

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO - PUNO

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



**“ANÁLISIS DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS Y LA VULNERACIÓN DE DERECHOS Y
PRINCIPIOS QUE GENERA SU IMPLEMENTACIÓN EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO”**

TESIS

PRESENTADO POR:

LI GIANCARLO JHONATAN MEDINA ALVAREZ

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

ABOGADO

PROMOCIÓN XXXVII

PUNO – PERÚ

2017

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO - PUNO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

**“ANÁLISIS DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA
VULNERACIÓN DE DERECHOS Y PRINCIPIOS QUE GENERA SU
IMPLEMENTACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO”**

TESIS PRESENTADO POR:

LI GIANCARLO JHONATAN MEDINA ALVAREZ

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE:

ABOGADO

FECHA DE SUSTENTACIÓN: 21 DE JULIO DEL 2017

APROBADO POR EL JURADO REVISOR CONFORMADO POR:

PRESIDENTE:


Abog. Jesus Leonidas Oswaldo Belon Frisancho

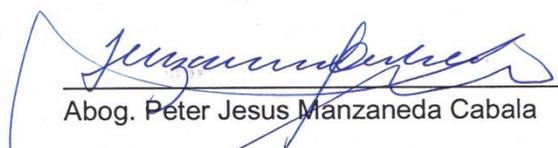
PRIMER MIEMBRO:


Abog. Rafael Teófilo Perez Monroy

SEGUNDO MIEMBRO:


M. Sc. Wilder Ignacio Velazco

DIRECTOR / ASESOR:


Abog. Peter Jesus Manzaneda Cabala

ÁREA: Derecho Público
LÍNEA: Derecho Administrativo
TEMA: Derecho Tributario



DEDICATORIA

A Dios por estar siempre a mi lado y ayudarme a lograrlas cosas que me propongo, porque es grande su misericordia, perdón y apoyo incondicional.

A mi Mamá Celedonia Alvarez y a mi Papá Cirilo Medina por haberme encaminado en el sueño de ser algún día Abogado, por su apoyo incondicional durante mi vida estudiantil y por el cariño y amor brindado. Gracias, queridos Mamá y Papá.

A mis sobrinos Diego y Ariana, por su ternura y sencillez, y por la alegría que causan en mi al encontrarnos.

A Sandrita, por su amor y apoyo para culminar esta investigación, y sobre todo por darse su tiempo para apoyarme en los trámites y coordinaciones pendientes. Muchas Gracias.

AGRADECIMIENTOS

Mi reconocimiento y gratitud a la Universidad Nacional del Altiplano, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Escuela Profesional de Derecho.

A mis docentes de la Escuela Profesional de Derecho, quienes con su orientación y conocimiento supieron orientarnos en el campo académico, para en el futuro desempeñarnos bien como profesionales.

Un agradecimiento especial a mi Presidente de Jurado, Primer y Segundo Miembro, por todas las recomendaciones y el apoyo brindado en la ejecución de la presente investigación.

Gracias.

EL AUTOR

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE FIGURAS	8
ÍNDICE DE TABLAS	9
ÍNDICE DE ACRÓNIMOS	10
RESUMEN	11
ABSTRACT	12
I. INTRODUCCIÓN	13
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	15
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	23
1.2.1. PROBLEMA GENERAL	23
1.2.2. PROBLEMAS ESPECÍFICOS	23
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	24
1.3.1. OBJETIVO GENERAL.....	24
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	24
II. REVISIÓN DE LITERATURA	25
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	25
2.2. MARCO TEÓRICO	28
2.2.1. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL.....	28
2.2.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	29
2.2.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	34
2.2.4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL TRIBUTO	39
2.2.5. ESTRUCTURA DE LA NORMA TRIBUTARIA	41
2.2.6. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	44
2.2.7. FORMAS DE EXTINCIÓN DE AL DEUDA TRIBUTARIA.....	46
2.2.8. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	47

2.2.9.	PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	50
2.2.10.	INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	52
2.2.11.	IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	53
2.2.12.	SISTEMAS ADMINISTRATIVOS O MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS - IGV.....	69
2.2.13.	SPOT O SISTEMA DE DETRACCIONES.....	75
2.3.	HIPÓTESIS.....	102
2.3.1.	HIPÓTESIS GENERAL	102
2.3.2.	HIPÓTESIS ESPECÍFICA	103
2.4.	MARCO CONCEPTUAL	104
III.	MATERIALES Y MÉTODOS	106
3.1.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	106
3.1.1.	DISEÑO DE INVESTIGACIÓN.....	106
3.1.2.	TIPO DE INVESTIGACIÓN	106
3.1.3.	MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN	107
3.1.4.	TIPO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA:.....	108
3.1.5.	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN	108
3.2.	POBLACIÓN Y MUESTRA	108
3.2.1.	POBLACIÓN	108
3.2.2.	MUESTRA.....	109
IV.	RESULTADOS Y DISCUSIÓN	111
4.1.	OBJETIVO ESPECÍFICO N° 01.....	111
4.1.1.	ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL ART. 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ AL SPOT – SPOT.	112
4.1.2.	MOTIVOS DE IMPLEMENTACIÓN DEL SPOT	126

4.1.3.	ANÁLISIS CRÍTICO A LA REGULACIÓN DEL SPOT.....	131
4.2.	OBJETIVO ESPECÍFICO N° 02.....	162
4.2.1.	VULNERACIÓN DE DERECHOS CON LA APLICACIÓN DEL SPOT.....	163
4.2.2.	VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS CON LAS APLICACIÓN DEL SPOT.....	174
4.3.	CONTRASTACIÓN DEL A HIPÓTESIS:.....	185
4.4.	DISCUSIÓN	186
4.5.	OBJETIVOS ESPECÍFICO N° 03	196
4.5.1.	RESPECTO A LA REGULACIÓN DEL SPOT.....	198
4.5.2.	RESPECTO A LOS DERECHOS	199
4.5.3.	RESPECTO A LOS PRINCIPIOS.....	200
V.	CONCLUSIONES	202
VI.	RECOMENDACIONES.....	202
VII.	REFERENCIAS	204
7.1.	BIBLIOGRAFÍA BÁSICA.....	204
7.2.	NORMAS LEGALES.....	207
ANEXOS		208
	ANEXO N° 01 PROYECTO DE LEY.....	208
	ANEXO N° 02 ENCUESTA.....	216

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURA N° 1 EVOLUCIÓN DEL IGV EN EL PERU	55
FIGURA N° 2 CARACTERÍSTICAS DEL IGV	57
FIGURA N° 3 ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IGV	58
FIGURA N° 4 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES.....	73
FIGURA N° 5 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES	74
FIGURA N° 6 FUNCIONAMIENTO DEL SPOT	91
FIGURA N° 7 FECHAS PARA SOLICITAR LIBERACIÓN DE FONDOS.....	98
FIGURA N° 8 DESARROLLO DEL OBJETIVO ESPECÍFICO N° 01	112
FIGURA N° 9 POSIBLES JUSTIFICACIONES DEL SPOT	127
FIGURA N° 10 DELIMITACIÓN DEL ANÁLISIS DEL SPOT	132
FIGURA N° 11 RESUMEN DEL ANÁLISIS CRÍTICO DEL SPOT	162
FIGURA N° 12 DERECHOS Y PRINCIPIOS VULNERADOS.....	184
FIGURA N° 13 OPERATIVIDAD SIMPLE DE LA DETRACCIÓN.....	187
FIGURA N° 14 DESARROLLO DEL SPOT	191

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA N° 1 TRIBUTOS EN EL PERÚ	29
TABLA N° 2 FINES Y OBJETIVOS DE LOS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DEL IGV	71
TABLA N° 3 CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DEL IGV	74
TABLA N° 4 HISTÓRICO DE NORMAS LEGALES DEL SPOT	76
TABLA N° 5 INFRACCIONES SANCIONES EN EL SPOT	101
TABLA N° 6 GRADUALIDAD APLICABLE A LAS SANCIONES DEL SPOT	102
TABLA N° 7 INTERROGANTES DE LA ENCUESTA	110
TABLA N° 8 ANEXOS APLICABLES AL SPOT	130
TABLA N° 9 INFRACCIONES Y SANCIONES DEL SPOT	138
TABLA N° 10 BIENES Y SERVICIOS AFECTOS AL SPOT	142
TABLA N° 11 ENCUESTA: PRIMERA PREGUNTA	190
TABLA N° 12 ENCUESTA: TERCERA PREGUNTA	191
TABLA N° 13 ENCUESTA: SEGUNDA PREGUNTA	193
TABLA N° 14 ENCUESTA: CUARTA PREGUNTA	195
TABLA N° 15 ENCUESTA: QUINTA PREGUNTA	195

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

EXP	: Expediente
FONAVI	: Fondo Nacional de Vivienda
IGV	: Impuesto General a las Ventas
INDECOPI	: Instituto de Defensa de la Competencia y la Propiedad Intelectual.
INEI	: Instituto Nacional de estadística e Informática
IPM	: Impuesto de Promoción Municipal
ITF	: Impuesto a las Transacciones Financieras
LPAG	: Ley del Procedimiento Administrativo General
RTF	: Resolución del Tribunal Fiscal
RS	: Resolución de Superintendencia
SENATI	: Servicios Nacional Adiestramiento en Trabajo Industrial
SENCICO	: Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción
SPOT	: Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
STC	: Sentencia del Tribunal Constitucional
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.
TF	: Tribunal Fiscal
TUO	: Texto Único Ordenado

RESUMEN

Este trabajo de investigación aborda el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, constituido como un Sistema Administrativo del Impuesto General a las Ventas que ayuda a la recaudación tributaria. Por ello, la investigación tuvo como Objetivo General: *Analizar si la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el Ordenamiento Jurídico Peruano fue realizado verificando el respeto de los derechos del contribuyente y los principios jurídico tributarios*. Para lograr dicho propósito, se utilizó un Diseño de Investigación Mixta, con Tipos de Investigación Descriptiva y Exploratoria, y en base a los Métodos Analítico y Jurídico, sobre una Investigación Jurídica Empírica; la Población corresponde a la norma que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, para la Muestra se determinó encuestar a 25 Profesionales que conocen y practican el Derecho Tributario. Como resultado, se pudo obtener que el Sistema tiene un marco normativo irregular, complejo e impreciso con inseguridad jurídica; asimismo, hay vulneración de los Derechos de Propiedad, Libertad de Contratar y Libertad Contractual, Debido Procedimiento, Defensa, y los Principios de Reserva de Ley, Igualdad, No Confiscatoriedad, y Capacidad Contributiva.

Palabras Clave: Derechos, Detracción, Principios, SUNAT, Tributo.

ABSTRACT

This research deals with the System of Payment of Tax Obligations with the Central Government, constituted as an Administrative System of the General Tax on Sales that helps the tax collection. For this reason, the main objective of the investigation was to analyze whether the implementation of the System of Payment of Tax Obligations in the Peruvian Juridical Order was carried out verifying the respect of the taxpayer's rights and the tax legal principles. To achieve this purpose, a Mixed Research Design was used, with Descriptive and Exploratory Research Types, and based on the Analytical and Legal Methods, on an Empirical Legal Investigation; The Population corresponds to the norm that regulates the System of Payment of Tax Obligations, for the Sample was determined to survey 25 Professionals who know and practice the Tax Law. As a result, it was possible to obtain that the System has an irregular, complex and imprecise legal framework with legal uncertainty; In addition, there is infringement of Property Rights, Freedom of Contracts and Contract Freedom, Due Process, Defense, and the Principles of Law, Equality, Non Confiscation, and Contributory Capacity.

Key Words: Rights, Detraction, Principles, SUNAT, Tax.

I. INTRODUCCIÓN

El campo del Derecho Tributario en nuestro Departamento de Puno, tiene una escasa admiración e inclinación por parte de los Abogados, pues siempre estará primero el conocimiento del Derecho Civil y Penal; sin embargo, nos olvidamos que el Derecho Tributario tiene implicancias en la vida profesional del Abogado. Precisamente el SPOT constituye un tema que pocos conocen y aplican, y su regulación sin darnos cuenta *–ni dar importancia–* genera ciertas complejidades e irregularidades; por ello el conocimiento del SPOT resulta de vital importancia, porque el propósito es que el Abogado desde la perspectiva jurídica pueda sustentar las falencias que tiene este Sistema, y consiguientemente proponer alternativas que permitan mejorar su regulación, pero sobre todo eliminar cualquier tipo de vulneración de derechos o principios, o cualquier ejercicio excesivo de la potestad tributaria.

Por ello. la complejidad del SPOT y su implementación, genera en la actualidad una presunción de que exista vulneración de algunos derechos de los contribuyentes, como por ejemplo: el Derecho a la Propiedad, dado que los depósitos implican una pérdida de los atributos de la propiedad por estar sometido solamente al pago de deuda tributaria; el Derecho a la Libertad de Contratar, dado que la única entidad financiera donde se puede hacer el depósito es en el Banco de la Nación, y no una que pueda elegir el contribuyente, el Derecho a la Igualdad ante la Ley, dado que el SPOT no se aplica a todas las actividades sujetas el IGV, sino solo algunas. Entonces, resulta necesario que el SPOT sea estudiado desde la perspectiva jurídica y no puramente contable, pues los problemas estrictamente no están ligados únicamente a cálculos o anotaciones en los libros contables; sino también a

temas de índole jurídico tributario, verificando si alguna institución jurídica ha sido regulada en base a la Constitución Política del Estado, o simplemente ha vulnerado la misma.

Entonces, ratificamos la necesidad de estudiar el SPOT, pues además de no haber ninguna investigación jurídica hasta la fecha, urge conocer a fondo su regulación.

Por eso, la investigación se planteó como Objetivo General: Analizar si la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el Ordenamiento Jurídico Peruano fue realizado verificando el respeto de los derechos del contribuyente y los principios jurídico tributarios, y como Objetivos Específicos:

- Analizar si la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el ordenamiento jurídico peruano es considerado como un mecanismo de control o de recaudación tributaria y que consecuencia que genera en la actualidad
- Identificar los derechos y/o principios jurídico tributarios que se vulneran con la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al cual se encuentran obligados los contribuyentes
- Proponer modificaciones legislativas y lineamientos que permitan mejorar la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

Con estos objetivos, demostraremos a fondo la regulación del SPOT, y las posibles vulneraciones que generar en la actualidad a los contribuyentes que se encuentran obligados a cumplirla.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los recursos financieros más influyentes en el Presupuesto Público de nuestro país son por lo general, los recursos tributarios; pues estos se han consolidado como uno de los principales instrumentos de recaudación fiscal, sumando al hecho que el Estado al cobrarlo, despoja al ciudadano de parte de su patrimonio; esto ha contribuido a la formación de una concepción equivocada de los tributos como una carga que todo contribuyente sacrificado debe soportar. Sin embargo, no debemos llegar a considerar al tributo como una carga, pues esta tiene su naturaleza jurídica a la de una obligación propiamente dicha. (*Bravo Cucci, 2013, pág. 35*).

Por ello, el pago de los tributos no es una gracia de los contribuyentes efectuada a favor del Estado, sino por el contrario es un deber de contribución por ese Contrato Social que Jacobo Russoe nos instauró desde tiempos antiguos; de ahí que el Estado necesita para realizar sus funciones, de cierto nivel de financiamiento con el que también cumpla con generar el bien común. Al respecto la Sentencia N° 004-2004-AI/TC del 21 de Septiembre del 2004 reconoce lo siguiente: "(...) Como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (Artículo 43 de la Constitución). Se trata pues de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y de otro lado, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado

de la Nación (Artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social”.

La Constitución Política de 1993 en el Capítulo IV en su Artículo 74 establece la Potestad tributaria, entendiéndose esta como la “aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales que las habilita a expedir normas jurídicas con relación al (...) fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia legislativa una consecuencia lógica de la soberanía del estado” (*Bravo Cucci, 2015, pág. 108*).

En nuestro ordenamiento jurídico peruano, el Derecho Tributario se encuentra regulado de manera general por la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (Decreto Legislativo N° 771, 1993), y en su Artículo 2° establece que se encuentra comprendido por el Código Tributario y los Tributos del Gobierno Central y Gobiernos Locales.

Así, el Código Tributario (Decreto Supremo N° 113-2013-EF, 2013), vendría a constituir la norma fundamental que desarrolla toda la actividad tributaria, incluida la tributación vinculada a los Gobiernos Locales, y cualquier actuación, deberá realizarse de manera obligatoria respetando lo establecido en esta norma; además, en el Libro Segundo regula sobre La Administración Tributaria y los Administrados, y en su Título I a los Órganos de la Administración, y específicamente en el Artículo 50° regula la Competencia de la SUNAT, estableciendo que es competente para la administración de tributos internos y de los derechos arancelarios” (*Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 502*)

Así, se refleja que la SUNAT es el ente recaudador del Estado, y responsable de que la base tributaria se amplíe, a través de las actuaciones

que se encuentra habilitada; seguramente, si nos encontraríamos en un país de Europa, veríamos el tema tributario como algo controlable; sin embargo, no es así. Para nadie es un secreto que la tributación es una de las formas de recaudar dinero que contribuye de manera fundamental al desarrollo del país en el cumplimiento de sus fines; pero se estima que en nuestro país existe un promedio 70% de informalidad, es decir que no pagan ningún tipo de tributo, y el resto (30%) si aporta al fisco, no lo hacen en la magnitud ni veracidad que les corresponde.

Por ello, el Estado, en ejercicio de su *ius imperium*, tiene la potestad necesaria para tomar medidas efectivas con la finalidad de frenar problemas de recaudación. Se hace evidente que el aparato estatal es insuficiente para solucionar con sus propios medios dicho problema, por lo que se hace necesaria la participación de los agentes del mercado a fin de procurar su objetivo. (Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 83)

Para combatir este 70% de informalidad que se traduce en “evasión tributaria”, el Estado implementó mecanismos legales que permitan resolver estas irregularidades tributarias e incrementar la base tributaria; y precisamente una de las formas para luchar contra la evasión tributaria es el SPOT, denominado por algunos como Sistema de Deduciones.

El SPOT, es un *mecanismo administrativo que coadyuva con la recaudación de determinados tributos y consiste básicamente en la deducción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del importe a pagar por estas operaciones, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre*

del vendedor o prestador del servicio, el cual, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta del Banco de la Nación para efectuar el pago de tributos, multas y pagos a cuenta incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario, que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT.

El sistema de detracciones se aplica a las siguientes operaciones:

- La venta interna de bienes y prestación de servicios
- Servicio de transporte de bienes por vía terrestre
- Servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre
- Operaciones sujetas al IVAP (Impuesto a la Venta de Arroz Pilado)

Fue creado mediante el Decreto Legislativo N° 917 publicado el 28 de abril de 2001, y entró en vigencia a partir del 1 de julio del año 2002, con la RS N° 058-2002/SUNAT. Posteriormente mediante Decreto Legislativo N° 940, publicado el 31 de diciembre de 2003, se modificó el Decreto Legislativo N° 917 con el propósito de ampliar el ámbito de aplicación del Sistema, luego el 15 de agosto de 2004 se publicó la RS N° 183-2004/SUNAT que estableció las normas para la aplicación del Sistema siendo vigente desde el 15 de setiembre del mismo año. Dicha resolución contiene 03 Anexos, que detallan los bienes y los servicios a los cuales se aplica el SPOT.

Dichos anexos fueron modificados principalmente por la incorporación de nuevos bienes y servicios, con el objetivo de otorgar mayor amplitud al Sistema de Detracciones. Entre las más relevantes modificaciones encontramos las incorporadas mediante las RS N° 293-2010/SUNAT y 063-

2012/SUNAT vigente desde el 1 de diciembre de 2010 y el 2 de abril de 2012, respectivamente.

La primera incorporó los contratos de construcción, como un servicio sujeto al Sistema de Deduciones, dando conformidad al Decreto Legislativo N° 940 y la segunda incorporó a los demás servicios gravados con el IGV que no se estaban sujetos a dicho Sistema y de esta manera, hoy en día, todos los servicios gravados con el IGV se encuentran sujetos al Sistema. Posteriormente, con la publicación de la RS N° 250-2012/SUNAT, vigente a partir del 1 de noviembre de 2012, se introdujo de manera separada la aplicación del SPOT a los espectáculos públicos gravados con el IGV. Mención aparte merece la RS N° 249-2012/SUNAT, mediante la cual se dispuso que a partir del 1 de noviembre de 2012 se ampliaría su aplicación a la venta de determinados bienes exonerados del IGV, que generan renta gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, desde esa fecha tales bienes se incorporaron en los numerales 20 y 21 del Anexo II de la RS N° 183-2004/SUNAT. Finalmente, la RS N° 022-2013/SUNAT nuevamente modificó la RS N° 183-2004/SUNAT para aplicar el Sistema de Deduciones a la primera venta de inmuebles que realicen los constructores, sujetándose esta al porcentaje del 4% sobre el valor de venta del inmueble. Dicha disposición se encuentra en vigencia desde el 1 de febrero de 2013 (Gáslac Sánchez, 2013, págs. 09-10).

A ello, se debe añadir, que mediante RS N° 343-2014 se dispuso la exclusión del SPOT a todos los bienes descritos en el Anexo I de la RS 183-2014/SUNAT a partir del 01 de enero del 2015.

De una verificación rápida sobre las normas citadas, se puede ver que el SPOT ha sufrido una serie de modificaciones y arreglos que *se traducen en una inseguridad jurídica*, ya que se tiene bastantes modificaciones; esto implica en un perjuicio para los contribuyentes afectos al Sistema, generando incertidumbre en su cumplimiento y viéndose sometidos a tener que pagar las multas en caso no cumplan con su obligación, o no poder hacer uso del crédito fiscal.

Ahora, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 03769-2010-PA/TC ha señalado que *“La detracción se constituye en un deber singular y distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos ya que el agente detractor no entrega al fisco el monto detráido dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal”*, es decir se traduce como una forma indirecta de recaudación que más vendría a ser sistema de recaudación a nivel administrativo; sin embargo, el SPOT establece *el cuestionado ingreso como recaudación*, mecanismo a través de cual SUNAT puede ordenar al Banco de la Nación el traslado de la cuenta de detracciones a los fondos de la SUNAT en calidad de “Recaudación”; una especie de confiscación que vulnera el derecho a la propiedad del dinero y la libre disponibilidad de los fondos, no solamente para fines tributarios, sino para fines propios de la empresas.

Además, en vez se aplicarse una tasa única y establecerse un mecanismo ágil y neutro como en el caso del ITF o de las Retenciones, o cuando menos tasas homogéneas, como ocurre con las Percepciones, se *aprobó un mecanismo impreciso y muy complejo*. En efecto, en el SPOT las tasas oscilan entre 1.5% y 15% para el caso de bienes afectos, y entre 4% y

12% para servicios afectos, como se indica en los Anexos I, II y III de la RSN° 183-2 004/SUNAT y modificatorias(Mini Miranda, 2014, pág. 89).

Lo anterior, genera una complicidad en la determinación de la tasa que debería pagarse en una operación sujeta al SPOT, contraviniendo al Principio de Simplicidad, Uniformidad y Razonabilidad establecido en el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. (Ley 27444, 2001).

Por otro lado, de acuerdo con las innumerables consultas formuladas a SUNAT, se podría inferir que *existe una imprecisa determinación de los conceptos que comprenden los bienes y/o servicios incluidos en el sistema*, lo que dificulta saber con precisión el porcentaje de detracción que le corresponde a cada operación, y aplicar tasas diferentes sólo por errores involuntarios supone una multa equivalente al 100% del monto no detráido, y como castigo adicional, la imposibilidad de ejercer el derecho al crédito fiscal, al menos hasta la acreditación del depósito del 100% de la detracción(Mini Miranda, 2014, pág. 90).

La complejidad del SPOT y su implementación, *genera una presunción de que exista vulneración de algunos derechos de los contribuyentes*, como por ejemplo: el Derecho a la Propiedad, dado que los depósitos implican una pérdida de los atributos de la propiedad por estar sometido solamente al pago de deuda tributaria; el Derecho a la Libertad de Contratar, dado que la única entidad financiera donde se puede hacer el depósito es en el Banco de la Nación, y no una que pueda elegir el contribuyente, el Derecho a la Igualdad ante la Ley, dado que el SPOT no se aplica a todas las actividades sujetas el IGV, sino solo algunas.

La Constitución Política del Perú de 1993 en su Capítulo IV regula El Régimen Tributario y Presupuestal, y en su Artículo 74°, establece que (...) El Estado (...) debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (Constitución, 1993). Respecto a esta norma constitucional, cabe analizar si la regulación del SPOT vulnera o no algunos de los principios mencionados.

Así, -por ejemplo- resulta necesario revisar el *Principio de No Confiscatoriedad* que informa y limita el ejercicio de la Potestad Tributaria estatal, garantizando que la Ley Tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la legítima espera patrimonial de las personas (Landa Arroyo, 2006, pág. 47). Es en ese sentido, el Tribunal Constitucional en el Expediente 2727-2002-AA/TCha señalado que este principio es un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando por el derecho a la Propiedad; siendo así, se tiene la incertidumbre de si el SPOT cumple este principio o no.

Ante ello, la vulneración de principios y derechos constitucionales por parte de la intervención como el SPOT, no encuentran justificación en un estado social de Derecho, como el caso peruano. Dicha forma de Estado no es la negación de un Estado de Derecho, sino una que garantiza el derecho a la propiedad y no legitima un intervencionismo autoritario por parte del Estado, siendo que el deber de contribuir al gasto público se hace en función al principio de capacidad contributiva y al irrestricto respeto de otros principios y derechos constitucionales. (Bravo Cucci, *Derecho Tributario*, 2013, pág. 164)

Finalmente, en el plano económico-financiero, el SPOT estaría siendo calificado como un Sistema oneroso que traer una serie de consecuencias tributarias, dado que repercute en disponibilidad del efectivo para los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas.

Por estas consideraciones expuestas, se ha planteado las siguientes interrogantes de investigación:

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. PROBLEMA GENERAL

- ¿La implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias fue realizado verificando el respeto de los derechos del contribuyente y los principios jurídico-tributarios?

1.2.2. PROBLEMAS ESPECÍFICOS

- ¿La regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el ordenamiento jurídico peruano se considera como un mecanismo de control, o de recaudación tributaria, y qué consecuencias genera en la actualidad?
- ¿Existe vulneración de derechos y/o principios jurídico-tributarios con la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al cual se encuentran obligados los contribuyentes?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. OBJETIVO GENERAL

- Analizar si la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el Ordenamiento Jurídico Peruano fue realizado verificando el respeto de los derechos del contribuyente y los principios jurídico-tributarios.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar si la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias en el ordenamiento jurídico peruano se considera como un mecanismo de control o de recaudación tributaria, y que consecuencias genera en la actualidad.
- Identificar los derechos y/o principios jurídico tributarios que se vulneran con la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al cual se encuentran obligados los contribuyentes
- Proponer mejoras en la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias que garanticen el respeto a los derechos del contribuyente y los principios jurídico- tributarios

II. REVISIÓN DE LITERATURA

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

A. **CHAVEZ FERNANDEZ, YOLANDA FIORELLA** en su Tesis: ***EL SISTEMA DE DETRACCIONES DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y LA GESTIÓN DEL CAPITAL DE TRABAJO EN LAS EMPRESAS INMOBILIARIAS DEL DISTRITO DE SANTIAGO DE SURCO, AÑO 2013,*** concluyó que:

- ✓ La Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización influye considerablemente en el control del capital de trabajo cuando realiza operaciones afectas al sistema porque le limita los fondos para cumplir con sus obligaciones y para cumplir con el cronograma de construcción del inmueble.
- ✓ A la mayoría de empresas del sector inmobiliario, el sistema de detracciones como mecanismo administrativo, afecta significativamente en la gestión del capital de trabajo toda vez la Administración Tributaria aplica sanciones a los contribuyentes por no determinar la detracción en forma adecuada.
- ✓ Los procedimientos administrativos tributarios como garantía jurídica de los administrados influyen directamente en la gestión de la tesorería porque afectan directamente la liquidez de las empresas no permitiendo desarrollar una adecuada gestión de la tesorería.
- ✓ Las sanciones e infracciones tributarias como producto de la facultad discrecional de determinar y sancionar de la administración tributaria influyen significativamente en la planificación del capital de trabajo

debido a que son muy fuertes y afectan directamente en las operaciones.

B. MORENO RODRIGUEZ, AUGUSTO, en su Tesis: **“SISTEMA DE DETRACCIONES Y SU INFLUENCIA EN LA SITUACION ECONOMICA Y FINANCIERA DE LA EMPRESA P.A.B.S.A.C. DE LA CIUDAD DE GUADALUPE, PERIODO 2012-2013”**, concluyó que:

- ✓ El SPOT atenta contra el principio de no confiscatoriedad, ya que las empresas sujetas al sistema de detracciones no pueden disponer libremente de sus fondos.
- ✓ El SPOT ha influido de manera negativa en la Situación Económica y Financiera de la empresa P.A.B.S.A.C. de la ciudad de Guadalupe, como se demuestra en la Tabla N° 06 El efecto financiero de la aplicación del SPOT, se aprecia en la disminución significativa de los indicadores de liquidez general, liquidez absoluta y Capital de trabajo.
- ✓ El efecto económico se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento externo; debido a la falta de liquidez de la empresa P.A.B.S.A.C. para cumplir con sus obligaciones con terceros.

C. MORALES MEDINA, VICTOR ALONSO y SALINAS OBREGÓN, ELVIS GABRIEL, en su Tesis: **“EFECTOS DEL SPOT EN LAS MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS EN LA PROVINCIA DE HUAURA”**, concluyeron que:

- ✓ La pérdida de la condición del activo por los ingresos a la cuenta de detracción afecta financieramente a las Micro y pequeñas empresas en la Provincia de Huaura, considerando el tiempo de inmovilización de las detracciones retenidas en el Banco de la Nación.
- ✓ La aplicación del SPOT afecta el Flujo de Efectivo de la Micro y Pequeñas Empresas en la Provincia de Huaura, considerando que para cumplir con la detracción se retiene parte de la liquidez corriente, que permite cumplir con las actividades operativas de la empresa como la adquisición de materias primas o insumos para la continuidad del funcionamiento y cumplimiento del ciclo empresarial.

D. CASTRO TÁVARA, PAÚL en su Tesis: ***“EL SISTEMA DE DETRACCIONES DEL IGV Y SU IMPACTO EN LA LIQUIDEZ DE LA EMPRESA DE TRANSPORTES DE CARGA PESADA FACTORIA COMERCIAL Y TRANSPORTES S.A.C. DE TRUJILLO”***, concluyó que:

- ✓ El SPOT como medida de recaudación administrativa, atenta contra el Principio de Reserva de Ley, ya que no debería ser una norma de rango de ley formulada por la Administración Tributaria ni mucho menos ser las Resoluciones de Superintendencia las cuales amplíen la los alcances de la norma; asimismo atenta al principio de equidad ya que no es equitativo porque afecta a toda clase de empresas que comercializan bienes o prestan servicios afectos al sistema; sin tomar en cuenta su tamaño y su capacidad contributiva, y el principio de no confiscatoriedad ya que las empresas sujetas al sistema no pueden disponer libremente de sus fondos detraídos.

- ✓ El SPOT ha influido de manera negativa en la situación económica y financiera de la Empresa de Transportes de Carga Pesada Factoría Comercial y Transportes S.A.C. Esta conclusión se fundamenta en el TABLA 4.6; pág. 70; donde se observa que la empresa al finalizar cada periodo mensual termina con un saldo a favor en la cuenta corriente de Deduciones; agregando que dicho saldo solo será utilizado para la próxima declaración mensual y/o pago de deudas tributarias.
- ✓ El impacto significativo en la liquidez de la empresa por parte de la aplicación del SPOT, se aprecia en la disminución significativa de la Liquidez de la empresa para reinvertir el capital de trabajo, originando un efecto negativo en el costo de oportunidad, y además se aprecia en el incremento de los gastos financieros como consecuencia de la necesidad de financiamiento.

2.2. MARCO TEÓRICO

2.2.1. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

La regulación de Derecho Tributario en el Perú tiene su base en la Constitución Política del Perú; sin embargo es a través de leyes especiales que se regula todo los procedimientos y aplicaciones de los tributos. Así, en el Perú tenemos la Ley Marco Del Sistema Tributario Nacional creado por el Decreto Legislativo N° 771, vigente desde el 31 de diciembre de 1993.

El mencionado cuerpo normativo, en su Artículo 2º, establece que el Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por: El Código Tributario, que es la norma que regula todo el sistema tributario; y los siguientes Tributos, dependiendo de la competencia:

**TABLA N° 1
TRIBUTOS EN EL PERÚ**

GOBIERNO CENTRAL	GOBIERNO LOCAL	OTROS FINES
a) Impuesto a la Renta; b) Impuesto General a las Ventas; c) Impuesto Selectivo al Consumo; d) Derechos Arancelarios; e) Tasas f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.	Los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal: a) Impuesto Predial b) Impuesto al Patrimonio Vehicular c) Impuesto de Alcabala d) Otros.	a) Contribuciones de Seguridad Social, b) Contribución al FONAVI; c) Contribución al SENATI. d) Contribución al SENCICO.

Fuente: Ley Marco del Sistema Tributario Nacional

Elaboración: Propia

2.2.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Al igual que otras áreas del Derecho, propiamente debemos referirnos al Derecho Constitucional Tributario, pues la norma fundamental regula la rama tributaria, y es sobre ésta que se desprende todo el desarrollado normativo especial para las actuaciones de la Administración Tributaria y el Contribuyente.

La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales (Lejeune Valcárcel, 1980, pág. 180).

Así el Capítulo IV de la Constitución Política del Perú Constitución Política del Perú, en su Artículo 74° referido al Régimen Tributario y

Presupuestal constituye el marco normativo fundamental del Derecho Constitucional Tributario, ya que establece: La postead Tributario y sus Limitaciones tanto del Gobierno Nacional y Local, los Principios Tributarios, las normas que permites la regulación tributaria, y la normatividad prohibida en materia tributaria.

