

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**LA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y
DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL SISTEMA DE
DETRACCIONES**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

**AUTOR
ANTHONY JIM RODRIGUEZ SILVA**

**ASESOR
JESSICA INES DIAZ DELGADO**
<https://orcid.org/0000-0002-5756-4582>

Chiclayo, 2021

**LA VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE Y DEL PRINCIPIO DE NO
CONFISCATORIEDAD EN EL SISTEMA DE DETRACCIONES**

PRESENTADA POR
ANTHONY JIM RODRIGUEZ SILVA

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR

Mogollon Pacherre Percy Orlando
PRESIDENTE

Centurion Gonzalez Freddy Ronald
SECRETARIO

Diaz Delgado Jessica Ines
VOCAL

Dedicatoria

El presente artículo científico va dedicado a mis padres, quienes estuvieron de principio a fin en toda mi etapa universitaria brindándome un apoyo incondicional e inculcándome valores para ser una persona de bien en la sociedad.

Agradecimientos

Expresar mi profundo agradecimiento a la Dra. Jessica Diaz Delgado por brindarme su apoyo en la realización de la presente investigación a través de sus conocimientos. Al mismo tiempo, a todos los docentes por sus consejos y sabidurías en mi etapa universitaria.

Índice

Resumen.....	5
Abstract.....	6
Introducción.....	7
1. Revisión de literatura.....	9
2. Materiales y métodos.....	17
3. Resultados y discusión.....	17
Conclusiones.....	30
Recomendaciones.....	31
Referencias.....	32

Resumen

En la presente investigación se planteó como objetivo determinar la configuración de los derechos del contribuyente y el principio de no confiscatoriedad a raíz de la aplicación del ingreso en recaudación del sistema de deducciones regulado en el Decreto Legislativo N°940. Para ello fue necesario analizar, entre otras, la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario como una de las causales en recaudación del mencionado sistema, la cual vulnera el derecho a rectificar las declaraciones juradas que poseen todos los contribuyentes porque ante dicha acción automáticamente los montos depositados en el Banco de la Nación pasan a las arcas de SUNAT. Posteriormente, se identificará los derechos constitucionales (propiedad, debido procedimiento administrativo, igualdad ante la ley) lesionados por el tan cuestionado sistema. Finalmente, se analizará la transgresión al principio de no confiscatoriedad discrepando con lo establecido por el Tribunal Constitucional; el cual establece que no le son aplicables los principios tributarios porque es un deber administrativo de colaboración del IGV. Todo este estudio nos permitió plantear nuestro problema de investigación, aplicando una metodología de investigación cualitativa, conjuntamente con un diseño de investigación bibliográfico, utilizando el método analítico para el estudio de los elementos constitutivos y términos básicos. Puesto que es necesario prevalecer el respeto hacia los derechos fundamentales y tributarios de los contribuyentes; concluyendo que la mencionada infracción produce un menoscabo a la esfera patrimonial del titular de la cuenta de deducciones, por ende, es necesaria su inaplicación y/o derogación como causal en recaudación.

Palabras claves: deduction system, principle of non-confiscation, income in the form of collection.

Abstract

The objective of this investigation was to determine the configuration of the taxpayer's rights and the principle of non-confiscation as a result of the application of the income in collection of the deduction system regulated in Legislative Decree No. 940. For this, it was necessary to analyze, among others, the violation of numeral 1) art. 178 of the Tax Code as one of the causes for collection of the aforementioned system, which violates the right to rectify the sworn statements that all taxpayers have because, in the face of such action, the amounts deposited in the Banco de la Nación automatically go to the coffers of SUNAT. Subsequently, the constitutional rights (property, due administrative procedure, equality before the law) injured by the much-questioned system will be identified. Finally, the violation of the principle of non-confiscation will be analyzed, disagreeing with what is established by the Constitutional Court; which establishes that the tax principles are not applicable because it is an administrative duty of collaboration with the IGV. All this study allowed us to pose our research problem, applying a qualitative research methodology, together with a bibliographic research design, using the analytical method for the study of the constituent elements and basic terms. Since it is necessary to prevail respect for the fundamental and tax rights of taxpayers; concluding that the aforementioned infringement causes an impairment to the patrimonial sphere of the holder of the deduction account, therefore, its inapplication and / or repeal is necessary as a cause in collection.

Keywords: Scientific article, Review article, Research, Citation styles.

Introducción

En la actualidad, nuestro país cuenta con tres regímenes de recaudación, entre ellos tenemos, las retenciones, percepciones y detracciones. Dichos regímenes, de alguna manera, garantizan al Estado cierto nivel de recaudación permitiendo que los contribuyentes gocen de liquidez para el pago de sus obligaciones tributarias, dentro de un determinado periodo fiscal.

La presente investigación trata exclusivamente del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), más conocido como el sistema de detracciones teniendo en cuenta que su creación e implementación se debieron básicamente a tres objetivos con la finalidad de ampliar la base tributaria.

El primer objetivo fue combatir la evasión tributaria y la informalidad; es decir, reducir la morosidad en relación al pago de los impuestos (IGV, Renta, entre otros). En segundo lugar, optimizar los procesos de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, no solo porque dicho sistema permite ahorrar cierta cantidad de dinero en el Banco de la Nación para el pago de impuestos, sino también, se obtiene – a través de la constancia de detracción-información del proveedor y el adquirente del bien o servicio, evitando de esta manera los gastos costosos y el tiempo que implica efectuar una fiscalización. Por último, disminuir la competencia desleal por incumplimiento tributario, por ejemplo, aquel contribuyente evasor que no paga impuestos le va a permitir generar cierto ahorro económico, por ende, bajar los precios a sus productos (más cómodos), que aquel contribuyente que vende el mismo producto pero que paga impuestos.

Sin embargo, el SPOT hoy en día, está lejos de cumplir con dichos objetivos; al contrario, se ha vuelto un sistema muy cuestionado. Ello se ve reflejado en la inminente vulneración de los derechos del contribuyente y del principio de no confiscatoriedad en virtud de la aplicación del ingreso como recaudación de los montos depositados en la cuenta de detracciones.

Esta realidad descrita, sustenta la necesidad de elaborar la presente investigación que tiene como objeto de estudio determinar la configuración de los derechos del contribuyente ante la comisión de la infracción del numeral 1) del art. 178 del Código Tributario, la cual constituye una de las causales del procedimiento de ingreso en forma de recaudación recogido en el Decreto Legislativo N°940. Asimismo, el sistema de detracciones – incluyendo el procedimiento mencionado - lesionan el principio de no confiscatoriedad afectando la capacidad económica del contribuyente, lo cual se sustentará en la presente investigación.

En relación con el objeto de estudio se presenta el siguiente problema de investigación:

¿Cómo se configura la vulneración de los derechos del contribuyente y el principio de no confiscatoriedad en el ingreso en forma de recaudación del sistema de detracciones?

En relación con la pregunta formulada se plantea como hipótesis la siguiente: Si el procedimiento de ingreso en forma de recaudación no impidiera rectificar la declaración jurada a través de la infracción del núm. 1 art. 178 prevista en el Decreto Legislativo 940, entonces no se vulneraría los derechos del contribuyente y el principio de no confiscatoriedad.

Para desarrollar la presente investigación se ha planteado como objetivo general: Determinar cómo se configura la vulneración de los derechos del contribuyente y el principio de no confiscatoriedad en el ingreso en forma de recaudación del sistema de detracciones. Como

objetivos específicos los siguientes: Analizar la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario como una de las causales en recaudación; identificar qué derechos del contribuyente se ven afectados ante el ingreso en forma de recaudación y analizar la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

Bajo ese orden de ideas, el interés de la presente investigación viene dado porque al configurarse la causal del numeral 1) art. 178 del Código Tributario relacionado con declarar cifras o datos falsos, automáticamente los montos detraídos pasan a una cuenta especial de la SUNAT como recaudación, omitiendo el derecho de todo contribuyente, entre otros, a rectificar sus declaraciones juradas dentro del plazo de prescripción previsto en el art. 88.2 del mismo cuerpo normativo. En otras palabras, el administrado se ve perjudicado económicamente e imposibilitado de utilizar ese dinero para generar más renta, y poder invertirlo en el giro o mantener la fuente del negocio.

La justificación de la presente investigación radica en la inseguridad de los contribuyentes y/o administrados, de no poder rectificar sus declaraciones juradas determinativas conforme a ley porque ante dicha acción se estaría configurando la infracción señalada en el párrafo anterior. Es decir, el legislador a la hora de regular el sistema de detracciones ha obviado una serie de derechos- constitucionales y tributarios- perjudicando únicamente al administrado tributario. Ante ello, los contribuyentes se ven en la necesidad de acudir a entidades bancarias con la finalidad de obtener préstamos para financiar los gastos incurridos en las empresas, y así adquirir capital de trabajo. Ello producto a la falta de liquidez que acarrea el ingreso en forma de recaudación.

Por lo tanto, con la presente investigación no se pretende inaplicar el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) porque resulta necesario para combatir la informalidad y evasión tributaria en nuestro país. No obstante, es de suma importancia precisar los derechos transgredidos por el procedimiento en forma de recaudación con la finalidad que a corto plazo el Estado realice una reforma a dicho mecanismo; y derogar y/o inaplicar la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario como causal en recaudación de los montos depositados en el Banco de la Nación.

1. Revisión de literatura

En el presente apartado desarrollaremos una serie de antecedentes relacionados al problema de estudio, es decir, aquellas investigaciones realizadas sobre diversos puntos de la problemática abordada. Así como también, algunos conceptos de las variables de mi presente investigación, por ejemplo, principio de no confiscatoriedad, sistema de deducciones, entre otros.

1.1. Antecedentes

En cuanto a los antecedentes de estudio, se revisan diferentes fuentes escritas, de tesis de posgrado, seguido de la revisión de tesis pregrado; asimismo, libros, revistas y artículos científicos, los cuales se relacionan con el trabajo de investigación para lograr los objetivos que se proponen.

