de las líneas navieras.

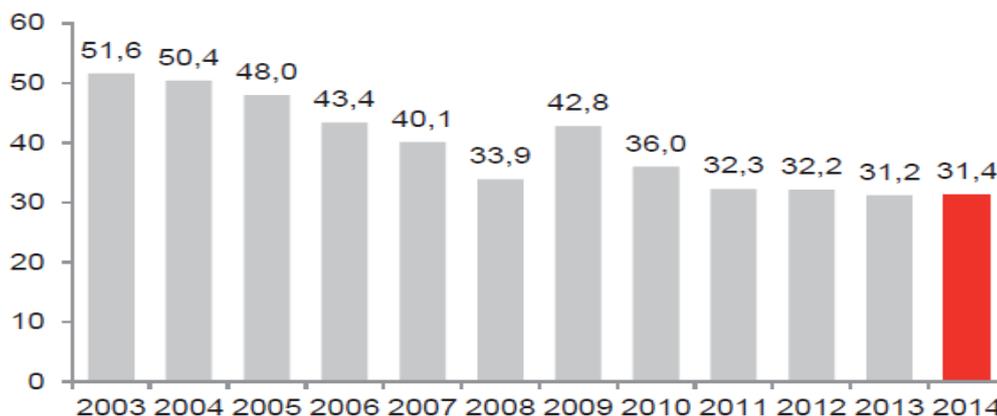
- **Resolución de Superintendencia N° 152-2018/SUNAT**, con vigencia desde el 16 de junio del 2018. Modifica el Texto Único Ordenado del SPOT y varía el porcentaje de aplicación a la leche cruda entera.

Como se puede observar, en forma gradual se han ido incorporando más operaciones sujetas al sistema de detracciones, con el objetivo de incentivar el ingreso público, ampliando la base tributaria y disminuyendo la evasión tributaria, según muestra el gráfico N° 08, de acuerdo a la información del Ministerio de Economía y Finanzas en su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, aprobado por el Consejo de Ministros, con fecha de 29 de abril del 2016 y de acuerdo a la publicación “Marco Macroeconómico Multianual I 2017-2019” (separata especial).



## GRÁFICO N° 08

### Perú: evasión tributaria en el IGV<sup>2</sup> (Índice de Incumplimiento)



Fuente: Proyecciones MEF, SUNAT, Monitor Fiscal – FMI, abril 2016

De acuerdo al gráfico N° 09, la Administración Tributaria, en la publicación de su Memoria Anual 2014, muestra la variación de la presión tributaria. Sus mayores variaciones se visualizan en los períodos 2012 y 2014 y determinan una mayor recaudación de ingresos tributarios del Gobierno Central, tal como se puede apreciar.

## GRÁFICO N° 09

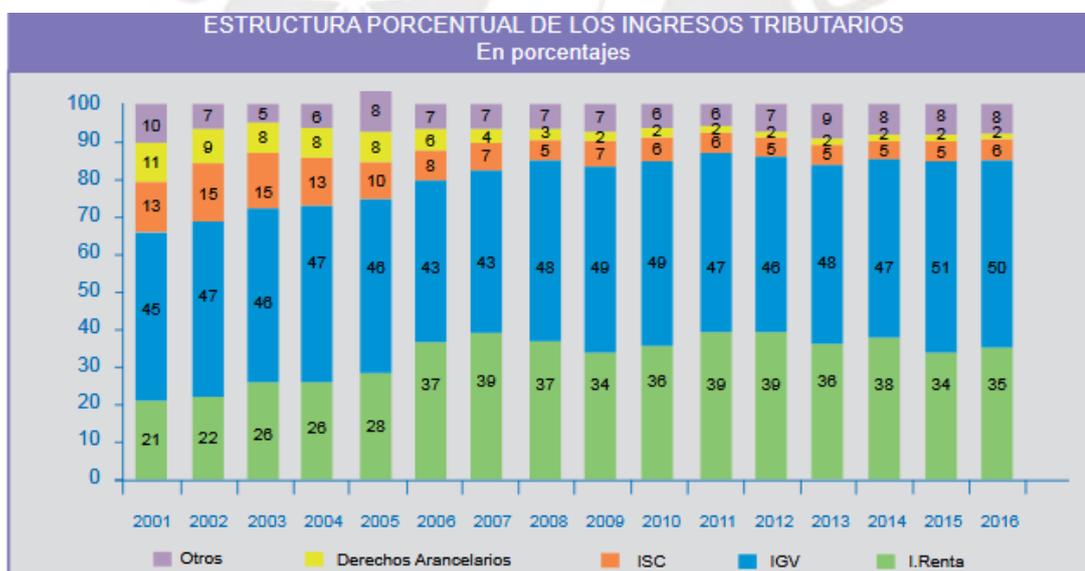


Fuente: [www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/memoria2014.pdf](http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/memoria2014.pdf) (2014)

De acuerdo al gráfico expuesto por la Administración Tributaria en su Memoria Anual 2010, la recaudación del IGV – Tributos Internos entre los años 2000-2010, fue de 11.6%, porcentaje mayor en relación al período 2009, La Administración Tributaria manifiesta que éste es el mayor porcentaje que experimenta el país en 11 años. También, resalta que el IGV representó el 36.7% del total de la recaudación dentro de lo que se refiere a recaudación de tributos internos.

Sin embargo, si revisamos la memoria anual de SUNAT 2016, en donde se hace una lectura de la estructura de los ingresos tributarios en porcentajes. Según se aprecia en el gráfico N° 10, que este crecimiento se mantiene, más aún durante los períodos 2008-2014, el IGV mantiene una participación promedio de 47.7% y en los periodos 2015-2016 mantiene una participación promedio de 50 %.

**GRÁFICO N°10**



Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2016.pdf> (2016)

SUNAT, en su memoria anual del año 2017, muestra información que evidencia un crecimiento o tendencia en política de ampliación de la base tributaria.

De acuerdo a la estructura de recaudación de los ingresos tributarios internos, el IGV sigue manteniendo su posición promedio del 50% en su participación

de la totalidad de la recaudación/ingresos tributarios de la recaudación mostrado en el gráfico N° 11).

**GRÁFICO N°11**



**Fuente:** SUNAT

**Elaboración:** División de Estadística - Gerencia de Estudios Económicos

*Fuente:* <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2016.pdf> (2016)

Así también, la política de ampliación de la base tributaria aplicada por Sunat sigue en crecimiento. Ello podemos apreciarlo en el gráfico N° 12, con la mayor inclusión de inscripción de contribuyentes, para buscar formalización con políticas aplicadas para combatir la informalidad y evasión como es el caso de la aplicación del SPOT.

La inclusión y/o formalización de contribuyentes, porcentaje que al cierre del 2017 evidenció un crecimiento de 7.4% respecto al año 2016, alcanzando 8,842 millones de contribuyentes, siendo la mayor variación (57.24%) el año 2011 con relación al 2017.

## GRÁFICO N°12



Fuente: SUNAT

Elaboración: División de Estadística - Gerencia de Estudios Económicos

Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2016.pdf>  
(2016)

De la misma forma, el Ministerio de Economía y Finanzas mediante su publicación “Análisis del rendimiento de los tributos 2015” publicó el gráfico N° 13 en donde evidencia la ampliación de la base tributaria con la inclusión de diversos servicios empresariales cuya presencia muestra una participación del 24.2% del total de participación.

Sin embargo, en esta publicación el MEF informa que la recaudación por el SPOT durante el 2015 se redujo por la entrada en vigencia a partir del 01 de enero del 2015 de la Resolución de Superintendencia 343-2015/SUNAT, la cual modifica porcentajes de las tasas aplicables, en donde se excluyeron bienes y servicios afectos al sistema entre otros.

### GRÁFICO N° 13

Ampliación de la base tributaria: Dedicaciones, 2015  
(Participación %)



Fuente: SUNAT  
Elaboración: DIEOT-DGPIP-MEF

Fuente:

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol\\_econ/documentos/evaluacion\\_tributaria\\_2016\\_web.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/evaluacion_tributaria_2016_web.pdf)  
(2016)

Son evidentes las políticas y acciones tomadas lo largo del tiempo por el gobierno. Si bien es cierto, se ha incrementado la recaudación fiscal no siempre va acorde con la efectividad y equidad de un correcto planeamiento tributario en donde el ingreso fiscal va orientado a cubrir el gasto público y a establecer una distribución correcta de los ingresos.

### III.2. Planeamiento y Política Fiscal de recaudación Tributaria en el Perú

El planeamiento tributario es definido por Vergara Hernández (2011) como un proceso constitutivo en el cual confluyen comportamientos lícitos de los contribuyentes cuyo objetivo es la elección legal normativa más racional y conveniente que evidencia mayor ahorro impositivo y rentabilidad financiera para la empresa.

La política fiscal a aplicar de acuerdo a un correcto planeamiento tributario debe cumplir un rol estabilizador, siendo expansiva o contractiva en función a la situación de cada período. Del mismo modo, la equidad entre los tributos o recaudación fiscal y el gasto público debe prevalecer para mejorar el

financiamiento del gasto público y así también mejorar la distribución del ingreso (Arias, 2011, p.11).

Un correcto planeamiento tributario debe orientarse a disminuir la carga tributaria o tender a reducirla respetando nuestro marco legal existente. Significa, que para determinar acciones o estrategias tributarias debemos encuadrarnos en la normativa nacional existente.

El Perú siempre ha encaminado sus normativas al incremento de la recaudación fiscal para cumplir con sus planes de crecimiento y combatir la evasión, es por ello que la medida administrativa “Régimen de Detracciones”, también llamado SPOT, es un sistema de recaudación anticipada de tributos que va orientado a generar mayor recaudación contemplando la normativa de tributos vigentes; su operatividad desde hace ya casi dos décadas, está cumpliendo su objetivo.

En este escenario del SPOT, el Estado obliga al comprador de bienes y servicios (cliente) a depositar un porcentaje del precio de venta pactado, siendo destinado a una cuenta específica a nombre del proveedor para pago de tributos, pudiendo solicitar la liberación de los fondos depositados en coordinación con la Administración Tributaria.

El SPOT, según Villanueva (2014), es el procedimiento implementado esencialmente para combatir la evasión tributaria en sectores de alta informalidad e incumplimiento tributario, a nivel de productor o extractor de diversos productos (azúcar, alcohol, arroz, algodón, caña, madera, etc.) y prestador de servicios (intermediación laboral, comisión laboral, arrendamiento de bienes ,etc.) .Así mismo, con la ampliación de este mecanismo a los servicios empresariales en general, se busca asegurar la recaudación tributaria del IVA, ya que se considera que los servicios empresariales no tienen generalmente derecho al crédito fiscal, porque su principal costo es el de las remuneraciones pagadas a profesionales que no están gravados con el IVA (p. 657).

Efectivamente, este procedimiento va orientado a evitar la evasión y asegurar la recaudación al mismo tiempo. Con respecto a las empresas prestadoras de servicios, las aplicaciones del crédito fiscal en las operaciones por la

adquisición de servicios para ofrecer también servicios son relativamente menores por el mismo hecho de que las prestaciones económicas son remuneraciones que se pagan a los profesionales y que estas eximidas de la aplicación del IGV.

