

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



**LAS DETRACCIONES EN OPERACIONES COMERCIALES A
CRÉDITO Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE

ABOGADO

AUTOR

JUAN CARLOS TARMA HERNANDEZ

ASESOR

PERCY ORLANDO MOGOLLÓN PACHERRE

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2021

**LAS DETRACCIONES EN OPERACIONES COMERCIALES
A CRÉDITO Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD**

PRESENTADA POR:

JUAN CARLOS TARMA HERNANDEZ

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

ABOGADO

APROBADO POR:

Juri Díaz Jaime

PRESIDENTE

Dora María Ojeda Arriarán

SECRETARIA

Percy Orlando Mogollón Pacherre

VOCAL

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi familia,

*A mis padres, que siempre me han brindado todo el amor y la confianza para
poder crecer feliz.*

*A mis abuelos Ángel y Agusta, y a mi tío Hugo, quienes siempre me inculcaron la
importancia del estudio y que aún después de su partida velan por mí.*

AGRADECIMIENTO

A Dios por haberme permitido nacer en el seno de una maravillosa familia y brindarme la posibilidad de estudiar.

A mis padres, por su infinito e incondicional apoyo.

A todos los profesores que me formaron durante mi vida universitaria, en especial al Doctor Percy Mogollón Pacherre, el cual siempre supo resolver mis dudas con el mejor ánimo y brindarme la seguridad necesaria en momentos de flaqueza.

RESUMEN

En la actual regulación del Sistema de detracciones contenida en el Decreto Legislativo N° 940, encontramos varios momentos para realizar el depósito, pero sólo el depósito anticipado asegura al vendedor el efectivo pago por parte del adquirente, paradójicamente este momento es el más complejo para el normal desarrollo del tráfico comercial, pues impone la realización de operaciones comerciales por anticipado o al contado. En ese sentido la presente investigación tiene por objetivo principal, la creación de un mecanismo que asegure el reembolso del depósito de las detracciones al vendedor, cuando el adquirente no entregó previamente los fondos en transacciones comerciales a crédito. Asimismo, como primer objetivo secundario nos ocupamos de la explicación de las reglas y normas que regulan el sistema de detracciones, con la finalidad de comprender el motivo de su creación, funcionamiento, sanciones y actividades comprendidas dentro del régimen a la luz del Derecho Constitucional Tributario, en específico del Principio Constitucional de No confiscatoriedad, el cual analizamos en relación con el depósito de las detracciones en operaciones comerciales a crédito. Obteniendo como resultado la confiscatoriedad del sistema en razón de una doble imposición indirecta resultante de la falta de un mecanismo que asegure al vendedor que realizó el depósito, el resarcimiento por parte del adquirente cuando éste último no haya cumplido con transferirle previamente los fondos. Es así que se propuso una opción expresa de repetición por parte del vendedor contra el adquirente.

Palabras clave: Régimen de Detracciones, Principio de no confiscatoriedad, Derecho de repetición

ABSTRACT

In the current regulation of the Withdrawal System contained in Legislative Decree No. 940, we find several moments to make the deposit, but only the anticipated deposit ensures the seller the effective payment by the acquirer, paradoxically this moment is the most complex for the normal development of commercial traffic, as it requires carrying out commercial operations in advance or in cash. In this sense, the main objective of this research is the creation of a mechanism that ensures the refund of the deposit of deductions to the seller, when the acquirer did not previously deliver the funds in commercial credit transactions. Likewise, as a first secondary objective we deal with the explanation of the rules and regulations that regulate the deduction system, in order to understand the reason for its creation, operation, sanctions and activities included within the regime in light of Constitutional Tax Law. , specifically the Constitutional Principle of Non-confiscation, which we analyze in relation to the deposit of deductions in commercial operations on credit. Obtaining as a result the confiscation of the system due to an indirect double taxation resulting from the lack of a mechanism that ensures the seller who made the deposit, compensation by the acquirer when the latter has not previously transferred the funds. Thus, an express option of repetition was proposed by the seller against the acquirer.