Mesías, L. (2017). Transgresión al principio de capacidad contributiva del sistema de pagos de obligaciones tributarias-deducciones [tesis de posgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional <https://bit.ly/2VGFM4R>

La autora nos da a conocer la transgresión al principio de capacidad contributiva producto de la aplicación del sistema de deducciones, evidenciando los efectos confiscatorios en perjuicio del administrado contribuyente. Asimismo, se parte de la premisa, que las deducciones no son tributos ni pagos anticipados; sin embargo, le son aplicables los principios tributarios por estar inmerso dentro del Sistema Tributario.

Minchán, K. (2016). Definición jurídica del deber constitucional de contribuir en el Impuesto General a las Ventas: A propósito del régimen de retenciones y el sistema de deducciones [tesis de posgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/7820>

Grosso modo, en la presente investigación se analiza la definición, creación y las consecuencias jurídicas del régimen de retenciones y deducciones. De igual manera, se brinda una definición del deber constitucional de contribuir, teniendo en cuenta el derecho comparado, debido a la insuficiente conceptualización del Tribunal Constitucional peruano. Se aborda, la importancia del deber de contribuir para alcanzar una cultura tributaria óptima, y así disminuir la alta informalidad en nuestro país. En otras palabras, si los particulares tomaran conciencia que el pago de tributos es esencial para cubrir las demandas públicas del Estado, se prescindiría de los regímenes de recaudación, entre ellos, el de deducciones que afecta la capacidad económica del contribuyente.

Jiménez, M. (2018). El régimen de deducciones: ¿Manifestación arbitraria del poder público del Estado? [tesis de posgrado, en la Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14400>

En síntesis, se da a conocer los principios transgredidos por la aplicación del procedimiento de ingreso en forma de recaudación de la cuenta de deducciones. Por otro lado, se desarrollan los motivos por el cual fue creado dicho sistema, y si tendría algún tipo de justificación la vulneración, tanto de derechos constitucionales como principios tributarios. En conclusión, se señala que el SPOT es una manifestación arbitraria del Poder Público del Estado, al vulnerar el

derecho de propiedad como derecho fundamental recogido en la Constitución Política del Perú, además, de no existir justificación alguna que sustenten dicha afectación.

Fernández, M. (2020). Análisis de la Constitucionalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) A Partir de la Reserva de Ley [tesis de posgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/17942>

La presente investigación hace hincapié a la constitucionalidad del sistema de detracciones debido a la vulneración del mandato de reserva de ley por el mencionado sistema. Ello ocurre porque el art. 13 Decreto Legislativo 940, le otorga una facultad amplia a la Administración Tributaria para legislar sobre que bienes y/o servicios se encontrarán afectos a detracción; produciéndose un uso del régimen de detracciones y se vulneren los derechos de titular de la cuenta (contribuyente) en desmedro de su patrimonio.

Martínez, G. y Pita, A. (2018). Impacto en la recaudación tributaria como consecuencia de la eliminación de las detracciones en las industrias azucareras de Pomalca y Tután y 2015 [tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio Institucional http://tesis.usat.edu.pe/bitstream/20.500.12423/1172/1/TL_MartinezUbillusGeraldine_PitaRamirezAlexandra.pdf.pdf

Esta investigación trata sobre la informalidad y evasión tributaria en el sector azucarero, asimismo, los impuestos que deja de percibir el fisco porque dicho rubro económico está exonerado de aplicarse la detracción, trayendo como consecuencia un impacto negativo en la recaudación fiscal en la región Lambayeque. La autora llega a la conclusión, que la detracción se debe volver aplicar al sector azucarero para asegurar el pago del IGV.

Santa Cruz, F. (2017). Incidencia de la aplicación del Spot en la liquidez de la empresa de transporte de carga pesada Vemar S.A.C, de Lima 2014-2015 [tesis de pregrado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio Institucional <http://tesis.usat.edu.pe/handle/20.500.12423/2014>

En resumen, dicha investigación tiene como objeto principal demostrar la incidencia de la aplicación del sistema de detracciones (SPOT) en la liquidez de la empresa de transporte Vemar S.A.C. Dando como resultado, que el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias afecta la situación financiera de la empresa mencionada, es decir, se le aplica el 4 % de sus ventas gravadas, por ende, se le resta liquidez. Viéndose obligada a acudir a entidades financieras para solicitar préstamos, y cubrir las necesidades de la empresa.

Aquino, V. y Bazalar, K. (2020). El sistema de detracciones y su relación con las obligaciones tributarias de una empresa de servicios [tesis de pregrado, Universidad de Ciencias y Humanidades]. Repositorio Institucional <http://repositorio.uclh.edu.pe/handle/uclh/494>

La presente investigación trata de determinar si el SPOT, mediante los fondos acumulados en una cuenta corriente en el Banco de la Nación perteneciente al contribuyente, guarda una relación con los pagos de las obligaciones tributarias con las empresas de servicios. Cabe recordar, que la prestación de servicios está tipificada en el Anexo 3 del Decreto Legislativo N°940. En ese sentido, surge como resultado que, si existe una relación directa entre el sistema

de detracciones y el pago de las obligaciones, debido a que la empresa prevalece el pago del IGV, estando éste relacionado con las detracciones.

Medina, J. (2019). Principio de no confiscatoriedad y derecho al debido proceso en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de detracciones [tesis de posgrado, Universidad Nacional del Altiplano]. Repositorio Institucional <http://repositorio.unap.edu.pe/handle/UNAP/11863>

El autor nos da a conocer, las irregularidades que presenta el ingreso en forma de recaudación, y cómo se produce la vulneración de una serie de principios y derechos, entre ellos, el principio de no confiscatoriedad regulado implícitamente en el art. 74 de la Constitución Política del Perú, y el derecho al debido proceso generando un desamparo al administrado. Llegando a concluir, a pesar que el sistema de detracciones no es un tributo, se le aplican los principios tributarios por tener una conexión directa con el IGV, además, que los montos detraídos sirven exclusivamente para el pago de tributos recaudados por la Administración Tributaria.

1.2. Bases teóricas conceptuales

En este acápite se expondrá los conceptos jurídicos relacionados con nuestro tema de investigación. En ese sentido, desarrollaremos conceptos como sistema de detracciones, principio de no confiscatoriedad, derechos vulnerados, entre otros.

1.2.1. Sistema de detracciones

Según, Effio y Mamani (2020) definen al sistema de detracciones como:

Uno de los tres mecanismos recaudatorios anticipados del IGV (...) contempla que los sujetos que realicen alguna o varias operaciones sujetas al Sistema, tienen la obligación de aperturar cuentas corrientes en el Banco de la Nación o entidades del sistema financiero con la finalidad de que sus clientes (sujetos obligados) detraigan y depositen en las mismas, un porcentaje del monto de la operación o un monto fijo, de ser el caso, con la finalidad de generar fondos que servirán para el pago de deudas tributarias. (p. 6)

De igual forma, Matteucci y Ramos (2020) expresan:

(...) Consiste en el descuento o sustracción de un porcentaje que efectúa el adquirente de bienes o el usuario de servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del sistema para posteriormente realizar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor. (p. 1006)

Por otro lado, Alva et al. (2013) mencionan que:

El vocablo detracción proviene del verbo detraer el cual significa “restar, sustraer, apartar o desviar”; es decir, consiste en un descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el usuario de un servicio, comprendido en el sistema, para ello se aplicará un porcentaje fijado en la norma, considerando para ello como base el precio del proveedor (vendedor), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación a nombre del proveedor del bien o prestador del servicio. (p.70)

Asimismo, Gonzales (2011) sostiene:

El sistema de detracciones es una manifestación tributaria del Ius Imperium del Estado, que está sujeta a los principios tributarios, ya que dicho sistema en la práctica es más

una medida administrativa porque es un aporte fiscal, contiene un conjunto de tasas y su forma de aplicación empeora la liquidez de las empresas. (p.255)

Por su parte, Cucci (2018) expresa:

El sistema de detracciones no se trata de un anticipo impositivo, como el sistema de retenciones y percepciones (...) básicamente consiste en un mecanismo creado por ley, a través del cual, los pagadores determinados bienes o servicios deben detraer un porcentaje del monto que paguen a sus proveedores y depositarlo en una cuenta especial abierta a nombre de dichos sujetos en el Banco de la Nación. Las detracciones depositadas en dichas cuentas serán utilizadas por sus titulares únicamente para cancelar deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como anticipos y pagos a cuenta que constituyan ingresos del tesoro público, administrados y/o recaudados por SUNAT, y las originadas por las aportaciones al Essalud. (p.169)

De igual manera, Valencia (2016) enfatiza que:

En el sistema de detracciones el adquirente del bien o usuario del servicio sujeto al sistema, debe restar un porcentaje del precio de venta y depositarlo en una cuenta especial, habilitada en el Banco de la Nación, a nombre del proveedor del bien o prestador del servicio” (p. 102)

En ese sentido, Miranda (2014) indica:

El SPOT consiste que el adquirente de ciertos bienes o servicios gravados con el IGV, debe depositar una parte del precio total (detracción) en una cuenta del Banco de la Nación perteneciente al proveedor, que le servirá exclusivamente para el pago de sus obligaciones tributarias con el Gobierno Central, y que podrá liberarse si no se agotan en un determinado tiempo. (p. 88)

Además, Gáslac (2013) señala:

(...) El sistema trata del descuento o detracción, que realiza el adquirente, comprador o usuario de un bien o servicio sujeto al Sistema para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o quien presta el servicio, para que este, por su parte, utilice los fondos depositados en su cuenta para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias, así mismo, este descuento se determina aplicando un determinado porcentaje sobre el importe a pagar, por la venta de bienes o prestación de los servicios. (p.10)

Igualmente, Grupo Verona (s.f) establece que:

En términos tributarios, detracción se refiere al monto o porcentaje deducido (detráido) por la persona compradora de un bien o beneficiaria de un servicio, a nombre del prestador del servicio o vendedor (...) es un mecanismo administrativo que intenta una especie de ahorro forzado para la persona que realizan alguna o varias de las operaciones sujetas al sistema, ahorro que deberá ser destinado únicamente y exclusivamente al pago de tributos, multa e intereses moratorios. (p.7)

Por su parte, Villazana (2019) indica:

El SPOT opera bajo el sistema de detracciones o descuentos, esto quiere decir que el cliente (comprador de un bien o usuario de un servicio) debe desviar un porcentaje del importe de la operación a cancelar (comúnmente es el precio de venta o la contraprestación por el servicio) hacia una cuenta corriente cuyo titular es el proveedor, a fin de que éste lo destine de forma exclusiva para el pago de tributos. (p.3)

Asimismo, Villanueva (2014) expresa:

El objetivo principal del proceso de deducciones es generar fondos en la cuenta, de tal manera, que los montos ingresados servirán exclusivamente para el pago de impuesto, por ejemplo; Impuesto a la Renta, IGV, ONP, Essalud, entre otros. En otras palabras, el administrado tributario estaría cumpliendo a cabalidad su deber frente a la Administración Tributaria. (p.675)

Bajo ese sentido, “La deducción ayuda con la recaudación de determinados tributos y consiste en el descuento que realiza el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje del monto a pagar por estas operaciones” (Grupo Verona, s.f., p. 46).