2.2.2.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA

Uno de los temas que regula el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú Constitución Política del Perú, en general, es la Potestad Tributaria, indicando que:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente Artículo”.

Puede afirmarse que la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado. Es necesario, por cuanto, que se cumplen todas las formalidades legales para la formación de esas normas jurídicas, dándose observancia al conjunto de actos que caracterizan al procedimiento legislativo. Dentro de ese esquema, la ley viene a ser el instrumento o vehículo que introduce los preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico, los que al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2015, pág. 108).

La potestad Tributaria o el Poder Tributario guarda relación con la soberanía que caracteriza a cada Estado frente a los demás; pero ante los ciudadanos, es un poder subordinado al marco constitucional. En efecto, los ciudadanos están llamados a cumplir con su deber de contribuir al financiamiento estatal, pero en el marco establecido por las normas constitucionales (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 84).

2.2.2.2. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

A. GOBIERNO NACIONAL

La potestad tributaria a nivel nacional está regulada también en el Artículo 74° de la Constitución, al establecer que: “*Los tributos se*

crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo (...)”.

De esta manera, el Congreso ostentaría potestad tributaria originaria para todos los tributos, a excepción de la regulación de tasas y aranceles que parecen corresponder al Ejecutivo. En efecto a pesar de que el texto constitucional alude a “tributos” en sentido general, resulta de la lectura de todo el primer párrafo que el Poder Legislativo tendría plena potestad tributaria para los impuestos (salvo los aranceles) y para las contribuciones de alcance nacional. Y en el caso de las tasas nacionales y los aranceles, el artículo 74° establece que deben ser regulados por decreto supremo, lo cual parecería indicar que el titular de tal facultad sería el Poder Ejecutivo. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 90)

B. GOBIERNO LOCAL

La Potestad Tributaria del Gobierno Local se regula también en el Artículo 74° de la Constitución, estableciendo que: “(...) Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley (...)”.

Los municipios deben ejercer su potestad tributaria también mediante las ordenanzas municipales, cuyo rango es el de una ley. Aunque tanto ordenanzas municipales como leyes del congreso tienen

rango legal, debe existir -como ya se había dicho- cierta articulación y orden entre los tributos que crean las municipalidades y los del gobierno central o gobiernos regionales; pues de lo contrario, el uso indiscriminado de la potestad tributaria municipal podría interferir con materias que ya son gravadas por otros tributos, lo cual tendría como único perjudicado al contribuyente. En este punto se debe tener en cuenta que no es un problema de jerarquía, sino de competencias establecidas por la Constitución y desarrolladas por la Ley. En efecto en el caso de los gobiernos locales, la propia constitución establece que el ejercicio de su potestad tributaria debe realizarse con los límites que señala la ley. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 94).

2.2.2.3. LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

El poder tributario estatal encuentra sus límites en los principios tributarios que regulan su ejercicio, establecen sus alcances y tienen impacto en el ámbito de las facultades estatales que restringen. Pero son también verdaderas garantías de respeto y ponderación de los derechos de los contribuyentes, obligados a concurrir al financiamiento estatal vía exacciones tributarias, pero siempre dentro de su ámbito de legalidad. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 86)

Por ello, la Constitución Política del Perú en su Artículo 74°, establece que: “(...)El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto

de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...)”.

2.2.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Código Tributario, en su Título Preliminar, en la Norma IX regula la APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO, estableciendo que: (...) *Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.*

El ejercicio del poder que tiene el estado para crear y regular los tributos se encuentra circunscripto a lo informado por los principios rectores del derecho tributario, que no solo versan acerca de cuál debe ser el procedimiento para la producción de normas tributarias; sino, también, cómo debe ser regulado el contenido mismo de un tributo, lo cual implica, en términos simples, la exigencia de respeto por el sujeto que asume la carga económica del pago del tributo, de sus derechos y de su patrimonio. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 95)

2.2.3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La Norma IV del Código Tributario referido al Principio de Legalidad y reserva de Ley establece que *sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros*

beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código (...).

Como se puede apreciar, nos encontramos ante un principio general de todo Estado de Derecho, según el cual la Administración se encuentra plenamente sujeta a la ley y al Derecho. De lo que se trata, es pues, que toda la actuación administrativa sin excepciones está vinculada no solo a las normas positivas, sino también al Derecho, término este último que incluye, además de aquellas, a los principios del Derecho. (*Gamba Valega, 2012, pág. 103*)

La Sentencia del Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC (acumulados); estableció que *El Principio de Legalidad*, en materia tributaria, parte del aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula (FJ 39).

2.2.3.2. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

La reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser

una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico.” (Carbonell, 2000, pág. 33)

La Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00042-2004-AI/TC señaló que; La Reserva de Ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia

2.2.3.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD

En la medida que el pago de los tributos va estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidad contributiva diferentes. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 105)

2.2.3.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El Principio de No Confiscatoriedad está expresado, a diferencia de los anteriores, en clave negativa porque implica una prohibición al legislador. De acuerdo con este principio, se proscribe el

uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares; es decir, que la creación de los tributos se convierta en una forma de despojo indebido de la riqueza particular.(Sevillanos Chavez, 2014, pág. 111)

Por eso Jarach, respecto a este caso, opina: “El impuesto sería una especie de instrumento usado indirectamente para lograr el mismo fin de la confiscación de bienes, y la Corte expresa que el hecho de adoptar el instrumento fiscal no puede permitir tampoco al Congreso privar a los ciudadanos de sus derechos patrimoniales”.(Chávez Gonzáles, 2011)

La Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4227-2005-AA/TC establece que: En los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, de lo contrario, corresponderá atender estas pretensiones en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos (FJ 26).

2.2.3.5. RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Entre los derechos fundamentales que se vinculan con la materia tributaria podemos mencionar: La igualdad ante la Ley y sus diversas versiones, como ya se vieron; la reserva tributaria que resguarda la no divulgación de la información recabada por razones de pago de tributos; la inviolabilidad del domicilio; la reserva e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados, el libre tránsito (no es posible

limitar este derecho con la imposición o cobro de un tributo); la libertad y seguridad personales (no hay prisión por deudas); entre otros. Estos derechos no solo deben ser respetados por el legislador, sino también, es como obvio, por la Administración Tributaria en sus actuaciones concretas. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 115)

2.2.3.6. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Artículo 21° del Código Tributario regula la Capacidad Tributaria señalando que: *“Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias”*.

El principio de capacidad contributiva se define en la actualidad como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza (Fernandez Cartagena, 2006). Es decir este principio supone la aptitud de las personas para pagar los tributos, lo cual implica, poseer la riqueza suficiente para poder cumplir con las obligaciones fiscales (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 160).

La STC N° 0053-2004-AI/TC establece que: El Principio de Capacidad Contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el

artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.

2.2.4. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL TRIBUTO

EL Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22.06.13) Texto Único Ordenado del Código Tributario, Libro Primero, Título I, Artículo 1º, conceptualización a la Obligación Tributaria, indicando que: *“La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.

La obligación tributaria es de naturaleza personal, esto significa que el sujeto acreedor de la relación tiene el derecho de exigir al deudor que cumpla con determinada prestación, hay pues dos sujetos determinados uno en calidad de acreedor y otro en calidad de deudor. Esta obligación es establecida por Ley, no surge del acuerdo de voluntad como sucede en el derecho civil; sino que necesariamente para que exista una obligación tributaria, esta debe tener origen legal, donde generalmente, se establece una prestación a favor del fisco y otra prestación a cargo del sujeto deudor.(Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 193)

Por parte la SUNAT en el INFORME N° 028-2004-SUNAT/2B0000, estableció que: El nacimiento de la obligación tributaria requiere de un hecho previsto en la norma, es decir, de una hipótesis de incidencia. Establecida ésta, al acaecer la conducta del deudor en tal hipótesis, debe cumplir con el mandato impuesto, con lo cual, nace la obligación tributaria. A esta conducta, realizada por el agente tributario como deudor y que se tipifica en la hipótesis de incidencia, se denomina hecho imponible.

También en el INFORME N° 028-2004-SUNAT/2B0000, señaló que la hipótesis de incidencia sólo califica un hecho como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se dé (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario.

Y el INFORME N° 034-2009-SUNAT/2B0000, opinó que: La determinación es solo declarativa de una obligación nacida en forma previa por mandato de la ley.

2.2.4.1. DEFINICIONES DE TRIBUTO

El Código Tributario no señala una definición de que es el Tributo, solo se establece un concepto de Obligación Tributaria, por ello, para lograr dilucidar y determinar un concepto de Tributo, deberá realizarse en base a la Doctrina y Jurisprudencia.

El tributo tiene como finalidad propia proveer de ingresos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines: la prestación de servicios públicos y la satisfacción de sus necesidades colectivas esenciales. De este modo También se puede asumir como una característica del tributo la definitividad (equivalente a la

disponibilidad plena para la aplicación al gasto público) en la adquisición de la riqueza (con carácter definitivo) por parte del ente público. (Huamani Cueva, 2011, pág. 33)

2.2.4.2. CLASIFICACIÓN

A. CLASIFICACIÓN TRIPARTITA

En lo que respecta a esta clasificación, el CÓDIGO TRIBUTARIO en la NORMA II, señala que el término genérico tributo comprende:

a) Impuesto: *Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*

b) Contribución: *Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*

c) Tasa: *Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual. Las Tasas, entre otras, pueden ser: Arbitrios, Derechos y Licencias.*

2.2.5. ESTRUCTURA DE LA NORMA TRIBUTARIA

2.2.5.1. LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

La hipótesis de incidencia tributaria es la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en

la ley de un hecho; es un concepto hipotético, formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 200).

2.2.5.2. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible es un hecho concreto localizado en el tiempo y en el espacio, sucedido efectivamente en el mundo real y físico, que por corresponder rigurosamente a la hipótesis de incidencia tributaria (descripción normativa previa), determina el nacimiento de una obligación tributaria. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 200).

2.2.5.3. ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA

A. ASPECTO MATERIAL

El aspecto objetivo o material precisa cual es el hecho gravado con el tributo, y generalmente responde a la pregunta sobre qué es lo que se grava.(Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 201)

B. ASPECTO SUBJETIVO

El aspecto subjetivo o personal, se encarga de señalar quien es el sujeto que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, y generalmente responde a la pregunta de, quién es el sujeto

obligado.(Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 201)

C. ASPECTO TEMPORAL

El aspecto temporal nos indica el momento en el cual nace la obligación tributaria (en algunos casos, el legislador recurre a la ficción legal, esto significa que el nacimiento de la obligación tributaria no se da necesariamente con la ocurrencia del hecho imponible, sino que por las características de su realización, el legislador se cuenta en la necesidad de efectuar ficción, y en ese sentido, la obligación nace como consecuencia del mandato legal y no se da ocurrencia al hecho imponible); es decir, a veces podemos identificar dos momentos o varios momentos, pero es la ley quien va a decidir en qué momento se entiende por realizado el hecho imponible. Este aspecto generalmente describe cuando se entiende que la obligación tributaria nace.(Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 201)

D. ASPECTO ESPACIAL

El aspecto espacial precisa el lugar donde se realiza el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria y generalmente responde a la pregunta de dónde se configura el hecho imponible, para saber si nos encontramos o no vinculados con el tributo. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 201)

2.2.6. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un pasivo que está obligado a la prestación. (Villegas, 2001).

2.2.6.1. ACREEDOR TRIBUTARIO

El Artículo 4º del Código Tributario señala que: *“Acreedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”*. El Acreedor tributario es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, el que detenta el poder de exigir la obligación tributaria, sea esta por medio del gobierno nacional o del gobierno local.

2.2.6.2. DEUDOR TRIBUTARIO

El Artículo 7º del Código Tributario señala que: *“Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”*.

El deudor tributario es el sujeto pasivo de la relación tributaria, quien por la realización de la hipótesis de incidencia tributaria y materializar en un hecho imponible, se genera la obligación pecuniaria de cumplir con el pago del tributo. El deudor Tributario puede ser personificado en el Contribuyente y el Responsable.

El Artículo 7º del Código Tributario señala que: “*CONTRIBUYENTE es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria*”.

La RTF N° 11912-3-2007, señaló que: Los contribuyentes son responsables ante el fisco por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales, careciendo de fundamento lo alegado por el recurrente en el sentido que la no presentación de la documentación exigida se debió a causa imputable al contador de la empresa” por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

El Informe N° 105-2009-SUNAT/2B0000, señaló que: El contribuyente puede reclamar ésta, en cuyo caso al momento de resolver la Administración Tributaria revisará la determinación de la obligación tributaria, teniendo en cuenta lo alegado por aquél, sin perjuicio del ejercicio de su facultad de reexamen.

El Informe N° 121-2009-SUNAT/2B0000, estableció que: Es la SUNAT quien señala quienes tienen la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT y por tanto, deberán inscribirse en el RUC,

Y el Artículo 9º señala que: “**Responsable** es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”.

El responsable, claramente es una persona distinta al contribuyente, pues sin tener la calidad de sujeto pasivo, debe cumplir con la obligación tributaria, y que tiene una vinculación con el contribuyente, sobre el cual puede ejercer su derecho de repetición.

2.2.6.3. AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN

El Código Tributario en su Artículo 10º, regula sobre los Agentes de Retención o Percepción, señalando que: *“En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos”*.

El Informe N° 015-2008-SUNAT/2B0000 señaló que: En el IGV, a fin que un sujeto tenga la condición de agente de retención, deberá ser el adquirente del bien y adicionalmente haber sido designado como tal por la SUNAT.

2.2.7. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El Código Tributario, en el Título III, Capítulo I, Artículo 27º, regula sobre la EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, señalando que la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1) *Pago*; 2) *Compensación*; 3) *Condonación*; 4) *Consolidación*; 5) *Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa*; 6) *Otros que se establezcan por leyes especiales*.

Las deudas de cobranza dudosa son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza

Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas. Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza; b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

2.2.8. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Código Tributario, en el Título II, Capítulo I, II y III, regula sobre las Facultades de la Administración Tributaria: Facultad de Recaudación, Fiscalización y Determinación, y Sancionadora.

2.2.8.1. RECAUDACIÓN

El Artículo 55^o regula sobre la FACULTAD DE RECAUDACIÓN, estableciendo que: *“Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, podrá contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella. Los convenios podrán incluir la autorización para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la Administración”*

La función recaudadora es una de las manifestaciones de la hacienda pública en el ejercicio de la actividad financiera a la que, a su vez ha prestado aquella el máximo apoyo y ha rodeado de privilegios, tanto en

su protección para alcanzar el fin propuesto como en el procedimiento al que no ha dudado en llamar administrativo, pero de carácter especial (...). (Sopena Gil, 1993, pág. 20)

2.2.8.2. FISCALIZACIÓN Y DETERMINACIÓN

El Artículo 59º regula sobre la DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, señalando que: *“Por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”*.

En ejercicio de la función determinativa, podemos indicar que constituiría un acto jurídico en el que existe una declaración del hecho imponible con su efecto jurídico, y por lo tanto hay una obligación tributaria por cumplir. Asimismo en el Artículo 62º regula sobre la FACULTAD DE FISCALIZACIÓN, y señala que: *“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar. El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios (...)*.

La facultad de fiscalización tributaria se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según la cual, es deber de la administración tributaria, revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Tal facultad debe ser ejercida en respecto del marco jurídico existente. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponde de Leon, Villanueva Gutierrez, & Bravo, 2015, pág. 542)

2.2.8.3. SANCIONADORA

El Artículo 82º regula sobre la FACULTAD SANCIONADORA, estableciendo que: *“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”*.

La potestad sancionadora de la administración tributaria representa la facultad que tiene esta entidad para determinar e imponer sanciones originadas en la realización de conductas contrarias a las normas tributarias (tipificadas como infracciones), y cuyo control de su cumplimiento, le ha sido conferido. (Rengifo Lara, 2014, pág. 23)

La facultad de sancionar puede ser discrecional porque, ajustándose a la experiencia y capacidad para distinguir las situaciones, la Administración Tributaria puede dar normas (resoluciones) en las que se recoja supuestos excepcionales en los que las sanciones pueden aplicarse de manera distinta. Para ello podrá fijar parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 261)

2.2.9. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

El Código Tributario en su Título III regula el PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, en el Capítulo I sobre las disposiciones generales, y específicamente en el Artículo 124° establece que: *“Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario: a) La reclamación ante la Administración Tributaria; y b) La apelación ante el TF(...).”*

2.2.9.1. RECLAMACIÓN

Consideramos al recurso de reclamación como el medio impugnatorio que corresponde a la vía administrativa, a la que por la pluralidad de instancias tiene acceso el contribuyente para discutir una controversia de naturaleza jurídica, que será resuelta por la propia administración tributaria.

El Artículo 133° del Código Tributario regula sobre los Órganos Competentes, señala que: *“Conocerán de la reclamación en primera instancia: 1. La SUNAT respecto a los tributos que administre; 2. Los Gobiernos Locales; 3. Otros que la ley señale (...).”*

También el Artículo 134° regula sobre la Improcedencia de la Delegación de Competencia, señalando que: *“La competencia de los órganos de resolución de reclamaciones a que se refiere el artículo anterior no puede ser extendida ni delegada a otras entidades”.*

Así mismo el Artículo 135° regula sobre los Actos Reclamables, y señala que: *“Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa. También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes,*

internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular”.

2.2.9.2. APELACIÓN

La Apelación viene a ser el medio impugnatorio que agota la vía administrativa, debido a que la controversia jurídica ya no es resulta por la Administración Tributaria, sino por el Tribunal Fiscal. Cabe recordar que si el contribuyente no está de acuerdo con la respuesta, puede acceder a la vía judicial a través del Proceso Contencioso Administrativo.

2.2.9.3. PROCEDIMIENTOS NO CONTENCIOSOS

El Artículo 162º del Código Tributario regula el trámite de Solicitudes No Contenciosas, indicando que: *“Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria. Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas serán resueltas según el procedimiento regulado*

en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sin perjuicio de lo anterior, resultan aplicables las disposiciones del Código Tributario o de otras normas tributarias en aquellos aspectos del procedimiento regulados expresamente en ellas”.

El procedimiento no contencioso tiene su origen en el derecho de petición, el cual conforme a la doctrina liberal constituye un derecho cívico cuya finalidad es proteger los demás derechos frente a la acción del Estado, instituto para garantizar el ejercicio de tales derechos por los ciudadanos sin más límites que su igual libertad formal ante la ley. Este derecho es por tanto de vieja raigambre y ha sido consagrado incluso en diversos textos constitucionales. (Ochoa Martínez, 2012, pág. 799).

2.2.10. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

El Código Tributario en el Libro Cuarto, regula sobre las Infracciones, Sanciones y Delitos, en su Título I sobre las Infracciones y Sanciones Administrativas.

2.2.10.1. INFRACCIONES

El Artículo 164^o del Código Tributario regula el CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA, señalando que: *“Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.*

La infracción presupone la realización de una conducta contraria a una obligación impuesta por una norma jurídica tributaria, y es en ese sentido que la infracción tributaria es definida como una conducta contraria a lo dispuesto por una norma jurídico tributaria que se encuentra tipificada como tal en una ley o norma con rango de ley.(Rengifo Lara, 2014, pág. 9)

2.2.11. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

2.2.11.1. ANTECEDENTE HISTÓRICOS (Rodríguez Dueñas, 1999)

Respecto de nuestro país, cabe señalar que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado impuesto a los timbres fiscales (ley 9923), tributo que gravaba las ventas, además de toda transacción que implicara movimiento de fondos, y que afectaba el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. Se trataba de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado. Es en 1973, a través del Decreto Ley 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual en una primera etapa era básicamente un impuesto monofásico que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador y que contaba con tasas diferenciales (tasa general de 15% y tasas especiales de 25%, 7%, 3%, 2% y 1%).

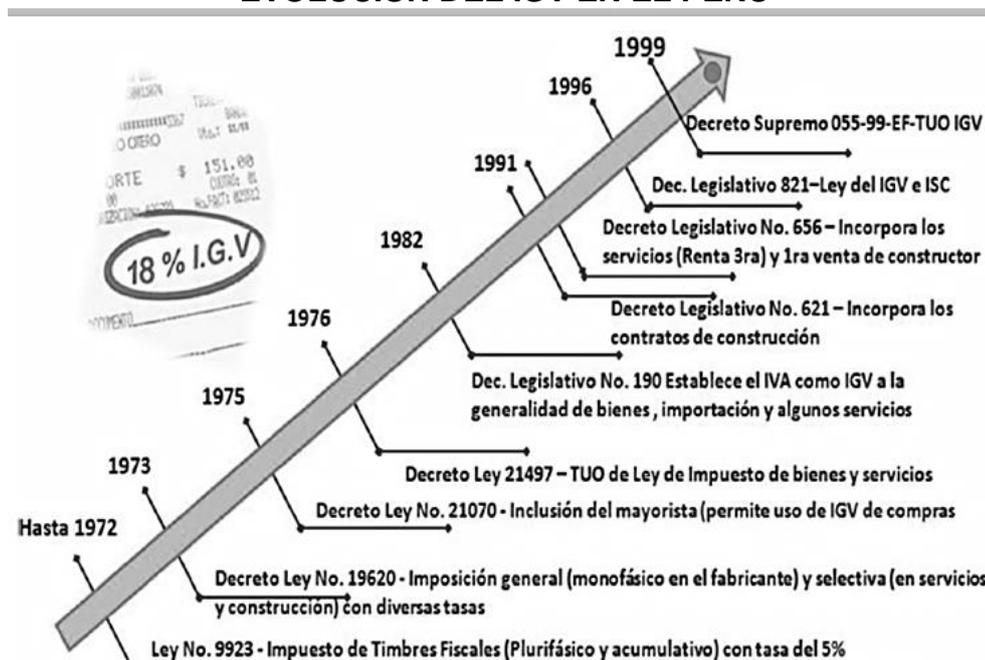
Adicionalmente se gravaba la actividad de construcción (con una tasa de 3%) y determinados servicios con tasas diferenciales (11%, 7%, 3%, 2%, 1% y 0.3%). En una segunda etapa, por modificaciones

introducidas por el Decreto Ley 21070, a partir de 1975 el régimen impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aun cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales.

A partir de 1982, con la entrada en vigencia del decreto legislativo 190, que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%). Este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al decreto legislativo 775 publicado el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir del 1 de enero de 1994”

Con posterioridad a lo expresado en los párrafos anteriores, a partir de 1996 se aplicó una nueva regulación del IGV a través del Decreto Legislativo 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Luego debido a no pocas modificatorias y normas complementarias, fue necesaria una compilación de dichas normas legales en un texto único, aprobado mediante el decreto supremo 55-99-EF en abril del año 1999, que es la norma que regula dicho tributo a la actualidad.

FIGURA N° 1
EVOLUCIÓN DEL IGV EN EL PERU



Fuente: SUNAT

Elaboración: Propia

2.2.11.2. CONCEPTO

El Impuesto General a las Ventas comúnmente denominado por sus siglas abreviadas IGV, no es una creación de nuestro país, existe también en otros países pero conocido bajo la denominación de Impuesto al Valor Agregado (IVA).

A. CARACTERÍSTICAS DEL IGV

Consideramos que algunas de las características que el IGV tiene son:

- **IMPUESTO INDIRECTO:** Estriba en que quien soporta la carga económica de dicho impuesto no es quien vende el bien o quien presta el servicio, sino que esta carga económica es trasladada a un sujeto distinto a éstos, a quien se denomina "consumidor o usuario final" y que no es otra persona que quien adquirió el bien o servicio. En este sentido, en el IGV, el sujeto pasivo del impuesto

traslada la carga económica del tributo a un tercero, entendiéndose por traslación al fenómeno por el cual el contribuyente (sujeto pasivo del impuesto) consigue transferir el peso del impuesto a otra persona que soporta la carga del mismo.

- **CARÁCTER REGRESIVO:** La carga de la imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada, quienes son los que adquieren el bien o el servicio por necesidad y/o para su uso cotidiano, no teniendo forma alguna de trasladar a otros el IGV que pagan.

- **CARÁCTER GENERAL:** Se aplica a todas las operaciones globales de bienes y servicios, a diferencia de otros impuestos de naturaleza selectiva o particular que se aplican principalmente a determinados bienes y servicios específicos.

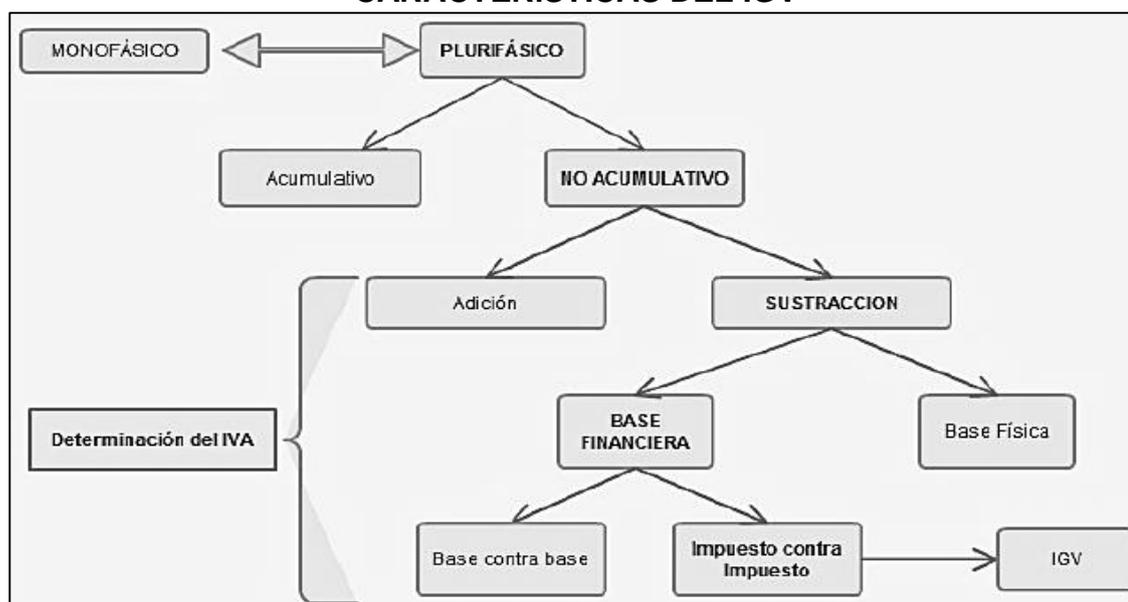
- **IMPUESTO PLURIFÁSICO:** En función que afecta a los sujetos que integran la cadena de producción y comercialización y de la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro de la cadena de producción y comercialización

- **IMPUESTO NO ACUMULATIVO:** Porque la incidencia económica del impuesto en una etapa anterior no se traslada a la subsiguiente como parte del costo y, en consecuencia, se evita el efecto cascada o efecto acumulativo del impuesto (impuesto sobre impuesto previamente pagado).

- **IMPUESTO DE VALOR AGREGADO SOBRE BASE FINANCIERA:** El cálculo del valor agregado se realiza bajo el

método de sustracción (ventas vs. compras) el cual puede efectuarse sobre base real o sobre base financiera; el primero supone computar la producción lograda en un período, y deducir el monto de los gastos efectuados para adquirir mercaderías, materias primas, insumos ingresados al ciclo productivo de dicho período. Por el segundo (valor agregado sobre base financiera), el valor agregado se obtiene confrontando el total de ventas de un período contra el total de compras del mismo período. No interesa en este segundo sistema que las ventas correspondan a la producción del período, ni que las compras se hayan incorporado o no en el ciclo productivo de dicho período, basta que financieramente se hayan producido las ventas y compras, a los efectos de obtener el valor agregado.

FIGURA N° 2
CARACTERÍSTICAS DEL IG



Fuente: SUNAT
Elaboración: SUNAT

2.2.11.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IGV

Para efectos de verificar la normatividad, se revisará el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo N.º 055-99-EF.

**FIGURA N° 3
ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IGV**



Fuente: SUNAT
Elaboración: Propia

A. OPERACIONES GRAVADAS CON EL IGV

La Ley del IGV en su Artículo 1º regula las operaciones gravadas a al mismo, señalando que El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

a) *La venta en el país de bienes muebles;*

Se entiende por VENTA a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Y por BIENES MUEBLES se entiende como Los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

b) La prestación o utilización de servicios en el país;

Se entiende por SERVICIO a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

c) Los contratos de construcción;

Se entiende por CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN a Aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d). También incluye las arras, depósito o garantía que se pacten respecto del mismo y que superen el límite establecido en el Reglamento.

d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Asimismo, la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya

sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo (...).

Se entiende por INMUEBLE: al bien no susceptible de ser trasladado de un lugar a otro.

e) *La importación de bienes.*

Se entiende por IMPORTACIÓN DE BIENES a La adquisición a título oneroso de bienes intangibles a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de un sujeto domiciliado en el país, siempre que estén destinados a su empleo o consumo en el país

2.2.11.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La Ley del IGV en su Artículo 4° regula el NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, señalando que la obligación tributaria se origina de acuerdo a las operaciones gravadas.

Considerando las operaciones gravas, se tiene que el nacimiento de la obligación tributaria del IGV es considerando lo siguiente:

a) VENTA DE BIENES: La Obligación nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato. Tratándose de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y por los montos establecidos; en la fecha en que se perciba el

ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

- b) RETIRO DE BIENES:** La Obligación nace en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.
- c) PRESTACIÓN DE SERVICIOS:** La obligación nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero. En los casos de suministro de energía eléctrica, agua potable, y servicios finales telefónicos, télex, en la fecha de percepción del ingreso o en la fecha de vencimiento del plazo para el pago del servicio, lo que ocurra primero.
- d) SERVICIOS PRESTADOS POR NO DOMICILIADOS:** La obligación nace en la fecha en que se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.
- e) CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN:** La obligación nace en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha de percepción del ingreso, sea total o parcial o por valorizaciones periódicas, lo que ocurra primero.
- f) PRIMERA VENTA DE INMUEBLES:** La obligación nace en la fecha de percepción del ingreso, por el monto que se perciba, sea parcial o total.

g) IMPORTACIÓN DE BIENES: La obligación nace en la fecha en que se solicita su despacho a consumo. Tratándose de bienes intangibles, en la fecha en que se pague el valor de venta, por el monto que se pague, sea total o parcial; o cuando se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero.

2.2.11.5. EXONERACIONES

El Artículo 5º de la Ley del IGV regula las OPERACIONES EXONERADAS, señalando que: *“Están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II”*. Asimismo, el Artículo 6º señala que *“La lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II, según corresponda, podrá ser modificada mediante Decreto Supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT”*.

2.2.11.6. SUJETOS DEL IMPUESTO Y CÁLCULO DEL IMPUESTO

El Artículo 9º de la Ley del IGV regula sobre los SUJETOS DEL IMPUESTO, señalando que:

Son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los

fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;*
- b) Presten en el país servicios afectos;*
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;*
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;*
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;*
- f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.*

Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando: i. Importen bienes afectos; ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa. Sin perjuicio de lo antes señalado se considerará habitual la transferencia que efectúe el importador de vehículos usados antes de transcurrido un (1) año de numerada la Declaración Única de Aduanas respectiva o documento que haga sus veces.

También son contribuyentes del Impuesto la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

2.2.11.7. CRÉDITO FISCAL

El Artículo 18º de la Ley del IGV regula los REQUISITOS SUSTANCIALES del Crédito Fiscal, señalando que: “El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados”.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.*
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.*

El Artículo 19º de la Ley del IGV regula los REQUISITOS FORMALES del Crédito Fiscal, señalando que: “Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales

- a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes. Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.*
- b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión*
- c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de*

Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Tratándose del Registro de Compras llevado de manera electrónica no será exigible la legalización prevista en el primer párrafo del presente inciso.

Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá la subsanación conforme a lo dispuesto por el Reglamento. El crédito fiscal sólo podrá aplicarse a partir del mes en que se efectúe tal subsanación.

Tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, no será de aplicación lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente artículo. Tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de

la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado:

- i. Con los medios de pago que señale el Reglamento; y,*
- ii. Siempre que se cumpla con los requisitos que señale el referido Reglamento. Lo antes mencionado no exime del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por esta Ley para ejercer el derecho al crédito fiscal.*

La SUNAT, por RS, podrá establecer otros mecanismos de verificación para la validación del crédito fiscal. En la utilización, en el país, de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.

Para efecto de ejercer el derecho al crédito fiscal, en los casos de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, el operador atribuirá a cada parte contratante, según la participación en los gastos establecida en el contrato, el impuesto que hubiese gravado la importación, la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento. Dicha atribución deberá ser realizada mediante documentos cuyas características y requisitos serán establecidos por la SUNAT.

2.2.11.8. DECLARACIÓN Y PAGO

El Artículo 29º de la Ley del IGV regula la DECLARACIÓN Y PAGO, señalando que: “Los sujetos del Impuesto, sea en calidad de

contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido. Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.

Los exportadores estarán obligados a presentar la declaración jurada a que se hace referencia en el párrafo anterior, en la que consignarán los montos que consten en los comprobantes de pago por exportaciones, aun cuando no se hayan realizado los embarques respectivos.

Asimismo, el Artículo 30º regula la FORMA Y OPORTUNIDAD DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO, señalando que: “La declaración y el pago del Impuesto deberán efectuarse conjuntamente en la forma y condiciones que establezca la SUNAT, dentro del mes calendario siguiente al período tributario a que corresponde la declaración y pago.

Si no se efectuaren conjuntamente la declaración y el pago, la declaración o el pago serán recibidos, pero la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT aplicará los intereses y/o en su caso la sanción, por la omisión y además procederá, si hubiere lugar, a la cobranza coactiva del Impuesto omitido de acuerdo con el procedimiento establecido en el Código Tributario.

La declaración y pago del Impuesto se efectuará en el plazo previsto en las normas del Código Tributario".

El sujeto del Impuesto que por cualquier causa no resultare obligado al pago del Impuesto en un mes determinado, deberá comunicarlo a la SUNAT, en los plazos, forma y condiciones que señale el Reglamento.

La SUNAT establecerá los lugares, condiciones, requisitos, información y formalidades concernientes a la declaración y pago".