Keywords: Withdrawals, Principle of non-confiscatory, Right of repetition

ÍNDICE

DEDICATORIA	III
AGRADECIMIENTO	4
RESUMEN	V
ABSTRACT	VI
INTRODUCCIÓN	IX
CAPÍTULO I.....	12
PRESUPUESTOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE DETRACCIONES	12
1. PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD	13
1.1. Contenido del Principio Constitucional de No confiscatoriedad. Ámbito objetivo de actuación.....	13
1.2. Derecho a la libre configuración interna de los contratos	22
1.3. La capacidad contributiva como límite del poder impositivo	25
2. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.....	27
2.1. Definición y naturaleza	27
2.2. Relación jurídico tributaria y sujetos que la componen	30
2.3. Responsabilidad tributaria y sustitución	33
2.4. Crédito fiscal.....	36
CAPÍTULO II.....	38
CONFISCATORIEDAD DE LAS DETRACCIONES EN OPERACIONES COMERCIALES A CRÉDITO.....	38
1. SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT).....	39
1.1. Creación y definición	39
1.2. Sujetos obligados	43
1.3. Destino de los fondos	47
1.4. Pronunciamiento del TC Y del TF	50
2. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL SISTEMA DE DETRACCIONES.....	60

2.1. Configuración de la Confiscatoriedad en la aplicación de las detracciones. Caso concreto	60
2.2. Doble Imposición Indirecta	62
CAPÍTULO III.....	66
MECANISMO PARA ELIMINAR LA CONFISCATORIEDAD DEL SISTEMA DE DETRACCIONES EN LAS OPERACIONES COMERCIALES A CRÉDITO	66
1. LA LIBERTAD DE GESTIÓN DE LA EMPRESA	67
1.1. La empresa y su importancia social y tributaria	68
1.2. Operaciones comerciales utilizadas por las empresas	73
2. PRESUNCIÓN GENERAL DE OPERACIONES AL CONTADO EN EL SISTEMA DE DETRACCIONES	79
2.1. Falta de liquidez como factor de incumplimiento del depósito	80
2.2. Falta de regulación ajustada a la realidad del art. 7 del D.Leg 940	82
2.3. Insuficiencia del control establecido en el Art. 11 del D. Leg 940	87
3. ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN A LO ESTIPULADO EN EL D. LEG. 940 .	89
3.1. Acción de repetición	89
CONCLUSIONES	93
BIBLIOGRAFÍA	94

INTRODUCCIÓN

El Sistema de detracciones, en adelante Spot, fue creado mediante el Decreto Legislativo N°940 en el año 2003, con la finalidad de disminuir la informalidad, asegurando el pago de parte del valor total de la venta mediante la detracción de un porcentaje determinado que se tomaba del IGV, monto que después era depositado en una cuenta intangible que se apertura en el Banco de la Nación, llamada “cuenta de detracciones”; es así que, en un primer momento dicho Sistema regía tan solo a unas cuantas actividades como era la venta de la melaza por ejemplo.

Con el tiempo y al ver los buenos resultados recaudatorios que reportaba para la Sunat su depósito, su aplicación se extendió hasta que, en la actualidad, se aplica a casi todas las operaciones comerciales, habiéndose convertido en virtud de su obligatoriedad en una condición esencial para el desarrollo de las actividades económicas en nuestro país.

Si bien el Spot, ha cumplido con la finalidad en virtud de la cual se creó, existen aún detalles no menores que carecen de una regulación correcta, uno de ellos es el problema que genera la presente investigación, el Spot obliga a la realización de los negocios de un modo determinado, incidiendo de manera desmedida en la libertad de gestión y contratación de los empresarios; es así que, dentro de los momentos que brinda la ley para hacer el depósito, solamente uno asegura al comprador su

cumplimiento, el que se realiza previa entrega de la mercadería o prestación del servicio.

Paradójicamente el momento antes mencionado es el más complicado para el desarrollo del comercio, porque muy pocas personas y empresas realizan las operaciones comerciales al contado, tal y como es necesario para cumplir con la norma del Spot, por lo cual en la mayoría de casos esta no se cumple; dejando como consecuencia un problema al aplicar el Spot a las operaciones comerciales a crédito, dando lugar a la confiscatoriedad. Es así que nos hemos planteado la siguiente pregunta ¿Cómo debe asegurarse el reembolso del depósito de las detracciones realizadas por el vendedor sin que el comprador previamente haya realizado el desembolso por ese concepto en operaciones comerciales a crédito para que no se afecte el Principio Constitucional de No Confiscatoriedad?