Por último, es conveniente acotar, que el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente N° 3769-2010-PA/TC hace mención:

La deducción se constituye en un deber singular y distinto a los regímenes de retención y percepción de tributos, ya que el agente deductor no entrega al fisco el monto deducido dejándose de producir un efecto inmediato en la recaudación fiscal. En cambio, en la retención y percepción (...) el agente retenedor o receptor 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, pudiéndose considerar como un deber administrativo.

1.2.2. Principio de no confiscatoriedad

Según Ruiz de Castilla (2017) hace mención:

El principio de no confiscatoriedad se refiere a que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Sustentándose en tres parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional: 1) proteger la propiedad privada; 2) proteger el potencial desarrollo de las actividades económicas, sociales y culturales de los particulares; y 3) proteger el nivel de bienestar de un determinado Estado. (p.141)

Por otro lado, Castañeda (2007) expresa: “No todo lo que resta o disminuye la propiedad o riqueza de los individuos es confiscatorio, sólo lo que viola o violenta el derecho de propiedad es confiscatorio”. (p.307-322)

Cabe agregar, que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 0041-2004-AI/TC argumenta:

La confiscatoriedad no solamente se ve reflejada desde el punto de vista cuantitativo, es decir, cuando se exceden los límites de razonabilidad, sino también cualitativo cuando se vean vulnerados otros principios tributarios a raíz de una sustracción ilegítima de la propiedad, sin que interese el monto sustraído. En ese sentido, dicho principio limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionalmente la esfera patrimonial de las personas.

De igual manera, Tarsitano (2014) señala:

La relación entre el principio de no confiscatoriedad y el principio de capacidad contributiva muchas veces llegan a confundirse, debido a que la carga confiscatoria afecta la capacidad contributiva, pero, no todo menoscabo a esta última necesariamente produce un efecto confiscatorio. En otras palabras, para que se produzca una afectación a la propiedad se requieren de éstas sean razonables y proporcionadas. (p. 119-128)

En ese sentido, el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente N°02727-2002-AA/TC manifiesta:

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad estatal, constituyéndose en un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, como el derecho de propiedad, pues evita que la ley tributaria afecte de manera irrazonable y desproporcionada la esfera patrimonial de las personas. En similar sentido se ha pronunciado dicho colegiado en la sentencia recaída en el Expediente N° 004-2004-AI/TC (Fundamento N° 18)

Bajo ese mismo sentido, Robles (2008) alude:

Por este principio (no confiscatoriedad) los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios, es decir, lo que tenemos que aprender a diferenciar es cuanto lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio. (p.5)

Además, (Bullard y Zumaeta, 2015) ratifica: “Por el principio de no confiscatoriedad debemos entender que el Estado ejerciendo su potestad tributaria se encuentra impedido de afectar irrazonable y desmedidamente la esfera patrimonial de los contribuyentes” (p.24)

Por último, Landa (2006) establece:

La obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas. (p.46)

1.2.3. Derechos vulnerados

a) Derecho de propiedad

En relación con este derecho vulnerado por el SPOT, el Tribunal Constitucional ha establecido en la sentencia el Expediente N°008-2003-AI/TC fundamento 5, lo siguiente:

El derecho de propiedad hace referencia a las facultades de usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. En ese sentido, la persona propietaria podrá servirse directamente de su bien, percibir sus frutos y productos, y darles destino o condición conveniente a sus intereses, siempre que ejerza tales actividades en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por la ley.

En ese sentido, (Villanueva, 2010) alude que no es necesario que se afecten todas las facultades (usar, disfrutar y disponer) sobre un determinado bien para que ocurra una afectación al derecho de propiedad, por lo que resulta suficiente con que se restrinjan las facultades de uso y disfrute sobre dicho bien.

Por otro lado, Cucci (2018) señala: “El sistema de detracciones no encuentra justificación en el deber de contribuir al gasto público, debido a que no se aplica a una capacidad contributiva, siendo una privación legal al derecho de propiedad”. (p.171)

Por consiguiente, Landa (2017) manifiesta:

Entre los derechos fundamentales que regula nuestra Constitución, se protege al derecho de propiedad el cual cumple una función social; es decir, su ejercicio no se agota en la satisfacción individual, sino que su aprovechamiento debe realizarse sin lesionar otros

derechos fundamentales. Es por ello, que la limitación a éste debe ser razonable y proporcional. (p.115)

Finalmente, el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente N°2302-2003-AA/TC ha señalado:

Que, para pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a esta última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituya una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.

b) Debido procedimiento administrativo

“Este derecho implica una garantía para los administrados, lo cual garantiza la aplicación en sede administrativa de los derechos concebidos en la sede de los procesos jurisdiccionales” (Jiménez, 2018, p. 51)

En ese orden de ideas, el Ministerio de Justicia y Derecho Humanos (2013) expresa: “El derecho a notificar implica comunicar a las partes o a quienes tenga legítimo interés la realización de una diligencia o actuación procesal, así como también, la decisión tomada por la Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo” (p.16)

En la misma línea, Landa (2018) indica:

El derecho al debido proceso garantiza a cualquier persona que todo proceso judicial, procedimiento administrativo o entre privados donde se discuten o cuestionen sus derechos e intereses se desarrolle conforme a un canon procesal y sustantivo ajustado a parámetros constitucionales de razonabilidad y justicia. (p. 174)

Por otro lado, Rojas (2011) señala:

El debido proceso es una garantía formal para el administrado, en la cual deben cumplirse todos los actos procedimentales que exige la ley para que una decisión o resolución pueda ser válida. En ese sentido, no solamente se requiere de un control formal, sino también material donde los principios y valores se apaguen a la decisión administrativa (p. 184)

Asimismo, Miranda (2014) manifiesta:

No es suficiente que los documentos se notifiquen a través del Buzón SOL, sino que es necesaria la notificación física dada las consecuencias que presenta el procedimiento de ingreso en forma de recaudación. Debido a que, se vulnera el derecho de defensa del contribuyente, que no toma conocimiento de las comunicaciones y resoluciones emitidas por la Administración dentro de los plazos establecidos para impugnar. (p.94)

Finalmente, Huapaya (2015) expresa:

(...) El derecho al debido procedimiento administrativo debe ser interpretado en función a los alcances y fundamentos del derecho administrativo, y no en base a seguir a rajatabla las manifestaciones de dicho derecho en el ámbito procesal civil (...). En tal sentido, el mencionado derecho es de aplicación universal a todo tipo de procedimientos administrativo en los cuales se adopten decisiones que tienen por objeto alterar el ámbito de derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, entre ellos, los procedimientos tributarios. (p. 158-159)

c) Igualdad ante la ley

Sobre el derecho de igualdad Landa (2017) expresa que en nuestro ordenamiento jurídico:

Se constituye como derecho-principio y tiene un doble carácter: subjetivo y objetivo. El primero, supone el derecho a la idéntica dignidad entre todos los ciudadanos para ser tratados de igual modo en la ley. Mientras que, el segundo supone la obligación, a cargo del Estado y de los particulares, de no discriminar entre las personas, lo que no impide brindarles tratamiento diferenciado, siempre que dicho tratamiento esté justificado por razones objetivas. (p.31)

En ese sentido, El sistema de deducciones transgrede el derecho de igualdad ante la ley, ello en virtud, porque no todas las operaciones afectas al IGV se le aplica un cierto porcentaje de deducción (Bravo, 2018, p. 175)

De igual manera, Montoya (citado en Estrada, 2018) señala: “El derecho de igualdad ante la ley en numerosas jurisprudencias se ha considerado como un derecho y un principio a la vez, tanto a nivel nacional como internacional. En pocas palabras, se puede considerar el derecho a la igualdad como valor, como principio y como derecho fundamental”. (p. 327)

Por otro lado, Revorio (2017) menciona:

(...) La igualdad ante la ley, tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en señalar que esta incluye dos consecuencias fundamentales, que suelen denominarse “igualdad en la ley” e “igualdad en la aplicación de la ley”. La primera, se refiere al contenido de la ley impidiendo distinciones arbitrarias o irrazonables, mientras que la segunda hace alusión a un principio dirigido al aplicador de la ley, especialmente a los jueces y a la Administración (p. 40-41)

Asimismo, Eguiguren (1997) indica: “La igualdad en la ley, impone un límite constitucional a la actuación del legislador, en la medida que éste no podrá aprobar leyes cuyo contenido contravenga el principio de igualdad de trato al que tienen derecho todas las personas”. (p.64)

Por consiguiente, Huerta (2005) establece:

En un Estado la discriminación puede manifestarse de diferentes maneras. Por ejemplo, en la expedición de normas jurídicas con un contenido discriminatorio. Ello ha sido una de las formas más comunes de discriminación, en efecto existe un reconocimiento del derecho a la igualdad ante la ley, que en algunos casos se aborda de manera conjunta con el derecho a la igualdad y en otros de forma autónoma. (p. 308)

De igual forma, Bereijo (2016) alude:

La mención a la igualdad y a la progresividad referidas ambas al sistema tributario, es significativa de que a través de dichos principios se aspira a conseguir real y efectivamente una distribución más justa de la carga tributaria mediante un mandato de igualdad que se valora con referencia a la progresividad, esto es una igualdad que requiere inexcusablemente la discriminación o tratamiento desigual en la imposición (equidad vertical) según las distintas situaciones económicas y de riqueza también diferentes de los sujeto (...) con el fin de lograr un sistema tributario justo. (p. 242)

d) Derecho para rectificar la declaración jurada

Con respecto a ello, De la Garza (citado en Matteucci y Tello, 2010) expresa: “La declaración es el punto de partida, la llave para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración” (p.203)

Por otro lado, Luqui (Citado en Matteucci y Tello, 2010) da a conocer:

Es necesario diferenciar la declaración determinativa e informativa. La primera, justifica el pago de tributos, es decir, es aquella que se puede rectificar de acuerdo a lo establecido por la norma. La segunda, es aquella declaración jurada donde el contribuyente o responsable presenta para informar al fisco acerca de su situación tributaria, por ende, dicha información debe estar relacionada con la realidad económica del contribuyente. (p.205)

Asimismo, El administrado tiene derecho a equivocarse, por ende, tiene derecho a modificar su error a través de la declaración jurada determinativa si se encuentra dentro del plazo de presentación, o rectificar la declaración si el plazo ya venció (Robles, 2018, p.56)

2. Materiales y métodos

En la presente investigación se utilizó el planteamiento metodológico del enfoque cualitativo, la cual se enmarca dentro del tipo de investigaciones documentales, teóricas o bibliográficas debido a que se tiene en cuenta el análisis del objeto de estudio de la investigación, a la luz de las bases teóricas, las cuales han profundizado en los contenidos encontrados en fuentes bibliográficas, tanto virtuales como físico, ya sea libros, revistas científicas, tesis, informes, entre otros. Es importante señalar que se ha seguido el método analítico, el mismo que ha permitido realizar un análisis de la información obtenida de las diversas fuentes bibliográficas o documentales, tratando de identificar lo relacionado con el tema de investigación, con la finalidad de concluir con argumentos sólidos que respalden nuestra postura. Así mismo, se ha utilizado la técnica del fichaje, pues ha permitido sistematizar los fundamentos teóricos de la investigación, para lo cual se utilizaron como instrumentos las fichas textuales y bibliográficas. Por último, teniendo en cuenta el fin que persigue esta investigación, para su redacción se ha tomado en cuenta como procedimiento la observación y descripción de la realidad problemática, así mismo, se ha planteado el problema, los objetivos, tanto el general como los específicos, se ha recopilado información y finalmente se ha realizado su redacción.

3. Resultados y discusión

En el presente acápite analizaremos las causales de ingreso en forma de recaudación del sistema de detracciones, centrándonos en la causal del numeral 1) art. 178 del Código Tributario, que desde nuestro punto de vista es arbitrario. Posteriormente, desarrollaremos los derechos constitucionales y tributarios que se vulneran producto del procedimiento antes mencionado. Finalmente, se abordará el efecto confiscatorio del sistema de detracciones, a pesar de no ser considerado un tributo, criterio ratificado por el Tribunal Constitucional.

3.1. Sistema de pago de obligaciones tributarias (SPOT)

En nuestro país, se viene aplicando el sistema de detracciones desde el año 2002 tal como se aprecia en los anexos I y II del Decreto Legislativo N°940 que contiene una lista taxativa de los bienes y servicios afectos a dicho sistema.

Inicialmente, los contribuyentes declaraban sus obligaciones tributarias, pero no las cancelaban ya sea por falta de liquidez o porque sencillamente se rehusaban al pago. Ante esta situación, la SUNAT ideó el sistema de detracciones, que viene a ser una especie de ahorro forzoso que obliga al adquirente del bien o usuario del servicio a descontar cierto porcentaje del monto total del comprobante de pago, y depositarlo a una cuenta corriente del Banco de la Nación a nombre del proveedor, que servirá para el pago exclusivamente de tributos administrados por la Administración Tributaria (impuestos, multas, tasas, entre otros).

Bajo ese contexto, se puede aseverar que el régimen de detracciones es una manifestación tributaria del *ius imperium* del Estado. Por lo tanto, cuando se emiten leyes o decretos legislativos ya sea en el ámbito tributario o de cualquier otra índole, no se deben transgredir los principios y derechos estipulados por nuestra Constitución.

Cabe recalcar que el sistema de detracciones no se trata de un anticipo impositivo, como sí lo son el sistema de percepciones y retenciones. La diferencia radica en que la suma detruida no ingresa directamente en recaudación al Estado; en consecuencia, estamos hablando de un mecanismo de control y colaboración debido a su masificación en el transcurso del tiempo. De esta forma cada nueve de diez operaciones económicas que se realizan en nuestro país están afectas a detracción.

Ello conlleva a disminuir el alto grado de informalidad; y evitar la evasión tributaria en la venta de productos o prestación de servicios afectos al Impuesto General a las Ventas. En otras palabras, si bien es cierto las detracciones es distinto a los sistemas de retenciones y percepciones (fundamento establecido por el Tribunal Constitucional mediante sentencia N°03769-2010-PA/TC) ayuda a los fines extrafiscales de los tributos, evitando de esta manera que el Estado se vea imposibilitado de cubrir las demandas públicas.

Ahora bien, en la práctica suele pasar que a una operación económica se le aplique el régimen de retención o percepción, pero, al mismo tiempo sea susceptible a detracción. Ante dicho escenario, va a primar esta última por el mismo hecho que el SPOT es mucho más general porque se encuentran comprendidos aquellos sujetos adquirentes de bienes o servicios afectos al sistema, prescindiendo del tipo de contribuyente ya sea persona natural o jurídica, pública o privada; tal como lo manifiesta la Primera Disposición Final Transitoria R.S. 183-2004-SUNAT.

Asimismo, es necesario precisar que los montos detruidos son inembargables e intangibles. Solamente la SUNAT es la única entidad autorizada que puede embargar dichos montos a través del procedimiento de cobranza coactiva. No obstante, cuando el dinero sea retirado de la cuenta de detracciones por medio del procedimiento de liberación de fondos, dicho monto ya se vuelve embargable.

Otro dato a tener en cuenta, es el siguiente: cuando el monto de la detracción se encuentra en el Banco de la Nación le pertenece exclusivamente al contribuyente (titular de la cuenta); es decir, dicho monto es de su propiedad y posesión. A pesar de que legalmente el dinero se encuentre en la entidad bancaria antes mencionada, el administrado con total libertad puede girar un cheque pagando cualquier obligación tributaria que desee, inclusive teniendo una deuda que esté a punto de prescribir puede prescindir de ella y pagar otro impuesto.

La Administración Tributaria no puede actuar de oficio e imputar los montos detraídos hacia las deudas contraídas por los contribuyentes, sin previa notificación de los valores correspondientes. Lo cual significa, que una vez notificado el contribuyente se puede iniciar el procedimiento de cobranza coactiva- vencido el plazo de pago que contiene el valor- y si fuese necesario la SUNAT aplicará el embargo.

Habiendo explicado lo concerniente al sistema de detracciones, se analizará la causal de ingreso en forma de recaudación del numeral 1) art. 178 del Código Tributario para responder a nuestro primer objetivo específico.

3.1.1. Causales de ingreso en forma de recaudación del SPOT

Este mecanismo tiene una serie de cuestionamientos, tanto en el procedimiento como en las causales del mismo. A grosso modo, cuando al contribuyente se le aplica el ingreso en forma de recaudación, el fisco se apropia de los montos detraídos por algún incumplimiento que acarrea una infracción establecida en el numeral 9.3 del art. 9 del Decreto Legislativo N°940.

Como causales se enumeran las siguientes: a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito; b) el contribuyente tenga la condición de domicilio fiscal no habido; c) No comparecer ante la SUNAT, toda vez que la misma esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta; y d) Haber incurrido en infracciones del Código Tributario, entre ellas, la del numeral 1) artículo 178.

Cuando la Administración Tributaria informa al contribuyente el inicio del procedimiento en forma de recaudación, a través, de una “Comunicación” señalando la causal incurrida, se le otorga un plazo de 10 días hábiles para que sustente la inexistencia de dicha causal. Empero, si el contribuyente dentro del plazo mencionado no logra probar o desacreditar fehacientemente la inexistencia de la causal, se emitirá la Resolución de Intendencia disponiendo el ingreso como recaudación de los montos depositados en el Banco de la Nación.

Con respecto a la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario (en adelante, “la infracción”), hace referencia a declarar cifras o datos falsos. Es decir, si el titular de la cuenta (sujeto detraído) no incluye ingresos, o incluye datos y cifras falsas en la declaración jurada que influyan en la determinación y el pago de obligaciones tributarias, automáticamente el Banco de la Nación ingresa en recaudación los montos detraídos a las arcas de SUNAT. Cabe recordar, que es un deber administrativo presentar correctamente la declaración jurada de los impuestos a pagar en la fecha indicada.

Para efectos de la comisión de dicha infracción debe existir el acto formal que modifique la determinación efectuada por el contribuyente, a través de la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación; criterio establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 06504-2-2002 y 05349-3-2005.

Por otro lado, es necesario establecer que la infracción se configura con la declaración jurada originaria. Tal como lo establece el Informe N° 037-2016-SUNAT: “la infracción del numeral 1) art. 178 se comete cuando el deudor tributario presenta la declaración jurada original y no con la presentación de una o varias declaraciones rectificatorias”. En otras palabras, la declaración primigenia es aquella donde se consigna las cifras o datos falsos inclusive antes de la fecha de vencimiento; dicho pronunciamiento también ha sido ratificado por el Tribunal

Fiscal (Resoluciones de Observancia Obligatoria N°1961-1-98; N°12988-1-2009; y Resolución N°1300-3-2019).

Bajo ese contexto, si el contribuyente por cuenta propia y actuando de buena fe decide rectificar el monto omitido en la declaración jurada, ante esa acción se estaría configurando la comisión de la infracción disponiéndose el ingreso como recaudación de la totalidad de los montos.