2.2.12. SISTEMAS ADMINISTRATIVOS O MECANISMOS DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS - IGV

El incremento de la recaudación tributaria en los últimos años es producto de la aplicación de los Sistemas Administrativos del IGV, pues desde el 2002 tienen bastante importancia para el aseguramiento del pago de dicho impuesto, haciendo que se encargue la función recaudadora de la administración tributaria a un tercero con una finalidad de colaboración extrafiscal directa o indirecta.

Entre los sistema que se implantaron en el Perú se tienen al Sistema de Retenciones, Percepciones y Deduciones (SPOT). Por revisiones teóricas de lecturas generales y hasta específicas, se conoce que el Tributo propiamente, y la recaudación de ésta, constituye un elemento trascendental para un Estado, en lo que respecta a su economía. Y que la influencia que genera una mayor o menor recaudación tributaria, implica también la generación de mayores o menores ingresos al tesoro público, que cumplirán el

propósito de financiar todas las necesidades que el Estado tenga pendientes para los Administrados.

En esa lógica, el profesor *Villanueva (2014)*, sostuvo que “La reforma tributaria que se ha venido implementando en los últimos años comprende medidas administrativas y medias legislativas. Las medidas no han implicado el aumento de tasas fiscales, sino “simplemente” la regulación de nuevos mecanismos de recaudación y de ampliación de la base tributaria tales como las retenciones, percepciones y deducciones relacionadas con el IGV. Las medidas administrativas parecieran ser tolerables, por cuanto no han implicado la creación de nuevos impuestos o el incremento de las tasas de los existentes. Son simplemente como lo ha sostenido el Gobierno “medidas administrativas” (*p. 2013*).

Entonces, los Estados, al entender que el Tributo genera ingresos para financiar el gasto público, buscarán los mecanismos que consideren pertinentes, y que los encaminen al incremento de la recaudación tributaria. Sin embargo, con estas actuaciones, lo que se hace es una especie de traslado de responsabilidad del acreedor tributario (sujeto activo) de la relación jurídica tributaria a terceras personas, para que éstos actúen como “Recaudadores Tributarios” (una especie de tercerización funcional).

Obviamente, que si la orientación de estos sistemas es la búsqueda del incremento de la recaudación tributaria, se creerá que si cumplen con dicho incremento, habrán llegado a su propósito; *sin importar otra consecuencia*.

Pero la implementación de los sistemas administrativos no deben orientarse únicamente en la recaudación tributaria, porque puede afectar

derechos o principios reconocidos constitucionalmente (como se demostrará que sucede con el SPOT).

Ahora, en términos generales, podemos mencionar que los OBJETIVOS que buscarían la implementación de los Sistemas Administrativos son:

TABLA N° 2
FINES Y OBJETIVOS DE LOS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DEL IGV

Respecto al IGV	Respecto al Sistema Tributario
Genera un pago anticipado, al asegurar previamente a su declaración, traslada la responsabilidad al tercero.	General un mayor control, amplía la base tributaria, incrementa la capacidad recaudatoria, genera un registro de las operaciones.

Fuente: Ficha de Resumen

Elaboración: Propia

Para finalizar, debemos mencionar que los sistemas administrativos se orientan al incremento de la recaudación tributaria, y que se traslada la responsabilidad de pago anticipado del IGV y otros tributos (como el caso de las Deduciones) a terceras personas, a pesar de que éstas no generaron el hecho imponible, es decir que la hipótesis de incidencia tributaria no se concretizó, y son ajenos a la relación jurídico tributaria, pero por un mandato legal, deben cumplir con su función de recaudar anticipadamente el IGV.

2.2.12.1. SISTEMA DE RETENCIONES

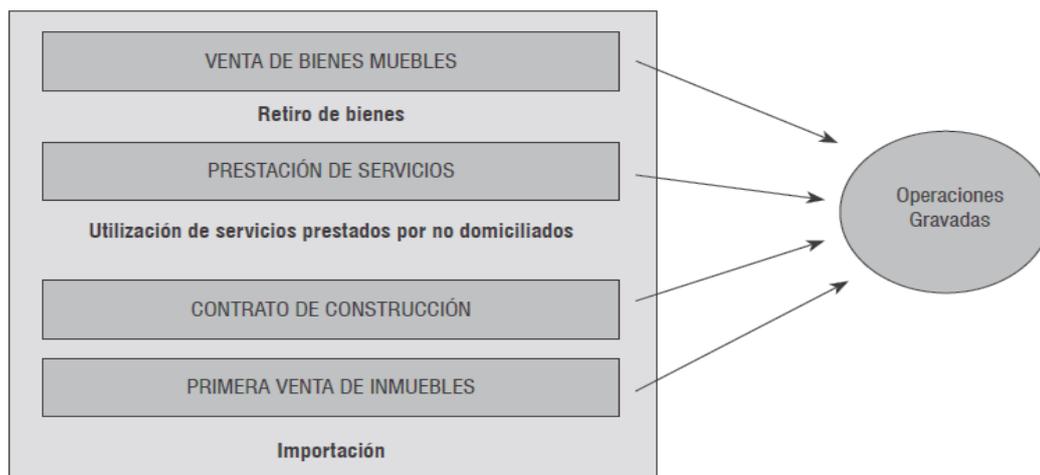
Por este Régimen la SUNAT designa como Agentes de Retención a sujetos que por su especial posición frente a determinado grupo de proveedores, tienen la obligación de retener parte del Impuesto General a las Ventas que le es trasladado en las operaciones realizadas con dichos proveedores, para su posterior entrega al Fisco,

según la fecha de vencimiento de sus obligaciones tributarias que les corresponda. Por su parte, los proveedores podrán deducir los montos que se les hubieran retenido, contra su IGV que le corresponda pagar. La tasa de retención del IGV asciende al 6% del precio de venta (Gáslac Sánchez, 2013, pág. 115).

Cabe indicar que el importe total de la operación gravada, es la suma total que queda obligado a pagar el adquiriente, usuario del servicio o quien encarga la construcción, incluidos los tributos que graven la operación, inclusive el IGV. En caso de pagos parciales de la operación gravada con el impuesto, la tasa de retención se aplicará sobre el importe de cada pago.

La tasa de la retención hasta febrero del 2014 era el seis por ciento (6 %) del importe total de la operación gravada. Sin embargo, mediante RS N° 033-2014/SUNAT, publicada el 01 de febrero del 2014, *la tasa de retención asciende al tres por ciento (3%)* del importe de la operación, la misma que entró en vigencia el 01 de marzo del 2014 y es aplicable a aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se genere a partir de dicha fecha. En la FIGURA N° 04, podemos verificar el ámbito de aplicación del sistema de retenciones, considerando que es aplicable a las operaciones gravadas con el IGV.

FIGURA N° 4
ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES



Fuente: Revista AE

Elaboración: Revista AE

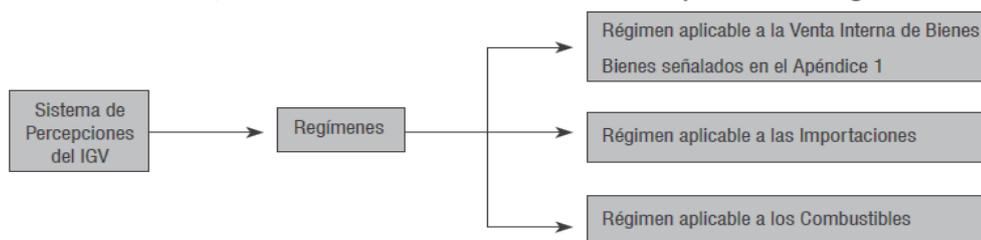
2.2.12.2. SISTEMA DE PERCEPCIONES

Este mecanismo, sistema o régimen tiene como fundamento el deber de colaboración con el fisco, deber que tiene el contribuyente en apoyar la labor de control de la Administración Tributaria frente a los problemas de informalidad y evasión tributaria de determinados grupos de contribuyentes de este importante impuesto como es el IGV. Dicho deber trae consigo un conjunto de obligaciones de carácter formal que deben asumir los contribuyentes o sujetos asignados como Agentes de Percepción, pues además de cumplir con el pago de sus tributos al fisco, se les exige realizar ciertas conductas que los convierten en sujetos obligados de efectuar las percepciones, conductas que de ser incumplidas acarrear la configuración de infracciones tributarias. (Gáslac Sánchez, 2013, pág. 151)

SUNAT menciona que, el Régimen de Percepciones constituye un sistema de pago adelantado del Impuesto General a las Ventas,

mediante el cual el agente de percepción (vendedor o Administración Tributaria) percibe del importe de una venta o importación, un porcentaje adicional que tendrá que ser cancelado por el cliente o importador quien no podrá oponerse a dicho cobro.

FIGURA N° 5
ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS PERCEPCIONES



Fuente: Revista AE
Elaboración: Revista AE

Finalmente, en la TABLA N° 03 se muestra algunas de las características de los sistemas administrativos del IGV (incluido el SPOT, que desarrollaremos en las siguientes líneas) que permiten diferenciarlas una de la otra.

TABLA N° 3
CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DEL IGV

SISTEMA ADMINISTRATIVO	DESIGNACIÓN	OBLIGADO	INFLUENCIA	USO	CONTINGENCIA
RETENCIÓN	SUNAT	Adquirente o Usuario	----	Pago de IGV, o Devolución	Multa e interés
PERCEPCIÓN	SUNAT	ProveedorT	.----	Pago de IGV, o Devolución	Multa e interés
DETRACCIÓN	Ley	Adquirente o Usuario	Gasto o Costo, y Crédito Fiscal	Pago de Tributos o libre disponibilidad	Multa e Interes, pérdida de gasto o costo y crédito fiscal.(evaluación)

Fuente: Ley del IGV
Elaboración: Propia

2.2.13. SPOT O SISTEMA DE DETRACCIONES.

2.2.13.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL SPOT

El inicio de creación del SPOT data desde 1997, cuando el 15 de Junio de ese año se publicó el Decreto de Urgencia N° 056-97, donde se estableció que a partir del 1 de julio de 1997 los adquirientes de azúcar de las Empresas Agrarias Azucareras, depositen el 10% del precio de sus ventas internas de azúcar, en las cuentas habilitadas en el Banco de la Nación a nombre de cada vendedor; el nombre exacto que se le dio fue: Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales. El 27 de agosto de 1999 se publicó la Ley N° 27168 –Ley que regula el IGV-IPM, se estableció que en el caso de adquirir arroz pilado de los molinos, los productores agrarios de arroz o de los acopiadores de arroz, se deberían depositar en el Banco de la Nación el 5% del valor de venta interna.

El 05 de Octubre del 2000 se publicó el Decreto de Urgencia N° 087-2000, creándose el Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales con el Gobierno Central, para que los contribuyentes designados con Resolución de la SUNAT, detraigan un porcentaje del IGV-IPM sobre las adquisiciones de bienes, la prestación de servicios o contratos de construcción realizadas y se deposite en las cuentas corrientes del Banco de la Nación habilitadas a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones; el mismo día se publicó el Decreto Supremo N° 109-2000-EF, incorporando al Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales las actividades de exportación de harina de

pescado, exportación de oro o productos fabricados con dicho mineral y la producción de alcohol etílico.

El 21 de octubre del 2000 se publicó el Decreto Supremo N° 115-2000-EF, donde se regula por primera vez el ingreso como recaudación de los montos depositados en las cuentas de detracciones; también se publicó el Decreto Supremo N° 116-2000-EF, que reglamentó la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales en el caso de la producción de alcohol etílico.

Y el 31 de octubre del 2000 se publicó el Decreto de Urgencia N° 102-2000, que crea un Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales aplicable a los agentes económicos del agro que realicen venta de arroz gravado con el Impuesto Especial a las Ventas (IEV) establecido por la Ley N° 2730.

Posteriormente, con los antecedentes mencionados, se veía que ya se empezaba a buscar regular más abiertamente el sistema de detracciones, dado que en cada modificación se incluía a más bienes o servicios; ante ello, en el 2001 ya se creó propiamente el SPOT, y a partir de este hubo constantes modificaciones legislativas que se verifican en la Tabla N° 04

**TABLA N° 4
HISTÓRICO DE NORMAS LEGALES DEL SPOT**

N.°	Base Legal	Fecha de Publicación	Descripción
1	Decreto Legislativo N.° 917	26.01.2001	Crea el SPOT con el Gobierno Central.
2	D. S. N.° 070-2002-EF	03.05.2002	Fija en 12% el porcentaje máximo a detraer del precio de venta de los bienes sujetos al SPOT.

3	R. de S. N.º 058- 2002/SUNAT	10.06.2002	Señala bienes sujetos al SPOT.
4	Ley N.º 27877	14.12.2002	Modifica diversos artículos del D. Leg. N.º 917.
5	R. de S. N.º 011- 2003/SUNAT	17.01.2003	Amplía los alcances del SPOT a los recursos hidrobiológicos.
6	D. S. N.º 033-2003-EF	19.03.2003	Fija en 15.25% el porcentaje máximo a detracer del precio de venta de bienes o prestación de servicios comprendidos en el SPOT. Antes el máximo era 12%.
7	R. de S. N.º 082- 2003/SUNAT	06.04.2003	Modifica la R. de S. N.º 058-2002/SUNAT con la finalidad de incorporar nuevos productos al Sistema.
8	R. de S. N.º 109- 2003/SUNAT	23.02.2003	Suspende hasta el 31 de agosto de 2003 la aplicación del SPOT a la venta de arroz y maíz amarillo duro.
9	R. de S. N.º 117- 2003/SUNAT	30.05.2003	Modifica R. de S. que aprobó la aplicación del SPOT en el sentido de establecer que no se efectuará detracción cuando por cada unidad de transporte el precio de venta o la suma de los precios de venta de los bienes sujetos al sistema sea igual o menor a 1/4 de UIT. Esta disposición no es aplicable a la caña de azúcar destinada a la elaboración de azúcar o alcohol etílico.
10	R. de S. N.º 127- 2003/SUNAT	27.06.2003	Modifica la R. de S. N.º 058-2002/SUNAT con la finalidad de incorporar nuevos productos al Sistema.
11	R. de S. N.º 131- 2003/SUNAT	28.06.2003	Aprueba normas para la aplicación del SPOT a los servicios de intermediación laboral.
12	R. de S. N.º 153- 2003/SUNAT	11.08.2003	Se modifica la R. de S. N.º 058-2002/SUNAT en el sentido de precisar la denominación de dos de los bienes sujetos al SPOT de "arena y piedra para construcción" a "arena y piedra". Asimismo, se reduce la tasa de percepción de los bienes contenidos en el Inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV e ISC, de los contribuyentes que hubieran renunciado a

			la exoneración, de 12% a 10% y se excluye de este régimen a la Leche entera cruda. Finalmente, se eleva de 1/4 a 1/2 UIT el precio de venta de los bienes sujetos al sistema por cada unidad de transporte para que proceda la percepción y se deja fuera de este mínimo a 1) arena y piedra, 2) desperdicios y desechos metálicos y 3) bienes del Inciso A) del Apéndice I cuando sean adquiridos por sujetos que deban sustentar crédito fiscal o saldo a favor del exportador.
13	R. de S. N.° 164- 2003/SUNAT	29.08.2003	Prorroga la suspensión de la aplicación del SPOT a la venta de arroz y maíz amarillo duro hasta el 31/10/2003, esta suspensión concluía el 31/08/2003.
14	R. de S. N.° 186- 2003/SUNAT	14.10.2003	Modifica el sistema de detracciones aplicable a la venta de recursos hidrobiológicos gravado con el IGV. Se mantiene la tasa de 9% para los proveedores que estén en una lista que publicará SUNAT en su página web bajo el título "Proveedores sujetos al SPOT con el porcentaje de 9%". Para los proveedores que no estén en esa lista la tasa de detracción sobre el precio de venta será de 15%. Antes había sólo una tasa 9%.
15	R. de S. N.° 196- 2003/SUNAT	30.10.2003	Prorroga la suspensión de la aplicación del SPOT a la venta de arroz y maíz amarillo duro hasta el 31/12/2003, esta suspensión concluía el 31/10/2003.
16	R. de S. N.° 214- 2003/SUNAT	22.11.2003	Incluyen dos subpartidas nacionales adicionales correspondientes a desperdicios y desechos metálicos sujetos al SPOT 7204.30.00.00 y 7404.00.00.00.
17	Decreto Legislativo N.° 940	20.12.2003	Se modifica el SPOT en el sentido de señalar que en adelante éste se aplicará tomando como referencia el precio de mercado, definido como el precio promedio que conste en una publicación oficial. En aquellos casos en los que no se difunda un precio de mercado, éste será el valor de mercado determinado conforme al Art. 32°

			de la Ley del Impuesto a la Renta. La SUNAT debe determinar los bienes o sectores a los que se aplicará el sistema así como el porcentaje de detracción o el monto fijo por unidad que corresponda pagar en cada caso. Asimismo, se establecen 4 infracciones sancionadas con multa que no están en las tablas del Código Tributario.
18	R. de S. N.° 241- 2003/SUNAT	31.12.2003	Prorroga la suspensión de la aplicación del SPOT a la venta de arroz y maíz amarillo duro hasta el 31/03/2004, esta suspensión concluía el 31/12/2003.
19	Decreto Legislativo N.° 954	05.02.2004	Se modifica el SPOT. Se agrega dentro del ámbito de aplicación del SPOT al transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre.
20	R. de S. N.° 078- 2004/SUNAT	01.04.2004	Prorroga la suspensión de la aplicación del SPOT a la venta de arroz y maíz amarillo duro hasta el 31/06/2004, esta suspensión concluía el 31/03/2004.
21	R. de S. N.° 130- 2004/SUNAT	01.06.2004	Prorroga la suspensión de la aplicación del SPOT a la venta de maíz amarillo duro hasta el 31/08/2004, esta suspensión concluía el 31/05/2004.
22	R. de S. N.° 183- 2004/SUNAT	15.08.2004	Aprueba normas para la aplicación del SPOT. En los anexos de la resolución se especifica el porcentaje de detracción a aplicar a cada uno de los bienes o servicios que están dentro de su ámbito de aplicación.
23	R. de S. N.° 207- 2004/SUNAT	10.09.2004	Flexibiliza lo dispuesto en el reglamento del SPOT (R. de S. N.° 183-2004/SUNAT) con relación a los bienes sujetos al sistema y la libre disposición de los saldos de las cuentas abiertas por los sujetos a este Sistema. En particular, se establece que el sistema no se aplicará cuando el importe de la operación sea inferior a 1/2 UIT.
24	R. de S. N.° 208-	14.09.2004	Modifica el Reglamento del SPOT (R. de S. N.° 183-2004/SUNAT) en el sentido de

	2004/SUNAT		establecer que para la evaluación de la solicitud de libre disposición de los saldos depositados en las cuentas del Banco de la Nación no se considera como deuda las cuotas no vencidas de fraccionamientos otorgados a favor del contribuyente.
25	R. de S. N.° 209- 2004/SUNAT	16.09.2004	Dispone que el SPOT no se aplicará temporalmente (hasta el 31 de octubre de 2004) a la venta de animales vivos, carnes y despojos comestibles.
26	R. de S. N.° 221- 2004/SUNAT	28.09.2004	Modifica la R. de S. N.° 183-2004/SUNAT que aprobó las normas para la aplicación del SPOT, en lo relacionado al procedimiento para solicitar la libre disposición de los montos depositados y la exclusión de algunos servicios de la aplicación de este sistema, entre los que se encuentra, la venta de espacio o tiempo en medios de comunicación y los servicios prestados por operadores de comercio exterior.
27	R. de S. N.° 247- 2004/SUNAT	22.10.2004	Establece que excepcionalmente no se aplicará el SPOT hasta el 31 de diciembre de 2004 a la venta de animales vivos, carnes y despojos comestibles.
28	R. de S. N.° 254- 2004/SUNAT	30.10.2004	Aprueba Régimen de Gradualidad vinculado al SPOT.
29	R. de S. N.° 261- 2004/SUNAT	30.10.2004	Modifica la R. de S. N.° 183-2004/SUNAT que dictó las normas reglamentarias para la aplicación del SPOT, respecto del procedimiento para realizar los depósitos en el Banco de la Nación y para solicitar la devolución de los fondos de libre disposición.
30	D. S. N.° 155-2004-EF	14.11.2004	Aprueba TUO del Decreto Legislativo N.° 940 referido al SPOT.
31	R. de S. N.° 297- 2004/SUNAT	05.12.2004	Modifica el procedimiento para realizar depósitos en el Banco de la Nación en aplicación del SPOT con el Estado con la finalidad de establecer que los mismos pueden también ser realizados vía Internet.

32	R. de S. N.º 300- 2004/SUNAT	15.12.2004	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT en el sentido de modificar las tasas de detracción que se aplican al maíz amarillo duro, animales vivos, carnes y despojos comestibles y abonos, cueros y pieles de origen animal.
33	R. de S. N.º 003- 2005/SUNAT	08.01.2005	Establece que hasta el 30 de junio de 2005. no se aplicará el SPOT a los bienes comprendidos en las subpartida nacionales 0102.10.00.00 (reproductores de raza pura de la especie bovina), 0102.90.90.00 (los demás de la especie bovina, excepto para lidia) y 0104.10.10.00/0104.09.00.00 (animales vivos de las especies ovina o caprina) del numeral 6 del Anexo 2 de la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT y normas modificatorias.
34	R. de S. N.º 010- 2005/SUNAT	15.01.2005	Se establece que hasta el 15 de marzo de 2005 no se aplicará el SPOT a la venta de animales vivos, carnes y despojos comestibles, abonos, cueros y pieles de origen animal.
35	D. S. N.º 007-2005-AG	01.02.2005	Constituye comisión multisectorial encargada de proponer soluciones a la situación del sector pecuario respecto a la tasa del IGV y al SPOT. Hay un representante de la SUNAT.
36	R. de S. N.º 055- 2005/SUNAT	05.03.2005	Hasta el 30 de septiembre de 2005 no se aplicará el SPOT a la venta de animales vivos, carnes y despojos comestibles, abonos, cueros y pieles de origen animal.
37	R. de S. N.º 064- 2005/SUNAT	13.03.2005	Se incluye a la leche cruda entera comprendida en la subpartida nacional 0401.20.00.00 dentro del SPOT siempre que el proveedor hubiera renunciado a la exoneración del IGV.
38	R. de S. N.º 178- 2005/SUNAT	22.09.2005	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT que estableció normas reglamentarias para la aplicación del SPOT. Además, se posterga hasta el 31.12.2005 la no aplicación del SPOT a la venta de animales vivos, carnes y despojos

			comestibles, abonos, cueros y pieles de origen animal (Fe de erratas publicada el 24/09/2005).
39	Ley N.º 28605	25.09.2005	Modifica Ley que aprobó el SPOT con el Gobierno Central con la finalidad de incluir dentro de su alcance el transporte público de pasajeros y carga realizado por vía terrestre.
40	R. de S. N.º 258-2005/SUNAT Fe Erratas publicado el 06.01.2006	29.12.2005	Modifica la R. de S. N.º 184-2004/SUNAT mediante la cual se normó la aplicación del SPOT con el Gobierno Central en el sentido de establecer situaciones en las que no procede la aplicación del Sistema cuando se trata de los servicios de arrendamientos de bienes muebles, servicios empresariales y servicio de transporte de personas, entre otras disposiciones que buscan facilitar el funcionamiento del SPOT.
41	Anexo de la R. de S. N.º 258-2005/SUNAT	30.12.2005	Publica anexo de la R. de S. N.º 258-2005/SUNAT publicada el 29.12.2005 en el diario oficial El Peruano.
42	R. de S. N.º 032-2006/SUNAT	24.02.2006	Modifica el SPOT en lo concerniente a la determinación de las operaciones exceptuadas de su aplicación. La norma modifica los artículos 8º y 13º de la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT que establecen cuales son las operaciones a las que no se aplica el sistema.
43	D. S. N.º 010-2006-MTC	25.03.2006	Aprueba tabla de valores referenciales para la aplicación del SPOT en el servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre en vehículos destinados al transporte de mercancías.
44	R. de S. N.º 056-2006/SUNAT	02.04.2006	Modifica porcentajes para la determinación de las detracciones correspondientes a distintos bienes y servicios incluidos en el SPOT, asimismo se precisa la descripción del término "arrendamiento de bienes" y "fabricación de bienes por encargo".
45	R. de S. N.º	12.05.2006	Normas para la aplicación del SPOT a que

	073- 2006/SUNAT		se refiere el D. Leg. N.º 940 al transporte de bienes realizado por vía terrestre.
46	R. de S. N.º 081- 2006/SUNAT	26.05.2006	Modifica el importe mínimo de las operaciones de S/. 700 a S/. 400.
47	R. de S. N.º 110- 2006/SUNAT	01.07.2006	Posterga el inicio de la vigencia del Régimen para el 17.07.2006.
48	R. de S. N.º 127- 2006/SUNAT	25.07.2006	Suspende hasta el 31.08.2006 la vigencia de la R. de S. N.º 073-2006/SUNAT.
49	R. de S. N.º 132- 2006/SUNAT	09.08.2006	Amplía la descripción de los bienes sujetos al SPOT relacionados con maíz amarillo duro.
50	R. de S. N.º 138- 2006/SUNAT	01.09.2006	Suspende hasta el 30.09.2006 la vigencia de la R. de S. N.º 073-2006/SUNAT.
51	R. de S. N.º 158- 2006/SUNAT	30.09.2006	Suspende hasta el 30.11.2006 la vigencia de la R. de S. N.º 073-2006/SUNAT.
52	D. S. N.º 033-2006- MTC	30.09.2006	Modifica el D. S. N.º 010-2006-MTC que aprobó la Tabla de Valores Referenciales para la aplicación del SPOT al servicio de transporte de bienes realizado por vía terrestre.
53	R. de S. N.º 057- 2007/SUNAT	18.03.2007	Establece la aplicación del SPOT al Servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre.
54	R. de S. N.º 166- 2007/SUNAT	25.08.2007	Posterga la entrada en vigencia de la R. de S. N.º 057-2007/SUNAT, SPOT al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, hasta el 01.12.2007.
55	R. de S. N.º 167- 2007/SUNAT	30.08.2007	Modifica la entrada de vigencia de la aplicación del SPOT al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre. La norma entrará en vigencia a partir de 01.10.2007 y 01.11.2007, según sea el caso de operaciones.
56	R. de S. N.º 180- 2007/SUNAT	29.09.2007	Simplifica procedimiento para entrega de información y depósito por parte de las administradoras de peaje.
57	Ley N.º	23.12.2007	Ley de Régimen de Percepciones del

	29173		Impuesto General a las Ventas. Se Deroga el numeral 2 de la Primera Disposición Final del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, aprobado por D. S. N.º 155-2004-EF
58	R. de S. N.º 098-2008/SUNAT	19.06.2008	Modifica disposiciones sobre el procedimiento de depósito de la detracción.
59	R. de S. N.º 260-2009/SUNAT	10.12.2009	Modifica R. de S. N.º 183-2004/SUNAT que aprobó normas para la aplicación del SPOT
60	R. de S. N.º 212-2010/SUNAT	23.07.2010	R. de S. que incorporan garitas o puentes de peaje al Anexo de la R. de S. N.º 057-2007/SUNAT de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al Servicio de Transporte de Pasajeros realizado por vía terrestre.
61	R. de S. N.º 259-2010/SUNAT	18.09.2010	Incorpora garita o puntos de peaje al Anexo de la R. de S. N.º 057-2007/SUNAT que regula la aplicación del SPOT al servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre.
62	R. de S. N.º 282-2010/SUNAT	21.10.2010	Modifica Anexo de la R. de S. N.º 057-2007/SUNAT que regula la aplicación del SPOT al Servicio de Transporte de Pasajeros realizado por vía terrestre.
63	R. de S. N.º 293-2010/SUNAT	31.10.2010	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT a fin de incluir a los Contratos de Construcción en el SPOT.
64	R. de S. N.º 294-2010/SUNAT	31.10.2010	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT que aprobó las normas para la aplicación del SPOT para incluir bienes en el Anexo 2. Se incorpora al Sistema a los sujetos que realicen ventas gravadas con el IGV de minerales de oro y sus concentrados; amalgama de oro; para uso no monetario en las demás formas semilabradas; oro para el uso monetario; desperdicios y desechos de oro, excepto las barreduras que contengan otro metal precioso. La tasa de detracción será de 12%.
65	R. de S. N.º	11.11.2010	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT

	306- 2010/SUNAT		que aprobó normas para la aplicación del SPOT para incluir bienes en el Anexo 2. Se incorporaron los numerales 17 y 18 en el Anexo 2 de dicha Resolución, incorporando a la pprika y al espárrago al SPOT, ambos con una tasa de detracción de 12%.
66	R. de S. N. 017- 2011/SUNAT	08.02.2011	Incorpora garitas o puntos de peaje al Anexo de la R. de S. N. 057-2007/SUNAT que regula la aplicación del SPOT al Servicio de Transporte de Pasajeros realizado por Vía Terrestre.
67	R. de S. N. 037- 2011/SUNAT	15.02.2011	Modifica la R. de S. N. 183-2004/SUNAT que aprobó Normas para la Aplicación del SPOT para incluir bienes en el Anexo N. 2. Se incorpora el numeral 19 en el Anexo N. 2 a los minerales metálicos no auríferos con un porcentaje de 12%.
68	R. de S. N. 044- 2011/SUNAT	22.02.2011	Modifica la R. de S. N. 183-2004/SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del SPOT con el Gobierno Central, respecto de la venta de residuos, subproductos, desechos, recorte y desperdicios. Se modifica la tasa de detracción para estos bienes de 10% a 15%.
69	R. de S. N. 098- 2011/SUNAT	21.04.2011	Modifica la R. de S. N. 183-2004/SUNAT que aprobó normas para la aplicación del SPOT para ampliar los servicios de mantenimiento y reparación de bienes muebles en general, con una tasa de detracción de 9%.
70	R. de S. N. 063- 2012/SUNAT	29.03.2012	Modifica la R. de S. N. 063-2012/SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del SPOT, a efecto de incorporar a los servicios gravados con el IGV que no estaba sujetos a dicho Sistema.
71	R. de S. N. 091- 2012/SUNAT	23.04.2012	Incluye bienes en el Anexo N. 2 de la R. de S. N. 183-2004/SUNAT que aprobó normas para la aplicación del SPOT.
72	Decreto Legislativo	20.06.2012	Modifica el Texto nico Ordenado del Decreto Legislativo N. 940, las Leyes N.

	N.º 1110		27605 y 28211, y del Decreto Ley N.º 25632.
73	R. de S. N.º 158- 2012/SUNAT	12.07.2012	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT que aprobó Normas para la Aplicación del SPOT .
74	R. de S. N.º 249- 2012/SUNAT	29.10.2012	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del SPOT con el Gobierno Central.
75	R. de S. N.º 250- 2012/SUNAT	30.10.2012	SPOT aplicable a los Espectáculos Públicos.
76	R. de S. N.º 252- 2012/SUNAT	30.10.2012	Modifica el Reglamento del Régimen de Gradualidad vinculado al SPOT aprobado por la R. de S. N.º 254-2004/SUNAT.
77	R. de S. N.º 022- 2013/SUNAT	24.01.2013	Modifica la R. de S. N.º 183-2004/SUNAT a fin de regular la aplicación del SPOT a la venta de inmuebles gravada con el Impuesto General a las Ventas.
78	R. de S. N.º 265- 2013/SUNAT	01.09.2013	Modifica porcentajes de operaciones afectas al sistema de deducciones del IGV.
79	R. de S. N.º 317- 2013/SUNAT	24.10.2013	Modifica las Resoluciones de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, 266-2004/SUNAT y 073-2006/SUNAT, que aprobaron normas para la aplicación del SPOT .
80	R. de S. N.º 375- 2013/SUNAT	28.12.2013	Establece supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el SPOT, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.
81	R. de S. N.º 019- 2014/SUNAT.	23.01.2014	Incluye bienes en el Anexo 2 de la R. de S. N.º 183-2004/ SUNAT, que aprobó normas para la aplicación del SPOT . Se incorpora en el Anexo 2 el numeral 9 (Carne y depósitos comestibles, con porcentaje 4%) y el numeral 23 (Plomo, con porcentaje de 15%). Asimismo, se incorpora al "Plomo" con código 41 en el Anexo 4.
82	R. de S. N.º 077- 2014/SUNAT.	18.03.2014	Modifica Art. 4º de la R. de S. N.º 375-2013/SUNAT que establece supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos

			como recaudación que contempla el SPOT , requisitos y procedimientos para solicitar el extorno. Se establece que la SUNAT podrá imputar los montos ingresados como recaudación siempre que el contribuyente en un plazo de 2 días hábiles no comunique su voluntad en contra.
83	R. de S. N.° 203- 2014/SUNAT.	28.06.2014	Modifica la Res. N.° 183- 2014/SUNAT, que aprobó Normas para la aplicación del SPOT . Se modifica el porcentaje de 12% a 10% aplicable para la determinación del depósito de los servicios señalados en los numerales 5 y 10 del anexo N.° 3. Referidos a "otros servicios empresariales" y "demás servicios gravados con el IGV".
84	R. de S. N.° 343- 2014/SUNAT	21/11/2014	R. de S. que modifica diversas resoluciones que regulan el SPOT (SPOT), con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema
85	R. de S. N.° 310- 2015/SUNAT	11/11/2015	Modifican las Resoluciones de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y 073-2006/SUNAT que aprobaron normas para la aplicación del SPOT .

Fuente: SUNAT

Elaboración: Propia

A manera de resumen, podemos mencionar que el SPOT nació con el Decreto Legislativo N° 917, y empezó su aplicación el 1 de julio del año 2002, con la publicación de la RS N° 058-2002/SUNAT, que en un principio solo se aplicaba a la venta de determinados bienes gravados con el IGV. En el 2003 se publicó el Decreto Legislativo N° 940, que modificó el Decreto Legislativo N° 917 con el propósito de ampliar la aplicación del sistema para combatir la evasión y elusión, por ello mediante la RS N° 183-2004/SUNAT se reguló las normas para la aplicación del Sistema, y se estableció 3 Anexos que detallaban los bienes y servicios que estaban afectos a la detracción; dichos anexos en

la actualidad, han sufrido varias modificaciones legislativas: Derogación del Anexo N° 1, variación de tasas, exclusiones, inclusiones, y otros.