La presente investigación consta de tres capítulos, mediante los cuales se ha desarrollado el tema de las Operaciones a crédito en el Sistema de detracciones y su relación con el principio de no confiscatoriedad. En el primer acápite nos hemos ocupado de los derechos y principios constitucionales que regulan la actividad tributaria del estado y de explicar el funcionamiento del Impuesto General a las ventas; elementos que tienen directa incidencia en el sistema, siendo que los principios y derechos antes citados son precisos para que funcione correctamente en observancia del bienestar de la población. Por su parte el IGV es de vital importancia en la explicación de nuestro tema en virtud que, mediante él, se hace posible realizar materialmente el depósito de las detracciones.

En el segundo capítulo se explica el Sistema de detracciones, sus principales elementos y características; como son el motivo de su creación, los sujetos obligados y el destino de los fondos, a su vez contiene análisis de jurisprudencias tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal fiscal. A partir de allí se identifican los principales problemas del sistema, se concretizan mediante casos y se identifica el problema que causa la confiscatoriedad del Sistema, la doble imposición indirecta que se configura mediante la falta de un mecanismo de resarcimiento para el vendedor que paga indebidamente.

Como parte final, en el tercer capítulo, titulado mecanismos de solución a la confiscatoriedad en el sistema de detracciones, tratamos algunas de las consecuencias de la mala regulación en el sistema, como son la afectación de la función social de la empresa, explicamos a su vez la importancia de ésta. Asimismo, las operaciones comerciales más utilizadas en los negocios, y cómo el sistema trata de imponer un modo de determinado para realizarlas, en inobservancia de la libertad de gestión y contratación. En ese sentido identificamos obstáculos que no hacen viable el depósito anticipado como es la falta de liquidez, y la falta de una regulación ajustada a la realidad en relación a los momentos para realizar el depósito.

Por último, brindamos una alternativa de solución, la cual sería la incorporación de una opción expresa de repetición que marque una ruta de acción clara para el vendedor que pagó una obligación que, si bien era solidaria, en estricto no era suya pues el comprador se llevó el producto sin cumplir después con la realización del depósito y tampoco con desembolsarle al vendedor para que él lo realice, de manera tal que pueda accionar de forma más contundente con una base normativa en contra del adquirente que no cumplió.

En conclusión, mediante la presente investigación hemos podido darnos cuenta que el Sistema de detracciones, es sido una herramienta útil para la recaudación de Sunat asegurando el pago de obligaciones tributarias incluso futuras, pero a su vez hemos notado que su regulación no es del todo precisa, porque en pos de recaudar pierde de vista el daño que se le puede hacer a los contribuyentes sin brindar un mecanismo que logre resarcirlo, y peor aún dicho daño es causado por una herramienta administrativa, ni siquiera por una de naturaleza tributaria, ya que no se brinda al sistema la naturaleza de tributario, lo cual es preocupante pues queda al margen de los principios que regulan dicha rama, a pesar que todos los efectos que de él se generan son tributarios.

CAPÍTULO I

PRESUPUESTOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE DETRACCIONES

En el primer capítulo de la presente investigación nos ocuparemos de tratar los presupuestos necesarios para la correcta aplicación del Régimen de detracciones. Hemos creído conveniente que contenga Principios y Derechos constitucionales, así como la definición y principales características del IGV. Por un lado, los principios y derechos constitucionales constituyen garantías de que el Régimen en cuestión respete al contribuyente y no incida de manera desmedida en su esfera privada y consecuentemente no vulnere sus Derechos Constitucionales, por otro lado, el IGV es el impuesto del cual materialmente se hace el descuento y que sin su existencia no podría aplicarse el Régimen de detracciones.

En ese sentido, en el presente capítulo tenemos como finalidad explicar la relación tan estrecha que tienen los derechos y principios constitucionales con el derecho tributario, en virtud de la especial naturaleza de este último, dado que la actividad recaudatoria del Estado debe llevarse a cabo en observancia de la capacidad económica de los contribuyentes y respetando instituciones contenidas en la Constitución, como son la propiedad y el ahorro, los cuales constituyen pilares de la sociedad tal como la conocemos.

1. PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD

1.1. Contenido del Principio Constitucional de No confiscatoriedad.

Ámbito objetivo de actuación.

La Constitución Política del Perú de 1993, en adelante CPP, al ser la ley suprema de la República, debe ocuparse desde los aspectos más simples de la vida social hasta los más complejos, es así que, la tributación al constituir una parte vital para el funcionamiento del aparato estatal, tiene obligatoriamente que estar comprendida dentro de la Carta Magna, en ese sentido Yacolca (2019) refiere de forma objetiva como se configura el derecho tributario en la Constitución:

El núcleo constitucional del derecho tributario esta constituido por la configuración jurídica del deber de contribuir y el nacimiento de la obligación tributaria, ello en referencia a que, en un estado social y democrático de derechos, debe existir un tipo estatal comprometido con la consecución de un orden social más igualitario. (P.1)

En ese orden de ideas, la constitución debe regular y delimitar en primer lugar el deber de contribuir , que es una obligación que no nace siendo una consecuencia de la presión de las autoridades, sino existe en primer lugar en el plano de la razón y voluntad del ciudadano, que desea libremente aportar al desarrollo de su comunidad y al bien común, en segundo lugar el autor mencionó a la obligación tributaria, que nace materialmente con la realización del hecho previsto en la ley, y es donde se materializan las consecuencias tributarias susceptibles de ser delimitadas.

La delimitación de las competencias tributarias es imprescindible para que la imposición sea justa, razonable y que el *ius imperium* del Estado, que es el poder que ostenta para realizar mandatos, no sea absoluto e irrestricto, sino ajustado a la realidad y a las capacidades de cada población en particular; mediante una correcta delimitación constitucional, podemos labrar mejor el camino hacia la llamada justicia fiscal.

En ese sentido podemos referir de modo general que la delimitación de las competencias en la mayor parte del ordenamiento jurídico se realiza mediante principios jurídicos, para Bravo (2018), se definen como:

Disposiciones axiomáticas, directrices o, si se quiere reglas fundamentales, de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores, y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos determinados. (p.72)

Es así que, en virtud de la razonabilidad y sentido común que aportan al sistema, no sólo inspiran al legislador, sino también al que aplica ley en cualquier sector; en el derecho penal por ejemplo mediante el tan conocido *in dubio pro reo*. Es así que los principios en razón de su amplitud y de su propia naturaleza, tienen la cualidad de ser hasta cierto punto indeterminados e incluso abstractos para lograr adecuarse a una multitud de circunstancias, acerca de esto Valdivia (2014) opina lo siguiente:

Los principios jurídicos contienen mandatos prescriptivos que se constituyen como límites objetivos y que, en determinados casos, pueden ser portadores de una carga axiológica (carga valorativa). Pueden encontrarse positivizados, usualmente en el texto constitucional, como también en textos legales, e incluso tener una presencia supra positiva, como es el caso del principio de seguridad jurídica. (p.35)

En ese orden de ideas, con la finalidad de aterrizar el tema de los principios en el orden constitucional, podemos plasmar un argumento utilizado por el Tribunal Constitucional Federal Alemán en múltiples sentencias y al cual se refiere Checa (2019) de la siguiente manera:

El derecho constitucional no solo se encuentra formado por los principios concretos de la constitución escrita, sino también por un entramado de principios generales o ideas directrices interiores e interrelacionadas que han sido tomadas en consideración por el legislador en el momento de fijar la

constitución, ya que impregnan o configuran la idea anterior a la redacción constitucional, aun cuando no se encuentren concretados en principios jurídicos especiales. (p.29)

Podemos afirmar entonces que las normas y principios comprendidos dentro de la Constitución que regulan temas tributarios son llamadas Derecho Constitucional Tributario, rama del derecho que es definida por García (1999) como:

El conjunto de normas y principios que surgen de las Constituciones o Cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales al poder tributario. (p.219)

En razón de lo expresado podemos decir, que los Principios Constitucionales inspiran y guían entre otros muchos otros a la tributación, en ese sentido es preciso definir al estado para darnos cuenta de su naturaleza y cómo los principios deben inspirar toda su gestión, Chumán (2018) define lo como:

El estado es una sociedad política, autónoma y organizada para estructurar la convivencia moderna. El marco de la organización, funciones y relaciones que se establecen entre gobernantes y gobernados se plasma en un ordenamiento jurídico obligatorio. (p.53)