Es decir, la mano de obra o prestación de servicios pueden ser conceptos remunerativos que tiene otra afectación en cuanto a tributos como por ejemplo el pago de Essalud por parte del empleador o la retenciones efectuadas al prestador del servicio y en el caso que no tengan dependencia (Renta Quinta Categoría - Planilla), los prestadores que generan renta de cuarta categoría por prestación de servicios profesionales sólo están afectos a la deducción del impuesto a la renta (servicio por honorarios profesionales). Finalmente, sólo si la empresa prestadora de servicios terceriza la prestación de los servicios utilizando mediante otra empresa puede estar gravada con el IGV.

Con este sistema, la Administración Tributaria asegura la recaudación en una cuenta bancaria que tiene carácter de intangible, con ello asegura la formalización de proveedores ya que se apertura una cuenta en el Banco de la Nación previa obtención de su número de RUC. Así también puede obtener información de los agentes económicos y mayor control de las transacciones en cuanto a fechas e importes.

De otro lado, el pago de los tributos y cualquier otra obligación del Tesoro Público y otros aportes como EsSalud y ONP, que son recaudados por encargo, es garantizado por los fondos que se depositan en la cuenta de detracción como parte de la detracción de las operaciones gravadas como tal.

Del mismo modo, la Administración Tributaria, de acuerdo a su nota informativa de fecha 04 de agosto del 2003, ha indicado lo siguiente: “El Sistema de Deduciones no implica un nuevo impuesto ni elevación a la tasa del IVA, es un mecanismo con el cual se busca asegurar el pago de las obligaciones tributarias de los productores y comerciantes “. Podemos entonces deducir que este sistema ha sido creado para asegurar el pago por parte del sujeto pasivo a través del depósito en la cuenta destinada para tal fin.

Si bien es cierto, de acuerdo a lo indicado anteriormente, el SPOT es un mecanismo anti evasivo y orientado a asegurar el pago de las obligaciones tributarias por parte del sujeto deudor, podríamos tener algunas observaciones al respecto.

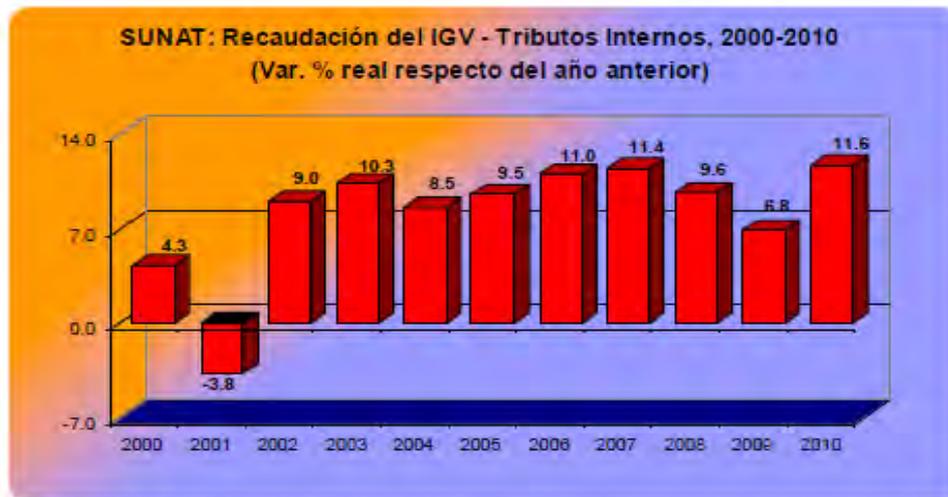
El SPOT no es una obligación formal, ya que no estaría dentro de la relación jurídica "Sujeto pasivo y Estado acreedor" y que el sujeto tercero obligado es decir el adquirente es un sujeto obligado por la Administración Tributaria a cumplir un deber formal.

La Administración Tributaria no puede disponer de los fondos de manera directa ya que el titular de la cuenta es el proveedor del bien o servicio y por su carácter de intangibilidad y por ser inembargables, lo detráido no es disponible ni para el titular de la cuenta (contribuyente) ni para la Administración Tributaria.

Sólo en el caso de que el proveedor incumpla con el pago de sus deudas, el pago de las mismas será garantizados con los fondos de esta cuenta vía cobranza coactiva. Como se puede entender, mediante este mecanismo de recaudación, el objetivo del Estado es el de asegurar el pago de las obligaciones tributarias mediante el adelanto de una parte del impuesto.

De acuerdo al gráfico N° 14, expuesto por la Administración Tributaria en su Memoria Anual 2010, la recaudación del IGV – Tributos Internos entre los años 2000-2010 fue de 11.6%, porcentaje mayor en relación al período 2009, siendo la tasa más elevada de los últimos 11 años, según comenta la Administración Tributaria, el IGV aportó el 36.7% de la recaudación total de tributos internos.

## GRÁFICO N°14



Fuente: SUNAT: Nota Tributaria, febrero 2011  
Elaboración: SUNAT – Gerencia de Estudios Tributarios

Fuente: <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2010.pdf>  
(2010)

### III. 3. Principios Constitucionales, el Derecho Tributario y el SPOT

#### III. 3. 1 Pertinencia de la aplicación de los Principios Constitucionales en el SPOT

En virtud a lo señalado por el Tribunal Constitucional ante un Recurso de Agravio Constitucional interpuesto mediante el Expediente N° 03769-2010-PATC<sup>1</sup> en contra de la SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas que, entre otros, solicitó se declare la inaplicabilidad del SPOT, este Tribunal identificó, en los numerales 6 al 10 de la Sentencia, las siguientes características y naturaleza del SPOT que es importantes tomar en cuenta:

- El Tribunal Fiscal admite la existencia de deberes administrativos, dentro de cualquier relación de Derecho Administrativo, y enmarca al SPOT dentro de tales deberes.
- Respecto a sectores de gran informalidad, reconoce al SPOT como un mecanismo con el que cuenta el Estado peruano para garantizar el pago del IGV

<sup>1</sup> Con fecha 13 de julio del 2005.

- Descarta que el SPOT constituya otro impuesto independiente o un nuevo impuesto, en tanto, reitera, se trata de un mecanismo para asegurar la recaudación del IGV.

Bajo las premisas anteriores; en el numeral 27 de la Sentencia el Tribunal Constitucional indica y remarca que los principios constitucionales reconocidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993 exclusivamente son aplicables a los tributos y cualquier especie de éstos o sus “sistemas directos de pago”. Sin embargo, es preciso notar que en la propia Sentencia, tal Tribunal analiza los principios constitucionales respecto al SPOT con relación a lo planteado por la empresa que interpuso el Recurso de Amparo el año 2005<sup>2</sup>, lo cual podría ser visto como contradictorio a la anunciada inaplicabilidad de los principios constitucionales.

Sin embargo, por lo expuesto anteriormente, consideramos pertinente el análisis de los principios constitucionales con relación al SPOT, porque este mecanismo constituye parte del fenómeno financiero de la tributación. Nótese que el gran tributarista Rodolfo Spisso relaciona a los principios constitucionales no sólo con los tributos propiamente dichos, sino con la tributación en general como un fenómeno financiero (1991, p. 1); en tal sentido, consideramos que el SPOT se enmarca dentro del citado fenómeno financiero, en su calidad de herramienta de recaudación, por lo que sería pertinente el análisis de los principios constitucionales con relación a éste.

Por su parte, el SPOT constituye una manifestación del *Ius Imperium* del Estado, por lo que se considera pertinente el respeto de los principios constitucionales tributarios, máxime si tal mecanismo constituye una obligación formal muy onerosa para las empresas que se encuentran en su ámbito; las cuales, tienen que recurrir a financiamientos que lejos de servirles para la ampliación de su giro de negocio, las tienen que destinar al cumplimiento adelantado de obligaciones tributarias, principalmente en las ventas al crédito, entre otras situaciones que evidencian injusticia.

---

<sup>2</sup> Oportunidad en la que el SPOT tenía un ámbito de aplicación más reducido que el actual.

En tal sentido, la creación de un fondo innecesario, al margen de la capacidad económica del empresario, en el que permanece inmóvil un dinero del contribuyente no revela el cumplimiento de principios constitucionales.

Además de ello, si bien coincidimos con el Tribunal Constitucional en que el SPOT no es un nuevo tributo técnicamente hablando, si es una manifestación de la potestad tributaria del estado, por lo que consideramos aplicables los principios constitucionales, principalmente el de no confiscatoriedad.

La importancia del deber de contribuir un tributo constitucionalmente establecido y la atribución de la potestad administrativa de la Administración Tributaria para asegurar la recaudación tributaria es justificada si se ejerce bajo la protección de los principios constitucionales.

El deber de contribuir o deber de colaboración establecido en el artículo 43 de nuestra Constitución, así como el principio de solidaridad, se aplican en el mecanismo de detracción en donde el Estado asigna obligación a un tercero, constituyéndose así el deber de colaboración del sujeto obligado frente a la administración. Sin embargo, el sujeto pasivo de la relación jurídica no deja de estar obligado a soportar la detracción pudiendo establecerse una afectación del principio de propiedad.

Es así, que el régimen de detracciones establece distintas obligaciones, así también como relaciones jurídicas. Lo que sí es evidente, que todo se concretiza en efectuar el depósito en la cuenta bancaria de deudor tributario o proveedor del bien o servicio. Pero no debemos dejar de lado las consecuencias sobre la no aplicación o no cumplimiento que podrían llevar al desconocimiento de derechos sustanciales que implican la alteración de la estructura del IGV al cual se encuentran vinculadas (Torres, 2010, p. 175).

### **III. 3. 2 La potestad tributaria**

La potestad tributaria de un Estado debe estar enmarcada, considerando siempre los principios de la legalidad y la reserva de ley. Su observancia obligatoria por parte de nuestros gobernantes, garantiza al ciudadano cualquier posible arbitrariedad del Estado.

La potestad tributaria que la Constitución atribuye al Estado, manifestándose en la capacidad del Estado en crear, modificar o suprimir tributos teniendo la finalidad lograr ingresos económicos para sus arcas y así los ciudadanos tengan las condiciones necesarias para un desarrollo integral y a los que está obligado constitucionalmente (Landa, 2006).

Pero la potestad tributaria de acuerdo a nuestro modelo de Estado social y democrático de Derecho no es absoluta ya que existen ciertos mandatos que son los principios y límites constitucionales y aquellos que garantizan la legitimidad constitucional y legalidad de su ejercicio (Landa, 2006).

Por consecuencia, es necesario evaluar los puntos críticos que este régimen tenga contra aquellas normas jurídicas o principios, primordialmente los contenidos en nuestra Constitución. Para ello, haremos una revisión sobre algunos principios que pueden ser de mucha utilidad para aclarar esta posible controversia en cuanto al principio de igualdad, legalidad y reserva de ley, principio de no confiscatoriedad, la libertad de contratar, el crédito fiscal, etc.