De esta manera, bajo esta causal se estaría desincentivando la rectificación de la declaración jurada de manera voluntaria, además, se privaría a los contribuyentes de acogerse al régimen de gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario el cual sostiene en su última modificación a través de la Resolución de Superintendencia N°180-2012/SUNAT que: “La gradualidad es aplicable, entre otras, a la sanción de multa por la infracción del numeral 1) art. 178 (...)”. Quiere decir, que el contribuyente ante la comisión de la infracción puede pagar una multa para liberarse de sanciones futuras (como el ingreso en recaudación) que lo perjudique económicamente.

Hay que resaltar que en muchos de los casos la aplicación de dicha infracción en desmedro del contribuyente puede ser desproporcional en relación con los montos detraídos. Por ejemplo, si el contribuyente no ha declarado la totalidad de sus ingresos o ha incrementado indebidamente el crédito fiscal, puede ocurrir que la omisión de impuestos por IGV sea de S/.400, y el monto detraído depositado en el Banco de la Nación sea de S/10,000; y al rectificar la declaración se configura la comisión de la infracción procediéndose al ingreso en recaudación del íntegro de los montos detraídos (S/. 10,000). Evidentemente resulta arbitraria la aplicación de la infracción tratada en este apartado.

La situación se agrava, porque se vulnera el principio del Non Bis In Ídem. En efecto, se genera una doble sanción por la misma infracción, por un lado, los montos detraídos son trasladados en recaudación; y simultáneamente se le aplica una multa pecuniaria por dicha infracción. Además, el titular de la cuenta de detracciones incurrirá en las causales en recaudación, incluida la infracción desarrollada con la sola verificación de la Administración Tributaria; sin necesidad que se emita la resolución correspondiente.

En síntesis, es evidente la vulneración del derecho a rectificar la declaración jurada a través de la aplicación del procedimiento en forma de recaudación. Debido a que, si existe tal derecho recogido en el código tributario no se explica porque cuando el contribuyente rectifica se configura la causal desarrollada recogida en el Decreto Legislativo N°940. A raíz de ello, el mencionado decreto es muy tajante porque si el contribuyente comete dicha infracción, la SUNAT se apodera de los montos depositados en el Banco de la Nación aplicando el procedimiento antes mencionado, generando un perjuicio a la actividad empresarial.

3.2. Derechos vulnerados del contribuyente

En este apartado se desarrollará los derechos constitucionales transgredidos por el procedimiento de ingreso en forma de recaudación del SPOT previsto Decreto Legislativo N°940. De igual forma, abordaremos los derechos tributarios vulnerados por el mismo procedimiento ante la configuración de la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario la cual constituye una causal en recaudación.

3.2.1. Derechos constitucionales

La detracción no es tributo por la sencilla razón que el titular de la cuenta no pierde la propiedad ni posesión de los montos detraídos, solamente tiene limitado su uso para el pago de obligaciones tributarias que hubiera contraído dentro de un período tributario. Sin embargo, tiene implicancia tributaria al ser una obligación formal de carácter legal en la que se obliga a efectuar el depósito; y está vinculado con el IGV.

El artículo 74 de la Constitución peruana hace mención que el Estado cuando crea los tributos debe respetar los derechos fundamentales de las personas, entre otros principios tributarios. Es decir, los derechos de los individuos no pueden ser vulnerados por la potestad tributaria que ejerce el propio Estado.

Por lo antes señalado, en la actualidad el sistema de detracciones- procedimiento en forma de recaudación- en innumerables ocasiones ha sido muy criticado debido a la transgresión de derechos constitucionales. Por esta razón, los contribuyentes se ven afectados económicamente, y es tanta la indefensión que no pueden recurrir al Tribunal Fiscal porque es un procedimiento no contencioso (detracciones) ni siquiera el contribuyente puede ir en queja ante el máximo ente administrativo. Sin más preámbulo, haremos referencia a los derechos constitucionales vulnerados.

a) Derecho de propiedad

En relación con este derecho, se puede definir como el máximo poder jurídico que una persona tiene sobre una cosa para usarla, disfrutarla y disponer; sin más límites que los establecidos en la norma jurídica. Siendo así, el mencionado derecho le corresponde a todo individuo sin excepción porque su propia naturaleza así lo establece, otorgando las facultades de usar y disponer con total libertad sus bienes; así como también percibir los frutos o utilidades que generen los mismos.

El término “propiedad” abarca todos los bienes que se encuentren dentro de la esfera patrimonial del sujeto (bienes materiales e inmateriales) que sean susceptibles de valoración económica. Es decir, el particular puede disponer y utilizar sus bienes de carácter patrimonial que se encuentren bajo su dominio sin alterar el orden público.

Por otra parte, el referido derecho no es absoluto; la propia Constitución establece que ante determinadas circunstancias debidamente justificadas se le restringe al propietario el uso de la propiedad, en virtud de lo establecido en su artículo 70. No es necesario que se afecten todas las facultades o derechos (usar, disfrutar y disponer) sobre un determinado bien para que ocurra en la realidad una vulneración al derecho de propiedad, solo bastaría las restricciones de uso y disfrute del mismo.

En ese sentido, se puede afirmar que el sistema de detracciones afecta directamente el derecho de propiedad, toda vez que al momento de aplicar la detracción el comprador del bien o usuario del servicio (cliente) sustrae un porcentaje del precio total de la operación realizada depositándola en una cuenta corriente del Banco Nación cuya titularidad le pertenece al proveedor; limitándose el uso y disfrute de los montos detraídos porque solo serán utilizados exclusivamente para el pago de tributos. Dicho de otro modo, formalmente los montos depositados en la cuenta de detracciones son meramente del proveedor, a pesar de ello, materialmente sirven para el pago de obligaciones tributarias.

Nos podemos dar cuenta, que el monto detraído se encuentra en un estado de sujeción depositado en una cuenta especial por disposición legal, inclusive cuando se aplica el procedimiento en forma de recaudación se convierte en un estado de sujeción real producto de la desposesión física del dinero que se traslada a las arcas de SUNAT.

En ese orden de ideas, la afectación a la propiedad no se puede dar arbitrariamente sin antes evaluar la capacidad contributiva de la persona a la cual se le pretende lesionar dicho derecho; tal como lo establece el Tribunal Constitucional en el expediente N°2302-2003-AA/TC. Evidentemente, al aplicar la detracción se deja de lado los límites de razonabilidad y el test de proporcionalidad que se debería tomar en cuenta para aplicar un mecanismo de recaudación, conllevando de esta manera al uso discrecional de la SUNAT afectando la capacidad económica del titular de la cuenta.

La situación se agrava aún más cuando procede el ingreso en forma de recaudación, porque la vulneración del derecho de propiedad se extenderá con el transcurso del tiempo debido a que los montos detraídos pasarán a una cuenta especial- de SUNAT- donde se mantendrán hasta que se agoten. Para empeorar la situación, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de imputar los montos ingresados en recaudación contra las deudas tributarias sin previa autorización del contribuyente.

En resumen, si hemos mencionado que la detracción no es un tributo, sino que funciona como un mecanismo de intervención entre las partes que realizan una operación afecta a detracción, con independencia de si se produce o no el nacimiento de la obligación tributaria que origine el hecho imponible. En ese sentido, no existe ningún tipo de justificación para que el sistema de detracciones contribuya al gasto público del Estado, debido a que no se aplica a una capacidad contributiva siendo una privación legal al derecho de propiedad; argumento manifestado por el maestro Bravo Cucci, el cual compartimos.

Ello se ve reflejado, en el caso que se efectúe el depósito de la detracción; sin embargo, puede ser que el contribuyente no haya realizado el hecho imponible -inexistencia de obligaciones tributarias- teniendo mayor crédito que débito fiscal generado por operaciones efectuadas, en ese supuesto SUNAT debería devolver los montos detraídos.

Por todo lo antes señalado, es indiscutible la vulneración del derecho de propiedad en agravio del sujeto detraído, pues si bien es cierto la titularidad le pertenece, se le restringen los atributos (usar, disponer y disfrutar) sobre los montos que se encuentran en el Banco de la Nación. Ello sucede porque el sistema de detracciones es un tipo de ahorro forzoso para el pago de tributos internos impidiendo que el titular pueda disponer de ellos.

b) Derecho al debido procedimiento administrativo

Este derecho implica una garantía para los administrados de hacer valer sus derechos ante la vulneración de los mismos por la autoridad administrativa; el cual supone la presencia de otros derechos como: el derecho a la notificación y la defensa. De esta manera, los administrados deben tener un pleno conocimiento sobre las decisiones de la Administración Tributaria. Más aún, si la resolución que inicia el procedimiento de ingreso en forma de recaudación constituye una afectación a la capacidad económica del contribuyente.

Asimismo, el literal b) del artículo 104 del Código Tributario hace referencia a los sistemas de comunicación electrónica para notificar al deudor tributario, siempre que éste tome

conocimiento de dicha notificación, es decir, pueda confirmar la entrega por la misma vía. Siguiendo con la lectura del mismo artículo, de manera excepcional la norma permite que SUNAT o el Tribunal Fiscal realicen notificaciones por medio electrónico, previa aprobación de dichas entidades; considerando- la notificación- realizada al día hábil siguiente del depósito, prescindiendo de la confirmación del documento por parte del contribuyente.

Cabe tener en cuenta la Resolución de Superintendencia N°135-2009/SUNAT que establece: “Que la notificación que da inicio al procedimiento de Ingreso como Recaudación será a través del buzón electrónico sin que exista afiliación al sistema de notificaciones Sol”. Esto significa, que tanto la comunicación que da inicio al procedimiento como la resolución de intendencia que establece el ingreso en forma de recaudación serán notificados al Buzón de Clave Sol.

En ese orden de ideas, al surtir efecto la notificación al día hábil siguiente de realizado la emisión o depósito del documento- el inicio del ingreso en forma de recaudación- afecta ineludiblemente el derecho al debido procedimiento administrativo. Obviamente, la vulneración del derecho de defensa y a la notificación se evidencia en aquellos contribuyentes que no toman conocimiento oportuno de la existencia del procedimiento.