Asimismo, se decidió regular la aplicación del Sistema a determinadas actividades de manera específica que se consideraron como sectores de informalidad. Por ello la RS N° 073-2006/SUNAT, establece que el SPOT se aplica al transporte de bienes realizado por vía terrestre gravado con el IGV; la RS N° 057-2007/SUNAT al servicio de transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre, siempre que el vehículo en el cual se preste el servicio transite por las garitas o puntos de peaje señalados el anexo de la indicada resolución; la RS N° 293-2010/SUNAT a los contratos de construcción; la RS N° 063-2012/SUNAT a los demás servicios gravados con el IGV que no se estaban sujetos a dicho Sistema, por ello, todos los servicios gravados con el IGV se encuentran sujetos al Sistema; la RS N° 250-2012/SUNAT, a los espectáculos públicos gravados con el IGV; la RS N° 022-2013/SUNAT a la primera venta de inmuebles que realicen los constructores, entre las principales modificaciones.

2.2.13.2. DEFINICIÓN DEL SPOT

El SPOT se encuentra regulado por el de Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N° 155-2004-EF que fue Publicado el 14 de noviembre de 2004.

El vocablo detracción proviene del verbo *detracer* el cual significa **Restar, sustraer, apartar o desviar**, y consiste en una detracción o descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el

usuario de un servicio que se encuentren comprendidos en el sistema, para ello se aplicará un porcentaje (%), el cual se encuentra fijado por la norma, considerando para ello como base el precio del proveedor (vendedor), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor (que puede ser el vendedor de bienes o prestador de servicios) con la finalidad de que los montos depositados en dicha cuenta únicamente sean destinados al cumplimiento de los pagos de tributos del proveedor (vendedor) que mantenga con el fisco. (Alva Mateucci, 2016, pág. 204)

El Decreto Legislativo N.º 940, en su Artículo 2º, señala que la finalidad del SPOT es generar fondos para el pago de:

- a) *Las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, los anticipos y pagos a cuenta por tributos -incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33º del Código Tributario- que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT.*
- b) *Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115º del Código Tributario.*

Por ello, podemos mencionar que el SPOT es un mecanismo establecido por los Decretos Legislativos N°917 y 940 - que son normas con rango de ley-, y que supone una intervención Estatal a nivel de los contratos privados, en términos sencillos, el SPOT dispone que los adquirentes de ciertos bienes o usuarios de determinados servicios, se encuentran obligados a depositar un porcentaje del precio

de compra en una cuenta corriente abierta a nombre del proveedor de los bienes o servicios, sin perjuicio de la modalidad que las partes contratantes hubieran convenido para extinguir sus obligaciones contractuales. Para tal efecto, el legislador ha elegido un grupo de operaciones, que en su oportunidad estarán sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV), a los efectos de someterlas al sistema.(Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 146)

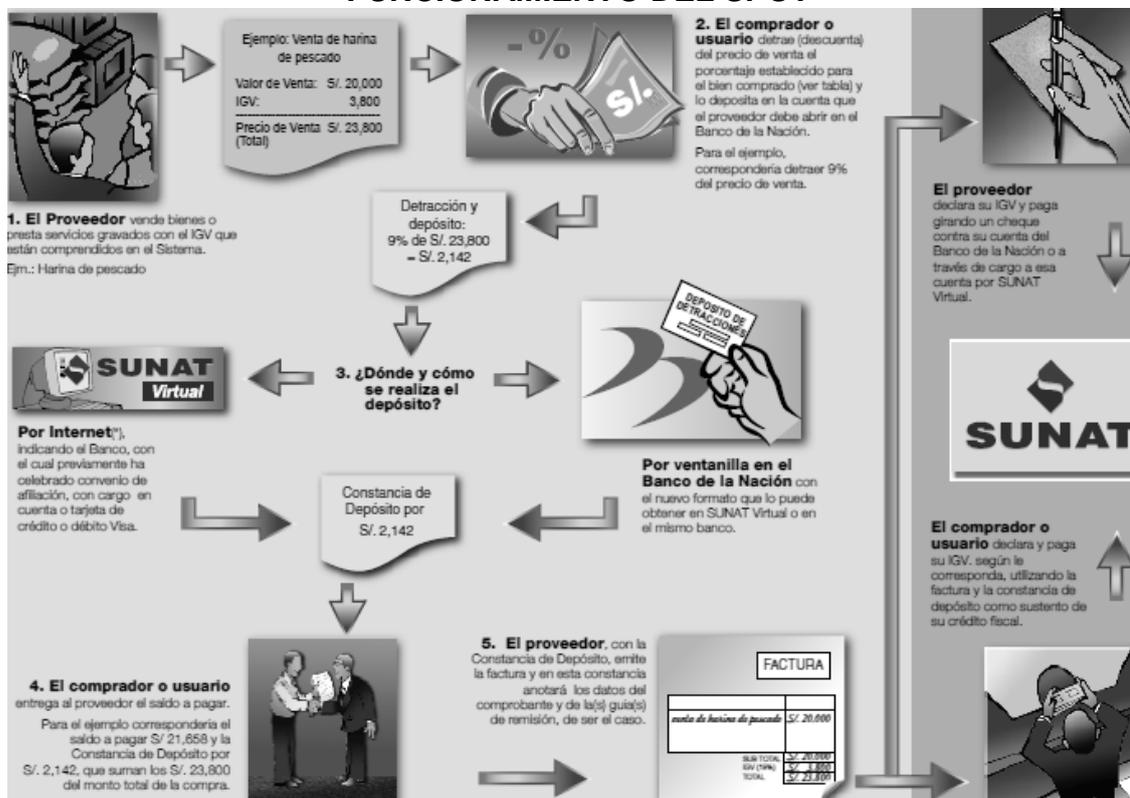
El Sistema de Detracciones tiene como finalidad generar fondos para el pago de las deudas tributarias y de las costas y gastos, que correspondan a sujetos que vendan o presten alguno o varios de los bienes o servicios sujetos al mismo. Para estos efectos, la generación de los mencionados fondos se realiza a través de los depósitos que deberán efectuar los adquirentes o usuarios de los citados bienes y servicios, en las cuentas bancarias que para tal efecto, se han abierto en el Banco de la Nación. En ese sentido, si los montos depositados en las cuentas no se agotaran luego que hubieran sido destinados al pago de las deudas antes señaladas, serán considerados de libre disponibilidad (devolución para el titular, proceso que implica para esta persona, disponer de dichos fondos sin limitación alguna.(SUNAT, 2016)

2.2.13.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL SISTEMA:

El Decreto Legislativo N.º 940, en su Artículo 3º establece que las operaciones sujetas al SPOT son:

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

**FIGURA N° 6
FUNCIONAMIENTO DEL SPOT**



Fuente: SUNAT
Elaboración: SUNAT

A. SUJETOS OBLIGADOS AL DEPOSITO

Según el Decreto Legislativo N.º 940, en su Artículo 5º establece que

Los sujetos obligados a efectuar el depósito son los siguientes:

- a) El adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3º. La SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo, sin perjuicio del momento que se establezca de conformidad con el artículo 7º. Cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, éste quedará obligado a efectuarlo de acuerdo a lo establecido en la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse con anterioridad al traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previo a dicho traslado, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción. Excepcionalmente, la SUNAT establecerá los casos en los que el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción, será el único sujeto obligado a efectuar el depósito. La SUNAT también podrá designar como único sujeto obligado a efectuar el depósito al tercero que en virtud de un mandato o de la prestación de un servicio, reciba el importe de la operación por cuenta del

proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción en una operación sujeta al Sistema. En tal caso, el momento para efectuar el depósito se establecerá de conformidad con el artículo 7°, según la operación de que se trate.

- b) El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes a que se refiere el inciso b) del artículo 3°.
- c) El propietario de los bienes que realice o encargue el traslado de los mismos, en el caso de las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3°.

2.2.13.4. LIBERACIÓN DE FONDOS DE DETRACCIONES

La liberación de fondos es el procedimiento a través del cual el proveedor solicita a SUNAT que se le entregue el dinero que tiene en su cuenta de detracciones del Banco de la Nación para disponerlo a decisión suya.

A. PROCEDIMIENTO

En la página de SUNAT, se desarrollan los procedimientos que se tiene para solicitar la liberación de fondos de las cuentas de detracciones, en consideración a eso, detallamos tanto el procedimiento General como el Especial.

A.1. PROCEDIMIENTO GENERAL

Este Procedimiento es para los servicios señalados en el Anexo N.º 3, por lo que se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Los montos depositados en las cuentas que no se agoten durante tres (3) meses consecutivos como mínimo, luego que hubieran sido

destinados al pago de los conceptos señalados en el artículo 2° del TUO del Decreto Legislativo N° 940, serán considerados de libre disposición.

Tratándose de sujetos que tengan la calidad de Buenos Contribuyentes y Agentes de Retención del IGV, el plazo señalado en el párrafo anterior será de dos (2) meses consecutivos como mínimo, siempre que el titular de la cuenta tenga tal condición a la fecha en que solicite a la SUNAT la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación.

b) Para tal efecto, el titular de la cuenta deberá presentar ante la SUNAT una "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación", entidad que evaluará que el solicitante no haya incurrido en alguno de los siguientes supuestos:

b.1) Tener deuda pendiente de pago. La Administración Tributaria no considerará en su evaluación las cuotas de un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter particular o general que no hubieran vencido.

b.2) Tener la condición de domicilio No habido de acuerdo a las normas vigentes.

b.3) Haber incurrido en la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario (No presentar la declaración que contenga la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos).

La evaluación de no haber incurrido en alguno de los supuestos señalados será realizada por la SUNAT de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 26.1 del artículo 26° del TUO del Decreto Legislativo N° 940, considerando como fecha de verificación a la fecha de presentación de la "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación".

Una vez que la SUNAT haya verificado que el titular de la cuenta ha cumplido con los requisitos antes señalados, emitirá una resolución aprobando la "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación" presentada. Dicha situación será comunicada al Banco de la Nación con la finalidad de que haga efectiva la libre disposición de fondos solicitada.

- c) La "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación" podrá presentarse ante la SUNAT como máximo tres (3) veces al año dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de los meses de enero, mayo y setiembre. A partir del 01 de abril de 2015 podrán solicitarse como máximo cuatro (4) veces al año dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre.

Para el caso de los sujetos que tengan la calidad de Buenos contribuyentes o Agentes de Retención del IGV, la "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación" podrá presentarse como máximo seis (6) veces al año

dentro los primeros cinco (5) días hábiles de los meses de enero, marzo, mayo, julio, setiembre y noviembre.

- d) La libre disposición de los montos depositados comprende el saldo acumulado hasta el último día del mes precedente al anterior a aquél en el cual se presente la "Solicitud de libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación", debiendo verificarse respecto de dicho saldo el requisito de los dos (2) o tres (3) meses consecutivos a los que se refiere el inciso a), según sea el caso.

B.2. PROCEDIMIENTO ESPECIAL

Sin perjuicio de lo anteriormente indicado, tratándose de operaciones sujetas al Sistema referidas a los bienes señalados en el Anexo N.º 2, tenemos:

- a) El titular de la cuenta podrá solicitar ante la SUNAT la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación hasta en dos (2) oportunidades por mes dentro de los primeros tres (3) días hábiles de cada quincena, siempre que respecto del mismo tipo de bien señalado en el Anexo 1 y Anexo 2, según el caso:
- a.1) Se hubiera efectuado el depósito por sus operaciones de compra y, a su vez, por sus operaciones de venta gravadas con el IGV; o,

- a.2) Hubiera efectuado el depósito en su propia cuenta por haber realizado los traslados de bienes a los que se refiere el inciso c) del numeral 2.1 del artículo 2.
- b) La libre disposición de los montos depositados comprende el saldo acumulado hasta el último día de la quincena anterior a aquella en la que se solicite la liberación de fondos, teniendo como límite, según el caso:
- b.1) El monto depositado por sus operaciones de compra a que se refiere el inciso a.1), efectuado durante el período siguiente:
- i. Hasta el último día de la quincena anterior a aquella en la que se solicite la liberación de los fondos, cuando el titular de la cuenta no hubiera liberado fondos anteriormente a través de cualquier procedimiento establecido en la presente norma; o,
 - ii. A partir del día siguiente del último período evaluado con relación a una solicitud de liberación de fondos tramitada en virtud al procedimiento general o especial, según corresponda.
- b.2) La suma de:
- i. El monto depositado por sus ventas gravadas con el IGV de aquellos tipos de bienes trasladados a que se refiere el inciso a.2), efectuado durante el período señalado en el inciso b.1), según corresponda.
 - ii. El monto resultante de multiplicar el valor FOB consignado en las Declaraciones Únicas de Aduana que sustenten sus exportaciones de los bienes trasladados a que se refiere el inciso a.2), por el

porcentaje que corresponda al tipo de bien señalado en el Anexo 1 materia de exportación, según sea el caso.

Para tal efecto, se considerarán las exportaciones embarcadas durante el período señalado en el inciso b.1), según corresponda.

- c) Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral, se entenderá por quincena al periodo comprendido entre el primer (1) y décimo quinto (15) día o entre el décimo sexto (16) y el último día calendario de cada mes, según corresponda.

B.3. RESULTADO DEL PROCEDIMIENTO:

El resultado del procedimiento será notificado al contribuyente y la SUNAT comunicará al Banco de la Nación, a más tardar al día siguiente de resueltas, las solicitudes que hayan sido aprobadas con la finalidad de que éste proceda a la liberación de los fondos.

FIGURA N° 7
FECHAS PARA SOLICITAR LIBERACIÓN DE FONDOS



Elaboración: SUNAT
Fuente: SUNAT

2.2.13.5. INGRESO COMO RECAUDACIÓN

A. CONCEPTO

El ingreso como recaudación implica el desplazamiento de los montos depositados en las cuentas habilitadas en el Banco de la Nación (cuenta detracciones) hacia la SUNAT. Dicha recaudación es destinada al pago de la deuda tributaria del proveedor, para lo cual se ha previsto que dicha imputación podrá realizarse incluso respecto de deudas cuyo vencimiento sea posterior al depósito correspondiente. (SUNAT, 2016)

B. CAUSALES

Según el Decreto Legislativo N.º 940, en su Artículo 9.3º, señala que el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3º.
- b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- c) No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.

d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174°, numeral 1 del artículo 175°, numeral 1 del artículo 176°, numeral 1 del artículo 177° o numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral, se considerará que el titular de la cuenta ha incurrido en las infracciones o situaciones señaladas en los incisos a) al d) con la sola detección o verificación por parte de la Administración Tributaria, aun cuando no se hubiera emitido la resolución correspondiente, de ser el caso. Los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos a que se refiere el artículo 2°, cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes. La SUNAT mediante RS podrá establecer los casos en los que se exceptuará del ingreso como recaudación de los montos depositados o se procederá a su ingreso parcial.

2.2.13.6. INFRACCIONES Y SANCIONES

El Artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, establece que, el incumplimiento de las obligaciones señaladas en la presente norma será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario., y en el caso de las infracciones se aplicará las sanciones correspondiente. Para ello debeos considerar lo siguiente:

TABLA N° 5
INFRACCIONES SANCIONES EN EL SPOT

INFRACCIÓN	SANCIÓN
1. El sujeto que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado
2. El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado. (1)	Multa equivalente al 50% del monto que debió depositarse, salvo que se cumpla con efectuar el depósito dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de realizado el traslado.
3. El sujeto que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado.	Multa equivalente al 50% del monto del depósito, sin perjuicio de la sanción prevista para el proveedor en los numerales 1 y 2.
4. El titular de la cuenta a que se refiere el artículo 6° que otorgue a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema.	Multa equivalente al 100% del importe indebidamente utilizado.
5. Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que prestan el servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre, en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado

Fuente: D.L. 940

Elaboración: Propia

Con el propósito de no sancionar muy drásticamente, mediante RS N° 254-2004/SUNAT se crea el Régimen de Gradualidad vinculado al SPOT.

**TABLA N° 6
GRADUALIDAD APLICABLE A LAS SANCIONES DEL SPOT**

SUJETOS OBLIGADOS (Art. 5° del Decreto y Normas Complementarias)	CRITERIOS DE GRADUALIDAD	Criterios de Gradualidad: Comunicación oportuna (1) y Subsanación (2) (Porcentaje de rebaja de la multa)		
		Si se cumple con la Subsanación, hasta el quinto día hábil siguiente a la fecha en que la SUNAT le comunica al infractor el número de la cuenta del proveedor del bien, prestador del servicio.	Si se cumple con la Subsanación, desde el sexto y hasta el décimo quinto día hábil siguiente a la fecha en que la SUNAT le comunica al infractor el número de la cuenta del proveedor del bien, prestador del servicio.	Si se realiza la Subsanación después del décimo quinto día hábil siguiente a la fecha en que la SUNAT le comunica al infractor el número de la cuenta del proveedor del bien, prestador del servicio y antes que surta efecto cualquier notificación en la que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción.
a) El adquirente del bien, usuario del servicio o tercero, cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no tiene cuenta abierta en la que se pueda realizar el Depósito.	COMUNICACIÓN OPORTUNA (1) y SUBSANACIÓN (2)	100%	70%	50%

SUJETOS OBLIGADOS (Art. 5° del Decreto y Normas Complementarias)	CRITERIO DE GRADUALIDAD	Criterio de Gradualidad: Subsanación (1) (Porcentaje de rebaja de la multa)		
		Si se cumple con la Subsanación, hasta el quinto día hábil siguiente a la fecha o plazo previsto para efectuar el Depósito.(3)	Si se cumple con la Subsanación, desde el sexto y hasta el décimo quinto día hábil siguiente a la fecha o plazo previsto para efectuar el Depósito.(3)	Si se realiza la Subsanación después del décimo quinto día hábil siguiente a la fecha o plazo previsto para efectuar el Depósito (3) y antes que surta efecto cualquier notificación en la que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción.
b) El adquirente del bien, usuario del servicio o tercero cuando el proveedor del bien, prestador del servicio tiene cuenta abierta en la que se puede realizar el Depósito.	SUBSANACIÓN(2)	100%	70%	50%
c) El proveedor del bien o prestador del servicio.(4)				
d) El sujeto del IGV, en el caso del retiro de bienes, y el propietario de los bienes que realice o encargue el traslado de dichos bienes.				

Fuente: RS. 245-2004-SUNAT

Elaboración: Revista AE.

2.3. HIPÓTESIS

2.3.1. HIPÓTESIS GENERAL

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias fue implementado irregularmente en el Ordenamiento Jurídico Peruano, ocasionando en su aplicación la vulneración de derechos de los contribuyentes y principios jurídico-tributarios.

2.3.2. HIPÓTESIS ESPECÍFICA

- El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias es considerado como un mecanismo de recaudación tributaria, ocasionando perjuicios a los contribuyentes por la regulación compleja e imprecisa y la inseguridad jurídica que presenta.
- La implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias vulnera derechos de los contribuyentes y/o principios-jurídico tributarios, ocasionando perjuicios a los sujetos que se encuentran obligados al mismo.

2.4. MARCO CONCEPTUAL

- **ADQUIRENTE:** Sujeto que realiza la compra de un bien y está sujeto a realizar el depósito de la detracción.
- **CIIU:** Clasificación Internacional Industrial Uniforme de las actividades económicas elaborada por la Naciones Unidas con la finalidad de establecer una codificación armonizada a nivel mundial.
- **COMPRAVENTA:** Contrato en cuya virtud una de las partes llamada "vendedor", se obliga a transferir a la otra, llamada "comprador", la propiedad de un bien o la prestación de un servicio, comprometiéndose el comprador a recibirlo y pagar su precio en dinero.
- **COMPROBANTE DE PAGO:** Es el documento que acredita la transferencia de bienes o su entrega en uso, así como la prestación de servicios. Para ser considerado como tal, el comprobante de pago debe ser emitido y/o impreso conforme a las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por SUNAT.
- **CRÉDITO FISCAL:** Derecho que nace producto de las compras efectuadas, que servirá para disminuir el pago del IGV.
- **DECLARACIÓN JURADA:** Es la manifestación de hechos que son comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por las leyes o reglamentos y que puede servir de base para la determinación de la obligación tributaria.
- **DETRACCIÓN:** Descuento efectuado por el adquirente o usuario del servicio sobre el monto total, para depositarlo en una cuenta del banco de la Nación a nombre del Proveedor.

- **HECHO IMPONIBLE:** Cualquier acto económico susceptible de ser gravado con impuesto o contribución.
- **PERSONAS NATURALES:** Son los individuos o personas físicas, varones y mujeres, sin distinción alguna que obtiene renta de su trabajo personal o de su negocio personal.
- **PROVEEDOR:** Contribuyente como persona natural o jurídica que vende un bien al adquirente, y es titular la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación.
- **PRINCIPIOS:** Criterios o lineamientos que se enfocan en un ideal de justicia, que puede estar reconocido o no en el ordenamiento jurídico.
- **SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS:** Sistema Administrativo indirecto del IGV, que obliga al adquirente a deducir o descontar un porcentaje del monto total que le corresponde al proveedor.
- **VULNERACIÓN DE DERECHOS:** Afectación, violación o limitación del ejercicio de algún derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, y sobre el cual genera un perjuicio en la persona afecta.
- **VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS:** Ausencia de reconocimiento y respeto de los principios establecidos en el ordenamiento jurídico, o los principios generales del derecho.

III. MATERIALES Y MÉTODOS

3.1. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1.1. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El diseño que se utilizara en el presente trabajo es MIXTO, tomando a consideración lo siguiente: El diseño mixto es un proceso que recolecta, analiza y vincula datos cuantitativos y cualitativos en un mismo estudio o una serie de investigaciones para responder a un planteamiento del problema. (Hernandez Sampieri, Hernández Collado, & Baptista Lucio, 2006, pág. 755).

Con el diseño Mixto, se estudiará la regulación del SPOT, los derechos y los principios que se vinculan con el mismo; sin embargo, en el enfoque cuantitativo no debe dejarse de lado, ya que el Tributo propiamente tiene una vinculación económica, no obstante que el Código Tributario no da una definición propia, debemos entenderla como una prestación pecuniaria a favor del estado, y precisamente esa prestación hace que sea una obligación patrimonial, y que su medición siempre va estar en base a el incremento o reducción de la recaudación tributaria. Por ello, el diseño Cuantitativo, buscará ese estudio a través de la realización de encuestas.

3.1.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Los tipos de investigación que se adoptará son el Tipo DESCRIPTIVO, tomando a consideración que: La investigación descriptiva es aquella que busca especificar propiedades, características y rasgos de cualquier fenómeno que se analice; describe tendencias de un grupo o población. Este tipo de investigación nos permitirá recoger información de la implementación del SPOT. Y el EXPLORATORIO, ya que en una investigación de este tipo se

realiza cuando el objetivo consiste en examinar un tema poco estudiado o desconocido (Hernandez Sampieri, Hernández Collado, & Baptista Lucio, 2006, pág. 103).

La descripción y exploración permitirán: Generar definiciones y determinar características del SPOT, y estudiar a fondo un tema que es de poca importancia para los abogados, pues los profesionales de las Ciencias Contables son los que han desarrollado investigaciones, descriptivas y cuantitativas. Así, la exploración se da por se un tema poco estudiado desde el punto de vista jurídico.

3.1.3. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

3.1.3.1. MÉTODO ANALÍTICO:

Este método implica un proceso cognoscitivo, que consiste en *descomponer* el objeto de estudio separando cada una de las partes del todo para estudiarlas de forma individual. Con este método, se analizará cada uno de los aspectos que conformar el SPOT.

3.1.3.2. MÉTODO JURÍDICO

Se utilizará el **Método Sociológico Funcional**, dado que se partirá del trato directo con la realidad concreta, que será la materia de análisis, hasta lograr una generalización; el objetivo será conocer la realidad social relevante de un comportamiento individual o colectivo. (*Ramos Nuñez, 2007, pág. 115*).

Siguiendo a éste método, se buscará información directa a través de encuestas a los profesionales del derecho, para ver si

opinión acerca del SPOT y de esa manera comparar con el análisis teórico que se haga.

3.1.4. TIPO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA:

Se utilizará un tipo de **Investigación Jurídica Empírica** (jurídica social), dado que este tipo de investigación abordará su estudio no solo desde la perspectiva del dogma (norma), sino también desde el lado sociológico jurídico. (*Pineda Gonzales, 2008, pág 54*).

El estudio sociológico jurídico, no solo denota la explicación normativa, sino la influencia que ésta cumple en la vida social; precisamente el SPOT genera consecuencias social desde el punto de vista tributario a todo el grupo de contribuyentes obligados al mismo, y su estudio necesariamente se realizará con la verificación de las consecuencias que ocasiona.

3.1.5. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

3.1.5.1. TÉCNICAS: Se utilizará la Observación Documental, Exégesis, Estudio de Jurisprudencia, Encuesta.

3.1.5.2. INSTRUMENTOS: Se utilizará las Fichas de registro, Libreta de Apuntes, Cuestionario.

3.2. POBLACIÓN Y MUESTRA

3.2.1. POBLACIÓN

Nuestro estudio se enfoca en el Derecho Tributario, dentro de esta rama se encuentra a la institución jurídica más importante: el Tributo, y en la división de este tenemos al Impuesto, y uno específico es: El Impuesto General

a las Ventas – IGV, y dentro de éste se tiene los Sistemas Administrativos, y uno de ello es: el SPOT, precisamente este último es nuestro universo de estudio. Y para ello nos adherimos a lo manifestado por el Profesor Pineda Gonzales (2008), cuando menciona que el universo de estudio incluye a los procesos, y el objeto de estudio del derecho sería las normas, y precisamente el SPOT es la norma a la que se estudiará.

Respecto a este punto, se considera como Población al SPOT, dado que el estudio se enfoca en este y su contenido.

3.2.2. MUESTRA

Respecto a este punto, consideramos necesario aplicar el Muestreo Razonado o intencionado, donde el investigador escoge intencionalmente y no al azar, algunas categorías que se considera representativas del fenómeno a estudiar. (*Pineda Gonzales, 2008*).

Con dicho muestreo, lo que se buscará es realizar una Encuesta a 25 Profesionales sobre preguntas del SPOT, dicha información permitirá contrastar la información que se obtenga en el análisis de la regulación, principios y derechos; con la conjunción del aspecto cualitativo (análisis del SPOT) y cuantitativo (a través de la encuesta), se generará una información más sólida.

La encuesta considerará preguntas sobre la regulación, los principios jurídico-tributarios, y los derechos del contribuyente; y con la finalidad de recabar información precisa, solo se planteó 05 interrogantes, siendo las siguientes:

TABLA N° 7
INTERROGANTES DE LA ENCUESTA

N°	PREGUNTA
1	¿Cómo califica la aplicación del sistema de deducciones (SPOT) en el Perú?
2	¿Qué ventajas y desventajas genera el sistema de deducciones (SPOT)?
3	¿Cómo considera al sistema de deducciones (SPOT)?
4	¿Considera que la implementación del sistema de deducciones (SPOT) vulnera los derechos del contribuyente?
5	¿Considera que la implementación del sistema de deducciones (SPOT) vulnera los principios del derecho tributario?

Fuente: Encuesta

Elaboración: Propia

IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Este Capítulo está orientado a la exposición de los Resultados y la Discusión obtenidos, luego de realizar el análisis sobre el SPOT. Por ello, la secuencia de exposición se realizará en base a, *Primero*: Se expondrá el resultado de cada Objetivo Específico, analizando, describiendo y graficando los principales aspectos que demuestran la ejecución de la presente investigación; y *Segundo*: Se realizará una discusión sobre la base de los resultados obtenidos, que permitirán establecer las conclusiones y sobre todo Recomendar las mejoras que se puede realizar al SPOT, con la finalidad de generar una adecuada regulación y aplicación. Debemos mencionar que el análisis, básicamente, de hará considerando la Sentencia del Tribunal Constitucional que recae en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC, en la que se determina la posición de los magistrados constitucionales sobre el SPOT, y en donde se verifica que existen errores de interpretación y conceptualización, y principalmente no se realiza una adecuada valoración de la causas y consecuencias que genera la aplicación del SPOT en el Perú, al ser prácticamente un invento nuestro, del que no se aplica en otros países.

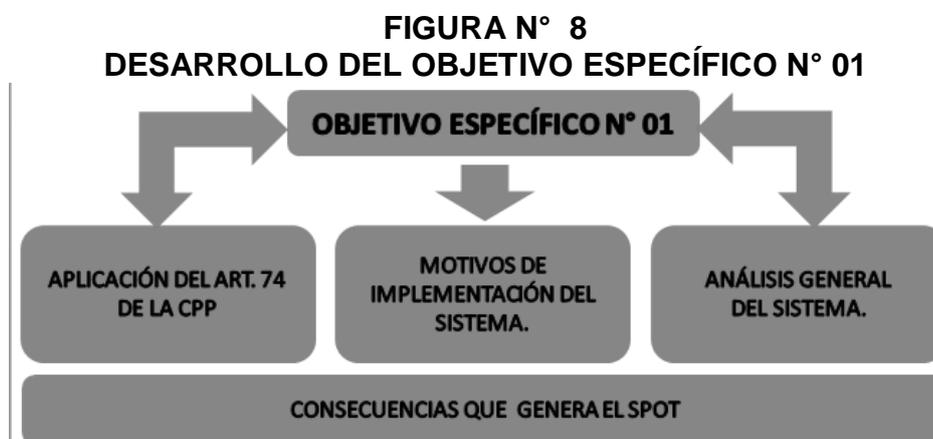
4.1.OBJETIVO ESPECÍFICO N° 01

Analizar si la regulación del SPOT en el ordenamiento jurídico peruano se considera como un mecanismo de control o de recaudación tributaria, y que consecuencias genera en la actualidad.

Debe tenerse en cuenta que referente a la Regulación del SPOT no existe antecedentes de investigación jurídica sobre este tema; sin embargo, los órganos que administran justicia en sede administrativa, judicial y constitucional

se pronunciaron sobre este tema, así también existen algunos artículos de investigación que comentan rápidamente sobre este tema, que será materia de revisión.

Considerando nuestro objetivo, tenemos dos Puntos importantes a resolver: establecer si el SPOT constituye un mecanismo de control o simplemente uno de recaudación tributaria; y el otro es verificar las consecuencias que generar el SPOT al ser considerado de una u otra forma. Para ello, a efectos entender con mayor amplitud el desarrollo se realizará primero un análisis definitorio del Sistema para determinar su aplicación del Art. 74 de la Constitución Política del Perú, luego estudiaremos de los motivos de su implementación, seguidamente una crítica general propiamente del Sistema, y de todo lo estudiado se podrá verificar las consecuencias que generó la implementación del SPOT en el Perú.



Fuente: Resultado de la Investigación

Elaboración: Propia

4.1.1. ANÁLISIS SOBRE LA APLICACIÓN DEL ART. 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ AL SPOT – SPOT.

En lo que corresponde a esta parte, es importante delimitar en esencia que es el SPOT, entonces se buscará definirla de manera crítica. Por eso,

consideraremos lo señalado por el profesor Bravo (2015) cuando busca establecer la definición del Tributo, señalando que se utilizará la palabra “definición” en lugar de “Concepto”, porque ésta última solo es la representación intelectual de un objeto; sin embargo, la definición es la explicitación y delimitación del concepto, es decir éste busca ir más a fondo, buscando la esencia del objeto a definir. (p.51)

Y precisamente, es lo que se hará con el estudio del SPOT, se buscará definirla y no solo conceptualizarla –*descripción simple*-, entrando a fondo en base a las normas que la regulan, la doctrina y la jurisprudencia.

Ahora, la definición del SPOT, nos llevará a considerar en esencia, qué viene a constituir el mismo, si es o no un tributo, o como deberíamos entenderlo; y para ello lo principal es determinar si el Art. 74 de la Constitución le es aplicable o no, dado que dicho cuerpo normativo, es la norma general de orden constitucional sobre la cual se desarrolla en las distintas normas todo el sistema tributario peruano. Y esta determinación es importante, dado que la investigación también tiene como objetivo (el segundo), estudiar la afectación de principios y derechos de los contribuyentes, que son de orden - *principalmente*- tributarios; y solo será posible dicho estudio, si llegamos a determinar que el Art. 74 de la Constitución se aplica al SPOT.

4.1.1.1. ANÁLISIS DEFINITORIO DEL SPOT

Habíamos señalado que el SPOT fue creado el año 2002, sin embargo desde 1997 ya se tenía un sistema similar a éste (Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales).

Debemos considerar que el SPOT, es una Sistema Administrativo que permite la recaudación tributaria, y consiste en la *Detracción o Descuento* que el adquirente realiza de una parte del monto que le corresponde al proveedor, para depositarlo en la cuenta del Banco de la Nación.

Sobre esta afirmación, resulta necesario plantear una interrogante *¿Qué viene a constituir el SPOT, es un Tributo, una obligación formal, o que naturaleza tiene?*

En consideración a ello, resulta importante determinar que viene a constituir el tributo propiamente. A decir de esta institución jurídica, nuestro Código Tributario no tiene una definición propia de Tributo, por ello urge la revisión de la doctrina que plantea definiciones sobre el mismo.

Por ello, el Profesor Bravo Cucci (2015), señala que puede definirse al tributo como aquella prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo exigible coactivamente, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo cumplimiento es dispuesto por la instauración de una relación jurídico-obligatoria de derecho público (deber jurídico de prestación tributaria), *como producto del acaecimiento de una hipótesis de incidencia tributaria* y su consecuente normativo, fundados o graduados por el principio de capacidad contributiva, y cuyo sujeto activo es en principio, un ente de derecho público (pág. 70).

En esa misma línea se señala que *“Para que se configure una obligación de carácter tributario, no basta que se trate de una relación*

jurídica obligatoria legal, si no que será necesario y vital que la prestación que es su objeto califique como un tributo; y, para que sea considerado tributo es necesario que se dé el hecho imponible, el hecho generador de la obligación tributaria(Hernández Berenguel, 2006, pág. 74).