### **III. 3. 3 El principio de legalidad y principio de reserva de ley**

De acuerdo a lo indicado en el artículo 74 de la Constitución: "(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)".

De acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional, la potestad tributaria debe ejercerse primordialmente de acuerdo a la Constitución y no sólo de conformidad con la ley de acuerdo al principio de legalidad, estableciéndose así en nuestra Constitución el principio de supremacía constitucional y principio de la fuerza normativa de la Constitución (Sentencia del Tribunal Constitucional del 13 de abril del 2005, EXP. N° 042-2004-AI/TC, Luis Alejandro Lobaton Donayre y más de cinco mil ciudadanos).

Para el caso del principio de reserva de ley, la misma que admite delegación de los aspectos sustanciales del tributo para su reglamentación siempre considera una relación directa con la norma de rango de ley que fue creada.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha indicado que la Constitución también prevé el supuesto del poder tributario a favor del Poder Ejecutivo en el caso que el Congreso de la República delegue facultades legislativas (artículo 104 de la Constitución); en este caso este ejercicio se concretiza únicamente a través de un decreto legislativo.

Así también, el Tribunal Constitucional resalta que la potestad tributaria otorgada al Poder Ejecutivo es de forma derivada y extraordinaria y no originaria y ordinaria (Poder Legislativo, Gobiernos regionales, Gobiernos locales, etc.) (Expediente. N° 042-2004-AI/TC).

Si el Poder ejecutivo tiene la asignación de esta potestad derivada y extraordinaria por parte del Poder Legislativo, se exige una observancia mucho más estricta del principio de reserva de ley. Es por ello la necesidad establecer controles de seguridad y eficacia:

- a. En cuanto a su contenido y su compatibilidad con la ley.
- b. En cuanto a su control de apreciación, se examinan si los alcances del desarrollo normativo del decreto legislativo están esbozados dentro de la normativa tributaria que asume el Poder Legislativo.
- c. En cuanto a la evidencia, se debe asegurar que el decreto legislativo no sea violatorio a la Constitución ni por la forma ni por el fondo, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma.

Esta observancia mucho más estricta por la potestad derivada al Poder Ejecutivo detallada en el párrafo anterior, la comenta el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2762-2002-AA-TC, e indica que tales exigencias deben ser analizadas en cada caso en concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo. Para ello, el Tribunal establece que este análisis debe partir de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical.

El Tribunal Constitucional indica que la reserva de ley en su extensión horizontal es el alcance de la norma dejado al reglamento, en cambio el sentido o extensión vertical es el contenido material que debe recoger la ley de remisión.

Gamba Valega (2003) comenta al respecto e indica que en cuanto al sentido horizontal es aquel en donde confluyen los elementos que deben estar amparados por la reserva de ley y el sentido vertical es el grado de alcance con el cual dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley (p.2001). Siendo así, el Tribunal reconoce la flexibilización de la reserva en cada caso en concreto y establece la importancia del análisis de cada situación.

Nuestra Constitución considera y delega su potestad, tanto para reglamentar como para remisiones normativas aplicando razonabilidad y proporcionalidad en cada caso en concreto, sustentada en una medida necesaria. Caso contrario, estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la constitución.

El régimen de deducciones es una medida en la cual se genera obligaciones de naturaleza jurídica. Mediante ley, se delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar y, mediante el Decreto Legislativo N° 940, se pone en marcha una serie de modificaciones, con el fin establecer un correcto sistema que esté acorde a la normativa vigente y cumpla su finalidad.

Para ello, tanto el Código Tributario en su artículo N° 10 y el artículo N° 10 de la Ley del IGV para el caso de los Agentes de Percepción – Agentes de Retención, así como el artículo N° 13 del Decreto Legislativo N° 940 para el caso del Sistema de Deducciones, son normas legales habilitantes para que se efectivice los sistemas de pago adelantado del IGV.

El Decreto Legislativo N° 940 y su Texto Único D.S. N° 155-2004-EF, en su artículo N° 13 como anteriormente se indicó, delega a la Administración Tributaria de manera amplia, la misma que puede establecer las operaciones que estén afectas al sistema, así como el porcentaje a aplicar y la base de cálculo.

De acuerdo a lo expresado por Landa (2006), el principio de legalidad debe contener de manera completa los elementos que concurren en el tributo los cuales deben estar indicados en la norma legal, sin ser necesario la norma de menor jerarquía. Así también, puede permitirse la delegación de aspectos sustanciales del tributo para que en base a la norma reglamentaria se regule.

Se debe tener cuenta que es la ley la que debe establecer límites al Ejecutivo sino estaríamos como lo comentamos en líneas anteriores frente a una habilitación en blanco por ser una delegación abierta sin ningún parámetro así también lo expresa la sentencia del Expediente N° 2762-2002-AA/TC en cuanto a la flexibilización de la reserva de ley, siempre y cuando el Ejecutivo tenga los límites impuestos por ley.

De acuerdo a todo lo expuesto, el SPOT sí cumple con el principio de legalidad porque fue creado por un Decreto Legislativo y porque el Tribunal Constitucional ha declarado que es adecuada la emisión de normas que implementan el sistema mediante normas de menor jerarquía.

### **III. 3. 4 El principio de igualdad**

En principio de igualdad previsto en el artículo 2° de nuestra Constitución establece que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley, siendo este un derecho fundamental, la exigencia ser tratado igual ante la ley, en la ley y en aplicación a la ley. Dicho de otra forma, la igualdad en la aplicación de la ley debe respetar su aplicación de manera igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación (Rubio, 1995, p.111). Sin embargo, este régimen (SPOT) no se aplica a todos los contribuyentes del IGV, ni todas las operaciones gravadas con IGV son sujetas a Sistema de Detracción.

La Administración Tributaria determina las operaciones que se encuentran sujetas al Sistema de Detracción, así como los sujetos obligados al mismo; el problema radica en la aplicación ciertos en sectores económicos, permitiendo un trato desigual parcialmente y cuyo perjuicio económico se evidencia en el costo que se genera para cumplir con el Sistema de Detracción.

De acuerdo a lo expresado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1275-1-2009 (13 noviembre de 2009), la recurrente, en su calidad de usuaria del servicio de gestión, se encontraba en la obligación de realizar el depósito de las detracciones por las operaciones con las facturas que le daban derecho a crédito fiscal y que, sin embargo, se observaron. Es así como no podía ejercer su derecho a utilizar el respectivo crédito fiscal hasta la oportunidad en que se acreditara el citado depósito.

“La desigualdad en el trato que aduce la demandante con relación a un contribuyente de la misma capacidad económica no tiene sustento”. El Tribunal Fiscal indica que sólo es un requisito adicional a los artículos N° 18 y N° 19 de la Ley del IGV para ejercer el derecho al crédito fiscal, la acreditación del depósito del importe detruido y es aplicable a los sujetos obligados a efectuar la detracción.

Así también, la sentencia del Tribunal Constitucional frente al Expediente N° 6089-2006-PA/TC, en la cual se evalúa el Test de Proporcionalidad, cuya finalidad es la aplicación de un procedimiento para determinar si un trato desigual es o no discriminatorio y, por tanto, violatorio del derecho-principio a la igualdad expresa que debe ponderar el interés público y el interés privado. El Tribunal Constitucional indica que la lucha contra la evasión fiscal y los índices de informalidad que afectan al Estado y por consecuencia a su labor social debe predominar ante el interés privado que aun cumpliendo sus obligaciones o estando en la formalidad se ve afectado por la dación de las normas.

Aun así, podemos entender que el Sistema de Detracción tiene la finalidad de luchar contra la evasión e informalidad y cuya aplicación sólo afecta a los formales de manera parcial (no es aplicable a todos los sectores económicos), a aquellos que cumplen con el pago de los tributos, ya que la finalidad de este mecanismo de pago implica el cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes de colaboración, para lograr que el Estado cumpla con su deber de garantizar el ingreso del recurso público luchando contra la evasión e informalidad.

La informalidad se define como aquel sector económico que está al margen de las normas legales establecidas por el Estado. Es difícil su medición y sus efectos representan un crecimiento económico distorsionado e insuficiente por lo cual se determina que este Principio Constitucional no se cumple para el sector informal. Finalmente, el Sistema de Detracción no se podrá imponer en las empresas informales en las cuales es en donde existe mayor evasión.

### **III. 3. 5 El principio de no confiscatoriedad**

El principio de no confiscatoriedad de acuerdo a lo expuesto por Eduardo Sotelo (2008), en donde establece que este principio tiene un concepto “jurídico indeterminado como el de los demás principios tributarios”; es decir, toma forma particular de acuerdo a cada caso, tomando en cuenta diferentes aspectos tales como el tributo y a aquellas condiciones de los justos involucrados en el mismo.

Así mismo, Irene Aráguas Galcerá en “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española” indica que, tanto la interdicción de la confiscatoriedad como el deber de contribuir, son ambas caras de la misma moneda que se complementan y a la vez limitan. Además, que todo se orienta a que el legislador logre establecer un sistema tributario justo. (I. Araguás, 2011)

El principio de no confiscatoriedad se recoge en el artículo 74, segundo párrafo de la Constitución Peruana, en el cual se indica expresamente: “Ningún impuesto puede tener efectos confiscatorios”. Así también, indica: “No surten efecto las normas que violen estos principios”. En ese sentido, el principio de no confiscatoriedad es el límite a la potestad tributaria, en el cual se evidencia el principio de legalidad de las normas.

Es necesario tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente), estableciendo el límite de aplicación de la carga fiscal, para garantizar la propiedad privada del contribuyente. La carga tributaria no debe ser excesiva al grado que afecte el patrimonio del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El tribunal Constitucional en el Expediente N° 2727-2002/AA, indica que el principio de no confiscatoriedad que la Constitución establece, es el parámetro de observancia deben tomar en cuenta los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de normar. Así también, estos órganos para ejercer su potestad tributaria deben tener en cuenta parámetros de razonabilidad y proporcionalidad para el caso en concreto.

Puede establecerse de acuerdo a lo expresado por Landa (2006), el principio de no-confiscatoriedad no se vulnera si el tributo no trasgrede el límite cuya razonabilidad está justificada para el derecho fundamental a la propiedad y de acuerdo al modelo de constitución económica de nuestro país (p.16).

La aplicación de este Régimen de Deduciones "SPOT" se aplica de manera general a los contribuyentes cuyos bienes o servicios están incursos dentro de lista de aquellos bienes / servicios sujetos al sistema de deducción. Sin embargo, su finalidad de lucha contra la evasión puede estar dirigida a contribuyentes que son formales y que cumplen con sus obligaciones tributarias podría conllevar a establecer procedimientos no necesarios, no aplicables o no razonables para estos contribuyentes que, si pagan sus tributos y son formales, afectan su derecho a la propiedad.