Por lo tanto, si el procedimiento en recaudación afecta directamente la esfera económica del titular de la cuenta de detracciones resulta insuficiente la notificación a través del Buzón SOL. Como lo sugiere Miranda (2013):

No es suficiente que los documentos se notifiquen a través del Buzón Sol, es necesaria la notificación física dada las consecuencias que acarrea dicho procedimiento; debido a la vulneración del derecho de defensa del contribuyente que no toma conocimiento de las comunicaciones y resoluciones emitidas por la Administración Tributaria dentro de los plazos establecidos para impugnar. (p.94)

Por ejemplo, se debería implementar la notificación mediante acuse de recibo para este tipo de procedimiento- ingreso en forma de recaudación- con la finalidad de que el contribuyente tome pleno conocimiento ante la eventualidad de haber realizado cualquier infracción (previstas en el Decreto Legislativo N°940) que implique el traslado de los montos detraídos hacia una cuenta especial de SUNAT.

Desde el ámbito administrativo la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG) establece en su art. 20 un orden de prelación con relación a las notificaciones: 1) notificación personal al administrado interesado o afectado por el acto en su domicilio; y 2) mediante telegrama, correo, telefax u otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo (...). Si nos damos cuenta, el Código Tributario como la LPAG señalan como prioridad la confirmación de la documentación recibida por parte del contribuyente o administrado. A pesar de ello, como hemos indicado líneas arriba la notificación del ingreso en recaudación no señala el mismo requisito (Resolución de Superintendencia N°135-2009/SUNAT).

El *Ius Imperium* del Estado debe respetar los derechos fundamentales de los particulares, ya sea ejerciendo un poder directo o por medio de sus entidades públicas. Quedando demostrado que el sistema de detracciones vulnera el derecho al debido procedimiento, incluyendo el derecho de defensa y notificación. En ese contexto, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N°5658-2006-PA/TC dispone: “Sólo mediante la notificación de la resolución administrativa el actor podía tomar conocimiento exacto de la motivación que tuvo la Administración (...) y de ese modo ejercer el derecho de defensa”. Ello demuestra la

importancia de la notificación de manera física; más aún en un procedimiento donde el contribuyente se ve perjudicado por la disminución de su capacidad económica.

Además, teniendo en cuenta la poca cultura tributaria es casi imposible que el contribuyente revise a diario su clave sol para prevenir cualquier contingencia. Es por ello, que la forma de notificar el procedimiento se convierte en una restricción para defenderse del mismo porque en la actualidad no es habitual la revisión del sistema electrónico; considerando que dicho procedimiento contiene implicancias negativas en contra del sujeto detraído debería efectuarse otras formas de notificación.

Lo que debería incorporar la Administración Tributaria, teniendo en cuenta que tiene registrado los números telefónicos de los contribuyentes es la implementación de enviar un mensaje de texto o realizar una llamada telefónica con la finalidad de comunicar el depósito de la resolución que da inicio al procedimiento como recaudación o de cualquier otra índole. En pleno siglo XXI el contribuyente está más en contacto con su celular que con el buzón electrónico. De esta manera, se le invita al contribuyente a revisar su Clave Sol ante cualquier notificación de SUNAT al número telefónico declarado por el administrado, y así evitar cualquier tipo de indefensión o perjuicio económico producto del procedimiento en recaudación.

Por otro lado, se evidencia la vulneración del derecho de defensa porque el recurso administrativo interpuesto por el contribuyente- contra la resolución de ingreso en recaudación- es resuelto por la propia SUNAT; impidiendo que la impugnación sea revisada por una entidad autónoma e independiente como el Tribunal Fiscal.

Contra la resolución de intendencia que dispone el ingreso en recaudación de los montos detraídos el administrado puede interponer recurso de reconsideración (ofreciendo prueba nueva) dentro de los primeros 15 días hábiles posteriores a la notificación de la resolución en la bandeja Clave Sol. Aunque tiene la opción de interponer directamente recurso de apelación, sustentándose en cuestiones de puro derecho o establecer interpretación distinta de las pruebas presentadas.

En la actualidad, la apelación no es conocida por el Tribunal Fiscal sino por la propia Administración Tributaria generando un grado de imparcialidad hacia el contribuyente, lo ideal sería que una entidad distinta analice el procedimiento en recaudación con la finalidad de establecer un criterio diferente. Por otro lado, el administrado al interponer una queja a la máxima autoridad a nivel administrativo se dan con la sorpresa con la inhibición de la misma al considerarse no competente para emitir pronunciamiento.

En resumen, si los montos que ingresan en recaudación son imputados a deudas tributarias contraídas por el titular de la cuenta; el recurso mencionado en el párrafo anterior debería ser revisado por un órgano diferente que no sea la propia SUNAT, con la finalidad de garantizar el respeto al derecho de defensa. Habiendo señalado que los montos detraídos sirven exclusivamente para el pago de obligaciones tributarias, se deduce que tiene -la detracción- carácter o naturaleza tributaria por lo que se debería aplicar los procedimientos establecidos en el código tributario vigente.

c) Derecho de igualdad ante la ley

En nuestro ordenamiento nacional como internacional el referido derecho se ha constituido como derecho-principio. El Tribunal Constitucional (en adelante TC) en su sentencia recaída en el expediente N°048-2004-PI/TC señala: “El principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece un trato diferenciado, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables”.

Ello hace presumir que al existir un trato diferenciado entre particulares prescindiendo de una justificación se evidencia la transgresión al principio de razonabilidad porque dicha acción caería en el supuesto de la arbitrariedad. En otras palabras, el mencionado derecho-principio de igualdad busca colocar a los individuos en igualdad de condiciones, pero ante cualquier trato diferenciado debe existir una justificación objetiva y razonable.

El régimen de detracciones regulado por el Decreto Legislativo N°940 presenta un trato diferenciado en la medida que no se aplica a todas las operaciones afectas al IGV, sino únicamente a los bienes y servicios que SUNAT ha señalado en los anexos del mencionado decreto; no apreciándose justificación objetiva alguna de dicha entidad del porque esa exclusión de ciertas actividades económicas afectas a detracción.

Al parecer el trato discriminatorio obedece a un estudio exhaustivo (técnico) de la Administración Tributaria por identificar aquellos sectores con alta informalidad en el país basado en el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Sin tomar en cuenta, que en la actualidad son otros los sectores que muestran un alto porcentaje de informalidad que deberían estar afectos a detracción con la finalidad de asegurar el pago del IGV al final de cada periodo fiscal.

Bajo lo antes mencionado, el TC ha manifestado que la detracción se aplica a todas las actividades realizadas por las empresas que presenten niveles altos de evasión tributaria (Expediente N°3769-2010-PA/TC). Por lo que deducimos que el SPOT se justificaría en la elevada evasión tributaria e informalidad.

Se establece una discriminación injustificada que afecta indubitablemente el derecho de igualdad; y simultáneamente al principio de razonabilidad ante la ausencia de argumentos objetivos que respalden la selección de bienes y servicios afectos a detracción de manera subjetiva. En síntesis, “toda vez que el SPOT no se aplica a todas las actividades sujetas al IGV sino a un grupo de ellas, genera un trato desigual y discriminatorio ante la ley respecto de aquellas actividades que no se encuentran comprendidas en el sistema” (Bravo, 2018, p.150)

3.2.2. Derechos tributarios

Habiendo desarrollado los derechos constitucionales transgredidos por el sistema de detracciones- procedimiento en forma de recaudación- aplicado por la Administración Tributaria en aras de prevalecer la recaudación fiscal. Toca abordar la problemática por la cual se está realizando el presente trabajo de investigación, ante la inminente vulneración del derecho a rectificar la declaración jurada tipificado en el Código Tributario en agravio del contribuyente ante la comisión de la infracción del numeral 1) art. 178 del mismo cuerpo normativo, el cual constituye una de las causales de ingreso en forma de recaudación del sistema de detracciones.

a) Derecho para sustituir o rectificar la declaración jurada dentro del plazo de prescripción

Para comenzar, la declaración jurada tributaria es aquel acto formal donde el contribuyente informa a la SUNAT los datos o hechos realizados para establecer la obligación tributaria correspondiente a un período fiscal.

De acuerdo con De la Garza (citado en Matteucci y Tello, 2010): “La declaración es el punto de partida, es decir, la llave para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración” (p. 203). En el caso en concreto, estamos hablando de la declaración jurada presentada ante la Administración Tributaria prevista en el numeral 1) artículo 88 del Código Tributario vigente.

Hay que diferenciar entre una declaración informativa y determinativa. La primera, es aquella donde las declaraciones por parte del contribuyente tratan de comunicar diversos hechos, por ejemplo, información propia o de terceros no necesariamente vinculada a la determinación de una deuda tributaria; tal como lo indica la Resolución de Superintendencia N°002-200/SUNAT: “(...) En las declaraciones informativas el declarante informa sus operaciones o las de terceros que no implican determinación de deuda tributaria”.

Con respecto a la segunda, es aquella donde el contribuyente se encuentra en la obligación de declarar los hechos imponible, liquidación del tributo y establecer el monto a pagar a favor del fisco. Es decir, dicha obligación en la realidad se convierte en una deuda de suma líquida que el acreedor tributario (Estado) puede exigir por concepto de pago; argumento establecido en la Resolución de Superintendencia N°002-200/SUNAT: “Son declaraciones determinativas aquellas donde el declarante indica la base imponible, y simultáneamente determina la deuda tributaria a su cargo (...)”. Nótese que no se refiere a la declaración determinativa de oficio que realiza SUNAT, sino a la ejecutada por el propio deudor tributario.

En materia doctrinal, existe una clara diferencia entre las dos declaraciones tributarias antes mencionadas, es así que el profesor en derecho tributario Luqui (citado en Matteucci y Tello, 2010) da a conocer:

En nuestro país, la declaración jurada que justifica el pago de los tributos es la determinativa. Sin embargo, existe otro tipo de declaración jurada donde el contribuyente o responsable presenta para informar al fisco acerca de su situación tributaria, en dicha declaración la información proporcionada al fisco debe tener una relación con la capacidad económica del contribuyente. (p.205)

Por lo antes expuesto, en la declaración determinativa el deudor tributario da a conocer el hecho imponible realizado y los conceptos relevantes para la determinación del impuesto correspondiente. En la declaración informativa se presentan ciertos conceptos relevantes que no integran necesariamente el hecho imponible, pero que sirven para establecer el tributo a pagar. El numeral 2) del artículo 88 del Código Tributario hace mención a la sustitución o rectificación de la declaración jurada dentro del plazo de prescripción; obviamente nos referimos a la declaración determinativa la cual nos interesa para la presente investigación.