Dicha organización, tiene como uno de sus fines primordiales buscar el desarrollo de su pueblo mediante políticas que puedan beneficiar a los diferentes sectores de la sociedad, actividades que se llevan a cabo en gran medida a través de las instituciones estatales, por ejemplo, La Policía Nacional del Perú (PNP), Sunarp, Direcciones Regionales de Educación, etc. Con la finalidad de solventar el gasto que demanda el propio funcionamiento del país nace la actividad financiera del estado, la misma que Sevillano (2014) define como:

La tarea de proveerse los recursos públicos que permitan prestar los servicios públicos que satisfagan las necesidades públicas que nacen en la colectividad y que deben ser satisfechas por la actuación del Estado, como fórmula que expresa la organización de la sociedad, allí radica su signo distintivo, pues son diferentes a las necesidades en tanto estas pueden ser satisfechas por uno mismo, lo que no ocurre con las necesidades públicas. (p.18)

En ese orden de ideas se puede apreciar la relación tan estrecha que existe entre la actividad económica de la sociedad con el estado, es una relación en la cual existe una sostenibilidad mutua, la cual hace posible el desarrollo y en general la vida del país, en razón que el estado toma los recursos de la sociedad en forma de recursos públicos y se encarga de redistribuirlos y regresárselos en forma de servicios públicos, obras, etc.

El recurso público al que hacemos referencia no es otro que el tributo, que según lo expresado por Ruiz De Castilla (2017) es definido de la siguiente forma:

El aporte que se realiza en virtud de una relación obligacional de naturaleza económica impregnado de valores como la moral, la solidaridad y el deber de contribuir, con la finalidad de lograr el desarrollo del ser humano y mejorar su calidad de vida. (p.142)

Es preciso hacer hincapié en lo que tiene entendido el Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la constitución por tributo a pesar que el término no está expresamente definido en la ley, Benavides (2019) expresa sobre esto lo siguiente:

El tribunal asume la posición de definir al tributo para su efecto inmediato, esto es desde el punto de vista de la obligación tributaria. A partir de esta noción el tribunal establece sus elementos: su creación por la ley, la obligación pecuniaria basada en ius imperium del estado y su carácter coactivo (pero diferente a la sanción por acto ilícito).

Por todo lo dicho hasta aquí, es sencillo darnos cuenta que el poder impositivo es una parte vital para el desarrollo del Estado, porque mediante él se hace posible la

recaudación y consecuente capacidad de solventar el gasto público, pero sus alcances no son ilimitados, debe respetar los Principios Constitucionales, que sirven de límite a su actuar, de lo contrario vulneraría los Derechos Fundamentales de las personas, causándole un grave perjuicio a la sociedad, porque la imposición irracional causa severos daños a las empresas y a las personas naturales que mediante su trabajo buscan solventar el gasto de su hogar, y que dejarían de satisfacer incluso sus necesidades básicas con el fin de tributar.

En estricto la mayoría de Principios Constitucionales Tributarios que regulan el actuar del estado aparecen inmersos en la segunda parte del segundo párrafo del artículo 74 de la CPP, que a la letra dice “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.”

En el presente acápite hemos venido desarrollando todos los elementos que rodean, dan vida y contenido al Principio Constitucional de No confiscatoriedad y constituyen gran parte de su ámbito objetivo de aplicación, es preciso ahora definirlo, Guevara (2016) expresa lo siguiente:

El principio de No Confiscatoriedad o también llamado Principio de interdicción de la Confiscatoriedad, constituye uno de los principios rectores de la tributación consagrados de manera expresa por el artículo 74 de la Constitución, El Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución ha desarrollado los alcances y contenidos de este principio constitucional; en su STC N° 2727- 2002-AA/TC afirma: “(...) el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria. (p.1)

En nuestra opinión constituye el criterio que orienta no sólo la actividad legislativa en materia tributaria, sino también informa a la ejecución de las leyes tributarias, el Tribunal Constitucional como el intérprete por excelencia del Texto Constitucional lo ha definido tal como citamos líneas arriba, como un parámetro de observancia

obligatoria, y la razón la brinda en la resolución (Exp. N°001-2004-AI/TC –FJ 24), donde expresa que informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas”.