El proveedor del servicio se ve limitado en sus atributos como titular de la cuenta de deducción ya que se restringe su ejercicio y sus derechos como propietario o titular de los fondos de la cuenta de deducciones. Es así que también se vulnera el principio de no confiscatoriedad (será determinado en cada sujeto), negando el derecho al contribuyente (proveedor del bien o servicio) al uso y disfrute de la totalidad de la prestación económica. Si bien es cierto, la intangibilidad de los fondos de la cuenta de deducción tiene carácter temporal previo cumplimiento de ciertos requisitos ante la Administración Tributaria para solicitar la devolución de dichos fondos, la inmediatez con la cual debiera el contribuyente contar con los fondos no resulta efectiva en la aplicación del SPOT.

De acuerdo a la sentencia del Tribunal Constitucional, en el Expediente N° 4251-2007-PA/2007, se establece que el dinero tiene un valor en el tiempo y éste está íntimamente relacionado con su costo de oportunidad. Para el caso de las percepciones, el Tribunal Constitucional establece que los importes no aplicados y solicitados a la Administración Tributaria, conllevarían a un perjuicio económico, pudiendo establecerse una pérdida superior a los intereses que, normalmente, se retribuirían al contribuyente en el momento de declarar la procedencia de la solicitud de devolución.

Esta situación reflejaría una afectación por el accionar de la Administración Tributaria los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, reconocidos en el artículo 3° de nuestra Constitución que establece el respeto al derecho de toda persona a exigir un uso razonable y proporcional de los poderes públicos.

De acuerdo a lo expresado por Villegas (Los Agentes de Retención y Percepción del Derecho Tributario, 1976), la confiscatoriedad también se evidencia no solo cuando se afecta el derecho de propiedad en su forma total, sino también cuando se afecta cualquiera de sus atributos.

El Sistema de Dedicaciones genera un derecho real de garantía de acuerdo a lo expresado por Villanueva (Tratado de Regímenes Generales y Especiales, 2014) Este derecho real de garantía con relación a un contribuyente formal (proveedor del bien o servicio), es una medida que, evidentemente, no es necesaria, ya que procedería la “intangibilidad de los fondos depositados en la cuenta de deducciones”. Más aún, cuando se lleva a cabo la acción de ingreso como recaudación, despojando del dinero al contribuyente, retirando los fondos de la cuenta de deducción para ser administrados por la Administración Tributaria, estableciendo una vulneración al principio de no confiscatoriedad por una acción innecesaria y no razonable contra un contribuyente formal.

Es decir, ante lo expuesto, este régimen restringe también al proveedor del bien o servicios (contribuyente) el disfrute o goce a la prestación económica de la actividad realizada estableciéndose un derecho real de garantía vulnerándose también el principio de reserva de ley ya que mediante Reglamento (que considera al SPOT), establece el derecho real de garantía y no reconoce la jerarquía en el ejercicio del poder tributario. Es indispensable el análisis de la realidad económica del contribuyente en cada caso en concreto. La medición de la liquidez en las empresas es primordial para medir la afectación de efectuar la deducción.

En el caso por ejemplo de las empresas que inician operaciones y cuya inversión es elevada, acumulando un importe significativo de crédito fiscal y por consecuencia, este crédito es mayor a lo que se debe, la disminución de la liquidez es notorio, ello afecta su normal desenvolvimiento y funcionamiento como empresa.

La falta de liquidez de las empresas es expresada en su flujo de caja por la obligación de efectuar las deducciones. Ello se evidencia cuando las empresas no pueden atender los gastos corrientes como por ejemplo pagos a sus proveedores, planillas, servicios, etc. Así también, si tomamos en

consideración el costo del dinero en el tiempo, cuando por la falta de liquidez las empresas deben recurrir a financiamiento con terceros que generan mayores costos financieros. De la misma manera, las empresas generan menos costos de oportunidad del dinero invertido, cuando dejan de ganar intereses por colocación de capitales en una cuenta diferente a la cuenta de detracciones del Banco de la Nación, como por ejemplo tener un a cuenta a plazo fijo.

Realmente, el SPOT afecta la liquidez; ello se evidencia en la disminución de los indicadores de liquidez de las empresas, unas con mayor afectación que otras. La rentabilidad y disponibilidad de caja está directamente relacionada con el Sistema de Detracciones y en cada caso en particular, siendo las empresas que tiene menor liquidez mucho más afectadas.

Otro factor a tomar en cuenta son las condiciones comerciales en la prestación de los servicios. Es decir, debemos diferenciar las ventas al contado como las ventas al crédito. El cliente (adquiriente del bien o servicio) se ve en la obligación de pagar la detracción de una operación cuya programación de pago está fijada para una fecha posterior a la emisión del comprobante (condiciones comerciales pactadas previamente). Sin embargo, el depósito de la detracción es condición necesaria para poder tomar el crédito fiscal del comprobante de pago emitido por el servicio.

Es necesario, entonces, determinar la realidad o estado de liquidez con que cuenta el sujeto, analizar cada caso en concreto y determinar si el mismo (sujeto) está en la capacidad de afrontar pagos por adelantado (depósito de detracción) para una operación comercial pactada al crédito y su parcial desembolso, solo por la necesidad de hacer efectivo su derecho al crédito fiscal

#### **IV. OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR**

##### **IV. 1 Libertad de contratar**

Ahora bien, en cuanto a la libertad de contratar y, de acuerdo al artículo 2°, inciso 14 de la Constitución, se garantiza el derecho de las personas a contratar con fines lícitos siempre que no se contravengan con las normas de

orden público. Así mismo, de acuerdo al artículo 62° de la Constitución: “La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase (...)”.

De aquí, se advierte el derecho de decidir libremente con quien contratar, así como la posibilidad de determinar el contenido del contrato. Siendo este sistema el que vulnera la libertad de decidir con qué entidad financiera se desea trabajar, obligando al contribuyente a la apertura de la cuenta corriente en el banco de la Nación (cuenta de deducciones), ya que este sería la única entidad financiera o tipo de cuenta creada para este fin.

De otro lado, podemos señalar que también se vulnera lo acordado entre las partes dentro del contrato, es decir la forma de pago, ya que se obliga a la forma de pago y destino de los fondos a la cuenta del Banco de la Nación a nombre del proveedor (contribuyente) del bien o servicio, sin importar que el cliente asume gastos antes de lo previsto contractualmente, encareciendo la contratación de determinados bienes y servicios.

En cuanto al crédito fiscal, el régimen de deducciones condiciona la utilización del crédito fiscal a la obligación de efectuar el depósito en la oportunidad prevista por la ley y en caso de incumplimiento de la misma, este derecho se difiere al período en el cual se acredita haber efectuado el depósito. Esto limita al cliente a su ejercicio del crédito fiscal al cumplimiento de un deber jurídico formal.

#### **IV. 2 El principio de solidaridad y el deber de contribuir**

Observamos que, si bien es importante establecer el deber de contribuir como una obligación, según el principio de solidaridad para que la Administración Tributaria asegure la recaudación de los contribuyentes mediante su pago, no debemos dejar de lado el equilibrio entre la protección de los derechos constitucionales de los ciudadanos tutelados mediante el artículo 2°, Derechos Fundamentales de la Persona y el artículo 74°, Principios Constitucionales de nuestra Constitución y el interés fiscal de la Administración Tributaria de tutelar su objetivo recaudatorio mediante su

potestad administrativa, para asegurar la efectividad en la recaudación.

De acuerdo a lo expresado por Borrero (2011), el deber tributario es como el deber constitucional en el cual, dentro de un sistema tributario justo, el legislador tiene la potestad de tomar acciones para asegurar la recaudación y cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes (p. 63).

En concordancia al principio de solidaridad y el deber de contribuir debemos establecer con claridad el principio de capacidad contributiva para determinar el reparto de la carga tributaria. Así, debemos tomar en cuenta los hechos susceptibles de ser asumidos como presupuesto de hecho del tributo para la determinación del sujeto obligado al pago del tributo. La función de este principio radica en analizar una cualidad del sujeto llamado a contribuir, es decir, que se encuentra en aptitud de pagar impuestos, generándose la obligación tributaria prevista legalmente.

Finalmente podemos determinar que el deber de contribuir o solidaridad se ve reflejado en las obligaciones que la Administración Tributaria impone al cliente o adquirente del bien o servicio frente a la necesidad de cautelar el ingreso a recaudar y garantizar el pago de las obligaciones tributarias. Es decir que el usuario del servicio actúa como apoyo indirecto a la recaudación de los tributos, llamado también este apoyo “deber administrativo”.

Sin embargo, frente al no cumplimiento de estas obligaciones, el adquirente se ve perjudicado al posponer la aplicación / utilización del crédito fiscal hasta el momento que se acredite el depósito de la detracción de acuerdo a la exigencia del SPOT. Es así que, no sólo se evidencia la exigencia de cumplir con los requisitos sustanciales y formales de acuerdo al TUO de la Ley del IGV (artículo N° 18 y N° 19), sino también al cumplimiento del pago de la detracción si estuviese frente a una operación afecta a dicho sistema.

#### **IV. 3 Potencial característica sancionadora del SPOT por parte de la administración tributaria**

El establecimiento del mecanismo del SPOT y su función de combatir la evasión tributaria y aumentar la recaudación fiscal, ha establecido si bien es

cierto una mayor recaudación. Sin embargo, al establecer la obligación del depósito en la cuenta de detracción por parte del cliente o proveedor del servicio (auto detracción), también se ha establecido un régimen sancionador por el incumplimiento de dicho mecanismo, determinando requisitos formales adicionales del crédito fiscal, siendo diferido o trasladado el uso de tal derecho al período en el cual se acredita haber efectuado el depósito. Dicho de otro modo, el establecimiento de este régimen limita a los contribuyentes a su ejercicio del derecho al crédito fiscal por el incumplimiento de un deber jurídico formal.

Es importante determinar la actuación de la Administración Tributaria en su tarea de recaudación fiscal, en la potestad administrativa necesaria para asegurar la recaudación tributaria y los límites constitucionales y respeto a los derechos fundamentales de la persona.

#### **IV. 3. 1 Potestad tributaria y sancionadora de la Administración Tributaria**

El deber de contribuir, es decir el deber de colaboración se encuentra reconocido en el artículo 74° de nuestra constitución Política del País. Así también, en su potestad tributaria, el estado debe respetar los principios de reserva de ley, así como los principios de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. (Landa & Velazco, 2009, p. 43).

Para entender con claridad el concepto del deber de contribuir, debemos hablar de la obligación tributaria, tal como se menciona en el Libro Primero de La Obligación Tributaria, Título I, Artículo 1°, “cuya relación jurídica se entabla entre el acreedor y deudor tributario establecido por ley, teniendo por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria” de naturaleza de Derecho Público, , es decir el Estado en su calidad de sujeto activo y el deudor tributario en su calidad de sujeto pasivo.