Por otra parte, es necesario diferenciar una declaración determinativa sustitutoria y rectificatoria. La primera, se refiere a modificar la declaración determinativa dentro del plazo estipulado por la Administración Tributaria. Mientras que, la segunda el contribuyente modifica

su declaración determinativa una vez vencido el plazo, a través de la declaración jurada rectificatoria dentro del plazo de prescripción.

Siguiendo con la lectura del artículo antes señalado se indica que la declaración rectificatoria tiene validez si el contribuyente determina un mayor o igual monto a pagar a favor del fisco; si fuera el caso dicha declaración tendrá efectos con su sola presentación ante SUNAT (Resolución N° 12988-1-2009, publicada con carácter de observancia obligatoria). Asimismo, ante la ausencia de algún pronunciamiento sobre la veracidad por parte de la Administración Tributaria, surtirá efectos la declaración rectificatoria luego de haber transcurridos 45 días hábiles de presentada la misma.

Bajo ese orden de ideas, si el numeral 2) del artículo 88 del Código Tributario establece que el contribuyente o responsable (deudor tributario) tiene la opción de rectificar la declaración jurada dentro del plazo de prescripción correspondiente, no se explica porque cuando dicho sujeto incurre en la infracción del numeral 1) art. 178 del mismo cuerpo normativo se configura automáticamente la causal de ingreso en recaudación de los montos depositados en la cuenta de detracciones previsto en el Decreto Legislativo N°940.

Para la configuración de la infracción descrita en el párrafo anterior es necesario que concurren dos elementos: “i) Se haya declarado información no conforme con la realidad (datos falsos), ii) Que la declaración determine una menor obligación o un mayor saldo, crédito o pérdida a favor” (Nima, Rojas y Gómez, 2013, p.266). En efecto, el momento preciso de la configuración es la fecha de presentación de la declaración jurada original.

Los administrados contribuyentes tienen derecho a rectificar la declaración jurada, ello en virtud porque somos seres humanos y nos podemos equivocar en cualquier momento, por ende, tenemos el derecho de modificar dicho error mediante la sustitución o rectificación de la declaración jurada determinativa. Cabe recalcar, que el literal c) del art. 92 del Código Tributario menciona que los administrados tienen derecho, entre otros, a: “sustituir o rectificar sus declaraciones juradas conforme a las disposiciones sobre la materia”. Ratificando de esta manera que el contribuyente cuenta con tal derecho.

Para ejemplificar lo expuesto hasta aquí, imaginemos un contribuyente que presentó su declaración jurada por concepto de IGV en el año 2019, pero no incluyó una factura que debió declarar ya sea porque su proveedor se olvidó de emitirle dicha factura o por diversos motivos, imposibilitando el registro en los libros contables. Ahora, si decide rectificar- la ley lo permite- de igual forma se estaría configurando la causal en recaudación de los montos detraídos; dicho ejemplo es posterior a un procedimiento de fiscalización.

Otra segunda situación que se presenta en la realidad, es aquella donde el contribuyente presenta la declaración jurada pero todavía no ha sido detectada la infracción por la Administración Tributaria, y decide voluntariamente rectificar. Ante esa acción, por el solo hecho de haber presentado una primera declaración que rectificó posteriormente, se estaría configurando la infracción por declarar datos o cifras falsas, lo cual implicaría un perjuicio en contra del contribuyente porque se le aplicará el ingreso en forma de recaudación limitando la disposición de los montos detraídos en el Banco de la Nación.

En ese sentido, las consecuencias negativas que acarrea la configuración de dicha causal son: 1) La imposibilidad de disponer de recursos económicos para financiar los gastos u operaciones de la organización o empresa; 2) La SUNAT puede aplicar los montos en recaudación a la deuda

más antigua incluso si la deuda está a punto de prescribir, lo que no sucedería si el dinero se encuentra en el Banco de la Nación; 3) Aquellos contribuyentes con saldo a favor del exportador muchas veces presentan declaraciones rectificatorias para sanear el procedimiento y pedir la devolución del crédito fiscal; ante esa rectificación se configura la causal cuestionada en la presente investigación.

En síntesis, es indudable la vulneración no solo de derechos constitucionales, sino también el derecho a rectificar la declaración jurada prevista en la legislación tributaria producto de la aplicación del SPOT y su mecanismo de ingreso en forma de recaudación. Si bien es cierto, las detracciones ayudan a la recaudación fiscal, pero ello no debe suceder a costa de la transgresión de los derechos desarrollados. Por lo que creemos conveniente la derogación de la causal en recaudación del numeral 1) art. 178 del Código Tributario previsto en el Decreto Legislativo N°940 con la finalidad de evitar cualquier tipo de contingencias.

3.3. Vulneración del principio de no confiscatoriedad

En relación con este principio el Estado a través de los tributos no puede exceder la capacidad contributiva de los contribuyentes, es decir, no puede afectar desproporcionalmente la propiedad de los mismos porque sería confiscatorio; argumento recogido por diversos estudiosos en la materia y por el Tribunal Constitucional a lo largo de los años.

Cabe preguntarse, si el mencionado principio es aplicable a los mecanismos de recaudación, como el sistema de detracciones, que no constituyen un tributo pero que en la práctica inciden en la capacidad económica del contribuyente acarreado como consecuencia la falta de liquidez de las empresas.

Si bien es cierto, las detracciones no son un pago adelantado directo (como lo son las retenciones y percepciones) ni son tributos; sin embargo, en la realidad puede ocurrir que el pago por detracción sea superior al precio del tributo que adeuda el contribuyente, evidenciándose el efecto confiscatorio. El SPOT (detracciones) es un pago anticipado indirecto de tributos, puesto que el monto detruido en las cuentas bancarias sirve exclusivamente para el pago de obligaciones con la Administración Tributaria.

Cabe recalcar, que las operaciones afectas al IGV y exoneradas del mismo se relacionan con la detracción, y al momento de efectuar el depósito posee implicancias tributarias. Sucede lo mismo con el procedimiento en forma de recaudación, que busca asegurar a toda costa el pago de tributos a través de los montos detruidos en el Banco de la Nación impidiendo que el contribuyente solicite la liberación de dichos montos; originando una confiscación mucho más estricta.

La propiedad del contribuyente se ve disminuida porque al aplicarse la detracción aún no se han pagado los gastos operativos de la empresa; no obstante, se le descuenta un cierto porcentaje de sus ingresos produciendo efectos confiscatorios. Dicho de otro modo, “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” (González, 2011, p.257).

Afirmamos que el principio de no confiscatoriedad alcanza también a las manifestaciones tributarias (sistema de detracciones) que no crean tributos, pero inciden en la propiedad del

administrado tributario. Por lo tanto, al privar al contribuyente de su propiedad para cancelar tributos ocasionan efectos confiscatorios.

Asimismo, el sistema de detracciones regulado por el Decreto Legislativo N°940 presenta dos procedimientos que vulneran el principio en cuestión; hablamos del ingreso en forma de recaudación y el procedimiento de liberación de fondos.

3.3.1. Ingreso en forma de recaudación de los montos depositados

El Decreto Legislativo N°940 regula en el numeral 9.3 del art. 9 las causales en recaudación disponiendo que el Banco de la Nación ingrese como recaudos los montos detraídos hacia las arcas de SUNAT. Destinándose los montos únicamente al pago de obligaciones tributarias; y la comisión de las infracciones se configuran con la sola verificación de la entidad mencionada.

El procedimiento inicia con la notificación vía Buzón SOL estableciendo la causal incurrida; al contribuyente (titular de la cuenta de detracciones) se le concede un plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación para subsanar las observaciones. Posteriormente, se emite la resolución de ingreso en forma de recaudación- si el titular no logra subsanar la causal- ordenando al Banco de la Nación que los montos sean trasladados a SUNAT. De igual forma, los montos tendrán el mismo uso, el pago de tributos (IGV, Renta, entre otros) intereses y multas.

Como el Tribunal Constitucional ha establecido que el sistema de detracciones es un mecanismo administrativo, contra la resolución de recaudación se puede interponer los recursos de reconsideración o apelación previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General N°27444.

Además, al incurrir en cualquiera de las causales que produce el ingreso en recaudación, originan en algunos casos que se tomen montos elevados y diferentes de la cuenta, afirmando lo establecido en la Resolución de Superintendencia 375-2013/SUNAT artículo 3. Así, por ejemplo, al producirse la infracción de declarar datos o cifras falsas se recaudará el 150% del tributo omitido. La mencionada resolución, establece criterios de flexibilización para ingresar en recaudación los montos; no obstante, la confiscatoriedad ya se por un monto menor o mayor existe.

Por lo antes expuesto, el efecto confiscatorio es evidente, más aún, si los montos depositados en la cuenta de detracciones no es producto de un hecho imponible, son ingresos que los empresarios producen con su propio esfuerzo en el devenir de sus actividades empresariales. Dichos ingresos no pueden estar sometidos al libre criterio del legislador para proceder a su recaudación.

En efecto, este procedimiento es muy criticado hoy en día, porque se apropia indebidamente del patrimonio del titular de la cuenta sin una causa objetiva justificada, basándose en fallas de la misma actividad empresarial, por ejemplo: depósitos erróneos, en exceso, etc. Si el monto depositado es un bien que le pertenece al contribuyente, es decir, propiedad del titular, bajo causales irregulares se estarían vulnerando los atributos de los fondos (disponer, usar, disfrutar).

3.3.2. Procedimiento de liberación de fondos

Este procedimiento permite al titular de la cuenta liberar los montos depositados en el Banco de la Nación. Es decir, aquellos montos que no se hayan agotado en un determinado período tributario son susceptibles de disposición a favor del contribuyente.