Siguiendo esa lógica, el maestro Ataliba(2011), señaló que para que un hecho sea reputado hecho imponible, debe corresponder integralmente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia). Se dice así que se subsume la imagen abstracta de la Ley. Por eso, si hubiera subsunción del hecho a la hipótesis de incidencia, el será hecho imponible. Sino no hubiera subsunción, se estará delante de hecho irrelevante para el derecho tributario (pág. 85)

Puede haber muchas definiciones del Tributo, pero lo cierto es que desde su composición misma tiene una característica esencial: la prestación pecuniaria; y ésta implica que su cumplimiento será posible cuando una de las partes cumpla con la entrega de dinero. Ahora, para que hablemos del Tributo, debemos diferenciar dos componentes muy importantes: La hipótesis de Incidencia Tributaria como la descripción abstracta del hecho, y al Hecho Imponible propiamente como la concretización del primero al ejecutar una acción que subsume la descripción abstracta. Entonces, resulta necesario señalar que el tributo y en general el nacimiento de la obligación tributaria, depende de que la hipótesis de incidencia tributaria se concretice, es decir que

se dé un hecho imponible. De no ser así, no podríamos hacer referencia a un tributo propiamente.

De ello, resulta entonces cuestionar estas afirmaciones en líneas con el SPOT: *¿Es el SPOT –la detracción- calificada con un tributo?*

Sobre este punto, debemos considerar que en la Detracción no se refleja que constituya un tributo propiamente, porque el tributo no es el acto de detraer; sino deviene del IGV, que sí constituye un tributo. De manera que el cumplimiento de la detracción, no es producto de una hipótesis de incidencia tributaria, ni tampoco su cumplimiento extingue algún tipo de obligación tributaria, pues lo único que importa es la realización del depósito en la cuenta corriente del Proveedor, y es éste a quien se le calificaría como Sujeto Activo de la relación jurídico tributaria, referente al Impuesto General a las Ventas; y el Comprador será solo un Obligado a realizar un depósito, pero no a pagar un tributo.

Entonces, el obligado a realizar la detracción, no actúa como sujeto pasivo ni como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, sino que cumple con dicha obligación por un mandato legal que el ordenamiento jurídico le ha implantado. Por ello, el adquirente, al momento de efectuar la detracción, no está pagando el IGV, sino por el contrario, hace un descuento del precio total, y solo entrega la otra parte del monto de la operación al proveedor, quien se constituye como el sujeto pasivo del IGV.

Por ello, seguimos lo señalado por Villanueva Gutierrez (2014), al decir que estos nuevos mecanismos de recaudación del *IGV rompen con la idea tradicional de recaudar el impuesto* solo en cabeza del proveedor de bienes y servicios que es el contribuyente del IGV y trasladan dicha responsabilidad al comprador de bienes o de servicios que tradicionalmente se ha sostenido que no forma parte de la relación jurídica tributaria en el IGV, lo que definitivamente es un enfoque parcial que no toma en consideración el fenómeno tributario complejo que se genera en el IGV. (Pág. 658).

Con el SPOT, se cambia la perspectiva de los sujetos participan en la relación jurídica tributaria, pues el obligado a realizar la detracción no forma parte de la misma, y precisamente el fenómeno tributario está enfocado en todos los hechos que dan nacimiento de la obligación tributaria, y ésta únicamente se vincula al IGV, y no a la detracción.

Ahora, el Tribunal Constitucional en la STC N° 6626-2006-PA/TC, señaló que “(...) el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. Además señaló que “(...) no significa que el Legislador o la Administración Tributaria tengan carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extrafiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria. (...)”

La nueva tendencia que sigue el Tribunal Constitucional es reconocer que el deber del ciudadano ya no radica solo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino en una colaboración eficaz que luche contra lo que pueda interferir en la recaudación tributaria, y precisamente la Detracción constituye esa “colaboración” de naturaleza extrafiscal que recae sobre un sujeto ajeno a la relación jurídica tributaria. Entonces si la detracción no es un tributo, su carácter obligatorio solo se enfoca en un cumplimiento meramente formal por no tener influencia tributaria; sin embargo, no obstante que el SPOT no es tributo, puede darse la posibilidad que sus causas o consecuencias tengan alguna influencia tributaria, que independientemente de que se de, no podremos calificarla propiamente como “tributo”.

En tal sentido, la detracción califica como una obligación formal de carácter pecuniario. No es tampoco una carga sino la manifestación de uno de los deberes de colaboración o del deber de contribuir con el fisco. De este modo, *"el deber de colaboración que permitiría un diseño por el que los ciudadanos: (i) coadyuven a la fiscalización tributaria, (ii) brinden información tributaria sobre terceros, y, (iii) coadyuven al proceso de recaudación tributaria"*. (Alva Mateucci, 2016, pág. 204)

Entonces, ¿qué tipo de obligación vendría a ser el sistema de Detracciones? *Pues, sin duda, no encaja dentro de una obligación sustancial debido a que la detracción en sí misma no es un nuevo tributo, sino que es un medio de aseguramiento del pago de tributos, empleando para ello a un tercero, que viene a ser el adquirente del bien o usuario del servicio sujeto al SPOT. La única obligación*

sustancial que encontramos es la del pago del IGV entre el proveedor (sujeto pasivo) y el Estado (acreedor), mas no entre el Estado y el adquirente (quien por definición de la misma norma, en un principio, no es sujeto pasivo del IGV). Podemos afirmar entonces, que al hablar de detracciones *estamos ante una obligación formal*, en la cual el Estado obtiene ayuda de un tercero, ajeno a la obligación sustancial, para el cobro del IGV. De esta forma, *el adquirente de los bienes o servicios sujetos al SPOT se convierte en sujeto pasivo de la obligación formal de detraer*. Se debe tener en cuenta que el sujeto que cumple con la obligación de detraer (el adquirente) es un mero administrado frente a un deber formal, no pudiéndosele calificar bajo ningún supuesto que nuestra legislación tributaria señala como sujeto respecto de la obligación de pagar el IGV, es decir, ni como contribuyente, responsable o sustituto. (Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, págs. 85-86)

En ese orden de ideas, la Detracción al ser una obligación formal, consideramos que tiene relación tributaria, en el sentido de que su cumplimiento proviene de un Tributo, que es el IGV, y que su finalidad también es tributaria, pudiendo ser: el Control Tributario o el Incremento de la Recaudación Tributaria, ya que este deber genera un fondo que sirve para el pago de tributos que recauda el Estado. Entonces ese Deber Jurídico Formal, es también un Deber de Colaboración ligada al ámbito tributario, pero que de ninguna manera la Detracción constituye algún tipo de tributo.

Asimismo, en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que la *detracción se constituye en un deber singular y distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos*, ya que el agente detractor no entrega al fisco el monto detráido dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal. En cambio en las figuras de la retención y percepción, el agente retenedor o perceptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal. Es decir, estamos ante un deber que colabora o apoya indirectamente a la *recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo*.

Reforzando la idea, en nuestro país se sigue considerando a la Detracción como obligación formal, pero más precisamente se señala que, (...) *constituye un deber de colaboración, el mismo que no tiene un reconocimiento expreso en la actual Constitución, pero que deriva del principio de solidaridad inherente a todo Estado Social de Derecho (artículo 43º de la Constitución)*.

No obstante, *resulta claro que detrás de ello existe un interés superior, que implica que los ciudadanos contribuyan con inyectar liquidez al Estado en aras de un mayor beneficio, ya sea a través del pago de sus propios tributos, o facilitando el cobro de los mismos a terceros.*(Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 90)

En ese orden de ideas, lo señalando por los autores mencionados, la detracción vendría efectivamente a considerarse como

un deber formal, y que la actuación de ese deber, la debemos considerar como una “prestación de hacer”, por estar obligado a realizar algo –efectuar un depósito obligatorio-, sin considerar el acuerdo que haya generado con la otra parte. El propósito es que con este deber se genere una garantía para futuras obligaciones tributarias del Proveedor.

Finalmente, después de lo desarrollado en esta parte, confirmando que la *detracción no es un tributo, sino un deber de colaboración*, la definimos como: *“un sistema administrativo indirecto que implica un **deber formal de colaboración extrafiscal, constituido como una prestación de hacer**, basado en el descuento que el adquirente o usuario del servicios realiza al proveedor, sobre el monto de la operación, para su posterior destino en la cuenta que tiene aperturada en el Banco de la Nación, que será utilizada para el pago de deudas tributarias”*

4.1.1.2. APLICACIÓN DEL ART. 74 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

Para el análisis de esta parte, es preciso referirnos a lo que señala el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú del Perú, que es la norma fundamental que regula todo el Sistema Tributario. Señala lo siguiente:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de

delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...).

El mencionado Artículo 74°, regula el ordenamiento jurídico tributario, los aspectos que nos interesa respecto de este artículo es que en el mismo se señalan las principales directrices sobre las cuales se debe regular el derecho tributario. Así, se hace referencia a la creación, modificación o derogación de tributos, a principios, a la potestad tributaria, y a derechos fundamentales.

De una rápida lectura, aparentemente entendemos que tal artículo tendrá su aplicación únicamente al tema tributario; por ello, en el desarrollo o aplicación del mismo, se tendrá que corroborar simplemente si la institución jurídica susceptible de estudio está relacionada o constituye un tema regulado por el derecho tributario.

Siguiendo lo señalando, el profesor Bravo Cucci (2015), señala que la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el *fenómeno tributario*, con el objeto que las

mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado.

Entonces, resulta necesario determinar si la aplicación del Art. 74° de la Constitución, solo tendrá cabida únicamente cuando se hable un tema tributario, ya que de no ser así no tendría que aplicarse dicho artículo y tampoco las normas tributarias. En ese sentido, nos encontramos con el SPOT, que deviene en ser una detracción o descuento, a la que hemos calificado como un “deber formal de colaboración extrafiscal”; es decir, en esencia no constituye un Tributo propiamente.

Considerando lo señalado, *¿podríamos afirmar que el artículo 74° de la Constitución no se aplica al SPOT?, ¿debería aplicársele las normas tributarias al SPOT?, ¿el SPOT como deber formal, no genera implicancias tributarias?, ¿el contenido del SPOT, no tiene rasgos tributarios?.* Para responder estas preguntas resulta necesario verificar las fuentes del derecho que responden a estas interrogantes y a otras.

En Primer orden, siguiendo a nuestro interprete de la Constitución, el Tribunal Constitucional en el EXP. N.° 03769-2010-PATC, señaló que respecto al análisis del sistema de detracciones: *(...) podemos afirmar y reiterar que no estamos ante un tributo independiente, pues para empezar el titular de la cuenta es el prestador del servicio, lo que no extingue obligación tributaria alguna. Posteriormente, cuando el contribuyente (sujeto detráido) utilice los cheques de la cuenta de detracción, cancelará los tributos exigibles a su persona (...).*

En la misma Sentencia el Tribunal Constitucional hace referencia a la *“privatización de la actividad recaudatoria del Estado”*, calificándola como la participación de determinadas personas –*natural o jurídica que desarrollen algún tipo de actividad empresarial-* que realizan funciones de captación de ciertos montos de tributos -que son de cargo de terceros- para entregarlos al Estado.

Finalmente, el Tribunal señala que ciertamente, y como se viene estableciendo, las detracciones *no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definirlos como “un mecanismo administrativo indirecto”*. De ello se puede entender que *no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el Artículo 74º de la Constitución de 1993*.

Al igual como lo afirmamos, el Tribunal Constitucional no considera que la detracción sea un tributo, y precisamente la califica como un deber administrativo indirecto que ayuda al incremento de la recaudación tributaria, siendo éste el principal motivo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha sostenido en el Expediente N.º 06626-2006-PA/TC, fundamento 13, que *“siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta*

de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”.

En consideración a ello, si se ha calificado al Sistema de detracciones como un mecanismo administrativo indirecto con fines extrafiscales, ¿Por qué se establece que no le son aplicables los principios constitucionales del Art. 74, si el mismo Tribunal Constitucional establece que los fines extrafiscales no deben estar exentos del mencionado artículo?. Entonces, el Tribunal implícitamente reconoce la Aplicación del Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, tanto para fiscales y extrafiscales, precisamente en éste último se encuentra el SPOT.

Siguiendo la misma línea, tomamos a consideración lo señalado por *Villanueva Gutierrez(2014)*, cuando señala que en nuestro sistema constitucional, el artículo 74° de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los “tributos”, *pero debe advertirse que esa referencia al “tributo” no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible (tributo) sino a toda obligación de carácter legal que deriva del ejercicio de ese poder tributario.* Ya el Tribunal Constitucional ha examinado la constitucionalidad de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (Anticipo Adicional del IR) o del régimen de percepciones del IGV (régimen de pago adelantado del IGV), a pesar de que no se trata de obligaciones tributarias propiamente dichas. Si bien el régimen de detracciones (SPOT) no constituye “tributo” en el sentido técnico del término, indudablemente es una manifestación del poder tributario del

Estado, es deber jurídico formal que determina la bancarización parcial de una contraprestación y su oportunidad de pago, *motivo por el cual, le alcanza los principios constitucionales establecidos para un ejercicio racional y respetuoso de los derechos fundamentales* (pág. 60)

Entonces, las exigencias del régimen tributario a nivel constitucional regulado en el Artículo 74°, no debe considerarse que no se aplica a las Deduciones, ya que si bien la Dedución no es un tributo, su aplicación está íntimamente relacionada con el IGV, que si es un tributo, puesto la norma que regula el SPOT, señala a las operaciones sujetas al mismo, como aquellas aplicables a IGV; y no solo eso, sino que los procedimientos, la regulación misma, las consecuencias que generan, tienen implicancias tributarias. Por ello, *consideramos que el artículo 74° de la Constitución Política del Perú debe ser aplicable al SPOT.*

4.1.2. MOTIVOS DE IMPLEMENTACIÓN DEL SPOT

El Tribunal Constitucional en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC señaló que en el sistema de deducciones, que si bien no se aseguran los fines recaudatorios definitivos, al existir el mecanismo de libre disposición, la parte más importante de los fondos que ingresan a las cuentas es efectivamente empleada para pagar obligaciones tributarias, y es en este punto que el sistema revela sus principales ventajas: a) *Es un sistema de control* (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y, b) complementariamente, *permite que se genere un fondo*

proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el *cumplimiento efectivo del pago* de las obligaciones tributarias que éstas generaron.

Como lo señala el profesor Bravo Cucci(2013), (...) los considerandos de los Decretos Legislativos 917 y 940 que establecieron inicialmente el SPOT indican que el sistema implementado obedece a la necesidad del fisco de *combatir la evasión tributaria y controlar los altos niveles de informalidad existentes en la cadena de producción y comercialización de determinados bienes y la prestación de ciertos servicios, reduciendo la competencia desleal* proveniente del incumplimiento tributario (pág. 161).

De lo vertido hasta ahora, podríamos mencionar que el Tribunal Constitucional se inclina en mencionar que el SPOT es un mecanismo de control que permite luchar contra la evasión tributaria, la informalidad y la competencia desleal.

FIGURA N° 9
POSIBLES JUSTIFICACIONES DEL SPOT



Fuente: Resultado de la Investigación

Elaboración: Propia

En referencia a la *lucha contra la evasión tributaria, la informalidad y la competencia desleal*, el Tribunal Constitucional en la STC. N° 06089-2006-PA/TC ha señalado que: Siendo la función principal del tributo la recaudadora,

puede admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria.

Así, podríamos considerar como un fin extrafiscal, a la lucha contra la evasión tributaria, basado en el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, sin olvidar el Principio de Solidaridad Tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43º de la Constitución. Además que el Tribunal Constitucional ya se ha referido sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y estableció que no necesariamente está vinculado a la obligación de pagar tributos, *sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente.*

Ahora bien, lo que entendemos sobre este motivo, es que el SPOT, generaría menor evasión tributaria, ya que la obligación de detraer, conduciría a que el adquirente o el usuario del servicio no tenga otra salida más que cumplir con el depósito, ya que de no ser así soportaría las sanciones o desventajas que ocasionaría su incumplimiento.

Teniendo en cuenta aquello y que su finalidad es el aseguramiento del pago de las obligaciones tributarias, es evidente que uno de los aspectos de la naturaleza jurídica de la detracción es la de configurarse como un mecanismo anti evasivo de aseguramiento del pago de las obligaciones tributarias. (Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 85)

De todo lo señalado, cabe hacer una interrogante ¿realmente el sistema de detracciones cumple los motivos señalados?, ¿Es un sistema de control, o simplemente un sistema de recaudación?

Sobre esto, Picon Gonzales (2014), en una entrevista, afirmó de manera fuerte que: “Las detracciones fueron un sistema de formalización en el año 96’, probablemente, pero a partir del 2004 se aplica a casi todos los sectores, entonces ya no estamos hablando de un mecanismo de formalización, ahora estamos hablando de un mecanismo de financiar al Estado, la naturaleza ha cambiado completamente. Hoy te estoy dando dinero por adelantado contra una deuda que no existe y encima tú (SUNAT) no me pagas intereses y tampoco me dices cuándo me la vas a devolver. Es decir, si una empresa declara no tener deuda tributaria, aun así, la SUNAT no le indica cuándo le va a devolver el dinero por detracciones. No se devuelven las detracciones y no se sabe dónde está (el dinero)”

Dicha afirmación sería errada si consideramos que el Sistema continúa en la búsqueda de la formalización a través de la incursión en sectores económicos donde la recaudación tributaria es baja o nula y muy dificultosa; en la lucha contra la evasión tributaria de los sectores que menos tributan, y en la reducción de la competencia desleal de los participantes en el mercado en la producción y comercialización de bienes o prestación de servicios.

El profesor Jorge Bravo (2013), menciona que “(...) en el caso de SPOT, tales objetivos -en principio de cuño constitucional- por la propia mecánica del sistema no son cumplidos y, contrariamente, generan violaciones a los derechos y principios constitucionales de los que no eluden ni evaden los tributos, de los que son formales y de los que compiten lealmente en el

mercado. Así, el SPOT se aplica a las empresas formales, que compiten lealmente en el mercado y que cumplen con sus obligaciones tributarias (pág. 162).

Es decir el SPOT, lo que hace es generar un aseguramiento anticipado del pago del IGV al tener ya un depósito bancarizado, que únicamente puede ser destinado para el cumplimiento de obligaciones tributarias. En otras palabras, se tiene una especie de “garantía” a favor del acreedor tributario (sujeto activo.), convirtiendo este sistema en uno meramente recaudatorio.

De todo esto, cabe preguntar si ¿el SPOT realmente está siendo aplicado a sectores informales para luchar contra la evasión tributaria y la competencia desleal?.

Para responder esta pregunta, revisamos los Anexos 02 y 03 del SPOT, donde se detallan las operaciones sujetas y las tasas aplicables al mismo.

TABLA N° 8
ANEXOS APLICABLES AL SPOT

ANEXO 02: BIENES			ANEXO 03: SERVICIOS		
	DEFINICIÓN	% Desde 01.01.2015		DEFINICIÓN	% Desde 01.01.2015
1	Recursos hidrobiológicos	4%	1	Intermediación laboral y tercerización	10%
2	Maíz amarillo duro	4%	2	Arrendamiento de bienes	10%
3	Arena y piedra	10%	3	Mantenimiento y reparación de bienes muebles	10%
4	Residuos, subproductos, desechos, recortes, desperdicios y formas primarias derivadas de los mismos	15%	4	Movimiento de carga	10%
5	Carnes y despojos comestibles	4%	5	Otros servicios empresariales	10%
6	Harina, polvo y "pellets" de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos	4%	6	Comisión mercantil	10%
7	Madera	4%	7	Fabricación de bienes por encargo	10%
8	Oro gravado con el IGV	10%	8	Servicio de transporte de personas	10%
9	Minerales metálicos no auríferos	10%	9	Contratos de construcción	4%
10	Bienes exonerados del IGV	1.5%	10	Demás servicios gravados con el IGV	10%
11	Oro y demás minerales metálicos exonerados del IGV	1.5%			
12	Minerales no metálicos	10%			

Fuente: Decreto Legislativo N° 940

Elaboración: Propia

Inicialmente, el SPOT, fue aplicado para bienes donde efectivamente había informalidad, dentro de ello se tuvo a la venta de azúcar, alcohol etílico, el arroz, el maíz amarillo duro, algodón, caña de azúcar, madera, y otros; pero poco a poco se fueron incluyendo –y también excluyendo- operaciones. Así, verificando los anexos, *actualmente se tiene 22 operaciones descritas que están sujetas al SPOT, y aparentemente éstas operaciones (compra de bienes o prestación de servicios) tendrían que ser actividades donde existe evasión tributaria, informalidad y competencia desleal. Obviamente no se cumplen los propósitos iniciales del SPOT, dado que por ejemplo, en el Anexo 03, se establece que todos los servicios se encuentran gravados con el IGV, es decir ¿en todas estas operaciones hay evasión, informalidad y competencia desleal?, la respuesta es rotundamente negativa.*

Entonces, en el devenir del tiempo, el SPOT tenía el propósito de formalizar la economía, de combatir la evasión tributaria y luchar contra la competencia desleal, pero cada vez desde su implementación, se han ido implementando más operaciones, y ésta solo con un fin: asegurar el pago del IGV, es decir pasamos de un fin controlador a un recaudador.

4.1.3. ANÁLISIS CRÍTICO A LA REGULACIÓN DEL SPOT

Empezamos esta parte señalando que, Es importante el fin *-la recaudación-*, ciertamente, pero igual de importante es conocer cómo se llega al mismo, a los efectos de determinar si se respetan los principios y garantías que la Constitución dispone.(Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 145)

Resulta necesario entender que, la recaudación tributaria no debe ser el único fin que se persiga, ya que en ese afán de buscar su incremento, se puede lesionar varios bienes jurídicos o derechos sobre los que se tiene una protección inclusive de orden constitucional.

Por ello, en esta parte se realizará un análisis crítico del SPOT, para verificar las consecuencias y contradicciones que genera la regulación, incidiendo en algunos aspectos, para posteriormente desarrollar su posible afectación a principios y/o derechos de los contribuyentes.

Para lograr el propósito, hemos dividido esta parte en tres punto: **Primero**, se analizará todo lo que compete a la regulación misma del SPOT; **Segundo**, se analizará la aplicación del SPOT; y **Tercero**, se analizarán los dos principales procedimientos que se establecen.



Fuente: Resultado de la Investigación

Elaboración: Propia

En base a estas cifras, no se puede negar la eficacia de las detracciones como mecanismo de recaudación y ampliador de la base tributaria. Sin embargo, la eficacia no siempre va de la mano con la justicia, ya que las medidas que se estipulan ante el incumplimiento de tal mecanismo son exorbitantes (...)(Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 84)

4.1.3.1. INSEGURIDAD JURÍDICA EN SU REGULACIÓN

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 22ª edición (DRAE), “seguridad jurídica” es equivalente, en única acepción, la “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la *certeza de sus normas* y, consiguientemente, la *previsibilidad de su aplicación*”. Contrario sensu, la inseguridad jurídica vendría a ser la incertidumbre en la norma y la no previsibilidad de la aplicación; ello, trasladando al SPOT, podemos afirmar que cumple con estas afirmaciones, dado que desde su creación se tiene 85 modificaciones tanto del Decreto Legislativo que lo regula, pero principalmente de la RS.

Estas modificaciones constantes del SPOT, ocasionan que los contribuyentes no tengan la exactitud de si su operación está sujeta o no a la detracción, y si su operación ya fue excluida del mismo, pues recordemos que por ejemplo, el Anexo 01 de la Resolución que regula el SPOT, ha sido eliminado. Ahora, estas variaciones y modificaciones constantes, hacen ver que todavía no se tiene un panorama claro, de qué es lo que se busca con el SPOT. Obviamente, los cambios han generado mejoras en su regulación, pero consideramos que si se va hacer un cambio, que sea uno estable y en base a la realidad social y un estudio técnico.

4.1.3.2. BARRERA BUROCRÁTICA

En principio, definimos barrera burocrática como aquellos actos administrativos o dispositivos reguladores emitidos por la

Administración Pública que tienen por efecto impedir u obstaculizar el acceso o la permanencia de los agentes económicos en un determinado mercado. Generalmente, las barreras burocráticas se manifiestan a través de la exigencia de requisitos, obligaciones y cobros, o el establecimiento de impedimentos o limitaciones en la actuación de los agentes económicos. Así tenemos que, las barreras burocráticas pueden ser de dos tipos: ilegal e irracional. Nos referimos a barreras burocráticas **ilegales** cuando se produce una contravención a la normativa vigente, pudiendo manifestarse de la siguiente manera:

i) Por la forma: cuando no se ha utilizado el instrumento legal idóneo o no se han cumplido con los procedimientos y requisitos necesarios para su vigencia, ii) Por el fondo: cuando la entidad que impone la barrera carece de competencias para establecerla o si, en general, contraviene una norma legal imperativa. El otro tipo de barrera burocrática es la **irracional**, la cual se configura cuando el acto, la disposición o las exigencias que de ella se deriven, sean contrarias a las prácticas y principios de orden lógico, razonable y proporcional. Podemos encontrar que en ambos tipos de barrera burocrática, el principal problema es la generación de sobrecostos que terminan consumiendo recursos reales, tanto en el sector público como en las empresas y en los ciudadanos, frenando y desalentando de esta manera la libre iniciativa privada. (Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 88)

Considerando lo anterior, el INDECOPI a través de las Comisión de Acceso al Mercado emitió pronunciamiento sobre el

régimen de retenciones del IGV en las Resoluciones N° 0041-2006/CAM-INDECOPI y N° 0012-2008/CAM-INDECOPI, dichas resoluciones establecen que la devolución de las retenciones constituye una barrera burocrática irracional, ya que para ejercer el derecho se debe esperar un plazo de 3 meses y recién podremos solicitar, y adicional a eso se debe considerar el plazo de 45 días que tiene la Administración Tributaria para resolver dicha resolución; estos plazos generan perjuicios económicos en relación al costo de oportunidad que se genera, dado que el dinero podría ser requerido para el financiamiento de determinadas operaciones de la empresa, pago de proveedores, gastos corrientes, entre otros.

Así, como lo mencionamos anteriormente, los Sistemas Administrativos del IGV buscan la recaudación, el aseguramiento del pago, y precisamente las retenciones también descuentan un porcentaje similar a las Deduciones. Ahora, el Artículo 25.1° de la RS N° 183-2004/SUNAT que regula el SPOT, señala que: (...) *para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación se observará el siguiente procedimiento: a) Los montos depositados en las cuentas que no se agoten durante tres (3) meses consecutivos como mínimo*, luego que hubieran sido destinados al pago de los conceptos señalados en el artículo 2° de la Ley, serán considerados de libre disposición (...).

En la misma lógica de las retenciones, en las deducciones también se debe esperar el plazo de tres meses, y el plazo para resolver la libre disposición de la cuenta de deducciones.

Por eso se afirma que el criterio seguido por el Tribunal Constitucional en la STC. N° 4251-2007-PA/2007, y las observaciones que realiza el INDECOPI al régimen de retenciones del IGV, son perfectamente trasladables al régimen de detracciones. Ello en razón de que en este régimen también se restringe el derecho de propiedad del contribuyente al impedir uso y disfrute del dinero que le corresponde por la actividad económica realizada. (Del Carpio Torres, 2010)

4.1.3.3. MECANISMO IMPRECISO Y COMPLEJO

La regulación del SPOT, al considerarlo ya como un sistema donde hay inseguridad jurídica, debe añadirse que es un mecanismo complejo de aplicación, y esto deviene es más que se una forma de facilitar al contribuyente, se le genera más obligaciones, y por ello inclusive algunas empresas contratan personal dedicado exclusivamente para que haga los depósitos de la detracción.

Tal como afirma Picón González, la primera observación que debemos realizar sobre este régimen es que, a diferencia de lo que ocurre con el sistema de retenciones y percepciones del IGV, la primera complicación con el SPOT es que *obliga al adquirente a realizar una labor de análisis para determinar si se encuentra ante una operación sujeta al sistema (...)* (Picon Gonzales, 2010)

En reiteradas ocasiones, la SUNAT ha tenido que consultarle al Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), si determinada actividad se encuentra o no comprendida en un Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) a fin de responder

si estaba o no sujeta a detracción, como si pretendiera que el contribuyente le consulte al INEI para saber si la operación se encuentra sujeta al sistema (puede apreciarse en INFORME N° 100-2012-SUNAT/4B0000) o para saber con precisión la tasa correspondiente. Esa es la razón por la que algunos piensan que las condiciones establecidas en el SPOT, más que un pretendido “sistema de control” sea más bien una onerosa obligación formal, que conlleva a una serie de contingencias tributarias. (Mini Miranda, 2014, pág. 90)

De lo comentado, debemos mencionar entonces que existe dificultades para determinar que operaciones están sujetas al Sistema, pues si revisamos los Anexos, estos no solo describen el bien o servicios, sino que detallan el mismo, e incluso establecen partidas arancelarias específicas a las que se debería aplicar el Sistema; es decir, que el contribuyente tendría que verificar si determinada partida por ejemplo, se encuentra o no afecto a la detracción. Ello indudablemente genera más complejidades y más carga de la que los contribuyentes ya tiene que soportar en el tema tributario.

Ahora, en una revisión rápida de la página de SUNAT, en la parte que corresponde a información sobre detracción, precisamente en “Consultas SUNAT – Detracciones - Empresas” se verifica aproximadamente 37 informes y/o cartas que SUNAT ha emitido, resolviendo dudas sobre las detracciones, y la mayoría se enfoca en establecer si determinada operación se encuentra o no sujeta al SPOT. Este punto resulta importante, ya que el incumplimiento de la detracción trae consigo sanciones de índole tributario, y podríamos

aseverar que en las circunstancias donde haya duda sobre si determinada operación esta afecta o no a la detracción, resultaría necesario efectuar la detracción para evitar futuros inconvenientes.

4.1.3.4. SE ATRIBUYE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Sobre este punto, resulta necesario revisar lo que señala el Decreto Legislativo N° 940, en su Artículo 12° regula sobre las Sanciones aplicables al Sistema, y se menciona que:

“El incumplimiento de las obligaciones señaladas en la presente norma será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario”, y establece un detalle de infracciones con la sanción correspondiente, conforme lo detalla la Tabla N° 09 de abajo.

**TABLA N° 9
INFRACCIONES Y SANCIONES DEL SPOT**

Infracción	Sanción
1. El sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado.
2. El proveedor que permita el traslado de los bienes fuera del Centro de Producción sin haberse acreditado el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado. (1)	Multa equivalente al 50% del monto que debió depositarse, salvo que se cumpla con efectuar el depósito dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de realizado el traslado.
3. El sujeto que por cuenta del proveedor permita el traslado de los bienes sin que se le haya acreditado el depósito a que se refiere el Sistema, siempre que éste deba efectuarse con anterioridad al traslado.	Multa equivalente al 50% del monto del depósito, sin perjuicio de la sanción prevista para el proveedor en los numerales 1 y 2.
4. El titular de la cuenta a que se refiere el artículo 6 que otorgue a los montos depositados un destino distinto al previsto en el Sistema.	Multa equivalente al 100% del importe indebidamente utilizado.
5. Las Administradoras de Peaje que no cumplan con depositar los cobros realizados a los transportistas que prestan el servicio de transporte de pasajeros realizado por vía terrestre, en el momento establecido.	Multa equivalente al 50% del importe no depositado

Fuente: Decreto Legislativo N° 940
Elaboración: Propia

Ahora, es necesario recordar que el mismo Tribunal Constitucional e incluso de la lectura del Decreto Legislativo N° 940 se puede entender que la Detracción no constituye propiamente un tributo, y a la que nosotros hemos denominado como “*deber formal de colaboración extrafiscal*”, entonces considerando que no tiene naturaleza tributaria, y no se encuentra regulado en el Código Tributario, la pregunta que surge ahora *¿Por qué se menciona en la norma que el incumplimiento de las obligaciones señaladas, será sancionado conforme al Código Tributario, si no nos encontramos ante un Tributo?*,

Entonces, resulta contradictorio dicha apreciación, pues si se considera que no es Tributo, no debería establecerse sanciones, pues dicho cuerpo normativo, desde el Artículo 174° para adelante, no regula infracciones vinculadas al Sistema de Detracciones, y entendemos que es precisamente, porque no estamos ante un tributo.

A ello, coincidimos lo señalado por Solorzano Tapia, cuando señala que se considera que este Régimen de Detracciones es un régimen administrativo, porque no tiene relación directa con la obligación tributaria, rigiéndose para efectos de las impugnaciones contra los actos emitidos en el mismo, por los recursos administrativos regulados en la Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General y no por el Código Tributario, *lo cual resulta contradictorio, toda vez que las causales para que no proceda la liberación de los fondos de la cuenta de detracciones así como las causales de ingreso como recaudación de los fondos de detracciones, constituyen omisiones o infracciones tributarias*

establecidas en el Código Tributario, las cuales se impugnan dentro del procedimiento contencioso tributario (pág. 19)

Así, el autor mencionado, resalta algo muy importante, que en la Detracción hay dos principales procedimientos: La liberación de fondos y el ingreso como recaudación, y si verificamos los requisitos o causas que las generan, nos daremos cuenta que señalan cumplimiento de obligaciones tributarias. Sobre este punto, detallaremos mas adelante.

Finalmente, lo que nos interesa en este punto es resaltar que existe contradicción en la regulación del SPOT, dado que entendemos que no debería aplicarse normas tributarias; sin embargo, consideramos que el acto de detraer una operación conlleva consigo un tributo, el IGV, es decir que genéricamente podemos decir la detracción siempre estará vinculada al nacimiento de la obligación tributaria del IGV, o quizás hasta aplicar la detracción a una operación exonerada del mismo. Entonces, es necesario fijar de manera concreta esta observación, de la que nos animamos a inclinarnos por que se haga una verdadera regulación de la Detracción en el Código Tributario *(detallamos esto en la siguiente observación)*.