Es así que, la obligación tributaria es de naturaleza personal, ya que el sujeto acreedor de la obligación tributaria (Estado), está en el derecho de exigir su cumplimiento al deudor tributario (contribuyente). Es así que, en la obligación tributaria, debe necesariamente existir el sujeto deudor tributario que debe cumplir una prestación pecuniaria “Tributo” a favor del acreedor tributario “El

Estado”. Así también de acuerdo a Bravo:

Se reconoce que la obligación tributaria es el objeto del estudio del Derecho Tributario sustantivo o material. Sin embargo, se suele denominar incorrectamente, como obligaciones tributarias “adjetivas”, al conjunto de deberes formales (instrumentales) de los administrados, los cuales son objeto del estudio del Derecho tributario formal o administrativo (presentación de declaraciones, llevar libros contables, permitir el control de la administración, entre otros). En contraprestación de estas últimas, se suele denominar obligación tributaria sustantiva a la obligación propiamente dicha. (Bravo, 2006, p. 75).

Es así que el deber de contribuir en el caso del SPOT, es establecido por la obligación de efectuar el depósito en el Banco de la Nación por parte del adquirente/usuario de los bienes y servicios sujetos al régimen de detracciones, y cuya aplicación podría derivar del principio de solidaridad establecido en un Estado Social de derecho que recoge nuestra Constitución en su artículo 43°. Aquí se puede apreciar la puesta en práctica del deber de colaboración por parte de un tercero “el adquirente o usuario del bien o servicio” que no forma parte de la relación sustancial jurídica tributaria, cuya acción generada por el Estado, es de asegurar la liquidez de deudor tributario para generar los fondos necesarios y dar cumplimiento a las obligaciones tributarias en general.

La potestad tributaria o competencia administrativa en materia tributaria busca ser representada por entidades del estado para expedir normas tributarias para estas se incluyan en el ordenamiento jurídico, creando deberes y derechos. La facultad del legislador de acuerdo al artículo 74° de la Constitución Política del Perú de dictar normas que prevean el principio de legalidad tributaria y reserva de ley, principio de no confiscatoriedad, principio de capacidad contributiva, etc., regula el proceso del tributo desde la creación de la norma jurídica, su incidencia, subsanación y las diversas situaciones del sujeto activo y pasivo de la relación jurídica.

Así también, el estado puede ser el sujeto impositor del tributo (competencia legislativa) y el sujeto acreedor del tributo (capacidad activa), convirtiéndose así el acreedor del tributo valiéndose de su competencia legislativa. También cabe

la posibilidad que el estado delegue a otra persona el derecho de exigir la prestación tributaria (Bravo, 2006, p. 100-101). Podemos afirmar que el Estado si bien es cierto, no puede transferir su capacidad legislativa por el principio de indelegabilidad de la potestad tributaria, no ocurre lo mismo con la capacidad activa tributaria.

En nuestro ordenamiento, de acuerdo a lo expresado por Bravo Cucci en su libro "Fundamentos del Derecho Tributario" (p. 101), indica que la potestad tributaria se ejerce:

1. Potestad Tributaria Originaria: Poder Legislativo (leyes) y Gobiernos Locales (ordenanzas y Municipios).
2. Potestad Tributaria delegada: Poder ejecutivo (Decretos Legislativos).

Ahora bien, podríamos detenernos en evaluar los límites de la potestad tributaria, indicando principios jurídicos aplicables en nuestro ordenamiento, siendo estas mismas normas jurídicas las guías de orientación para una política fiscal racional, limitando la potestad tributaria ejercida a través de normas tributarias. Dicho de otro modo, los principios tributarios son aplicados no sólo a normas que establecen tributos sino también a normas jurídicas que establecen obligaciones y deberes relacionados con la norma tributaria tales como las normas que establecen la obligación de dar anticipos impositivos, infracciones y sanciones tributarias y la que incluyen deberes formales (Bravo, 2006, p. 101).

Cabe resaltar lo indicado por Bravo Cucci: "No todo principio tributario requiere ser plasmado expresamente en el texto constitucional habiendo cabida para el reconocimiento de principios implícitos en contraprestación a los explícitos" (Bravo, 2006, p.103).

De acuerdo a la doctrina jurídica, existen principios constitucionales programáticos u operativos, el primero se refiere al lineamiento general que sirve como guía al legislador que en forma posterior y mediante una ley posterior se evidencia su alcance y vigencia. En cambio, el principio operativo se basa de en las reacciones subjetivas e interviene en la relación jurídica, estableciendo derechos y potestades, ejecutándose de manera automática en el ordenamiento jurídico. Podríamos determinar, que los principios

programáticos son los que regulan las conductas de los sujetos que intervienen en la relación tributaria.

En los principios jurídicos explícitos necesariamente, la doctrina debe orientar el principio, es decir hacerlo evidente con relación a los principios de nuestra Constitución, estamos hablando por ejemplo del principio de legalidad tributaria y reserva de ley, principio de igualdad, principio de no confiscatoriedad, principio al respecto a los derechos humanos y principio de irretroactividad en materia tributaria. Para el caso de los principios implícitos, es decir aquellos no reconocidos en forma expresa por el ordenamiento jurídico nacional, podemos enumerar: el principio de la seguridad jurídica, principio de la capacidad contributiva y el principio del beneficio y del costo del servicio.

Brevemente explicaremos cada uno de estos principios para poder determinar la verdadera potestad administradora del estado y diferenciar la potestad tributaria con la potestad sancionadora por parte este. De acuerdo a Villegas:

La potestad tributaria consiste en la capacidad potencial de obtener de los administrados, prestaciones pecuniarias en forma coactiva y de requerir, también coactivamente, el cumplimiento de los deberes formales necesarios para la correcta obtención de los ingresos (...). Esta capacidad potencial se transforma cuando se da ciertas condiciones, en el derecho de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y que posibilitan su exigencia a los obligados. Siendo la sanción tributaria consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria aplicable para dar cumplimiento al mandato contenido en la norma, punir y restablecer el orden jurídico alterado en el caso del incumplimiento por parte del administrado. (Villegas, 1976, p. 146).

De esta manera, es necesario comentar la relación que existe entre la potestad administradora y la potestad sancionadora del Estado para los contribuyentes y / o sujetos pasivos de la relación tributaria principal, quienes están obligados a cumplir deberes formales; así como también, los terceros involucrados llamados colaboradores, presencia necesaria muchas veces para que pueda llevarse a cabo el correcto ejercicio de la potestad tributaria que se concreta en normas jurídicas específicas.

Ahora bien, si los mandatos y / o deberes formales no son acatados, por los sujetos pasivos o colaboradores (terceros) surge una especie de interferencia negativa en la labor del estado y por consecuencia se determina un comportamiento ilícito denominado infracción y por ende están sujetos a las sanciones correspondientes.

Lo expresado por R. Huamaní, en cuanto a la violación de normas tributarias (deberes tributarios u obligaciones formales o administrativas establecidas por norma:

Los deberes tributarios u obligaciones formales (...) constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la Ley que se concretan en un hacer, dar, soportar. Deben estar debidamente sustentados en la exigencia del cumplimiento de la obligación principal (prestación tributaria) vienen impuestos a los deudores tributarios o a terceros, que se encuentren en las disposición de coadyuvar con la Administración Tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ellas asignadas o cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio. (Huamaní, 2009, p. 1056, 1057).

Sin embargo, la sanción tributaria es consecuencia necesaria de la potestad tributaria y que cuya aplicación implica la ejercitación de la otra potestad del estado y es la potestad sancionadora cuya finalidad es punir y restablecer el orden jurídico siendo penas pecuniarias en este caso y evitar en lo posible la comisión de infracciones futuras.

Para la efectividad de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria es importante que los órganos de la misma, ejerzan la potestad de imposición, facultad de sancionar a todos quienes vulneren con su conducta tributaria las leyes y principios. Sin embargo, es necesario que la aplicación de sanciones deba ir el paralelo con los criterios y principios que se establecen de acuerdo al art. 171° de nuestro Código Tributario (Huamaní, 2009, p.1086) y que delimitan la facultad sancionadora del Estado.

Estos principios reguladores de la facultad sancionadora de la Administración tales como legalidad, tipicidad, razonabilidad, debido procedimiento, etc. entre

otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, los principios deben ser observados y tomados en cuenta por la Administración Tributaria cuando ejerza su facultad de imponer sanciones (Pacci, 2009).

#### **IV. 3. 2 Legalidad en la aplicación del SPOT.**

Como ya hemos comentado, el régimen de detracciones crea una obligación de efectuar los depósitos en la cuenta bancaria del Banco de la Nación, cuyo titular es el vendedor, proveedor o prestador del servicio implicando un estado de obligación o sometimiento para quien soporta la detracción (Estudio Caballero Bustamante, 1998). Sin embargo, la detracción constituye un deber formal de hacer, siendo un deber de colaboración del prestador de servicio con relación al estado. Con ello podemos establecer que el importe depositado como detracción constituye una garantía de que la Administración Tributaria tenga por satisfecha el pago de los tributos a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria que es quien soporta la detracción.

Es necesario determinar las implicancias del no cumplimiento del SPOT, cuya consecuencia no debería ser causa para desconocer derechos sustanciales que implican la distorsión de la estructura del IGV cuya vinculación es inherente, más aún en contravención con las normas jurídicas o principios contenidos en nuestra constitución.

Durante el año 2002, se crearon diferentes regímenes especiales del IGV (el SPOT dentro de ellos), estableciendo las pautas para establecer o ampliar la base tributaria, teniendo una particularidad, la misma que consistía en trasladar la responsabilidad de la recaudación en el comprador no siendo este integrante de la relación jurídica. Para el caso de SPOT, el estado salvaguarda un porcentaje de pago de la operación en una cuenta especial (cuenta de Banco de la Nación o cuenta de detracciones), a nombre del proveedor del bien o servicio teniendo esta cuenta bancaria carácter de intangibilidad.

Nuevamente estamos ante el interés fiscal del sistema tributario de nuestro país, en donde el interés recaudatorio debe estar en paralelo a los derechos fundamentales de las personas, prevaleciendo el equilibrio entre ambos aspectos, y de acuerdo al artículo 75° de nuestra Constitución “No surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el

presente artículo”, es decir el principio de legalidad tributaria y la reserva de ley, respetando los derechos fundamentales de la personas.

De acuerdo al mecanismo del SPOT e independientemente a lo que pacten las partes en sus cláusulas contractuales, el cliente está obligado a pagar a favor del proveedor el precio del bien o servicio incluido el IGV (artículo 3° inciso a) del TUO DS 155-2004-EF) en adelante TUO, en la forma y oportunidad que lo prevea la norma del SPOT.

Así de acuerdo a lo expuesto por W. Villanueva:

(...) La aplicación del SPOT no genera una obligación de dar suma de dinero del cliente (comprador de bienes y servicios) a favor del proveedor (vendedor de bienes y servicios). La obligación de dar suma de dinero nace del contrato privado de venta o prestación de servicios o de la prestación de servicios acordados entre el proveedor y el cliente. (W. Villanueva, 2011, p. 613).