A pesar de ello, aún existen dudas en parte de la doctrina con respecto a la delimitación precisa de este principio, uno de los que ha expresado esta incertidumbre es De Barros (2012):

“La idea de confiscación no tiene en sí esta dificultad. El problema reside en la definición del concepto, en la delimitación de la idea, porque aquello que para algunos tiene efectos confiscatorios, para otros puede perfectamente presentarse como forma legítima de exigencia tributaria. (p.206)

En nuestra opinión este Principio Constitucional tiene una definición clara, es un principio rector del sistema tributario que sirve como límite al poder de imposición del estado, teniendo en cuenta criterios de razonabilidad e igualdad al momento de imponer tributos a sujetos determinados; en el ámbito de su aplicación práctica, tampoco creemos que haya algún problema, dado que, como la mayoría de principios es “maleable” y adaptable a cada situación en particular.

El principio bajo análisis, no sólo protege al contribuyente como se podría pensar, dado que su naturaleza es doble, protege a la vez al administrado y a las instituciones que la constitución recoge, en ese sentido Ruiz (2018) expresa lo siguiente:

Este principio es ambivalente, ya que, valorativamente desempeña dos funciones; en primer lugar, el de límite del poder tributario del Estado, los tributos son creados de una manera razonable y sin exceder los límites, para no vulnerar los derechos fundamentales. En segundo lugar, es un mecanismo de defensa de las instituciones que conforman la constitución económica. (p.142)

Como es de verse, contrario a lo que podría pensarse no sólo protege al administrado, sino que protegiéndolo a él salvaguarda la vida en sociedad, porque incluso dota de sentido a instituciones sobre las cuales se cimenta todo el estado de derecho, conceptos tan importantes como la propiedad, la empresa y el ahorro; que sin protección podrían ser destruidos por tasas impositivas irrazonables que terminarían por dejarlos sin contenido.

En el caso de la propiedad si se le sustrae las características de que sea absoluta y exclusiva, no podría sostenerse la vida en sociedad, mediante un tributo desmedido tampoco podría incentivarse el ahorro porque los administrados se verían forzados a pagar tasas tributarias irrazonables en lugar de ahorrar y poder progresar; es así que la propiedad representa un bien jurídico protegido de vital importancia, acerca de esto Sotelo (2014) expresa lo siguiente:

Si el tributo es un límite jurídico e intrínseco al derecho de propiedad, el principio jurídico de No Confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos. La violación del principio de No Confiscatoriedad da efecto o alcance confiscatorio a la tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce del derecho de propiedad, que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario. Este efecto, debe indicarse, se produce con prescindencia de la voluntad o voluntariedad impresa en la medida que la provoca. (p.309)

Durante mucho tiempo se ha manejado un criterio acerca de la No Confiscatoriedad, refiriendo que no se podía entender sin la afectación a la propiedad, lo cual es cierto a medias a nuestro criterio, porque tampoco excluye a otras manifestaciones de este principio, dado que no hace falta que la norma te prive materialmente de la mayoría de tus propiedades para que recién el tributo sea confiscatorio, en ese sentido el principio de No Confiscatoriedad tributaria tiene dos facetas, la confiscatoriedad cuantitativa y cualitativa, división que el mismo TC en su sentencia No. 00053-2004-PI/TC señaló que:

“La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios, cuando se desnaturaliza su finalidad”.

Y así lo ejecutó mediante la resolución del expediente 009-2001-AI/TC, cuando dispuso que el impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas que grava la renta de las empresas que se dedican a esta clase de juegos, la base imponible era muy elevada porque eran francamente reducidas las posibilidades para deducir gastos, además que la alícuota del impuesto que entonces era 20% resultaba ser considerablemente alta, luego de esta sentencia el congreso procedió con la expedición de la ley 27796, reconociendo como deducción adicional el 2% por concepto de mantenimiento de máquinas tragamonedas y la alícuota se redujo a 12%.

Sin duda, la dualidad en su naturaleza es muy importante para la consecución de su finalidad, que no es otra que la de informar a la legislación tributaria y a su aplicación encaminándola de acuerdo a la razonabilidad y a la igualdad, logrando así un mayor alcance y aplicación. El criterio de igualdad va estrechamente ligado al principio bajo análisis, porque precisamente en el trato diferenciado debidamente justificado es en el que se puede encontrar la justicia en la aplicación de las medidas.