4.1.3.5. NO SE ENCUENTRA REGULADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Entendemos que el Sistema de Detracciones es una norma de carácter administrativo, dado que se concluyó que no es un tributo, sino un deber formal de colaboración extrafiscal. Y considerando lo anterior, actualmente se establece sanciones según el Código Tributario.

Entonces, vemos que por un lado no se debe aplicar el Código, pero por otro se aplica el mismo. Para esto surge una interrogante ¿El código tributario, necesariamente regula todo lo estrictamente tributario? ¿Solo estarán reguladas por el Código Tributario las instituciones jurídicas de naturaleza tributaria?, al respecto, creemos que no.

El SPOT es un Sistema Administrativo que ayuda a la recaudación del IGV, sin embargo no es el único, dado que los Sistemas de Retención y Percepción también siguen ese propósito con ciertas diferencias.

A diferencia de la Detracción, el Código Tributario en el Artículo 10 regula a los Agentes de Retención o Percepción; es decir, no obstante que la Retención y la Percepción no son propiamente tributos, si tienen su reconocimiento en el Código Tributario y obviamente se establecen infracciones tributarias por su incumplimiento.

Así, consideramos que la Detracción podría seguir ese proceso, buscando el reconocimiento en el Código Tributario, definiendo de manera más exacta y sólida, buscando simplificar su regulación.

Sin embargo, lo cierto es hasta ahora la regulación no reconoce a las detracciones como tributo y por lo tanto no está normado por el código tributario, pero contradictoriamente *-como lo revisamos anteriormente-* se señala sanciones e infracciones tributarias.

4.1.3.6. APLICACIÓN ACTUAL A SECTORES FORMALES E INFORMALES.

En 1997 se creó el Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales, donde a través del Decreto de Urgencia N° 056-97, se estableció la obligación de detraer a los adquirientes de azúcar de las Empresas Agrarias Azucareras un 10% del precio, luego con la Ley N° 27168 – Ley que regula el IGV-IPM, añadió al arroz pilado, posteriormente se incluyó a las actividades de exportación de harina de pescado, exportación de oro o productos fabricados con dicho mineral y la producción de alcohol etílico, básicamente sector donde existía poca recaudación tributaria. Sin embargo, ante la abundante cantidad de modificaciones que sufrió las detracciones, una de las más frecuentes ha sido la inclusión y exclusión de operaciones afectad, dicho sea de paso, sin el sustento técnico. Actualmente el Decreto Legislativo N° 940 establece las operaciones sujetas al SPOT según sus anexos:

TABLA N° 10
BIENES Y SERVICIOS AFECTOS AL SPOT

ANEXO 01	Recursos hidrobiológicos; Maíz amarillo; arena y piedra; residuos subproductos, desechos, recortes y desperdicios y formas primarias derivadas acuáticas; carnes y despojos comestibles, oro gravado con el IGV; minerales metálicos no auríferos; bienes exonerados del IGV; oro y demás minerales exonerados del IGV; minerales no metálicos.
ANEXO 02	Intermediación laboral; arrendamiento de bienes; mantenimiento y reparación de bienes muebles, movimiento de carga; otros servicios empresariales; fabricación de bienes por encargo; servicios de transporte de personas; contratos de construcción; demás servicios gravados con el IGV.

Fuente: Decreto Legislativo N° 940

Elaboración: Propia

A esto se debe añadir el SPOT aplicable al Transporte Terrestre, la venta de arroz pilado y la primera venta de bien inmueble.

De lo revisado, las detracciones están siendo aplicadas a una gran cantidad de sectores tanto formales como informales; eso hace ver que el propósito de la detracción que era controlar la evasión, la informalidad y la competencia desleal no se está cumpliendo, dado que una empresa forma, que cumple con pagar sus tributos, que tiene sus trabajadores en planilla, que declara con regularidad, también se encuentra obligado. Si el propósito es formalizar determinados sectores, lo que se debe buscar es generar un registro de la operación, inducir al adquirente o usuario que haga la detracción para que SUNAT tome conocimiento de dicha operación, pero más allá de eso, lo que se busca es asegurar el pago del IGV de un tercero que no es el sujeto pasivo(adquirente). Entonces, debería determinarse si se quiere continuar con el incremento de sectores, porque bien podríamos implantar a todos, pero de manera más simplificada, sin perjuicios fiscales ni económicos para los contribuyentes.

4.1.3.7. AUSENCIA DE SUSTENTO TÉCNICO O LEGAL SOBRE LA INCLUSIÓN Y EXCLUSIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEL SPOT.

La determinación de que bienes o servicios deben estar afectos a la Detracción, no se conoce, ya que como se verificó existe un total de 85 modificaciones directas al SPOT, y dentro de ellas se encuentran inclusiones de nuevas operaciones y también exclusiones, como el

caso del Anexo 01, sin la debida motivación o sustento técnico legal de tal determinación.

Si bien no existe una indicación de las razones o criterios en las que se basa el Estado para tal selección de unas actividades y la exclusión de otras, parece ser que se ha basado en estadísticas de incumplimiento en el pago de las obligaciones tributarias. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 146)

4.1.3.8. FALTA DE LIQUIDEZ PARA LAS EMPRESAS

Otra de las consecuencias que genera el Sistema de Detracciones es la falta de liquidez para las empresas, dado que se tiene dinero en las cuentas pero no puede ser utilizado para los fines que el contribuyente vea por conveniente.

Precisamente para entrar a fondo con este tema, resaltamos lo señalado por el TC en EXP. 03769-2010-AA cuando señala que: *“Debe precisarse un hecho importante, que de lo informado por la SUNAT, a fojas 619 de autos, se observa que en el reporte de cargos y abonos respecto de la cuenta de detracciones de la demandante por los períodos de agosto de 2005 a enero de 2008, el importe total de los abonos realizados por los clientes de la empresa recurrente asciende a un total de S/. 4, 191, 767,05, en tanto que los importes cargados por la demandante a efectos de cubrir sus obligaciones tributarias de los referidos períodos ascienden a la suma de S/. 4, 395, 937,69, por lo que se puede apreciar que la aplicación del SPOT no ha originado*

perjuicio alguno a la demandante, ya que sus obligaciones tributarias son superiores a los importes detraídos por sus clientes.”

Resulta pertinente resaltar que el análisis efectuado por el TC, es particular, y siendo ello así, la implicancia de Liquidez que generaría el Sistema de Deduciones en las empresas, sería poco influyente si se cumple lo señala por el TC *–que las obligaciones tributarias sean superiores a los importes detraídos–*; sin embargo, generalmente eso no ocurrirá, dado que el IGV no es el único tributo que se debe pagar, y no necesariamente será mayor que las deducciones que tenga en mi cuenta, y tampoco las tasas de deducción tienen uniformidad, pues existe variedad de tasas.

El SPOT genera diversas contingencias en los contribuyentes del impuesto. Uno de los principales inconvenientes del mismo radica en la falta de liquidez que genera en los proveedores. Al respecto, resulta conveniente recordar que en una operación no sujeta a deducción, el proveedor recibe el íntegro del precio de venta o de la contra prestación pactada de parte de su comprador o usuario, por lo que se encuentra en la capacidad de disponer de manera inmediata de cantidades de dinero que ingresen portales medios, sea para la compra de insumos, el pago de servicios, mantenimiento, etc. Por el contrario, *un proveedor que realiza operaciones que son materia de deducción, no recibe el íntegro de los abonos realizados por sus compradores o usuarios, sino tan sólo una parte de los mismos, por lo que se encuentra limitado para disponer de sus ingresos en dicha oportunidad.*

(Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 90)

Entonces un proveedor cuya operación no está sujeta al SPOT tendrá una mayor liquidez y podrá disponer de manera más rápido y libre del dinero para los fines que sea por conveniente.

4.1.3.9. FINALIDAD RECAUDATORIA

Sobre las motivaciones que justifican el IGV, al ser calificado como un Sistema Administrativo Indirecto, que permite la lucha contra la evasión fiscal, la informalidad y la competencia desleal; cabe complementar lo que ya habíamos señalado anteriormente, si efectivamente cumple ese propósito *-extrafiscal-* o simplemente, lo que interesa para la Administración Tributaria es únicamente el incremento de la Recaudación.

El Tribunal Constitucional en sentencias vinculadas al derecho tributario, menciona al Principio de Solidaridad Tributaria, refiriéndose a una colaboración que terceros deben realizar, calificándola como fin *extrafiscal*.

Al respecto, en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC el Tribunal Constitucional señala que: *“Al respecto, del propio expediente se ha podido extraer que de las estimaciones anuales del ratio de incumplimiento en el IGV muestran que éste se ha venido reduciendo de manera constante desde el año 2001 (año en el cual el indicador se aproximaba al 50% de incumplimiento) hasta el año 2008, en donde el indicador se sitúa alrededor del 33% (los aproximados 17 puntos*

significan una contracción en el incumplimiento total de aproximadamente 34%). Estos resultados corresponden precisamente al lapso durante el cual la SUNAT, entre otras medidas, se abocó al desarrollo y puesta en funcionamiento de medidas de administración tributaria como el SPOT. En ese sentido, el régimen bajo análisis ha dado resultado ya que la recaudación y el pago de impuestos han mejorado significativamente”

Continúa señalando: “De la información adjuntada al expediente por la SUNAT, podemos evidenciar también que la implementación de este sistema como herramienta de la administración para ampliar la base tributaria permite elevar la recaudación, habiendo ido expandiéndose a una serie de bienes y servicios, registrando un importante crecimiento y contribución a los ingresos tributarios, los que han ido en aumento. Es así que en el año 2002 representaba solamente el 0.2% del total de ingresos tributarios y al cierre de 2010 el 11.4% de los ingresos totales del Gobierno Central, lo que ha redundado en una política económica eficiente, situación que no está exenta de los fines legítimamente constitucionales en el marco del modelo económico social de mercado”

De lo vertido por el Tribunal Constitucional, se verifica que hay una orientación a la recaudación, es decir que el SPOT propiamente es un sistema que contribuye al incremento de la recaudación, y que es un política económica eficiente, y señala además que se ha ido expandiendo a varios bienes y servicios. Pero lo que más llama la atención es si realmente esta “política económica”, resulta eficiente,

pues si se va por el tema recaudatorio, probablemente será afirmativa; sin embargo, las actuaciones tributarias excesivas orientadas a la recaudación pueden distorsionar el su funcionamiento si verificamos que en su desarrollo existe irregularidades como las que ya hemos venido mencionando, o vulneraciones de derechos y principios como lo mencionaremos posteriormente.

4.1.3.10. VARIABILIDAD DE LA APLICACIÓN DE TASAS.

Referido a este punto, debemos recordar que en el SPOT, que había una mayor cantidad de tasas, lo que complicaba su aplicación. En la actualidad aún se tiene 04 tasas (1.5%, 4%, 9%, 10% y 15%).

Esta existencia de varias tasas no hace más que complicar la aplicación del SPOT.

Por el contrario, en vez se aplicársele una tasa única y establecerse un mecanismo ágil y neutro como en el caso del ITF o de las Retenciones, o cuando menos tasas homogéneas, como ocurre con las Percepciones, se aprobó un mecanismo impreciso y muy complejo. En tal virtud, y conforme al Principio de Simplificación en la Recaudación, deben estandarizarse las tasas y aplicarse tasas únicas, o cuando menos homogéneas. (Mini Miranda, 2014, pág. 90).

A nuestro parecer, la existencia de varias tasas y viendo la variabilidad desde el 1.5% hasta el 15%, es desproporcionada, dado que se detraer mayor monto en otra; sin embargo, lo que se debería buscar es el establecimiento de la tasa única, dado que el propósito del SPOT es generar control, y en estas circunstancias no se está

cumplimiento. Basta que la SUNAT tome conocimiento de la operación, para que el propósito de la detracción se haya cumplido, pues no se debe buscar asegurar anticipadamente el pago, sino conocer que la operación se realizó, y ante su incumplimiento de pago de la obligación tributaria que genera, corresponderá a la SUNAT cumplir su labor en base a las facultades que se le otorga en el código tributario.

4.1.3.11. DIFERIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL

Uno de las consecuencias tributarias que genera la Detracción, es que si no se realiza el depósito, se pierde el ejercicio del crédito fiscal. Se entiende a éste último como el derecho que tiene el contribuyente de deducir el pago del IGV de las ventas sobre las compras de un periodo determinado, es decir que el crédito fiscal es el derecho que se adquiere con las compras realizadas y la finalidad es deducir el pago del IGV.

En nuestro ordenamiento jurídico, se encuentra regulado en la Ley del Impuesto General a las Ventas regulado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y precisamente en los Artículos 18° y 19° regula sobre los requisitos sustanciales y formales que se debe cumplir para ejercer el crédito fiscal.

ARTÍCULO 18°.- REQUISITOS SUSTANCIALES: *El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el*

país de servicios prestados por no domiciliados. Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- A) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.*
- B) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.*

ARTÍCULO 19º.- REQUISITOS FORMALES: *Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:*

- A) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes. Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.*

- B) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.*
- C) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.*

El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el periodo al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

Tratándose del Registro de Compras llevado de manera electrónica no será exigible la legalización prevista en el primer párrafo del presente inciso (...).

De ello, habría que considerar que los requisitos sustanciales, vendrían a ser requisitos de fondo, es decir que si se incumple

simplemente ya no se podrá utilizar el IGV, y los requisitos de forma, solo se orientan a verificar si se incumple con uno de los requisitos que señala para que pueda ser subsanado; de estos debemos entender que ambos requisitos deberán cumplirse para poder ejercer el derecho al crédito fiscal.

Ahora, de la lectura de estos artículos podríamos mencionar que el cumplimiento de los requisitos sustanciales determinan la **validez** del crédito fiscal, dado que su cumplimiento ya genera el crédito fiscal, y precisamente decimos esto porque los requisitos formales no ocasionan la pérdida de derecho, pues son susceptibles de subsanación; entonces la influencia que tendrían los requisitos formales es en la materialización del crédito fiscal, es decir en la **eficacia** del mismo. Pero, en la práctica no se da así, dado que el incumplimiento del requisito formal ocasiona el diferimiento del crédito fiscal, a pesar que se subsane la observación.

En esa línea, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al SPOT, Decreto Supremo N° 155-2004-EF, en su Primera Disposición Final señala la obligatoriedad de la detracción para el uso del Derecho al crédito fiscal, precisamente se establece lo siguiente:

1. Podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18, 19, 23, 34 y 35 de la Ley de IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las

normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito.

Dicha disposición restringe el uso del crédito fiscal en operaciones sujetas a la detracción, es decir que si el adquirente olvida de detraer la operación, simplemente no podrá ejercer el crédito fiscal en el periodo declarado, sino diferirlo a otro periodo. Obviamente esto, trae consecuencias económicas, debido a que los contribuyentes presentan declaraciones y algunas veces tienen una gran cantidad de operaciones sujetas al SPOT.

Ahora, considerando los requisitos formales que establece el uso de crédito fiscal, se entendería que el no depósito de la detracción constituye una omisión formal porque difiere su uso; sin embargo, si consideramos el propósito de la detracción, que es luchar contra la evasión, la informalidad y la competencia desleal, resultaría pertinente que cuando se pruebe el depósito de la detracción, se estaría cumpliendo con generar un registro y control de la operación, y lo que tendría que hacerse es autorizar en uso crédito fiscal.

Puede darse el caso que un contribuyente ya haya presentado su declaración registrando el crédito fiscal de todas las compras realizadas, y que haya omitido con efectuar el depósito; ante esto podríamos sospechar que la operación no es real, pero si efectuamos el depósito de la detracción y a eso incluso se añade la bancarización general y otros documentos, se demostraría que la operación es real y

fehaciente, por eso la Administración debe realizar una mayor valoración de la fecha cierta de la operación a través de la documentación que tienen los contribuyentes, los mismos registros contables, comprobantes, y demás papeles de trabajo que podrían dar fe de la operación real, pero según la regulación actual este sustento no tiene relevancia, pues no se usará el crédito si no hay detracción.

En relación a lo dicho se señala que, los contribuyentes han venido sosteniendo que el incumplimiento de las exigencias formales del crédito fiscal no debe conducir inevitablemente a la negación de todo derecho, sino que debe permitirse su subsanación. Dicho argumento se fundamenta en que el desconocimiento del crédito fiscal de operaciones fehacientes, por razones meramente formales, vulnera el sistema del valor agregado en el cual se configura nuestro Impuesto Generala las Ventas. No obstante, la Administración Tributaria ha hecho caso omiso a tales argumentos, por lo que a pesar que una transacción cumpla con los requisitos sustanciales, e incluso formales establecidos por la Ley de IGV, deniega la utilización de! crédito fiscal cuando el adquirente del bien o servicio no realiza la detracción, menospreciando la fehaciencia de las operaciones que lo originaron. (Castillo Manga, Contreras Ninamanco, Herrera Goñi, & otros, 2006, pág. 93)

4.1.3.12. CRITICA A LA LIBERACIÓN DE FONDOS DE DETRACCIÓN.

Sobre este punto, resulta necesario indicar que el TUO del Decreto Legislativo N° 940 señala en su Artículo 9° sobre el destino de los montos depositados, precisamente en el punto 9.2 señala que: *“De no agotarse los montos depositados en las cuentas, luego que hubieran sido destinados al pago de las obligaciones indicadas en el numeral anterior, el titular podrá alternativamente: a) Solicitar la libre disposición de los montos depositados. Dichos montos serán considerados de libre disposición por el Banco de la Nación, de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT, siempre que el solicitante no haya incurrido en alguno de los siguientes supuestos a la fecha de presentación de la solicitud:*

a.1) Tener deuda pendiente de pago. No se consideran las cuotas de un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter particular o general que no hubieran vencido.

a.2) Encontrarse en el supuesto previsto en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° (encontrarse no habido).

a.3) Haber incurrido en la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario (...).”

En esta parte adelantamos un aspecto a considerar; pues el depósito obligatorio de la detracción en las cuentas del banco de la nación, genera una imposibilidad de utilizar los fondos a fines que uno estime conveniente (pago de planilla, compra de capital de trabajo, compra de bienes, pago a proveedores, pago a entidades financiera,

otros). Es decir que los fondos depositados en la cuenta de detracciones solo tiene un propósito: el pago de obligaciones tributarias.

Ante esta restricción de uso del dinero, se ha establecido un procedimiento de libre disponibilidad, que trata de disminuir la restricción de uso del dinero del titular de la cuenta de detracciones, al dar una posibilidad de usar dicho fondo para los fines que uno considere pertinente.

Sin embargo, la RS N° 183-2004/SUNAT señala en su Artículo 25° que: *“Para solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del Banco de la Nación se observará el siguiente procedimiento: a) Los montos depositados en las cuentas que no se agoten durante tres (3) meses consecutivos como mínimo, luego que hubieran sido destinados al pago de los conceptos señalados en el artículo 2° de la Ley, serán considerados de libre disposición (...).”*

Considerando que la detracción misma origina limitación del uso del dinero que tiene el proveedor, este procedimiento de liberación de fondos, sería la salida para esa limitación. Sin embargo, tanto del Decreto Legislativo como de la RS se desprenden requisitos, y uno de ellos es por ejemplo que se debe esperar 3 meses para verificar que no hayan agotado dichos montos para recién solicitar la liberación, y a eso debemos añadir que para que proceda la solicitud la SUNAT primero verifica si existe deuda tributaria, si se encuentra como No Habido o si incurrió en la infracción del Artículo 176 numeral 1 del Código Tributario que corresponde a no presentar declaraciones fuera del plazo. Es

decir, para poder disponer del dinero, se debe garantizar la inexistencia de deudas y que los fondos hayan estado como mínimo 3 meses, de lo contrario no sería posible.

Ante ello, consideramos que de una revisión general de las detracciones, verificamos que ahora existe una limitación del uso de tu propio dinero; así, resulta necesario que se pueda mejorar también la regulación sobre este punto.

Es pertinente resaltar, que conforme al TUPA de la SUNAT, las solicitudes de liberación de los fondos deben ser atendidos en 45 días hábiles, sin embargo, con el nuevo sistema virtual implementado por SUNAT “Solicitud de Liberación de Fondos – SUNAT Operaciones en Línea SOL, la SUNAT viene resolviendo con mayor rapidez, en menor plazo dichas solicitudes, incluso en 5 días hábiles. Sin embargo, los requisitos mismos y el plazo de 3 meses refleja que hay una restricción primera sobre el dinero que tiene el proveedor. .

4.1.3.13. CRÍTICA AL INGRESO COMO RECAUDACIÓN

Se entiende al Ingreso como Recaudación como el traslado del dinero que se realiza de la cuenta del Banco de Nación, hacia una cuenta de SUNAT, que ingresar en calidad de recaudación, es decir con un fin orientado al cumplimiento de pago de obligaciones tributarias.

¿Y que implica este ingreso como recaudación?, consideramos que este procedimiento es uno en el que se pierde la posibilidad de solicitar la libre disponibilidad, dado que el dinero se encuentra

inmovilizado y únicamente será utilizado para el pago de tributos a través de una “reimputación” ingresando a nuestra cuenta en por la página de SUNAT. Como se verifica un traslado de dinero, podríamos decir que es una confiscación más estricta a comparación del tiempo que debemos esperar para solicitar la liberación de fondos, pues en este procedimiento como el dinero ya no esta en nuestra cuenta, perdemos la disponibilidad completa, y debe ser utilizado para fines recaudatorios, es decir, garantizar que no haya con SUNAT ningún tipo de deuda pendiente de pago.

El Tribunal Constitucional en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC señaló que: “El tributo como las retenciones y percepciones implican un efectivo ingreso de dinero a las arcas fiscales, *mientras que en el régimen de detracciones solamente produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio*”.

Al respecto dicha apreciación no es del todo cierta, pues no solamente se genera dinero en una cuenta bancaria personal, ya que el Sistema de Detracciones trae consigo *al ingreso como recaudación*, y es precisamente este procedimiento que genera un ingreso a las “arcas fiscales” similar al Sistema de Retención y Percepción, cuando el contribuyente incurre en alguna de las causales.

La SUNAT tiene la facultad de “ingresar como recaudación” los montos depositados en las cuentas de detracciones de los contribuyentes transfiriendo los fondos de dichas cuentas a sus propias cuentas a efectos de que la misma los administre, entendiéndose por

administrar, imputar el dinero depositado en las cuentas contra deudas exigibles cuando así lo disponga, de presentarse determinados supuestos. Desde luego, *esta situación implica la pérdida, si queremos, absoluta de maniobra por parte de los contribuyentes del dinero previamente detraído por sus clientes.* (Terrel Taquiri, 2015)

El texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo n° 155-2004-EF, en su Artículo 9º señala que:

El Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) *Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3º.*
- b) *Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.*
- c) *No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.*
- d) *Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174º, numeral 1 del artículo 175º, numeral 1 del artículo 176º, numeral 1 del artículo 177º o numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario*

De las causales que señala la norma, se desprende una vez más se tiene un fin recaudatorio, pues el primer inciso habla acerca de “información no consistentes”, que está orientado a verificar que el depósito de la detracción corresponda a la operación efectivamente realizada, sea venta de bienes o prestación de servicios, esto se entiende en el sentido que si aplicamos una tasa diferente a la que correspondía, eso podría ser considerado como “no consistente”, pues el monto de la detracción sería menor, y pesar que subsane dicho error, no tendría implicancia, pues ya sería una causal para el ingreso como recaudación.

Respecto a las 02 últimas causales, están referidas a infracciones tributarias, nuevamente se mezcla el tema tributario cuando se había indicado que la detracción no es un tributo, y ni tampoco se encuentra reconocido en el Código Tributario como la Retención y Percepción. De eso debemos mencionar que, de incurrir en una de esas infracciones, correspondería pagar una multa, pero a la vez estoy siendo sancionado con el ingreso como recaudación y ya no podría disponer de mi dinero, siendo la salida, que simplemente se use para pagar la multa; nuevamente, se ve un fin recaudatorio que limita el ejercicio libre del dinero.

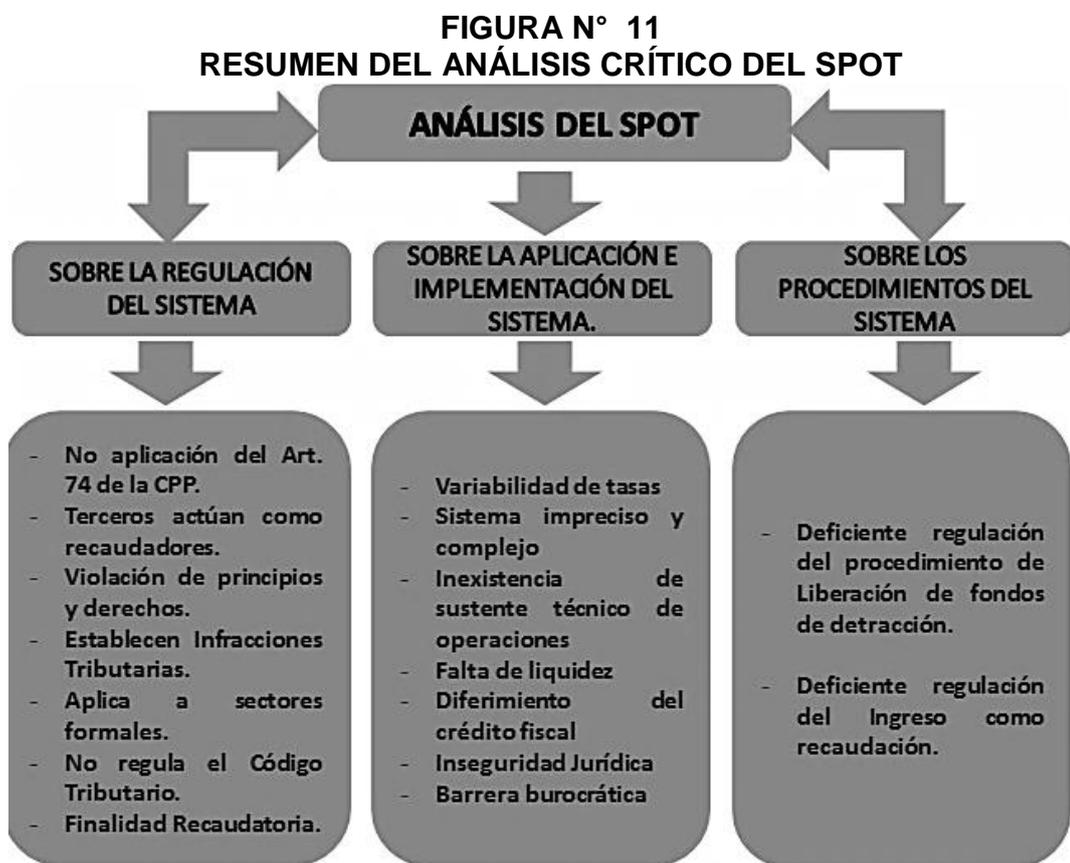
En este punto, seguimos lo señalando por Terrel Taquiri(2015), cuando señala que la única salida contemplada por las normas de detracciones para cambiar dicha situación, es a través del llamado “*extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación*”, el cual es procedente en el caso de personas naturales

cuando se les de baja de inscripción en el RUC, o, en el caso de las personas jurídicas, cuando se encuentren en proceso de liquidación, esto es, siempre que la existencia jurídica del contribuyente llegue a su final, lo cual evidentemente contraviene los intereses de los sujetos que no tienen previsto “desaparecer” y, al contrario, desean tener disponibilidad de efectivo en el ejercicio de sus actividades.

Considerando lo anterior, al señala que la única posibilidad de extorno es “desaparecer”, no hacen más que anunciar a los propietarios de dichos fondos la “muerte” del ejercicio pleno de su derecho de propiedad sobre los mismos.

Por otro lado, cuando la Administración dispone el ingreso en recaudación, por haberse producido alguna de las causa-les previstas en el numeral 9.3 del Artículo 9º del DL N° 940, *ingresa todo el monto de las detracciones que se encuentran depositados en ese momento.* Por ejemplo, si se motivara en la infracción establecida en el Art. 178º numeral 1 del Código Tributario por no haber declarado todos los ingresos, o haber aumentado indebidamente el crédito fiscal, podría ocurrir que la omisión de impuestos sea S/.15, y el monto depositado en las cuentas de detracciones que se ingresan como recaudación sea S/. 100,000, por lo que en estos casos la medida es por demás excesiva. *Por lo tanto, el sistema debiera establecer una correspondencia entre la causal y el ingreso como recaudación, para evitar situaciones como la descrita.* (Mini Miranda, 2014, pág. 93)

Para finalizar este tema, llegamos a concluir que de manera general, la regulación del SPOT es deficiente, dado que hay implicancias negativas tanto para los proveedores y los adquirentes o usuarios del servicio.



Fuente: Resultado de la Investigación
Elaboración: Propia

4.2. OBJETIVO ESPECÍFICO N° 02

Identificar los derechos y/o principios jurídico-tributarios que se vulneran con la implementación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al cual se encuentran obligados los contribuyentes.

Habíamos señalado que el Artículo 74° de la Constitución, que regula todo el ordenamiento jurídico tributario, se debe aplicar a las detracciones, en ese entender, debemos menciona que los fines sigue el SPOT más que ser

controlador, es recaudador, pues también como lo mencionamos, su aplicación es inclusive a sectores formales en los que se genera prácticamente una confiscación de su patrimonio.

Ya que como lo menciona el profesor *Villanueva Gutiérrez(2014)*, la aplicación del SPOT en forma indiscriminada sin distinguir las empresas que operan en la economía formal y aquellas que operan en la economía informal, puede conducir a imponer limitaciones no necesarias o razonables al derecho de propiedad, a la libertad de contratación y del derecho a la tutela judicial efectiva.(pág. 262)

El deber de contribuir al sostenimiento del gasto público deriva del texto constitucional. Dicho deber se encuentra limitado por los principios constitucionales que se encuentran previstos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú. En efecto, el deber de contribuir debe efectuarse en respeto a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad, reserva de ley y respeto a los derechos fundamentales de las personas.(Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 162)

Por ello, en esta parte explicaremos la vulneración de derechos y principios que se genera con la implantación del SPOT en el ordenamiento jurídico peruano, que serán explicadas de manera separada.

4.2.1. VULNERACIÓN DE DERECHOS CON LA APLICACIÓN DEL SPOT.

4.2.1.1. DERECHO A LA PROPIEDAD

Respecto al Derecho Propiedad, que constituye un derecho real que recae sobre bienes muebles e inmuebles, implica la tenencia de un poder directo e inmediato sobre los mismos, para usar, disfrutar,

o disponer, resulta necesario verificar, si en el SPOT, dichos atributos o facultades se cumplen o existe una limitación al derecho de propiedad.

Ahora para determinar la vulneración del derecho de propiedad, es necesario recalcar que la detracción constituye un descuento que realiza el adquirente o usuario del servicio sobre el monto que corresponde pagar al proveedor, para que ese descuento sea depositado en una cuenta del Banco de la Nación que le pertenece al Proveedor.

Ahora, sabemos que la detracción tiene un propósito general, que es la de actuar como un fondo que permita pagar deudas tributarias, de la que no podemos disponer libremente; es decir formalmente dichos fondos son de propiedad del proveedor, pero materialmente están afectos al pago de tributos y no podemos utilizar.

Así, el derecho de propiedad, el uso, disfrute, o disposición del mismo, está restringido, y solo podremos general una liberación luego de transcurrido el plazo de 3 meses, para seguir el Procedimiento de Liberación de Fondos, y que previa evaluación sobre todo de la inexistencia de deudas tributas, lograremos nuestra libre disponibilidad.

En virtud de este sistema, el prestador del servicio o proveedor del bien cuyas operaciones se encuentran sujetas al SPOT pierde los atributos consustanciales al derecho de propiedad consistentes en usar, disfrutar y disponer de los fondos depositados en la cuenta corriente en el Banco de la Nación, pues no le está permitido servirse de ellos, no le generan intereses ni puede transferirlos, convirtiéndose

en una especie de *Nudo Propietario*.(Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 148)

La limitación del derecho de propiedad del proveedor sobre los fondos depositados en la cuenta del Banco de la Nación, lo despoja de sus atributos que le corresponden como propietario. La prohibición del efecto confiscatorio de los tributos se genera no solo cuando se priva de la propiedad en forma definitiva, sino también cuando se impide el ejercicio de los atributos del derecho de propiedad, concretamente, el uso (*ius utendi*) y disfrute (*ius fruendi*). Linares Quintana sostiene que la confiscatoriedad también ocurre cuando se produce en aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos. Se genera un derecho real de garantía que aplicado a un proveedor que opera en la economía formal no luce necesaria ni razonable, porque el Estado no tiene ninguna justificación para crear un derecho real y generar un estado de sujeción del dinero del proveedor a favor suyo. A lo expuesto, se añade que en los supuestos de ingresos como recaudación se produce la desposesión física del dinero del proveedor a favor del Estado, lo que claramente constituye una confiscación no necesaria y no razonable. (Villanueva Gutierrez, 2014, pág. 663)

Sobre lo señalado, resulta necesario resaltar que la detracción origina el nacimiento de la Nuda Propiedad, entendida como el conjunto de facultades o atributos que determinan el ejercicio de la propiedad, pero que no tiene la posesión, debido a que ese derecho se

ha cedido a un tercero para su uso o disfrute, y ese tercero no puede disponer del bien cedido.

Aplicando esto al SPOT, tal como lo mencionó el profesor Bravo Cucci, nos encontramos ante un nudo propietario, que vendría ser el Proveedor, ya que los depósitos realizados son de su propiedad, pero no puede usar libremente, y tampoco la permanencia de esos fondos en el Banco de la Nación no le permiten generar ni siquiera intereses. Ahora, en lo que respecta al pago del IGV, no necesariamente en cada periodo puede dar el caso de que haya deuda por pagar, ya que el crédito fiscal puede consumir eso, y considerando que la tasa del impuesto a la renta es menor, estaríamos hablando -*figurativamente*- de un crédito que se encuentra depositado en la cuenta del Proveedor, del que ante la inexistencia de deudas tributarias, debería devolverse el dinero para que el éste haga libre uso para los fines que estime conveniente.