Siendo así, el SPOT genera una nueva forma de obligación de pago en cuanto forma y oportunidad, en donde se condiciona la utilización del crédito fiscal al cumplimiento de la norma específica del TUO. Es decir, el SPOT condiciona el ejercicio del crédito fiscal al cumplimiento de un deber formal, no vulnera derechos constitucionales, pero si afecta patrimonialmente al proveedor del bien o servicio por el aplazamiento o diferimiento de la recuperación de la liquidez.

Si bien es cierto, esta afectación no solo es al cliente (adquiriente del bien o servicio), podemos también afirmar en cuanto al proveedor (vendedor del bien o servicio) ya que los fondos depositados en su cuenta, solo servirán para el pago de tributos, limitando su utilización (artículo 2° del TUO y artículo 24° del Reglamento). Los fondos de esta cuenta están vinculados por mandato legal sólo para el pago de tributos, de acuerdo con lo expuesto en “Estado de sujeción legal y en un proceso de ingreso en forma de recaudación se transforma en un estado de sujeción real” (Villanueva, 2011, p. 613), trasladando de la cuenta del proveedor “en recaudación” a las cuentas del Estado.

El proveedor (vendedor del bien o servicio), deberá auto-detraerse en el caso

que el cliente (comprador del bien o servicio) no realice la detracción y deposite la totalidad de la operación al proveedor de acuerdo al contrato entre las partes. Aquí se estaría estableciendo un derecho real de garantía (depósito de dinero en su propia cuenta del Banco de la Nación) por mandato legal de acuerdo a la normativa del SPOT.

En cuanto a la restricción del derecho a la utilización del crédito fiscal por parte del cliente (comprador del bien o servicio) por el no cumplimiento de la normativa del SPOT “retener y depositar un porcentaje de la operación”. Es así que la Ley “SPOT” restringiría el ejercicio adquirido y aprobado por Ley, según lo indica W. Villanueva: “El derecho al crédito fiscal nace por mandato legal. Su fase constitutiva o de generación requiere el cumplimiento de dos condiciones señaladas en la Ley (...)” (2014, p. 297).

Los requisitos, tanto sustanciales como los requisitos formales del crédito fiscal de acuerdo a lo estipulado en los artículos 18°, “Requisitos sustanciales solo otorgan derecho al crédito fiscal”; y el artículo 19° “Requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal que se deben cumplir los siguientes requisitos formales de la Ley del IGV”, significan que, su incumplimiento como requisito sustancial son elementos constitutivos del derecho es decir requisitos de validez del crédito fiscal (Nuevas Aproximaciones a un Híbrido, 2006, p. 92)

Podemos concluir que las facultades que tiene el propietario de los fondos se ven restringidas, no permitiendo servirse de ellos, tampoco generan intereses, ni mucho menos podrá transferir dichos fondos, afectando su derecho de propiedad condicionando su devolución en un plazo no menor a tres (03) meses, solo si no tiene adeudos tributarios pendientes, mostrándose restringida su libertad de contratar, es decir su maniobrabilidad de empresa. Así también, las limitaciones que se evidencian al derecho de propiedad (comentado líneas anteriores) y el derecho a la tutela judicial efectiva para restablecer los derechos restringidos tanto para el cliente (comprador del bien o servicio) como para el proveedor (vendedor del bien o servicio).

#### **IV. 3. 3 Sanciones anómalas**

El diferimiento de la aplicación del crédito fiscal por el incumplimiento de un deber formal, el depósito de detracción en la cuenta del Banco de la Nación del

proveedor, puede ser considerada como una sanción anómala.

La Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administradora y ante el incumplimiento de deberes formales, ejerce su facultad sancionadora tal como hemos tratado en líneas anteriores. Es decir, al determinarse la infracción tributaria, la administración ejerce su acción sancionadora, siendo tal infracción previamente establecida en nuestro ordenamiento jurídico, respetando los principios de legitimidad, tipicidad y legalidad, ya que sin estas características, serían acciones perjudiciales para los contribuyentes al aplicar sanciones no establecidas en nuestro ordenamiento, pudiéndose catalogarse según A. Altamirano como “Sanciones Anómalas o Impropias en el Derecho Tributario” (2003, p. 258).

Hay que recordar la existencia del artículo N° 178 de Código Tributario, “Infracciones Relacionadas con el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias”; sin embargo, para el caso de la detracción de tributos de acuerdo al Decreto Legislativo N° 940 del 20 de diciembre del 2003, “el incumplimiento del deber de depositar la suma detráida en la cuenta bancaria del proveedor es un hecho que en estricto no se encuentra comprendido en el artículo 178.4 del Código Tributario” (Codigo Tributario, Doctrina y Comentarios, 2016, p. 1284). Es por ello que, de acuerdo al artículo 4° de la Ley N° 27877, publicada el 22 de noviembre del 2002, que reemplazó al artículo 8° del Decreto Legislativo N° 940 y, mediante manera separada y específica, se ha tipificado la infracción que consiste en el incumplimiento del deber de depositar la suma detráida en la cuenta bancaria del proveedor.

Como comentamos, el desconocimiento de un deber formal está definido como una infracción siempre que esté tipificado en el ordenamiento jurídico de acuerdo al principio de tipicidad. Así mismo, el diferir la utilización del crédito fiscal por el incumplimiento u omisión de este requisito formal puede establecerse como una sanción anómala ya que la aplicación o ejercicio del crédito fiscal se rige bajo los artículos 18°, “Requisitos Sustanciales” y 19°, “Requisitos Formales” de la Ley del IGV.

Entendemos que el sistema de detracción ha tenido resultados óptimos en cuanto a su objetivo de incrementar la recaudación fiscal y evitar la evasión tributaria; sin embargo, las medidas adoptadas en este sistema, conforme al

ordenamiento jurídico, deben respetar los derechos de los administrados dentro del marco establecidos por los principios constitucionales.

La administración al hacer uso de su potestad sancionadora para lograr su objetivo en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad entre la sanción y la infracción cometida y la determinación de la sanción necesaria para lograr el objetivo de la Administración Tributaria.

Bravo Cucci comenta que los principios formales tendrían la función servir como medios probatorios de la existencia del derechos y de mecanismos procedimentales para viabilizar dicho ejercicio. Así también, advierte que la sanción por incumplimiento va más allá de la satisfacción de su cometido, convirtiéndose en un requisito constitutivo del derecho, “ya que quien no los cumple o los cumple tardíamente o inadecuadamente se le desconoce su legítimo derecho de ejercicio del mismo hasta la subsanación del pago de detracción” (Las Sanciones Anómalas en el IGV, 2006, p. 24-26). Así, observamos que estamos frente a un requisito de validez para la utilización del crédito fiscal, el cual es sancionado con el diferimiento en su aplicación al no cumplir con el depósito de la detracción.

Existe desproporcionalidad de las sanciones en el régimen de detracciones con respecto a la infracción cometida, ya que difieren el uso del crédito fiscal pagando un IGV mayor al legítimamente debido. Así también, el pago de la multa e intereses cuya observancia estaría vulnerando el principio de razonabilidad.

El utilizar el crédito fiscal, al no haber realizado el depósito de la detracción, genera una serie de sanciones pecuniarias, tales como el pago de multa por tributo omitido o crédito indebidamente consignado (inciso 1, artículo 178° del Código Tributario) y la otra sanción establecida de acuerdo al artículo 12° del TUO del Decreto Legislativo N° 940, en el cual se señala la comisión de infracciones y las respectivas sanciones que, en su caso, ascienden al 100 % del importe de la detracción no realizada.

Así también, la violación de un deber formal por parte del contribuyente y por lo cual deviene la sanción propia. Esta última no puede comportar la alteración en la estructura del tributo respecto del cual tal deber formal es exigido. Así

también, si el contribuyente, de acuerdo a A. Altamirano:

El incumplimiento de requisitos sustanciales como formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, deben ser considerados como una infracción cuya sanción guarde proporción con la falta cometida, permitiendo el ejercicio del derecho al crédito fiscal, si el contribuyente prueba por otros medios su existencia. (A. Altamirano, 2003, p.263)

Finalmente, podemos establecer que si bien es cierto, la obligación de detraer es un mecanismo de procedimiento, no puede predominar ante los requisitos formales de acuerdo a Ley de IGV, debiendo la Administración aplicar su potestad sancionadora observando los principios que rigen el derecho tributario, garantizando a los contribuyentes la legalidad en el actuar de la Administración Tributaria.

## V. EFECTOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DEL SPOT

Podemos determinar efectos directos e indirectos en la aplicación del SPOT, estableciéndose cada uno de ellos en función de la realidad en la cual se presentan que a continuación detallaremos:

- a. Los efectos directos que conforme a la aplicación del Decreto Legislativo N° 940 se generarían:
  - **Traslado de la carga de la detracción al consumidor o cliente del bien o servicio.** El Estado traslada la obligación mediante la ayuda del tercero (cliente) ajeno a la obligación sustancial, el cobro del IGV. Es por ello que el adquirente (cliente) de los bienes y / o servicios sujetos al SPOT, se convierte en el sujeto pasivo de la obligación formal de detraer.
  - **Diferimiento del uso del crédito fiscal que afecta al cliente en función al cumplimiento de la obligación del depósito de detracción.** El derecho al crédito fiscal es un derecho de rango de ley por su propio origen (norma de rango de ley). Si bien es cierto que el derecho al crédito fiscal nace con el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales, en conformidad con el artículo N° 19 de la Ley de IGV. Éste mismo se difiere hasta el cumplimiento del depósito de detracción. El cumplimiento del depósito no es un requisito para adquirir el derecho al crédito fiscal sino más bien, determina el momento

en el cual puede hacerse uso del mismo cumpliendo un requisito formal de detraer.

- **El dinero depositado en la cuenta especial (Banco de la Nación) del cliente sólo puede ser utilizado para el pago de tributos “estado de sujeción legal” por mandato de la Administración Tributaria.** Dada la limitación a la libertad de contratar, el contribuyente es obligado a contratar con el banco y así también pierde los derechos propios de un contrato, ya que no puede disponer de los fondos en el momento que crea necesario, sólo por la necesidad del Estado en asegurar la recaudación y el pago de tributos.
  - **En los casos de ingresos en forma de recaudación,** los fondos pasan de ser de posesión física de las cuentas del Estado, convirtiendo así estos fondos en estado de sujeción real por parte de la Administración Tributaria.
  - **La Sunat asegura el cobro de una eventual acreencia con los fondos ingresados como recaudación frente a cualquier otro acreedor.** Pero no considera que los fondos ingresados en la cuenta bancaria pertenezcan al contribuyente; es decir, dinero ajeno a la administración Tributaria.
  - **El proveedor de los bienes o servicios están obligados a auto-detraerse en caso que el cliente no cumpla con la obligación formal en la forma y fecha oportuna.** “En este caso, la detracción no genera una obligación formal sino una obligación sustantiva, que está constituida por la afectación del dinero depositado en su cuenta de detracción a los cuales es acreedor el Estado” (Villanueva, 2011, p. 614). La ejecución coactiva recae sobre el proveedor más sobre el adquirente, quién fue el obligado a detraer. Sin embargo, al no cumplir con la obligación formal recae una multa respecto del cual omitió efectuar la detracción.
- b. Para el caso de los efectos indirectos la aplicación del sistema de detracciones podríamos mencionar:
- **Creación de procedimientos paralelos,** forjados por el propio sistema, obligando a los contribuyentes (proveedores de los bienes o servicios) requerir de un tercero, mediante un pago oneroso, para que gestione y / o acelere la solicitud de devolución de fondos de la cuenta de detracción, ya que los plazos establecidos por la Administración Tributaria para dar respuesta a la solicitud no se cumplen, afectando la liquidez de los contribuyentes.
  - **Se encarece el costo del bien y / o servicio por parte del proveedor,** ya que, al verse este último afectado en su liquidez al obtener como ingreso un

importe deducido la detracción, incrementa sus precios para no afectar la maniobrabilidad de fondos y sus posibles planes de financiamiento y gestión económica como empresa.