Pero, el Decreto Legislativo 940 en su numeral 9.2 artículo 9, y la R.S N°183-2004/SUNAT en su art. 25 establecen una serie de parámetros con respecto a este procedimiento, los cuales son:

Procedimiento General: Los contribuyentes podrán solicitar la liberación de los fondos durante los cinco días hábiles de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, aplicable para aquellos que realicen las actividades del Anexo III de la R.S. 183-2004/SUNAT.

Procedimiento Especial: El titular de la cuenta podrá solicitar la liberación los tres primeros días hábiles de cada quincena, es decir dos veces por cada mes; aplicable para aquellos que realicen actividades del Anexo I y II de la resolución señalada en el párrafo anterior.

Procedimiento para Buenos Contribuyentes y Agentes de Retención: Solicitarán la liberación el primer y quinto día hábil de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre.

A ello, la Administración Tributaria adiciona ciertos requisitos que deben de cumplir los contribuyentes, independientemente que se tenga saldo disponible en la cuenta, entre ellos tenemos: i) No estén omiso a las declaraciones juradas determinativas, ii) No tener deudas pendientes, iii) Los montos depositados por detracción sean originados por la venta y compra del mismo bien, en el caso del procedimiento especial, y iv) Condición de domicilio fiscal de Habido.

Si nos damos cuenta, para solicitar la liberación de fondos se requiere contar con saldo por 3 meses consecutivos, es decir, si el contribuyente cuenta con uno o dos meses con saldo disponible no podrá pedir la liberación, por incumplir con el requisito. Ello supone un acto confiscatorio porque los montos depositados son exclusivamente del titular de la cuenta, no correspondiéndole a SUNAT.

Es necesario la modificación de los dos procedimientos desarrollados con la finalidad de evitar efectos confiscatorios. Sucede muchas veces, que el ingreso en recaudación al notificarse por Buzón Sol es imposible ser subsanado por el contribuyente, debido a que no todos están pendientes del sistema electrónico; cuando toman conocimiento es demasiado tarde porque ya se encuentran los montos recaudados.

Además, se debería prohibir que las infracciones tributarias establezcan doble sanción en contra del titular de la cuenta. Por un lado, se le impone una multa pecuniaria, y simultáneamente los montos detraídos ingresan en recaudación afectando la capacidad económica del contribuyente.

Conclusiones

Se analizó la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario como una de las causales en recaudación del sistema de detracciones, relacionada con declarar datos y cifras falsas en la declaración jurada; la cual influye negativamente en la capacidad económica del contribuyente porque ante cualquier error material producto del dinamismo del negocio se procede automáticamente el recaudo de los montos detraídos.

Se determinó que producto de la aplicación del sistema de detracciones- incluido el procedimiento de ingreso en forma de recaudación- se transgreden derechos constitucionales y tributarios, entre ellos: el derecho de propiedad, derecho al debido procedimiento administrativo, derecho de igualdad ante la ley; y el derecho a rectificar la declaración jurada dentro del plazo de prescripción. Ello demuestra, la ilegalidad e inconstitucional de dicho sistema, que, con el afán de recaudar tributos para el sostenimiento de los gastos públicos del Estado es capaz de vulnerar los derechos antes mencionados.

Se evidencia que el SPOT posee efectos confiscatorios, relacionándose directamente con el principio de capacidad contributiva. Si bien el Tribunal Constitucional ha establecido que los montos detraídos no constituyen un tributo, multa, ni mucho menos es dinero del Estado; se ha olvidado que dicho monto le pertenece al titular de la cuenta (contribuyente) que con su propio esfuerzo obtuvo para generar más renta y sacar adelante su negocio y/o empresa; es por ello que ante cualquier restricción se vulnera el principio de no confiscatoriedad porque no se puede disponer de los montos detraídos al haber incurrido en la causal del numeral 1) art. 178 del Código Tributario.

Recomendaciones

Retirar como causal en recaudación la infracción del numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo 940, relacionado con declarar datos y cifras falsos tipificado en el numeral 1) del art. 178 del Código Tributario.

Implementar una alerta (mensaje de texto o llamada telefónica) por parte de SUNAT al celular declarado en la ficha RUC del contribuyente con la finalidad que éste pueda defenderse dentro del plazo estipulado; evitando posibles perjuicios económicos en contra del titular de la cuenta.

Que se disponga la liberación de fondos cuando el contribuyente rectifique su declaración, cumpliendo con los requisitos y que no sea ningún impedimento por la infracción del numeral 1) art. 178 del Código Tributario.

Que el sistema de detracciones se extienda a actividades (exoneradas del IGV) que son formales pero que podrían devenir en informales porque no tienen un régimen que los presione a pagar impuestos, por ejemplo, actividades contables.

Referencias

1. Effio, F. y Mamani, Y. (2020). *Detracciones, retenciones y percepciones: Análisis y aplicación práctica* (1.ª ed.). Instituto Pacífico SAC.
2. Matteucci, M. y Romero, G. (2020). *Manual Tributario 2020* (1.ª ed.). Instituto Pacífico SAC.
3. Alva, M., García, J., Gutiérrez, L., Peña, J., Bernla, J., Morillo, M., Flores, J. (2013). *Manual de Detracciones, Retenciones y Percepciones*. Lima, Perú: Pacífico Editores.
4. Gónzales, M. (2011). La Incidencia de las Detracciones en el Flujo de Caja y sus Efectos Confiscatorios en la Capacidad Contributiva: Análisis Económico. *Themis Revista De Derecho*, (59), 251-258. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9108>
5. Bravo, J. (2018). Teoría sobre la Imposición al Valor Agregado. <https://bit.ly/2VEoLZ2>
6. Valencia, A. (2016). Impacto Financiero, Tributario En La Gestión Económica Según El Sistema de Detracciones. *Quipukamayoc*, 24 (46), 101-110. <https://doi.org/10.15381/quipu.v24i46.13245>
7. Miranda, J. (2014). Cuestionamientos al Sistema de Detracciones en el Perú, en Particular al “Ingreso como Recaudación”. *Lumen*, (9), 87-97. <https://doi.org/10.33539/lumen.2013.n9.510>
8. Gáslac, L. (2013). Aplicación práctica de régimen de detracciones, retenciones y percepciones. <https://bit.ly/3B31tfG>
9. Grupo Verona. (s.f). *Devolución de impuesto, Mecanismos para asegurar el cobro del IGV*. <https://vip.grupoverona.pe/libro/devolucion-de-impuestos/>
10. Villazana, S. (2019). *Régimen de Detracciones*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica S.A.
11. Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV: Regímenes general y especiales*. Lima, Perú: Editorial Pacifico.
12. Grupo Verona. (s.f). *Impuesto General a las Ventas- IGV*.
13. Tribunal Constitucional (2011, 17 de octubre). Sentencia Exp. N° 03769-2010 (Mesías, R.; Álvarez, M.; Vergara, G.; Beaeumont, C.; Calle, H.; Eto, Cruz y Urviola, H.). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>
14. Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derechos Tributarios: Temas Básicos*. Fondo Editorial PUCP.
15. Castañeda, E. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *Derecho & Sociedad*, (29). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17291>
16. Tribunal Constitucional (2004, 11 de noviembre). Sentencia recaída en el expediente N° 0041-2004 (Orlandini, A.; Bardelli, L.; Marsano, R.; Gonzales, O. y García Toma). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>
17. Tarsitano, A. (2014). Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad* (43). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12564>
18. Tribunal Constitucional (2003, 19 de diciembre). Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002 (Orlandini, A; Bardelli, L y Gonzales, O). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
19. Robles, C. (14 de septiembre de 2008). Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Los Principios Constitucionales Tributarios. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
20. Bullard, G. y Zumaeta, F. (2015). Contrabando tributario: el aporte de regulación y de cómo hacer pasar un impuesto como si fuera una contribución. *THEMIS Revista De Derecho*, (67). <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/14472>

21. Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. *En Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Palestra Editores.
22. Tribunal Constitucional (2003, 11 de noviembre). Sentencia recaída en el expediente N° 008-2003 (Alva, O.; Bardelli, A.; Rey, T.; Aguirre, R.; Revoredo, M.; Gonzales, O. y García, T.) <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.pdf>
23. Villanueva, W. (2010). Los derechos Constitucionales afectados por el SPOT. *Advocatus*, (023), 93-106. <https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/3128>
24. Landa, C. (2017). Los Derechos Fundamentales. <https://bit.ly/3hEfFUM>
25. Tribunal Constitucional (2005, 13 de abril). Sentencia recaída en el Expediente N°2302-2003 (Alva, O.; Gonzales, O.; García, T.; Vergara, G y Landa, A.) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>
26. Jiménez, M. (2018). El régimen de las detracciones: ¿Manifestación arbitraria del poder público del Estado? [Tesis de magister en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú]. <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14400>
27. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2013). Guía sobre la aplicación del principio - derecho del debido proceso en los procedimientos administrativos. Recuperado de <https://bit.ly/3kpMHKe>
28. Rojas, E. (2011). El debido procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, (67), 177-188. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.008>
29. Huapaya, A. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigações Constitucionais*, 2(1), 137-165. <https://doi.org/10.5380/rinc.v2i1.43659>
30. Estrada, D. (2018). El Principio de Igualdad Ante la Ley en el Derecho Internacional. *Revistas UC3M*, 11 (1), 327. <https://doi.org/10.20318/cdt.2019.4622>
31. Revorio, F. (2017). Las dimensiones Constitucionales de la Igualdad. *Pensamiento Constitucional*, 22 (22), 40-41. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/19938>
32. Eguiguren, F. (1997). Principio de igualdad y derecho a la no discriminación. *Ius Et Veritas*, 8 (15), 63-72. <https://bit.ly/3z6pFvJ>
33. Huerta, L. (2005). El derecho a la igualdad. *Pensamiento Constitucional*, (11), 307-334. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/7686>
34. Bereijo, A. (2016). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, (13). <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/6154>
35. Matteucci, M. & Tello, P. (2010). La declaración de predios ante la SUNAT, ¿Por qué es relevante para el fisco su exigencia?. *Foro Jurídico*, (10), 201-210. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18556>
36. Robles, C. (2018). La Sunat y los Procedimientos Administrativos Tributarios. Fondo Editorial.