Ahora, la vulneración del derecho de propiedad se agrava cuando nos encontramos en un Procedimiento de Ingreso como Recaudación, dado que con esto se pierde por completo los atributos de la propiedad, pues los fondos ya están direccionados para el pago de deudas únicamente tributarias. Entonces, las detracciones vulneran el derecho a la propiedad, siendo necesario regularlo adecuadamente con la finalidad de no afectar dicho derecho.

4.2.1.2. DERECHO A LA LIBERTAD CONTRACTUAL Y LIBERTAD DE CONTRATAR

Sobre la afectación de estos derechos, debemos señalar que la Constitución Política del Perú en el Título I: De La Persona y de La Sociedad; Capítulo I: Derechos Fundamentales de La Persona, establece en su Artículo 2°, inciso 14 que: Toda persona tiene derecho: (...) 14. *A contratar con fines lícitos, siempre que no se contravengan leyes de orden público. (...).*

Así también, el Artículo 62° señala lo siguiente: *“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. (...).*

En el ejercicio del Derecho a Contratar libremente, nos encontramos con dos conceptos importantes: La Libertad de Contratar y la Libertad Contractual, el primero entendido como la libre elección de las partes para contratar con quien consideren por conveniente, y el segundo referido a las condiciones sobre las cuales se desea contratar, es decir al contenido que quiere darse al contrato.

Ahora, la implementación del SPOT se inicia con la obligación del proveedor de celebrar un contrato de cuenta corriente con el Banco de la Nación, en el cual los abonos y cargos y los momentos en que estos se efectúan están totalmente fuera del control de su titular. De modo que, la libertad del proveedor de decidir si contrata o no y la libertad de realizar los abonos y cargos que corresponden a su libertad

de configuración interna están eliminados por completo. (Villanueva Gutierrez, 2014, pág. 660)

Así, la libertad del proveedor de decidir si contrata o no con uno u otro Banco y la libertad de realizar los abonos y cargos que correspondan quedan eliminados por completo (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 148)

Precisamente, en el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N.º 155-2004-EF, en su Artículo 2, inciso 2.2. se establece que: *“La generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8º”*.

Así también el Artículo 8º, inciso 8.4 señala que: La SUNAT podrá celebrar convenios con empresas del sistema financiero a efecto que se abran las cuentas y se realicen los depósitos a que se refiere el Sistema, siéndoles de aplicación las disposiciones establecidas por la presente norma para el Banco de la Nación.

De lo mencionado, entendemos que la doctrina considera que existe una vulneración a la libertad de contratar, dado que se obliga a que el proveedor apertura una cuenta en el Banco de la Nación; sin embargo, de la lectura, se desprende que la norma da la posibilidad que no solo sea el Banco de la Nación, sino también otras entidades financieras tal como se refleja en el Artículo 2.2º, y además la idea se

refuerza con lo mencionado en el Artículo 8.4°, al señalar que la SUNAT podrá celebrar convenios con otras instituciones.

Ahora, resulta necesario hacer unas preguntas ¿La SUNAT ha celebrado convenios con otras instituciones financieras?, la respuesta obviamente resulta negativa, dado que en la actualidad la única entidad que recibe los fondos de detracción es el Banco de la Nación, y entendemos esto porque dicha entidad es una que pertenece al Estado, y obviamente la SUNAT preferirá que una entidad de su mismo lado, administre estos fondos.

Ahora, la RS N° 183-2004/SUNAT en su Artículo 7.1 señala que: *En todas las operaciones sujetas al Sistema se observará el siguiente procedimiento: El sujeto obligado deberá efectuar el depósito, en su integridad, en la cuenta abierta en el Banco de la Nación a nombre de los sujetos a los que se refiere el artículo 6° de la Ley, según el caso, en el momento establecido en la presente resolución*".

Dicho artículo, ya no da la posibilidad que la SUNAT celebre convenios con otras entidades financieras, es decir la Resolución que emitió la Administración *Tributaria* estaría restringiendo una posibilidad que abiertamente lo permite el Decreto Legislativo.

Ahora, respecto a la Libertad Contractual, señalamos lo mencionado por el profesor Bravo Cucci(2013), cuando indica que en el caso del SPOT la transgresión a éste precepto constitucional es evidente y manifiesta, pues supone *precisamente* una modificación normativa de los términos contractuales pactados por las partes,

supuesto que expresamente la Constitución Política del Perú proscribe (pág. 150).

Entendiendo la exigencia de contratar con el Banco de la Nación, que *vulnera* la libertad contractual, también se afectaría la libertad contractual, dado que el proveedor se ve sometido a las condiciones que el Banco de la Nación establezca al momento de celebrar el contrato.

Entonces, verificamos tanto la libertad de contratar y la libertad contractual se vulneran con el sistema de detracciones.

4.2.1.3. DERECHO AL DEBIDO PROCEDIMIENTO:

Sobre este punto, el análisis radica en comentar sobre el Ingreso como Recaudación, dado que éste genera una confiscación del dinero que tiene el proveedor para trasladarlo a la cuenta de SUNAT con la finalidad de pagar tributos.

El procedimiento antes descrito implica per sé un embargo de facto de los fondos depositados en la cuenta de detracciones del proveedor, sin que hubiese existido de por medio un valor girado, una notificación, una resolución de ejecución coactiva o un mandato coactivo de embargo. Mejor dicho, el artículo 9º del TUO del Decreto Legislativo N° 940 facultad a la SUNAT la posibilidad de tomar como pagos forzosos de los fondos de las cuentas de detracciones de los contribuyentes sin que se hubiese desarrollado el procedimiento administrativo expresamente previsto en el Código Tributario. (Arévalo Mogollon, 2009, pág. 20).

El ingreso como recaudación inicia con una comunicación que hace SUNAT otorgando un plazo de 10 días hábiles para que pueda subsanar las observaciones. Sin embargo, resulta necesario indicar que ésta comunicación es realizada al buzón electrónico vía SOL del contribuyente, y no a través de Acuse de Recibo como normalmente se suele hacer; es decir, que si no se verifica el buzón, no podremos subsanar la observación y el ingreso como recaudación será inevitable.

Sobre el particular, resulta necesario indicar que el Código Tributario en su Artículo 104° referido a las formas de notificación, inciso b) señala que la notificación podrá realizarse: *“Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega. Tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el TF que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente del depósito del mensaje de datos o documento”*

Entonces, el mismo Código Tributario señala que la notificación electrónica exige la confirmación de la entrega, y solamente se podrá verificar cuando el contribuyente haya ingresado a su buzón electrónico, no siendo necesario que vaya al mensaje propiamente, pues con el ingreso al buzón se verifica todas las notificaciones y se entendería que ya recibió el mensaje; sin embargo, este criterio no se adopta, pues el plazo se adhiere a lo que el mencionado artículo establece en la última parte cuando señala que la notificación se

considerará efectuada, desde el día hábil siguiente del depósito del mensaje o documento. Ahora considerando que el ingreso como recaudación es un procedimiento que ocasiona la pérdida de los fondos depositados, sería pertinente que la comunicación o el inicio del procedimiento se haga a través de Acuse de Recibo en el domicilio fiscal del contribuyente, dado que es una forma válida de notificación y de esa manera que se garantice la efectividad del procedimiento y no se vulnere el mismo.

4.2.1.4. DERECHO DE DEFENSA

Respecto a este derecho, verificamos lo sucedido en el ingreso como recaudación, a pues en definitiva, ante esta situación, los contribuyentes buscarán ejercer su derecho a través de los medios impugnatorios; sin embargo, al entender que la detracción no tiene naturaleza tributaria, el procedimiento de ingreso como recaudación sigue esa tratativa, es decir que no se le aplicaría lo regulado por el código tributario, y el mismo TF en la RTF N° 06914-5-2012 señaló: *“Que, ahora bien, del escrito presentado por la recurrente, se advierte que lo que pretende es cuestionar la Resolución de Intendencia N° 0730240007626 del 16 de diciembre de 2011, que dispuso el ingreso como recaudación de los fondos de sus cuenta de detracciones N° 00231128808, lo que corresponde ser tramitado de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, de conformidad con las normas antes señaladas y lo interpretado por este Tribunal (...)”*

Es decir, la facultad de la Administración Tributaria de disponer el ingreso como recaudación de las cuentas de detracciones implica también una vulneración del derecho de defensa pues tratándose de un asunto administrativo y no tributario, sólo puede recurrirse a los recursos administrativos regulados en la LPGA, que son resueltos por quien los emite, esto es por la SUNAT, impidiendo que dicho acto sea revisado por un órgano independiente como el Tribunal Fiscal, lo que es contrario al Estado Social y Democrático de Derecho. (Mini Miranda, 2014, pág. 97)

Así para poder contradecir la resolución que ordena el ingreso como recaudación no se seguirá lo señalado por el código tributario, sino por la Ley N° 27444, es decir que se podrá interponer un Recurso de Reconsideración y Apelación respectivamente. Y precisamente esto se da porque el ingreso como recaudación al trasladar los montos a una cuenta de SUNAT, busca garantizar la deuda tributaria, sin embargo, esta sanción de ingreso, no se materializa en ningún valor (resolución de determinación o multa); esto podría ser entendible si consideramos estrictamente que la detracción no tiene ninguna relación tributaria y el ingreso como recaudación tampoco, lo cual es abiertamente falso, pues el contenido mismo de la detracción tiene implicancias tributarias, y en buena cuenta *el ingreso como recaudación al orientarse al pago de la deuda tributaria, tiene carácter tributario; y en consecuencia, tendría que ser regulado por el Código Tributario, para que ésta sea su vía procedimental, para que en vía*

apelación se pueda recurrir a un órgano independiente como el Tribunal Fiscal.

4.2.2. VULNERACIÓN DE PRINCIPIOS CON LAS APLICACIÓN DEL SPOT

Habiendo determinado que no obstante el SPOT, y propiamente la Detracción no es un tributo, esto no es causa para que se le excluya de la regulación del Artículo 74° de la Constitución Política del Perú; así en dicho artículo se hace referencia a principios, y precisamente revisaremos aquellos que tiene una mayor implicancia tributaria, es decir El Principio de Reserva de Ley, el Principio de Igualdad, el Principio de No Confiscatoriedad, y el Principio de Capacidad Contributiva que implícitamente se encuentra regulado en dicho artículo.

4.2.2.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

La distinción entre el principio de legalidad y el de reserva tributaria radica en que el *Primero* implica el sometimiento de los poderes públicos al mandato o imperio de la Ley, el *Segundo* trata sobre la emanación de normas. (Sevillanos Chavez, 2014, pág. 99)

Siguiendo al Profesor Bravo Cucci (2015), señala que por el principio de reserva de ley se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomemos necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, (...). Se trata, por lo tanto, de

un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas.

Entonces, en podríamos entender que el principio de reserva de ley genera la regulación de determinadas materias en base a reglamentos con ciertos límites, y es precisamente este principio, por el que se hace efectivo también el principio de legalidad en materia tributaria.

En esta lógica, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al SPOT, Decreto Supremo N° 155-2004-EF establece en el **Artículo 13°** referido a *Normas complementarias*, que:

Mediante RS la SUNAT:

- a) *Designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos; y,*
- b) *Regulará lo relativo a los registros, la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción y/o el depósito, el tratamiento que debe aplicarse a los depósitos indebidos o en exceso al Sistema, el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, **entre otros aspectos.***

En este artículo mencionado, se verifica que se da la potestad a la administración tributaria para regular vía RS, sobre determinados puntos, sin embargo cabe verificar si esta delegación cumple con el Principio de Reserva de Ley, es decir si la regulación que hizo la

SUNAT mediante dicha resolución se hizo en base a limitaciones que establece el Decreto Legislativo N° 940.

Como puede advertirse, la delegación que efectúa el artículo 13° a la Administración Tributaria, *es una delegación ilegítima e incompleta*, pues el Decreto Legislativo N° 940 *no establece cuáles son los parámetros específicos que debe respetar la SUNAT para designar a las operaciones que estarán comprendidas en el SPOT, ni bajo que rangos mínimos o máximos deben encontrarse fijadas las tasas o alícuotas, ni sus valores fijo*. Ello supone un cheque en blanco que genera un actuar arbitrario por parte de la Administración Tributaria, en el que la selección de las actividades y la fijación de las tasas se hace a su libre albedrío, en abierta violación a los referidos principios. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 152).

De esto, resulta sorprendente la vulneración del principio de *Reserva de Ley*, dado que la delegación que se realiza a la SUNAT no tiene limitaciones para determinar que operaciones estarán sujetas a la detracción, que tasas debe aplicarse, o que operaciones deben incluirse o excluirse, entre otros. Ahora, la Reserva de Ley admite la delegación de aspectos sustanciales del tributo para su regulación por norma reglamentaria, siempre que existan limitaciones que no permitan que el reglamento llegue a exceder lo que la norma señala.

Esta irregular delegación del principio de Reserva de Ley ha ocasionado que la RS N° 183-2004/SUNAT no sea clara, y precisamente respecto a las operaciones que se incluyen en los Anexos 2 y 3, ya que no solo se señalan bienes o servicios, sino que

en algunos casos hasta partidas arancelarias específicas, si tener el sustento técnico legal del porqué se incluye dichas operaciones. Resulta necesario recordar que al ser las operaciones en algunos casos difíciles de determinar si esta afecta o no a la detracción, se consultó a la SUNAT, y ésta consultó al INEI - *Sobre este punto, se puede verificar el INFORME N.º 029-2014-SUNAT/4B0000, donde se consulta si la venta e instalación de módulos temporales de vivienda en zonas afectadas por desastres naturales se encuentra comprendida dentro de las actividades de construcción y sujeta, como tal, al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), y precisamente el INEI a través del Informe N.º 0 02-2014-INEI, emite opinión.-sobre la clasificación de determinadas operaciones, y en base a eso, recién establecer si una operación estaría sujeta o no a la detracción.*

Entonces, concluimos que existe una vulneración del principio de reserva de ley, dado que la delegación que se realiza a la SUNAT es una ley en blanco, abierta, sin limitaciones, y precisamente esto hace que el Sistema mismo sea más complejo de aplicar.

4.2.2.2. PRINCIPIO DE IGUALDAD

Sobre este principio el TC señaló en el EXP. N.º 03769-2010-PATC que *“en cuanto al presunto quebrantamiento del principio de igualdad, en el caso del sistema de detracciones, debe precisarse que la implementación de estas medidas se traduce en diferenciaciones no lesivas. Todo ello, además de la precisión relativa a la naturaleza de “mecanismo administrativo” de las detracciones.”*

Continúa señalando que: El SPOT no promueve un trato desigual, pues está dando el mismo trato a los empresarios del mismo rubro, siguiendo la regla de “igual a los iguales”, esto es, todos los participantes del sector azucarero y de alcohol etílico. Es decir, de autos *no se aprecia que la medida legal adoptada por el estado sacrifique principios o derechos fundamentales de la recurrente*, adicionales a su interés relativo al pago del sistema de detracciones al IGV. La diferenciación se justifica precisamente en la existencia de altos índices de evasión en sectores críticos, tales como el azucarero. El SPOT no se aplica a todas las actividades sujetas al IGV, sino solamente algunas de ellas; por eso, esta inclusión y exclusión genera un trato desigual y discriminatorio ante la Ley, pues hay un grupo de contribuyentes que debe cumplir la obligación formal del depósito de la detracción (con la finalidad no incurrir en infracciones o diferir el crédito fiscal u otras), y otro que simplemente no se encuentra obligado. Pero dicha aplicación, no tiene un sustento técnico legal.

El TF mediante RTF N° 12075-1-2009, de fecha 13 de noviembre del 2009, desarrolla que el régimen de detracciones no viola el principio de igualdad, por cuanto bajo los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional resulta ser considerado como constitucional. Uno de los escollos contra los cuales debe enfrentar la constitucionalidad del régimen de detracciones es la vulneración del principio de igualdad. Tal como afirmamos, este régimen no se aplica a todos los contribuyentes del IGV, no todas las operaciones gravadas

con tal impuesto serán materia de detracción, sino solo un grupo de aquellas. (Del Carpio Torres, 2010).

En relación al principio de reserva de ley y de igualdad, por el primero se otorga libremente la potestad a la SUNAT para sea esta entidad quien establezca los bienes, servicios o contratos de construcción afectos al sistema; sin embargo ¿existe un sustento para estableces dichas operaciones sujetas al SPOT?, ¿Cuáles son los criterios o parámetros que la SUNAT considera para afecta una operación con la detracción?

Normalmente se entiende que las operaciones sujetas al SPOT no tiene un sustento técnico, pues no se ha publicado dicho sustento, por ello creemos que se realiza solo en base a estadísticas de recaudación tributaria. Finalmente, cabe mencionar que el Principio de Igualdad está siendo vulnerado por las detracciones, dado que la obligación solo se genera para algunos, cuando en realidad bien podría regularse para todos, a través de tasa única y baja.

4.2.2.3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaría no afecte irrazonable y desproporcionadamente la legítima esfera patrimonial de las personas (Landa Arroyo, 2006, pág. 47).

El Tribunal Constitucional ha señalado que "el principio de no confiscatoriedad supone un mecanismo defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de

propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”.

Sobre dicho Principio el TC señaló que: “para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es *necesario probar la afectación real al patrimonio*. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada (...) en los casos que se alegue confiscatoriedad, es *necesario que la misma se encuentre plena y suficientemente demostrada*”.

En razón de ello, si consideramos que el régimen de deducciones puede vulnerar el derecho de propiedad del contribuyente, y por lo tanto, también supone la vulneración del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. El efecto confiscatorio no solo se presenta cuando se priva de la propiedad en forma definitiva, sino también cuando se impide el ejercicio de los atributos del derecho de propiedad, concretamente, el uso (*ius utendi*) y disfrute (*ius fruendi*). Y es que el principio de no confiscatoriedad en nuestro ordenamiento supone también una tutela cualitativa del derecho de propiedad, en la STC Exp. N° 053-2004-PI/TC se señala que: “La confiscatoriedad no solo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios”. Es así que podríamos afirmar que no solo se tutela una afectación desmesurada al derecho de propiedad; sino también una afectación ilegítima de esta, aun cuando sea proporcionada y razonable. (Del Carpio Torres, 2010, pág. 174)

Sobre lo manifestado del por el Tribunal Constitucional, habría que verificar si en las detracciones hay una afectación real del patrimonio y que sea evidentemente demostrada; para ello, basta revisar que implica la detracción, y esta no es otra que el depósito que se hace en la cuenta del Banco de la Nación y dichos montos sean usados para el pago de deudas tributarias.

Ahora el Tribunal Constitucional en el EXP. N° 4251-2007-PATC determinó que la demora en la resolución de la solicitud de devolución (de las percepciones no aplicadas) deviene en irrazonable, ocasionando efectos confiscatorios cualitativos pues la Administración Tributaria se está apropiando temporalmente de forma ilegítima de los recursos del contribuyente.

Como vemos, el principio de no confiscatoriedad no solo se aplica estrictamente a lo tributario, pues la percepción no es un tributo, igual que la detracción; por ello este principio si le es aplicable, y corresponde verificar si existe alguna vulneración o no.

De esto, cabe preguntarse si ¿el depósito de la detracción evidencia una afectación patrimonial?, ¿no es acaso el ingreso como recaudación que realiza la SUNAT una medida confiscatoria?. Evidentemente en la detracción existe una afectación patrimonial, ya que el monto de la operación no es pagada en su totalidad, y se encuentra inmovilizado relativamente, y claramente cuando se establece que deben transcurrir como mínimo 03 meses para solicitar la liberación de fondos, como su nombre mismo lo dice, se “libera el fondo” y recién puede ser utilizado sin limitaciones, es decir recupera la

disponibilidad directa de un dinero que siempre le correspondió, pero que no pudo usar. Ahora, respecto al ingreso como recaudación, nos entramos en un sistema donde se nota con mayor intensidad la violación del principio de no confiscatoriedad, porque si bien la detracción nos daba una salida de libre disposición, con el ingreso como recaudación, perdemos esa posibilidad, y la púnica salida sería pedir el extorno de la cuenta, que ya genera requisitos más drásticos, como por ejemplo el haber dado de baja el RUC; entonces en este procedimiento, al buscar asegurarse el pago, se estaría realizando una apropiación ilícita del dinero que le pertenece al contribuyente y sería calificada como una medida confiscatoria.

4.2.2.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Por el principio de capacidad contributiva se define en la actualidad como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza (Fernandez Cartagena, 2006, 171). Es decir este principio supone la aptitud de las personas para pagar los tributos, lo cual implica, poseer la riqueza suficiente para poder cumplir con las obligaciones fiscales. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 160) Menéndez empieza definiendo este principio como “los tributos han de recaer sobre quienes *pueden hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación*. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, para lo cual habrá de informar tanto *la regulación de los aspectos o*

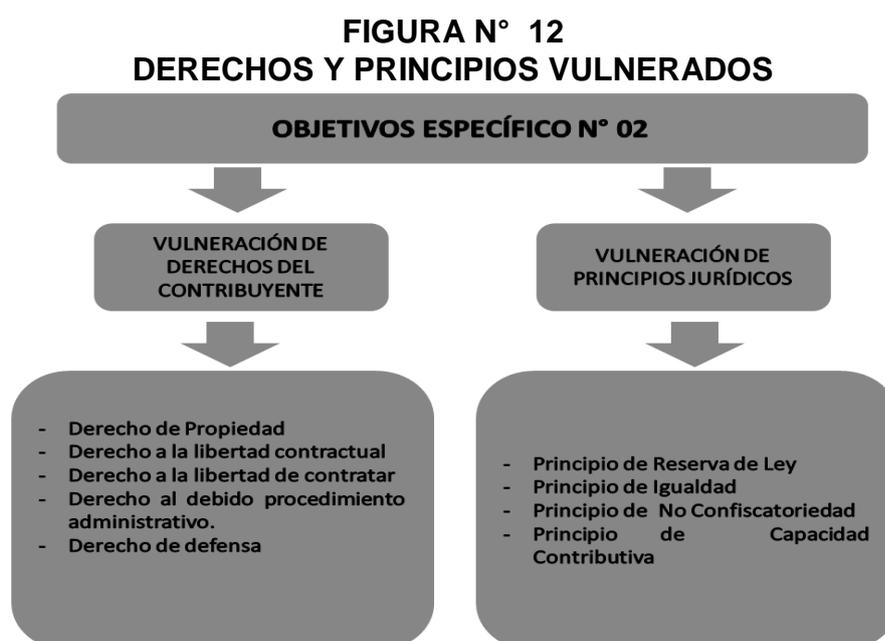
circunstancias objetivas de carácter económico-renta, (...) como *los aspectos o circunstancias subjetivas*, personales y familiares de sus destinatarios". (Chávez Gonzáles, 2011, pág. 254)

Entendemos entonces que la capacidad contributiva es la aptitud que se tiene para cumplir con el pago de la obligación tributaria, al respecto en relación al Principio de Capacidad Contributiva, el TC señaló en el EXP. N.º 03769-2010-PA/TC que: *Esta se constituye en un principio implícito que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos. En ese sentido, es la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe, en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público. En consecuencia, tampoco puede afirmarse que el SPOT afecte este principio, pues como se ha señalado no se trataría de un nuevo tributo ni de ninguna nueva carga impositiva (pago adelantado o anticipo) para el contribuyente, sino de un deber de colaboración administrativa formal para el adquirente de los productos sujetos al sistema de detracciones.*

A decir de lo manifestado por el Tribunal Constitucional, creemos que la apreciación es errada, dado que la no aplicación del principio de capacidad contributiva y en general del Artículo 74º de la Constitución tiene un único fundamento, que no es calificado como tributo; sin embargo, anteriormente ya señalamos que no obstante, al no ser un tributo, la detracción tiene implicancias tributarias, pues se regula por normas tributarias y se dan manifestaciones tributarias que obligan la aplicación de los principios tributario que reconoce la Constitución.

El sistema de detracción del Impuesto General a las Ventas significa descontar de los ingresos de venta del contribuyente el porcentaje de detracción correspondiente, antes que éste haya podido cubrir sus gastos operativos necesarios. Esto significa que *el aporte tributario se da antes que el contribuyente haya satisfecho sus gastos necesarios para obtener una capacidad contributiva real*, es decir, en la práctica se le detrae parte de sus ingresos antes que cuente con la aptitud contributiva, por lo que éste se ve obligado a comprometer su propiedad para poder cumplir con sus gastos operativos necesarios. (Chávez González, 2011, pág. 255).

Entonces, consideramos que la detracción al generar el descuento, despoja una parte del patrimonio del proveedor (confiscatoriedad), para depositarlo en el Banco de la Nación, y precisamente este despojo influye en la capacidad contributiva del proveedor.



Fuente: Resultado de la Investigación
Elaboración: Propia

4.3. CONTRASTACIÓN DEL A HIPÓTESIS:

“El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias fue implementado irregularmente en el Ordenamiento Jurídico Peruano, ocasionando en su aplicación la vulneración de derechos de los contribuyentes y principios jurídico-tributarios”

Del análisis realizado, se pudo verificar que el Sistema de Pago de Obligaciones tributarias fue implementado irregularmente, debido a que ya no nos encontramos ante un Sistema Administrativo Indirecto que aplica solo a determinados sectores donde la recaudación tributaria es nula o baja, sino se ha ampliado su aplicación; esto rompe su propósito de luchar contra la evasión tributaria, la informalidad o la competencia desleal, ya que por ejemplo, todos los servicios afectos al IGV están sujetos a Detracción. Consecuentemente, debemos mencionar que desde la doctrina y la jurisprudencia se vulneran determinados derechos y principios.

Así, en lo referente a la conceptualización misma de lo que significa el SPOT, es decir *“el acto de detraer, descontar, sustraer”*, genera un despojo del dinero que le pertenece al Proveedor, afectando su derechos a la propiedad, y convirtiéndole en una especie de “nudo propietario”, en el que no puede recibir beneficios por ese depósito, más que ser un fondo para el pago de deudas tributarias, y esto se relaciona también con el Principio de No Confiscatoriedad. Asimismo, la limitación que se genera sobre la posibilidad de contratar con otras entidades financieras, para el Derecho Civil, vulnera el Derecho a la Libertad Contractual y Libertad de Contratar.

Por ello, somos de la posición que el SPOT debe mejorar su regulación en beneficio de los contribuyentes, no afectando ningún derecho ni principio.

4.4. DISCUSIÓN

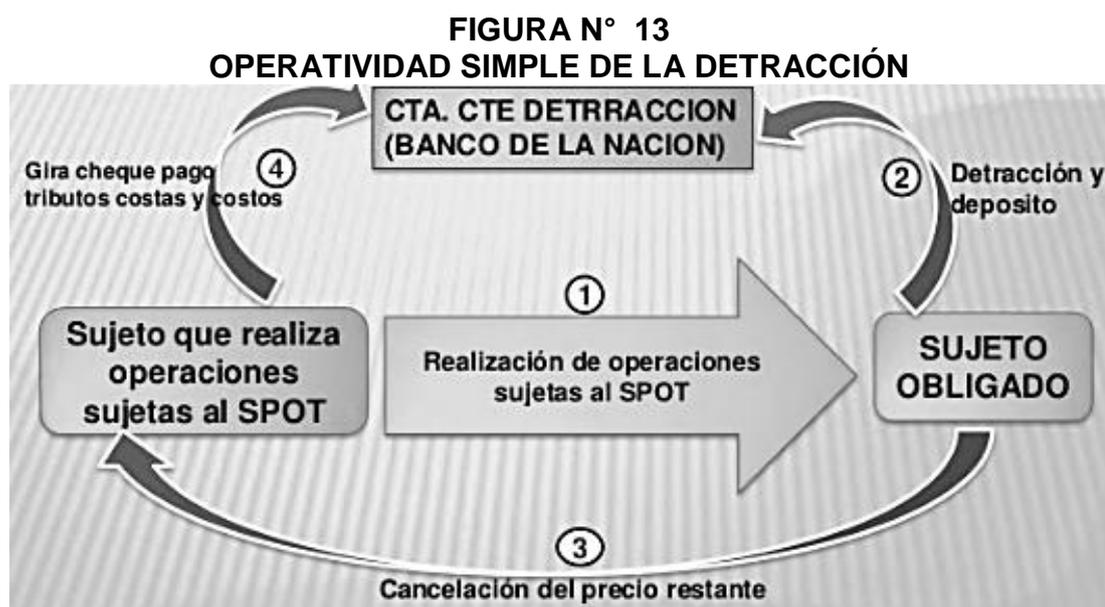
Habiendo cumplido el desarrollo de los objetivos específicos 1 y 2; y siguiendo a lo que señala el profesor *Villnueva Gutierrez (2014)* al indicar que en referencia al ámbito tributario, la lucha contra la evasión y los fraudes fiscales es un mandato que deriva del principio de igualdad, porque todos los ciudadanos están obligados a contribuir según el nivel de riqueza que generen en la economía nacional. En ese sentido, la lucha contra la evasión fiscal busca que las cargas tributarias sean equitativas y que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos. Entonces, *¿es justificada la aplicación del SPOT, habida cuenta, que su finalidad es combatir la evasión fiscal y con ello lograr un sistema tributario más equitativo?* La constitucionalidad o inconstitucionalidad del SPOT debe evaluarse con arreglo a los criterios jurisprudenciales que emanan del Tribunal Constitucional. Estos son, la justificación de la medida adoptada, la idoneidad de la medida, la necesidad de la medida y la no afectación del contenido esencial de los derechos constitucionales (pág. 662).

Entonces, ¿el SPOT realmente estará cumpliendo los objetivos para los que fue implementado? ¿Su implementación genera algún tipo de perjuicio ya sea para el titular de la cuenta o el sujeto obligado?; resulta pues necesario que para efectos de responder estas preguntas, revisemos lo desarrollado en los objetivos, dado que demuestran algunas falencias en la regulación del SPOT.

El SPOT, es denominado por algunos como el Sistema de Detracciones, dado que la función que cumple se materializa precisamente en

el “acto de detraer”, y precisamente éste implica la *sustracción* o el *descuento* de la operación.

Así, la detracción propiamente es el descuento que el adquirente o usuario del servicio realiza cuando se da la compra de un bien o la prestación de un servicio sobre una operación comprendida en el Sistema, aplicando un porcentaje; lo significativo es que ese porcentaje, es el monto que el comprador debe entregar al vendedor en las condiciones que hayan pactado, sin embargo no se entrega en efectivo o deposita a una cuenta personal de libre elección del proveedor, sino que por obligación legal, el comprador debe descontar un porcentaje de la operación y depositarlo en el Banco de la Nación.



Fuente: Universidad Privada del Norte

Elaboración: Universidad Privada del Norte

Entonces, en términos generales, la detracción es el descuento de la operación que realiza el comprador sobre el monto que debe pagar al vendedor. En ese entender, corresponde vislumbrar si el SPOT propiamente es una sistema adecuado o no para el Perú en la actualidad, y para eso vamos ir en línea a lo que el profesor Bravo Cucci (2015) denominó como “El Sistema de

los Fundamentos Obvios”, cuando busca profundizar el concepto del tributo y todos los elementos inherentes a él. Dicho Sistema, entendemos que se enfoca a no profundizar el estudio del tributo, a renunciar su revisión y someterlo a críticas o comparaciones sobre las cuales, se podría generar una mayor riqueza doctrinal que ayude a resolver problemas o interrogantes no respondidas.

Así, con el SPOT pasa lo mismo, dado que su estudio se limita simplemente a la definición que éste conlleva: “el descuento de la operación”; sin embargo, urge incidir a fondo sobre su regulación para determinar si el contenido mismo del SPOT es un sistema propicio y adecuado para el Perú, o si solamente nos quedaría conformarnos con su regulación e implementación, y proceder a cumplirla.

Queremos iniciar la discusión, resaltando lo desarrollado en la primera parte de nuestro Objetivos Específico N° 01, no referimos a la determinación de la aplicación del Art. 74° de la Constitución Política del Perú al SPOT. Para vislumbrar este tema, resulta necesario mencionar que el acto de detraer, propiamente no califica como un tributo, y en esa línea el Tribunal Constitucional en la STC. N.° 03769-2010-PA/TC lo denominó como “*un sistema administrativo indirecto*”; a eso debemos añadir que Ahora, STC N° 6626-2006-PA/TC, señaló que “(...) el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas *propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas.*

Es decir que el Tribunal Constitucional, califica categóricamente al SPOT como un simple sistema administrativo y que se sustenta en el deber de

colaboración que tiene el contribuyente, que no solo radica en el pago de los tributos, sino en la ayuda para que otros cumplan con esta obligación, es decir hablamos de un deber “Fiscal: El Pago y otro “Extrafiscal: El Deber de Colaboración”. Por ello es que nosotros consideramos al SPOT como UN SISTEMA ADMINISTRATIVO INDIRECTO QUE IMPLICA UN DEBER FORMAL DE COLABORACIÓN EXTRAFISCAL. Sin embargo, al entender que la detracción no es un tributo, lo que se cuestiona es si el Artículo 74° de la Constitución, que viene a ser la norma de tributaria fundamental, se aplica o no se aplica al SPOT.

Para ello, resulta categórica la posición del Tribunal Constitucional cuando en la STC. N.° 03769-2010-PA/TC señaló que al SPOT *no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el Artículo 74° de la Constitución de 1993*; es decir que no podemos aplicar derechos, principios ni limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria, dado que la detracción no es tributo. Si fuera ese el caso ¿Cuál sería la limitación para poder regular el SPOT?, obviamente la respuesta será que si no es tributo, habría que verificar que en su aplicación no vulnere ningún derecho o principio reconocido en la constitución que no sea de naturaleza tributaria.

Así, resulta muy restrictivo, pues el mismo Tribunal Constitucional señaló en el Expediente N.° 06626-2006-PA/TC, que sobre los fines extrafiscales, *no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria*”. Entonces, consideramos que existe una contradicción, dado que la detracción al no ser un tributo y ayudar a la recaudación, es un deber extrafiscal, y su contenido mismo

implica consecuencias tributarias, por lo tanto es innegable la aplicación del Artículo 74 de la Constitución, y por lo tanto la regulación del SPOT deberá respetar los principios y derechos que ahí se reconocen.