- **Los plazos para solicitar la devolución de los fondos de detracción enunciados en el sistema de detracción no son cumplidos por la Administración Tributaria**, que, de acuerdo con lo estipulado en el TUPA, los tiempos no se cumplen, determinando efectos confiscatorios y de falta de liquidez del contribuyente.

Nos es de mucha ayuda dar una breve revisión sobre los procedimientos de queja presentados por las vulneraciones sucedidas dentro del sistema de detracciones, al margen de que esta vía sea cuestionada para tal fin, ya que “El Tribunal Fiscal, en reiteradas jurisprudencias, ha establecido que la queja funciona como vía excepcional; es decir, solo en aquellos casos en los que no se haya previsto procedimiento especial para la defensa de determinados derechos” (Nuevas Aproximaciones a un Híbrido Peruano, 2006, p. 95).

- **RTF N° 18329-5-2012 (06 - 11 - 12):** Para que proceda la imputación de montos ingresados como recaudación, es necesario que se emitan los valores, se notifique y que tengan condición de exigibles.
- **RTF N° 08671-3-2012 (05 - 06 - 12):** Destino de los montos depositados. Se confirma la apelada que declara infundada a reclamación contra la resolución de multa girada por las infracciones que constan en el acápite 4 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940. que refiere el destino de los fondos de la cuenta de detracción.
- **La apelada indicó que el cliente depositó por error en su propia cuenta del Banco de la Nación la detracción.** Tal abono no corresponde a sus facturas y no procede el giro de cheque para devolver los abonos mal realizados; ya que, de acuerdo a lo normado, los fondos de esta cuenta sólo serían destinado a pagar tributos.
- **Solicitud de libre disposición de fondos de detracciones.** Cabe resaltar que la aprobación o denegación de una solicitud de libre disposición de fondos de detracciones se tramita conforme a las normas de la ley de Procedimiento Administrativo General de Ley 27444, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS; en tanto, tal solicitud de fondos no incide en la determinación de ningún tipo de obligación

tributaria, siendo más bien su finalidad que el contribuyente disponga de los fondos creados en un principio para el pago de sus deudas tributarias.

Así lo ha dejado claro diversa jurisprudencia, entre otros, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04250-3-2012<sup>3</sup> y las Resoluciones del mismo ente recaídas en procedimientos de queja N° 02409-Q-2014<sup>4</sup>, 04391-Q-2014<sup>5</sup> y 04376-Q-2014<sup>6</sup> en los cuales el contribuyente solicitó se libere los fondos depositados en su cuenta de detracción y que a pesar de haber vencido o el plazo de treinta días hábiles no fueron devueltos por la Administración. En tales casos, el Tribunal Fiscal se inhibió de pronunciarse.

Podemos entonces indicar que la potestad administrativa-Sancionadora de la Administración Tributaria podría devenir en sanciones anómalas que se generan en la omisión, el diferimiento de la aplicación del crédito fiscal y la no observación en los plazos de la solicitudes de liberación de los fondos de detracción, pudiendo estar afectando principios del Derecho Tributario, calificándose como confiscatorio cuando se evidencia la disminución de liquidez, no fundamentándose su aplicación en una mayor capacidad contributiva por parte del administrado.

## **VI. CONCLUSIONES**

Si bien el Tribunal Constitucional considera al SPOT como un mecanismo del Estado para garantizar el pago del IGV, descarta que un impuesto independiente, y lo califica como un procedimiento para asegurar la recaudación del IGV. Consideramos que el análisis del respeto de los principios constitucionales en el régimen del SPOT es procedente, porque éste forma parte del fenómeno financiero de la tributación en su calidad de herramienta de recaudación y como manifestación del *ius Imperium* del Estado.

En tal sentido, si bien coincidimos con el Tribunal Constitucional en que el Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias (también conocido como SPOT) no es un nuevo tributo, técnicamente hablando, sí es una manifestación de la potestad tributaria del

---

<sup>3</sup> Con fecha 23 de marzo del 2012.

<sup>4</sup> Con fecha 7 de julio del 2014.

<sup>5</sup> Con fecha 2 de setiembre del 2014.

<sup>6</sup> Con fecha 1 de setiembre del 2014.

Estado; por lo que consideramos aplicables los principios constitucionales, principalmente el de no confiscatoriedad.

Se analizaron diferentes aspectos del mecanismo del SPOT; por ejemplo, su evolución a lo largo del tiempo como normativa tributaria, su efecto en la relación jurídica tributaria, así como la concurrencia de diferentes principios constitucionales que aclaran el verdadero sentido de este sistema de recaudación anticipada del IGV.

La evasión tributaria tiene efectos negativos en la planificación y el objetivo primordial del Estado es el de recaudar fondos para el ingreso público. De esta manera, la política del Estado es aquella que busca el bienestar de la sociedad y la vida digna de los habitantes de un país, cuya obligación de cumplir con este objetivo es preponderantemente responsabilidad del Estado.

La búsqueda de este objetivo radica en la existencia, de manera permanente, del equilibrio entre el ingreso público (llamado también recaudación fiscal) y el gasto público, que va orientado a la planificación y cobertura de las necesidades que enfrenta el país, sea para atender servicios públicos, para combatir la informalidad, para enfrentar desastres naturales o simplemente para ser un Estado desarrollado de vanguardia.

Constituye una medida constitucional entonces, la aplicación del SPOT en sectores cuyo nivel de informalidad es elevada y cuyo cumplimiento tributario es inexistente. La informalidad limita el derecho a la libre competencia (artículo 61° de la Constitución Peruana), libertad de empresa (Ibíd., artículo 59°), así como el derecho a la igualdad tributaria (Ibíd., artículo 74°) para aquellos contribuyentes formales que si cumplen con su deber de contribuir y de colaboración.

No se cumpliría la finalidad de la aplicación del Sistema de Detracción en sectores que demuestran formalidad o que, quizás, el fisco pueda evaluar y determinar que son contribuyentes formales. Los contribuyentes que sí aportan de manera íntegra y formal, pagando sus tributos oportunamente y de manera veraz, no justificaría la aplicación del Sistema de Detracción. Es decir que por su carácter de buenos contribuyentes no se debiera aplicar el Sistema de detracción.

El Estado, en aplicación de su potestad tributaria, estableció el mecanismo del SPOT, con la finalidad de procurar ingresos económicos, significando que este procedimiento

está dentro de sus facultades y es legalmente correcto. Así también, se ha determinado que el deber de contribuir, vinculado al principio de solidaridad tributaria, está presente como norma explícita en nuestra Constitución Política y, la labor de la Administración Tributaria es permanente en su búsqueda de la ejecución del gasto público a cabalidad y equilibrio de éste con la caja fiscal.

También se ha analizado el principio de no confiscatoriedad ya que constituye un mecanismo de defensa del derecho de propiedad por parte del contribuyente evitando que la ley tributaria en algún caso pueda vulnerar de manera no racional y en forma desproporcionada el patrimonio del contribuyente.

Sin embargo, se ve vulnerado el derecho de propiedad cuando el proveedor del servicio no puede hacer uso de los fondos que existen en su cuenta de detracción y cuyo derecho que le corresponde como titular de la cuenta bancaria. Si bien es cierto, existe la posibilidad de solicitar la liberación de los fondos previo cumplimiento de requisitos, de igual manera el titular de la cuenta no puede hacer uso inmediato de los fondos, así cumpla con los requisitos, ya que el fisco determina fechas en las cuales sólo se puede solicitar la liberación de los fondos, siendo solo cuatro veces al año. Ello limita el derecho de propiedad, ya que su elección a utilizar los fondos de la cuenta corriente está limitada a la exigencia y tiempos dispuesto por la SUNAT.

En cuanto a la vulneración del derecho de libertad de contratación, podemos determinar que existe una obligación de contratar con el Banco de la Nación y la apertura de una cuenta en la que, desde ya, existen derechos limitados en cuanto a las condiciones de contratación y la administración de los fondos si estamos en el caso de los contribuyentes formales que sí cumplen con sus deberes para con el fisco.

Ahora bien, en el caso de la responsabilidad tributaria, el Estado utiliza este mecanismo como garantía para que la recaudación sea efectiva, disminuyendo el correspondiente costo para el Estado y para facilitar la parte administrativa de éste.

Dentro de esta necesidad del Estado, en su objetivo de obtener mayor ingreso público, puede el contribuyente verse afectado de manera directa, así como aquel tercero (adquiriente) que, bajo el principio de solidaridad y su deber de contribuir sin pertenecer a la relación jurídica tributaria, interviene en este caso por la aplicación del SPOT.

El SPOT, si bien es cierto, no es un tributo, es un mecanismo que crea una obligación a un tercero que no forma parte de la relación sustancial jurídica tributaria (por la aplicación de la potestad del Estado). El tercero es afectado en la utilización del crédito fiscal si no cumple con la obligación de efectuar el depósito; sin embargo, esto contraviene los requisitos formales y sustanciales establecidos por Ley para el uso o aplicación del crédito fiscal.

El no cumplimiento de los deberes formales impuestos por la Ley no conlleva la pérdida del derecho al crédito fiscal ya que existen otros mecanismos para determinar la fehaciencia de la operación y por consecuencia el derecho a la utilización del crédito fiscal, claro está con la obligación del pago de sanción por incumplimiento de deberes formales.

Aunque es verdad que este mecanismo de recaudación no vulnera el principio de igualdad, su aplicación no es general y no aplicable para todos los contribuyentes ni para todas las operaciones. Sin embargo, a lo largo del tiempo, la Administración Tributaria ha ido incorporando más actividades económicas a su campo de aplicación. El SPOT estaría siguiendo la orientación del trato igual a los iguales; es decir, que todos los contribuyentes del mismo rubro se ven incluidos en el sistema de detracción y el Estado no está afectando los principios o derechos fundamentales de los contribuyentes. Solo ejerce su potestad tributaria para garantizar el pago de los tributos por parte del contribuyente.

El contribuyente ve vulnerado el principio de no confiscatoriedad al no poder hacer uso de manera íntegra del importe de la operación económica, aunque los fondos estén en una cuenta a nombre del mismo contribuyente. Esta cuenta tiene carácter intangible, cuyos fondos son destinados para pagar los tributos al Estado; este procedimiento no permite el disfrute de la prestación económica realizada, vulnerando el principio del derecho a la propiedad.