Ahora, la creación del SPOT, data desde 1997 cuando se le conocía como el Sistema de Pago de Obligaciones Fiscales, y fue en el año 2002 cuando específicamente se regulo como Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central - SPOT, y actualmente tiene su base legal en el TUO del Decreto Legislativo N° 940, Decreto Supremo N° 155-2005-EF. Desde su creación, se informó que los motivos que impulsaron la creación del SPOT fueron: Luchar contra la Información, la Evasión Tributaria y la Competencia Desleal, es decir ser un sistema de control, de búsqueda de igualdades, que ataque a los sectores donde la tributación no llega.

Ahora, la perspectiva actual que se tiene del SPOT, la reflejamos en base a la Encuesta que practicamos a profesionales que siguen el derecho tributario, por ello en el Cuadro de abajo se reflejan datos importantes.

TABLA N° 11
ENCUESTA: PRIMERA PREGUNTA

1. ¿CÓMO CALIFICA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) EN EL PERÚ?		
ALTERNATIVAS	RESPUESTA	%
A. BUENO	3	12%
B. REGULAR	8	32%
C. MALO	12	48%
D. PÉSIMO	2	8%
TOTAL	25	100%

Fuente: Resultado de Encuesta aplicada

Elaboración: Propia

Notamos que la percepción que se tiene sobre la aplicación del SPOT es Mala en un 48% y solo un 12% considera que la aplicación en el Perú fue buena; esto nos hace ver que probablemente los propósitos que haya tenido inicialmente el SPOT no los este cumplimiento, es decir que su enfoque ya no

es la evasión, la informalidad o la competencia desleal. Por ello urge que se pueda verificar su aplicación de manera íntegra. Así, en el devenir del tiempo, ante la posibles intenciones de mejorar el SPOT, hemos pasado de tener un sistema de Control a uno de meramente Recaudador.

**FIGURA N° 14
DESARROLLO DEL SPOT**



Fuente: Resultado de Encuesta aplicada
Elaboración: Propia

La apreciación anterior se correlaciona con la información recabada en la encuesta que refleja en el Cuadro de abajo.

**TABLA N° 12
ENCUESTA: TERCERA PREGUNTA**

3. ¿CÓMO CONSIDERA AL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT)?		
ALTERNATIVAS	RESPUESTA	%
A. COMO UN SISTEMA QUE BUSCA INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	19	76%
B. COMO UN SISTEMA PURAMENTE DE CONTROL	6	24%
TOTAL	25	100%

Fuente: Resultado de Encuesta aplicada
Elaboración: Propia

Del Cuadro podemos verificar que el SPOT es mayoritariamente considerado como un Sistema que busca incrementar la Recaudación, pues un 76% de los encuestados lo considera así, y solo un 24% considera que todavía es un Sistema de Control. Esta opinión es importante porque deviene que la aplicación del SPOT ahora es prácticamente a varios sectores y no solo a los

informales, a eso se debe añadir la restricción que genera el procedimiento de ingreso como recaudación, siendo puramente recaudatorio, por las limitaciones rígidas que establece para poder disponer del dinero que le pertenece al proveedor.

Precisamente la regulación misma del SPOT tiene deficiencias, pues al no al no ser calificado como tributo y establece que no se aplica el Artículo 74°, se entendería que el Código Tributario no lo regula. Sin embargo, en la misma norma de creación establece que las infracciones se regulan por dicho cuerpo legal y además una de las infracciones que sufre el adquirente o usuario del servicio es el diferimiento del crédito fiscal si es que no realiza el depósito de la detracción. Ello no termina ahí, dado que este esquema rompe la tradicional forma de recaudación que recae en el Estado, pues con el SPOT se genera una especie de “outsourcing” tributario, un tercero recaudador que deriva de una orden legal, pero que éste no tiene conocimiento técnico ni legal del porque ha sido designado como tal, pues a diferencia de las Retenciones (ejemplo), no solo es un contribuyente con gran capacidad patrimonial, sino puede ser hasta un pequeño empresario por realizar un actividad que la Administración considera obligado al Sistema, es decir no hay un sustento del porque se aplica a determinados sectores o si la tasa es la adecuada. Y a eso debemos añadir que su regulación es compleja al existir varias tasas, y genera inseguridad jurídica por las constantes modificaciones que tuvo hasta la fecha. Siguiendo a lo señalando, en el cuadro de abajo se refleja una de las ventajas y desventajas que los encuestados consideran sobre el SPOT.

TABLA N° 13
ENCUESTA: SEGUNDA PREGUNTA

2. ¿QUÉ VENTAJAS Y DESVENTAJAS GENERA EL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT)?		
ALTERNATIVAS	RESPUESTA	%
A. VENTAJAS		
Genera Información para la SUNAT	4	16%
Ayuda a la recaudación del IGV	11	44%
Crea un fondo al Proveedor	5	20%
Disminuye la Informalidad y la Evasión	5	20%
TOTAL	25	100%
B. DESVENTAJAS		
Desconocimiento de los contribuyentes	1	4%
Disminuye el Efectivo	11	44%
Limita el uso del Credito Fiscal	8	32%
Es complejo	5	20%
TOTAL	25	100%

Fuente: Resultado de Encuesta aplicada

Elaboración: Propia

Respecto a las ventajas, los encuestados indicaron que la mayor ventaja que genera este régimen es “Ayudar a la Recaudación del IGV” que representa un 44%, y también consideraron que otras ventajas serían: la generación de información para la SUNAT, la creación de un fondo para el Proveedor y la disminución de la informalidad. Sobre las Desventajas, se indicó que “Disminuye el Efectivo” que representa un 44%, y otras desventajas serían: El desconocimiento de los contribuyentes, Limitación del uso del crédito fiscal y la Complejidad. De esta información, al señalar que la mayor ventaja es “la Recaudación del IGV”, refleja un fin recaudatorio, y se percibe así, dado que el SPOT precisamente es un Sistema Administrativo del IGV, pero al ser un sistema, su propósito principal no debe ser incrementar la recaudación, sino generar control y registro de las operaciones, pues no se trata de gravar una operación con una tasa solo con la finalidad de asegurar el pago, sino únicamente para registrar la operación y SUNAT tome conocimiento del mismo. Ahora, la mayor desventaja: “Disminución del Efectivo”, se relaciona con el Derecho a la Propiedad y el Principio de no Confiscatoriedad, ya que al generar

un descuento, el Proveedor no recibe la totalidad del precio pactado, sino una parte es depositada en sus cuenta, de la que no podrá disponer libre ni inmediatamente, y solo la podrá utilizar para el pago de deudas tributarias.

Por ello, habiendo realizado un estudio del SPOT, no se tiene una adecuada regulación del mismo, ya que además se violan principios y derechos fundamentales reconocidos por la Constitución. Así, encontramos la vulneración del Derecho a la Propiedad, porque con el depósito en el Banco de la Nación, no se ejerce todos los atributos de la propiedad; el Derecho a la Libertad Contractual y Libertad de Contratar, porque obliga a contratar con el Banco de la Nación bajo sus términos; el Derecho al Debido Procedimiento porque los procedimientos que genera el SPOT no son desarrollados de manera adecuada; el Derecho de Defensa, porque en el ingreso como recaudación no existe un valor para cuestionar, y la vía es resuelta por el mismo órgano que lo emite. Además de ello, encontramos la vulneración de Principios, tales como el Principio de Reserva de Ley, por la abierta delegación de facultades que se hace a SUNAT para regular el SPOT; el Principio de Igualdad, porque el Sistema no se aplica a todos; el Principio de No Confiscatoriedad porque el depósito afecta el patrimonio y el ingreso como recaudación aún más; y el Principio de Capacidad Contributiva porque con el descuento se cobra anticipadamente y se evita que se genere esa capacidad económica. Por ello, respecto a la percepción de la posible violación de principios y derechos, según la Encuesta practicada, se reflejan los siguientes resultados.

TABLA N° 14
ENCUESTA: CUARTA PREGUNTA

4. ¿CONSIDERA QUE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) VULNERA LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE?		
ALTERNATIVAS	RESPUESTA	%
A. SI, ¿CUÁL? (*)	7	28%
B. NO, ¿PORQUE? (**)	18	72%
TOTAL	25	100%

(*)Derecho a la Igualdad, Derecho a la Libertad de Empresa

(**) No hubo sustento

Fuente: Resultado de Encuesta aplicada

Elaboración: Propia

TABLA N° 15
ENCUESTA: QUINTA PREGUNTA

5. ¿CONSIDERA QUE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) VULNERA LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO?		
ALTERNATIVAS	RESPUESTA	%
A. SI, ¿CUÁL? (*)	7	28%
B. NO, ¿PORQUE? (**)	18	72%
TOTAL	25	100%

(*) Equidad, Distorsiona el Sistema

(**) No hubo sustento

Fuente: Resultado de Encuesta aplicada

Elaboración: Propia

Las preguntas 04 y 05 de la Encuesta practicada, indican mayoritariamente que los encuestados consideran que no hay vulneración de derechos (72%) ni principios (72%); por otro lado, algunos indicaron que se vulnera el Derecho a la Igualdad y Distorsiona el Sistema Tributario. Sin embargo, los encuestados que indicaron que NO, ninguno de ellos señaló el por qué no vulneraría derechos o principios. Por ello, consideramos que no existe un estudio a fondo del SPOT que permita sustentar la respuesta, ya que los encuestados indicaron que no es un sistema bueno y que es puramente recaudatorio, a eso debemos añadir la incertidumbre de si realmente existe un

conocimiento íntegro del SPOT, pues las complejidades de aplicación que generan son latentes.

Entonces, consideramos que la regulación del SPOT tiene deficiencias, y con el desarrollo del tiempo se debe mejorar la misma, con la finalidad de facilitar los procesos y ser un aliado contribuyente, para ayudarlo a crecer, y de esa manera habrá una mayor recaudación respetando sus derechos y los principios jurídico-tributarios.

4.5. OBJETIVOS ESPECÍFICO N° 03

Proponer mejoras en la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias que garanticen el respeto a los derechos del contribuyente y los principios jurídico- tributarios

Después de haber desarrollado ampliamente la regulación, implementación y los procedimientos, la vulneración de derechos y principios que ocasiona el SPOT, somos de la opinión que se debe mejorar su marco normativo; en atención a ello, en esta parte se propondrá mejoras para una adecuada regulación del SPOT, garantizando el respeto de los derechos del contribuyente y los principios jurídico tributarios. Asimismo, en el Anexo N° 01 se expondrá una propuesta legislativa para modificar la regulación del SPOT; es importante mencionar que este Anexo solo propone modificar el TUO del SPOT regulado Decreto Legislativo N° 940, Decreto Supremo N° 155-2004-EF, en razón a que si se modifica esta norma, correlativamente la SUNAT tendrá que modificar la Resolución de Superintendencia N° 183-2004-SUNAT.

Es sabido que en nuestro país no existe conciencia ni cultura tributaria, sino por el contrario hay una inclinación obsesiva a buscar siempre todas las formas lícitas e incluso ilícitas de pagar la menor cantidad de tributos. Por ello, independientemente de la problemática que puede suscitar el uso de la recaudación tributaria, lo cierto es que el deber de contribuir al Estado es una obligación de todos los peruanos, y por ello el SPOT es un mecanismo que puede ayudar a la recaudación, pero más precisamente ser un sistema de control –como se planteó inicialmente–.

Así, no queremos ser drásticos en esto, pues en razón de eso, se verificó que el Congreso de la República a través del Grupo Parlamentario Dignidad y Democracia, a iniciativa de la Congresista Natalie Condori Jahuirra *proponen: “Dejar sin efecto el SPOT mediante detracciones”* a través del Proyecto de Ley N° 5057/2015-CR, ellos en razón de que se estaría tercerizando la función recaudadora de la Administración Tributaria bajo de pena de multas y embargos, y por ello se debería dejar sin efecto el sistema y conminar a que la SUNAT haga la devolución de los fondos.

Sobre esto, no coincidimos con la Congresista, dado que el propósito no debe ser eliminar por completo el SPOT, sino buscar su regulación adecuada, pues la tributación siempre va ser una tarea difícil para la SUNAT, y el mismo Tribunal Constitucional hace referencia a un deber de colaboración extrafiscal, que busque que todos tributen lo que les corresponde; y eso es precisamente a lo que debe apuntar el SPOT.

En razón a eso, planteamos las siguientes mejoras.

4.5.1. RESPECTO A LA REGULACIÓN DEL SPOT

En atención a lo indicando, referente a que al SPOT si se le debe aplicar lo establecido por el Artículo 74° de la constitución, y por ende debe aplicarse el código Tributario. Por ello, consideramos que al igual que la retención y la percepción *debe regularse en el Código Tributario* al Agente Detracción, es decir pasar de un sistema administrativo indirecto a uno directo, y eso permitirá que la tratativa que se sea en base a temas tributarios. A eso debemos añadir que en la detracción actualmente se aplican 4 tasas (van de 1.5% a 15%), y no tiene sustento técnico legal del porqué se establecen dichas tasas, lo que genera una confusión, siendo lo adecuado generar una tasa única que no sea elevada en base un sustento técnico, cuya finalidad sea el registro de la operación y no solo la mera recaudación y el aseguramiento del pago; también hay que considerar que como requisito para la inclusión o exclusión de las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios se *realice un informe sustentando las razones* en base a una política tributaria que no vulnere algún derecho o principio reconocido, la misma que se debe determinar considerando la formalización, evasión tributaria y competencia desleal; y precisamente la aplicación del SPOT *debe hacerse a los sectores donde existe un elevado índice de informalidad; asimismo*, los Anexos que regulan el SPOT deben ser claro y precisos, *dejar de ser un sistema completo e impreciso señalando bienes y servicios afectos de manera concreta y clara*, para que de esa manera no se tenga que recurrir a otras entidades (INEI) para recién saber si estamos o no ante una operación sujeta a detracción. Consecuentemente, se verificó que el SPOT ha sufrido constantes modificaciones, modificando partes y partes de en cada resolución o decreto; sin embargo *es necesario que ante*

modificaciones legislativas, se haga uno integral y sistemático, lo que permitirá buscar una solución completa de las posibles falencias que tenga el sistema. Ahora, respecto al crédito fiscal, consideramos que la detracción al ser un requisito de forma, no debe diferirse su usos, ya que el contribuyente muchas veces ya presenta su declaración, y antes modificaciones cabe la posibilidad de ser sancionado por datos falsos; por ello, considero que ante la falta de detracción, debe ser permisible su subsanación sin afectar el uso de crédito fiscal en el periodo que corresponde.

4.5.2. RESPECTO A LOS DERECHOS

Respecto a los derechos del contribuyente, consideramos que es necesario *modificar el plazo de 3 meses* que se establece para la liberación de fondos, dado que nos encontramos ante una nuda propiedad, es decir no poder gozar de todos los atributos ni tampoco obtenemos un beneficio. Por ello, una liberación mensual o quincenal de manera automática sería lo adecuado, dado que el propósito de la detracción no es asegurar el pago, sino ser un medio de control y precisamente con el depósito de la detracción, SUNAT ya toma conocimiento, y no es pertinente retener o inmovilizar el dinero.

Ahora, el Decreto Supremo 155-2004-EF da la posibilidad que se pueda contratar con otras entidades financieras y autoriza a la SUNAT para que pueda celebrar convenios con estas; hasta la fecha solo se puede contratar con el Banco de la Nación porque la RS N° 183-2004/SUNAT, así lo establece. Entonces es oportuno que en línea a no vulnerar el derecho a la libertad de contratar y libertad contractual, *se pueda celebrar convenios con*

otras entidades privadas y convenir para que el depósito genere interés a los proveedores.

Así mismo, en referencia al Derecho de al Debido Procedimiento y a la Defensa, resulta necesario que la vía procedimental sea según lo regulado por el Código Tributario, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a reclamar y en otra instancia sea resultado por el Tribunal Fiscal; asimismo, respecto a la comunicación que hace la SUNAT sobre las causales del ingreso como recaudación, consideramos necesario que la notificación *debe realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente a través de acuse de recibo*, dado que se está afectando el patrimonio y si no estamos pendiente del buzón electrónico, perderemos la posibilidad de subsanar las causales, y finalmente consideramos que *algunas causales del ingreso como recaudación deberían ser excluidas.*

4.5.3. RESPECTO A LOS PRINCIPIOS

Respecto al Principio de Reserva de Ley, consideramos que el Decreto Supremo 155-2004-EF *no debe ser una delegación abierta, sino debe establecer límites para que SUNAT actúe en base a ello*, dado que como hemos visto, no se tiene criterios para poder definir lo sectores, las tasas, los procedimientos, y otros.

Asimismo, en relación a la propuesta sobre la regulación del SPOT, *de haber dificultades en señalar de manera precisa y concreta los bienes o servicios afectos a la detracción, una respuesta a esto sería que su aplicación sea para todos los bienes y servicios afectos o no al IGV siguiendo esa tasa única de menor proporción.*

Sobre el Principio de No confiscatoriedad, en mayor extremo lo notamos en el procedimiento de ingreso como recaudación, dado que este prácticamente es una confiscación de nuestro patrimonio; por ello, se debe mejorar algunos puntos: Considerando el ingreso como recaudación tiene como causal verificar que no haya inconsistencias tributarias y consiguientemente asegurar el pago, es necesario que *una vez ingresado como recaudación, y el contribuyente proceda a subsanar las observaciones, dichos montos restantes deberían regresar a la cuenta original en el Banco de la Nación para su disponibilidad*, pues de no ser así, se estaría dejando al contribuyente sin su patrimonio, y estaríamos ante una verdadera confiscación.

V. CONCLUSIONES

- El SPOT es un sistema irregular, llegándose a verificar que no se aplica el Art. 74 de la Constitución, pero el Tribunal Constitucional determinó que la recaudación no solo implica un tema fiscal, sino también extrafiscal; además, el SPOT tiene un fin puramente recaudatorio, se establecen infracciones tributarias, se aplica a sectores informales y formales, es un sistema complejo e impreciso, hay inseguridad jurídica en su regulación por las constantes modificaciones, y ocasiona el diferimiento del crédito fiscal.
- El SPOT vulnera derechos fundamentales reconocidos en la constitución, tales como el Derecho a la Propiedad, el Derecho a la Libertad Contractual y Libertad de Contratar, el Derecho al Debido Procedimiento, y el Derecho de Defensa; así también vulnera los principios tributarios reconocidos en el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, siendo el Principio de Reserva de Ley, el Principio de Igualdad, el Principio de No Confiscatoriedad, y el Principio de Capacidad Contributiva.
- Consideramos necesario que el SPOT debe mejorar su regulación, por ello debe regularse en el código tributario al agente de detracción, generar una tasa única, sustentar las operaciones, aplicar a sectores informales, ser un sistema menos complejo, permitir subsanar el crédito fiscal; respecto los Derechos, modificar el plazo de 03 meses para la liberación de fondos, celebrar convenios con otras entidades financieras, notificar por acuse de recibo, modificar el ingreso como recaudación; respecto a los Principios, limitar la delegación a través del Principio de Reserva de Ley, agilizar el Procedimiento de Liberación de Fondos, generar procesos de devolución del ingreso como recaudación cuando no haya deuda.

VI. RECOMENDACIONES

Las Recomendaciones que plantemos son:

- Realizar un estudio técnico legal del marco normativo del SPOT con la finalidad de reestructurar su regulación de manera integral y sistemática, que permita corregir las falencias o errores en que se haya podido incurrir y afectar negativamente a los contribuyentes.
- La Regulación del SPOT debe ser en base al respeto de derechos y principios jurídico-tributarios reconocidos constitucionalmente, y que en su aplicación se haga un correcta valoración de las consecuencias que puede generar en los contribuyentes, por ello se debe partir del reconocimiento formal del sistema de detracciones en el Código Tributario.
- En el proceso de mejora del SPOT verificando la regulación de manera completa, consideramos que no se debe buscar eliminar a este sistema, sino mejorar su aplicación; asimismo, la regulación debe enfocarse en no vulnerar ningún principio jurídico tributario o derecho reconocido constitucionalmente; por ello como medida correctiva, elaboró un Proyecto de Ley que propone modificar diversos artículos la norma que regula el SPOT.

VII. REFERENCIAS

7.1. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

- Alva Mateucci, M. (2016). *Tratamiento Tributario de la Empresas Constructoras e Inmobiliarias*. Lima: Instituto Pacífico.
- Arévalo Mogollon, J. G. (2009). Observaciones Constitucionales al Sistema de Deduciones. *Actualidad Empresarial N° 188*, 118-120.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima: Jurista Editores.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Carbonell, M. (2000). "Sobre la Reserva de ley y su problemática actual", *Vínculo Jurídico*. México: Revista de la Facultad de Derecho de la UNiversidad Autónoma de Zacatecas.
- Castillo Manga, C., Contreras Ninamanco, E., Herrera Goñi, L., & otros, y. (2006). Nuevas Aproximaciones a un Híbrido Peruano: El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT). *VECTIGALIA*, 83-97.
- Chávez Gonzáles, M. (2011). La incidencia de la Deduciones en el Flujo de Caja y sus Efectos Confiscatorios en la Capacidad Contributiva: Análisis Económico. *THEMIS*, 251-258.
- Del Carpio Torres, C. (2010). El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y los Derechos del Contribuyente. *Revista Jurídica del Perú*(Tomo 118), 169-178.
- Gáslac Sánchez, L. (2013). *Aplicación práctica del régimen de deducciones, percepciones y retenciones*. Lima: Gaceta Jurídica.

- Hernández Berenguel, L. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Vectigalia.
- Huamani Cueva, R. (2011). *Código Tributario Comentado, Tomo I*. Lima: Justia Editores.
- Landa Arroyo, C. (2006). *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993*. Lima: Palestra Editorers.
- Lejeune Valcárcel, E. (1980). *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*". En: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Mini Miranda, L. J. (2014). Cuestionamientos al Sistema de Deduciones en el Perú, en particular al Ingreso como Recaudación. *LUMEN*, 89.
- Ochoa Martinez, R. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario. "El Procedimiento no Contencioso Tributario"*. Lima: Insituto Pacífico SAC.
- Picon Gonzales, J. (09 de Diciembre de 2010). *Uso del crédito fiscal en las operaciones sujetas al sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT)*. Obtenido de Revista Peruana Teleley: <[http://y/ww,te!oley.«\)mi revtetapenjana/2pfconR61 ,pdf](http://y/ww,te!oley.«)mi revtetapenjana/2pfconR61 ,pdf)>
- Rengifo Lara, Y. (2014). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima: Entrelíneas S.R.Ltda.
- Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponde de Leon, F., Villanueva Gutierrez, W., & Bravo, J. (2015). *Código Tributario Comentado Tomo I*. Lima: Instituto Pacífico.
- Sevillanos Chavez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario* . Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica el Perú.

- Solorzano Tapia, D. L. (s.f.). *Análisis de la Jurisprudencia del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT)*. Lima: SUNAT.
- Sopena Gil, J. (1993). *El embargo de dinero por deudas tributarias*. Marcial Pons.
- SUNAT. (29 de 06 de 2016). *Liberación de Fondos*. Obtenido de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/liberacion-de-fondos-detracciones>
- Terrel Taquiri, J. (22 de Junio de 2015). *IUS 360*. Recuperado el 06 de Junio de 2017, de <http://ius360.com/publico/tributario/nunca-hubo-una-muerte-tan-anunciada-de-la-intangibilidad-e-inembargabilidad-de-mis-fondos/>
- Villanueva Gutierrez, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima: Pacífico Editores.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Cordova: Depalma.

7.2. NORMAS LEGALES

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 15.04.1999).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), aprobado por Decreto Supremo N° 136-96-EF (publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 31.12.1996).
- Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 940 Decreto Supremo N° 155-2004-EF (Publicado el 14 de noviembre de 2004).
- Normas para la aplicación del SPOT al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, RS N° 183-2004/SUNAT (Publicada el 15 de agosto de 2004).

ANEXOS

ANEXO N° 01: PROYECTO DE LEY

PROYECTO DE LEY

I. FORMULA LEGAL

ARTÍCULO 1. Objeto de la Ley

La presente ley tiene por objeto modificar los 5.1, 5.2, 8.2, 8.3, 8.4, 9.2, 9.3, 9.4, 13, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, regulado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

ARTÍCULO 2. Modificatoria

Modifíquese los artículos 5.1, 5.2, 8.2, 8.3, 8.4, 9.2, 9.3, 9.4, 13, y la Primera Disposición Final del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, regulado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF (14/11/2004), los que quedarán redactados de la siguiente manera:

Artículo 5°.- Sujetos obligados a efectuar el depósito

(...)

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT podrá establecer las Administradoras de Peaje que, durante el transporte, deberán cumplir con efectuar el cobro del monto correspondiente al depósito, a los sujetos obligados para su posterior ingreso en las cuentas habilitadas en el Banco de la Nación o en las demás entidades financieras autorizadas, en la oportunidad, forma y condiciones que establezca la SUNAT. Cuando las referidas entidades realicen

la cobranza del monto del depósito, deberán entregar al sujeto obligado la constancia respectiva en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT, la misma que constituirá el documento que sustenta el servicio de transporte de pasajeros a que hace referencia el numeral 10.4 del artículo 10°.

5.2 *Los sujetos obligados deberán efectuar el depósito de acuerdo a lo siguiente:*

a) Tratándose del primer y último párrafo del inciso a) del numeral 5.1, el monto del depósito correspondiente será deducido del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto se abrirá el Banco de la Nación o en las demás entidades financieras autorizadas, a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción. Lo dispuesto no se aplicará en el caso del primer párrafo del inciso a) del numeral 5.1 cuando la SUNAT autorice al proveedor a efectuar el depósito por cuenta de su adquirente, siendo de aplicación lo señalado en el inciso b).

b) Tratándose del segundo y tercer párrafo del inciso a) y de los incisos b) y c) del numeral 5.1, ingresarán el monto correspondiente en la cuenta bancaria que para tal efecto se abrirá el Banco de la Nación o en las demás entidades financieras autorizadas, a su nombre o efectuarán el pago a las entidades a que se refiere el segundo párrafo del indicado numeral, el cual será de su cargo.

Artículo 8°.- De las cuentas

(...)

8.2 Las cuentas podrán ser abiertas en el Banco de la Nación o en las o en las demás entidades financieras autorizadas a solicitud del titular de la cuenta, o de oficio por el Banco de la Nación, en los casos y condiciones que establezca

la SUNAT, la cual podrá determinar la obligación de abrir una cuenta por cada bien, servicio o contrato de construcción involucrado en las operaciones sujetas al Sistema o una cuenta por cada uno de los mencionados sujetos.

8.3 El Banco de la Nación las demás entidades autorizadas comunicarán mensualmente a la SUNAT la relación de las cuentas bancarias abiertas, indicando el nombre, número de RUC del titular y el número de la cuenta. Asimismo, informarán mensualmente los montos depositados en las cuentas y los nombres de los sujetos obligados a efectuar los depósitos, en la forma, plazo y condiciones establecidas por la SUNAT.

8.4 La SUNAT deberá celebrar convenios con empresas del sistema financiero a efecto que se abran las cuentas y se realicen los depósitos a que se refiere el Sistema, siéndoles de aplicación las disposiciones establecidas por la presente norma para el Banco de la Nación.

Artículo 9°.- Destino de los montos depositados

9.2 (...)

a) Solicitar la libre disposición de los montos depositados. Dichos montos serán considerados de libre disposición por el Banco de la Nación o las demás entidades financieras autorizadas, de acuerdo al procedimiento que establezca la SUNAT, siempre que el solicitante no haya incurrido en alguno de los siguientes supuestos a la fecha de presentación de la solicitud:

9.3 El Banco de la Nación y las demás entidades autorizadas ingresarán como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones (...)

9.4 (...)

Sin perjuicio de lo regulado en este numeral, una vez subsanado las causales que regula el Artículo 9°, numeral 9.3, el Banco de la Nación o las demás entidades financieras autorizadas, deberán retornar el monto ingresado como recaudación a la cuenta de origen para su uso y aplicación según el presente Decreto.

Artículo 13°.- Normas complementarias

Mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT:

a) Designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el Sistema según informe técnico legal, así como la tasa, el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos; y,

b) Regulará lo relativo a los registros, la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción y/o el depósito, el tratamiento que debe aplicarse a los depósitos indebidos o en exceso al Sistema, el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, la solicitud de liberación de fondos, entre otros aspectos.

La regulación que realice la SUNAT, se realizará en estricto respeto de los derechos y principios regulados en el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

Artículo 14°.- Vigencia

(...) Lo dispuesto en el numeral 8.2 del artículo 8° entrará en vigencia al día siguiente de la publicación de la Resolución de Superintendencia que regule los

casos y condiciones en que las cuentas podrán ser abiertas a solicitud de su titular o de oficio por el Banco de la Nación o en las demás entidades del sistema financiero.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.- Derecho al crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado con el IGV, así como sustentar gasto y/o costo para efecto tributario

(...)

*1. Podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley de IGV o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución del IGV, en el período en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo a las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°. En caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del período en que se acredita el depósito, **salvo que el obligado a efectuar el depósito regularice el mismo, hasta antes que surta efecto cualquier notificación que realice la SUNAT vinculado al derecho del crédito fiscal.***

Puno, 14 de Julio 2017

II. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT, es un sistema administrativo cuya regulación viene desde el 2002, a través de la regulación del Decreto Legislativo N° 917, posteriormente en el 2004 se modifica y se regula por el Decreto Legislativo N° 940, y sobre este actualmente se tiene el TUO regulado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF.

Este Sistema, que tiene como efecto la detracción o el descuento de la operación ha tenido bastantes irregularidades desde su creación, pues su propósito inicial fueron 3: Luchar con la evasión tributaria, la informalidad y la competencia desleal, por ello en sus inicios solo se aplicó a determinados bienes y/o sectores productivos donde la recaudación tributaria es nula o baja, por ejemplo la venta de arroz, azúcar, productos agropecuarios, alcohol etílico, entre otros.

Sin embargo, con el paso de los años, este sistema ha sufrido una serie de modificaciones, siendo en total de 85. Y en dichas modificaciones, lo que se hizo fue añadir más bienes y/o servicios al sistema, y modificar las tasas que se les aplicaba, sin la existencia de un sustento técnico legal. Precisamente estas modificaciones en su mayoría son gracias a la facultad que se le otorga a la SUNAT de manera abierta y sin límites para regular todo el SPOT.

Estas modificaciones, hacen que el Sistema sea visto como uno complejo e impreciso, que vulnera o afecta derechos del contribuyente y principios jurídicos tributarios. Precisamente, el primer principio que se vulnera es el de Reserva de Ley, pues en el Artículo 13° de la norma que regula el SPOT se da una delegación en blanco a la SUNAT para que ésta pueda determinar los bienes, servicios, procesos, y todo lo concerniente al SPOT a través de una

Resolución de Superintendencia; en razón a esto, es necesario generar un límite a la potestad que se otorga a la SUNAT para que sus actuaciones sean en base al Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, que es donde se regula todo el sistema tributario de manera general y se señala los principios y derechos que no pueden violarse.

A eso, debemos añadir que la obligación de contratar con el Banco de la Nación, colisiona que el Derecho a la Libertad de Contratar y Libertad Contractual, dado que el proveedor debe someterse a lo que señale el Banco de la Nación por ser el único habilitado para aperturar cuenta de detracciones; sin embargo, resulta contradictorio pues el mismo D.L. 940 establece la posibilidad de que SUNAT celebre contratos con otras entidades, sin embargo hasta la fecha no se ha realizado, y para no violar algún derecho es necesario que se efectivice la posibilidad de contratar con otras entidades financieras.

Por otro lado, en el SPOT se tiene al Ingreso como Recaudación que es un traslado del dinero de la cuenta de detracciones a una cuenta de SUNAT, donde es imposible utilizarla libremente si se llega a esa situación; esta actuación viola el principio de no confiscatoriedad y el derecho a la propiedad, por ello, debe disminuirse la rigidez del mismo cuando el contribuyente no tenga pendiente ninguna deuda o sanción impuesta.

Finalmente, un efecto que genera el no depósito de la detracción es el diferimiento del crédito fiscal, ello también resulta estricto pues el depósito es un requisito formal y no sustancia; por ello creemos que debe ser posible de subsanar su uso para el periodo en que corresponde si es que se cumple con el depósito antes que surta efecto la comunicación que realice SUNAT.

III. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

El presente proyecto no ocasiona ningún gasto para el Estado, debido a que solo se propone mejorar regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, considerando que no constituye un tributo.

IV. EFECTO DEL A NORMA EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

El efecto de la presente iniciativa legislativa será la regulación adecuada del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, regulado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, donde se garantice el respecto de los derechos fundamentales y los principios jurídico tributario reconocidos explícita e implícitamente en nuestra Constitución.

ANEXO N° 02: CUESTIONARIO DE ENCUESTA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO	
LA INFORMACIÓN BRINDADA ES CON FINES ACADÉMICOS	N°: _____
TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN: “ANÁLISIS DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA VULNERACIÓN DE DERECHOS Y PRINCIPIOS QUE GENERA SU IMPLEMENTACIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO”	
I.- OBJETIVO:	
Recabar información sobre la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central – SPOT, o SISTEMA DE DETRACCIONES.	

PROFESIÓN: _____

CUESTIONARIO DE PREGUNTAS

1. **¿CÓMO CALIFICA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) EN EL PERÚ?**
 - A. BUENO
 - B. REGULAR
 - C. MALO
 - D. PÉSIMO

2. **¿QUÉ VENTAJAS Y DESVENTAJAS GENERA EL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT)?**
 - A. VENTAJAS : _____
 - B. DESVENTAJAS : _____

3. **¿CÓMO CONSIDERA AL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT)?**
 - A. COMO UN SISTEMA QUE BUSCA INCREMENTAR LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
 - B. COMO UN SISTEMA PURAMENTE DE CONTROL

4. **¿CONSIDERA QUE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) VULNERA LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE?**
 - A. SI, ¿CUÁL? : _____
 - B. NO, ¿PORQUE?: _____

5. **¿CONSIDERA QUE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT) VULNERA LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO?**
 - A. SI, ¿CUÁL? : _____
 - B. NO, ¿PORQUE?: _____