La opción que tiene el contribuyente de hacer uso de los fondos en la cuenta del Banco de la Nación, previo cumplimiento de ciertos requisitos (cuatro veces al año) no surtía efecto ya que la administración tardaba más de 30 días hábiles según lo normado en el TUPA, existiendo de por medio muchas quejas interpuestas por los contribuyentes aduciendo que la Administración se excedía en el plazo para resolver, esto es una vulneración al principio de no confiscatoriedad. En la actualidad la situación está cambiando ya que las resoluciones emitidas por la Superintendencia

Nacional de Administración Tributaria resolviendo las solicitudes de libre disposición de fondos de la cuenta de detracción están siendo más oportunas cumpliendo los plazos legales establecidos.

Así también, se evidencia la intervención del Estado, la acción de predominio que tiene la Administración Tributaria frente a los bienes del contribuyente, vulnerando el patrimonio del contribuyente y su posibilidad de resolver y libertad de contratar honrando su deuda de una manera diferente, financiándose con terceros, compensando crédito, etc.

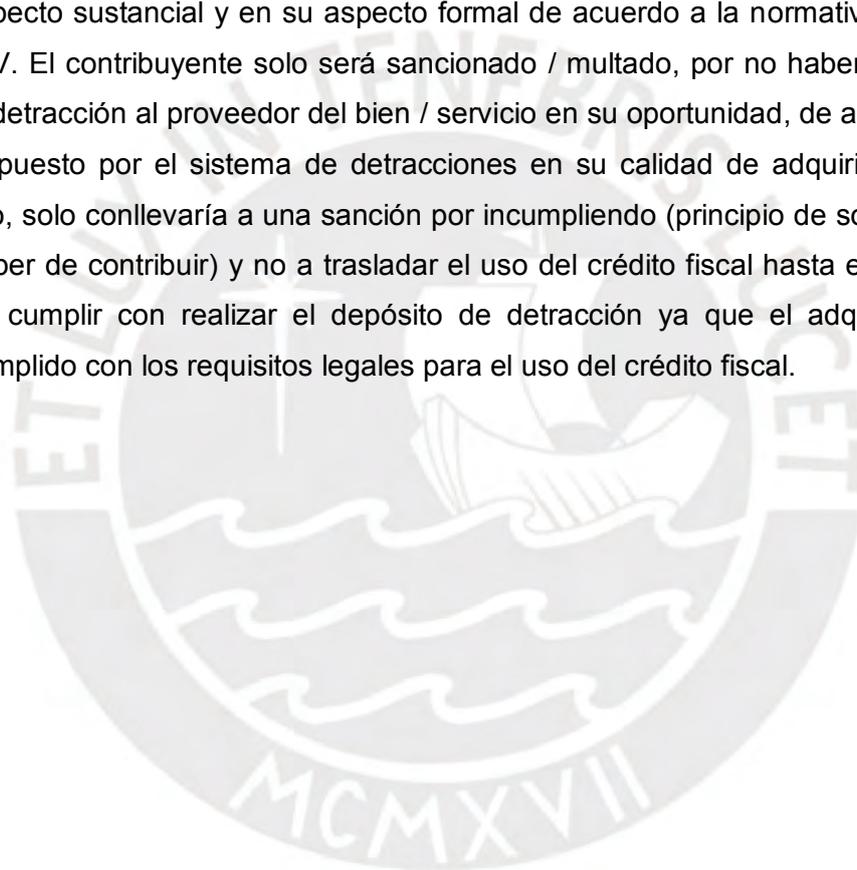
La libertad de contratar se ve restringida en la aplicación de este sistema de detracción, ya que obliga a la apertura de una cuenta corriente por decisión de la Administración Tributaria. Del mismo modo, el abono de una parte de la operación económica en la cuenta de detracción afecta y / o encarece el costo del servicio, ya que obliga indirectamente a incrementar los precios ya que el contribuyente ve afectada su liquidez, y de la misma manera, su patrimonio y su capacidad adquisitiva. Esto puede afectar en los planes de financiamiento y gestión económica de las empresas, vulnerando el principio de libertad de empresa

Finalmente, luego de haber analizado el Sistema de Deduciones como mecanismo de recaudación del IGV y su relación directa con los derechos constitucionales, podemos establecer que en el presente su finalidad en cuanto a la al incremento en la recaudación fiscal ha evolucionado y se ha alcanzado de manera positiva, cumpliendo el Estado su objetivo.

Sin embargo, se puede establecer tres aspectos a modificar para hacer más viable el Sistema de Deduciones ejecutando acciones/ajustes que protejan directamente al contribuyente, esto significa:

- En primer lugar, si el Sistema de Deduciones va orientado al combatir al sector informal, con mucha más razón el fisco debe diferenciar al sector formal (contribuyente), aquellos que podría calificar como “buenos contribuyentes”; aquellos que pagan sus obligaciones tributarias al día, aquellos que presentan sus declaraciones de manera puntual, aquellos que están en calidad de habidos en su domicilio fiscal, etc., para poder establecer cualquier otro parámetro de medición, para establecer su calidad de buenos contribuyente y exonerarlos de la aplicación del Sistema de Dedución.

- En segundo lugar, otro aspecto que se debe modificar es la intangibilidad de la cuenta de detracciones. Se debe flexibilizar la disposición de los fondos, de manera que, en cualquier momento el contribuyente, sin previa solicitud a la Administración Tributaria, pueda hacer uso de los fondos de la cuenta corriente; solo deberá cumplir con el único requisito de no adeudar tributos corrientes (mensuales, fraccionamiento, etc.) y no esperar sólo la disposición de sus fondos cuatro (04) veces al año previa solicitud a la Administración Tributaria.
- Para finalizar, en tercer lugar, no se debe restringir el uso del crédito fiscal, siempre y cuando el derecho al mismo está debidamente adquirido es su aspecto sustancial y en su aspecto formal de acuerdo a la normativa legal del IGV. El contribuyente solo será sancionado / multado, por no haber efectuado la deducción al proveedor del bien / servicio en su oportunidad, de acuerdo a lo dispuesto por el sistema de deducciones en su calidad de adquirente. Pero ello, solo conllevaría a una sanción por incumpliendo (principio de solidaridad y deber de contribuir) y no a trasladar el uso del crédito fiscal hasta el momento de cumplir con realizar el depósito de deducción ya que el adquirente ha cumplido con los requisitos legales para el uso del crédito fiscal.



## VII. REFERENCIAS

- ALTAMIRANO, A. (2003). *Sanciones Anómalas o Impropias en del Derecho Tributario*. En A. ALTAMIRANO, *Tratado de Derecho Tributario* (p. 258). Lima: Palestra Editores.
- ARIAS, L. A. (2011). *Política Tributaria para el 2011-2016*. CIES CONSORCIO DE INVESTIGACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL, 37.
- BORRERO, C. (2011). *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la función inspectora tributaria*. Lima: Biblioteca Nacional del Perú.
- BRAVO CUCCI, J. (2006). *Las Sanciones Anómalas en el IGV*. *Análisis Tributario*, 24-26.
- BRAVO, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario*. LIMA: Palestra Editores.
- BRAVO, J. (21 de enero de 2006). *tributoydogma.blogspot.com*. Recuperado de [tributoydogma.blogspot.com/2006/01/las-sanciones-anmalas-en-el-impuesto.html](http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/las-sanciones-anmalas-en-el-impuesto.html)
- CARVALHO, P. D. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*. Perú: Palestra Editores.
- CASTILLO, C., CONTRERAS, E., HERRERA, L., MALAVER, P., PEREA, R., ALEGRÍA, K., SÁNCHEZ, A., TORRES, M., ZULUAGA, Y. (octubre, 2006). *Nuevas aproximaciones a un híbrido peruano: El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias*. Perú: Vectigalia, 97.
- CASTILLO, C., CONTRERAS, E., HERRERA, L., MALAVER, P., PEREA, R., ALEGRÍA, K., SÁNCHEZ, A., TORRES, M., ZULUAGA, Y. (octubre, 2006). *Nuevas aproximaciones a un híbrido peruano: El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias*. Perú: Vectigalia, 117.
- COMISION DE INVESTIGACION. (N° 213 - 2010). *Procedimiento de Ingreso como Recaudación: Procedencia de Queja ante el Tribunal Fiscal*. Caballero Bustamante, 1-15.
- DURAN, L. (2003). *Jurisprudencia constitucional tributaria*.
- ESTUDIO CABALLERO BUSTAMANTE (1998). *La Imposición al Consumo en el Perú*. Estudio Caballero Bustamante, 570.
- HUAMANI, R. (2009). *Código Tributario Comentado*. Lima: Juristas Editores EIRL.
- LANDA, C., & VELAZCO, A. (2009). *Constitución Política del Perú 1993*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica Del Perú.
- GAMBA, C. (2003). *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Paulo de Carros Carvalho. Lima: La Palestra

- MATEUCCI, M. A. (2011). *Análisis para la aplicación del crédito fiscal del IGV*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- MUÑOZ-NÁJAR, M. (1998). *Libro Primero de la Obligación Tributaria*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.pdf>
- PACCI, A. (2009). *Principios de la Potestad Sancionadora en Materia Tributaria*. Recuperado de <http://albertopacciderechotributario.blogspot.com/2009/10/principios-de-la-potestad-sancionadora.html>
- PEÑA, J. (2015). *Liberación de Fondos de Deduciones*. Actualidad Empresarial, 38-39.
- ROBLES MORENO, C., RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, F., VILLANUEVA GUTIERREZ, W., & BRAVO CUCCI, J. (2016). *Código Tributario, Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico.
- ROBLES, C., RUIZ DE CASTILLA, F., BRAVO, J., & VILLANUEVA, W. (2009). *Código Tributario, Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico.
- RUBIO LLORENTE, F. (1995). *Derechos fundamentales y principios constitucionales*.
- SPISSO, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: De Palma.
- TORRES, C. D. (diciembre, 2010). El Sistema de Pago de las Obligaciones Tributarias y los Derechos de los Contribuyentes. Perú: Análisis Jurídico, 175.
- VERGARA HERNANDEZ, S. (s.f.). [http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion\\_tributaria.pdf](http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf). Recuperado de [http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion\\_tributaria.pdf](http://www.cetuchile.cl/images/docs/planificacion_tributaria.pdf)
- VILLANUEVA GUTIERREZ, W. (2011). *Los Derechos afectados por el SPOT*. Lima: USMP Fondo Editorial.
- VILLANUEVA, W. (2003). *El Crédito Fiscal*. Revista Peruana de Jurisprudencia, XXI, 79.
- VILLANUEVA, W. (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú*. Lima, Perú: Tax Editor.
- VILLANUEVA, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima: Instituto Pacífico.
- VILLEGAS, H. B. (1976). *Los Agentes de Retención y Percepción en el derecho tributario*. Buenos Aires. De Palma.