Con respecto a la No confiscatoriedad cuantitativa, es la parte del principio que toma en consideración sólo las cantidades, como la base imponible por ejemplo, que es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona física o jurídica, para calcular la cuantía del impuesto lo que se hace es multiplicar la base imponible por un porcentaje determinado, obteniendo como resultado lo que se debe pagar al estado, por otro lado la confiscatoriedad cualitativa, es la desnaturalización de un tributo en razón de una tasa muy elevada, la misma que no va de acuerdo a la propia finalidad del tributo o las causas por la que fue creado.

En estas últimas líneas hemos tratado acerca del principio de No Confiscatoriedad en atención a tributos vistos de manera individual, valorando así que su cuantía y naturaleza vayan de acuerdo con el criterio de razonabilidad, pero es el caso que también puede existir transgresión al principio bajo análisis cuando se agrupa más de un tributo, Arancibia (2016) expresa lo siguiente en relación a este fenómeno:

Un criterio de determinación de Confiscatoriedad es la concurrencia de tributos que por sí solos no son desproporcionados, pero que al reunirse pueden convertirse en irrazonables y desproporcionales afectando de manera excesiva al contribuyente, provocando una carga insoportable a los administrados. (p.113)

Según el Tribunal Constitucional en la sentencia del Exp. N° 2302-2003-AA/TC F.J 08, un tributo es confiscatorio en el caso que exceda el límite de la capacidad contributiva cuando un solo tributo es excesivo o cuando un conjunto de tributos ocasiona la misma presión sobre el contribuyente. Todo ello debe ser valorado como hemos venido expresando en atención a cada situación en particular, tomando en cuenta los ingresos del contribuyente, el sector económico en el que se encuentre, etc. Hemos creído conveniente hacer hincapié en la parte en que un conjunto de tributos crea presión sobre un contribuyente, debido a que en el presente trabajo más adelante sustentaremos nuestra posición en virtud a la conjunción de dos imposiciones que al ser aplicadas a un contribuyente devienen en confiscatorias.

Así las cosas, podemos concluir con lo tratado hasta aquí expresando que el ámbito objetivo de aplicación del principio constitucional de No Confiscatoriedad se manifiesta cuando el estado busca financiar su propia actividad a través de la tributación, ya sea mediante gobiernos regionales o el gobierno central, actuando como una barrera, criterio inspirador o límite al poder impositivo del estado, para que este no perjudique de forma desmedida al contribuyente, por el contrario, se actúe bajo los criterios de igualdad, razonabilidad y solidaridad para lograr que el deber de contribuir sea justo y que los tributos no sean desmedidos ni cuantitativa, ni cualitativamente.

Cuando el principio de No confiscatoriedad inspira a la técnica legislativa y a la aplicación de las normas, coadyuva a que instituciones contenidas en la CPP, como son la propiedad y el ahorro no sean vaciadas de contenido, dado que, si los tributos son irrazonables, terminarían por dañar al contribuyente en su esfera más delicada, porque comprometería incluso al sustento y al hogar de su familia.

1.2. Derecho a la libre configuración interna de los contratos

La tributación como es conocido recae en gran medida sobre las actividades comerciales, por lo cual debe procurar el respeto de los Principios Constitucionales, así como el de No confiscatoriedad ya explicado y también debe ocuparse de facilitar la actividad comercial, no condicionando de manera desmedida a la libre configuración interna de los contratos.

El derecho como se sabe, se creó con la finalidad de regular las relaciones entre los hombres, cuando existe alteridad a su vez nace la necesidad de establecer límites para que en virtud de ellos se haga posible la existencia de la sociedad y su desarrollo pacífico, acerca de esto, De la Puente (2004) expresa lo siguiente:

Al llegar Robinson Crusoe a la isla que creyó deshabitada, dictó reglas para su propia conducta, tales como cuando dormir, cuándo comer, cuándo cazar, cuándo pescar, cuándo limpiar la cabaña. Sin embargo, estas reglas podrían ser cambiadas a su libre albedrío, posteriormente al encontrarse con Viernes y convenir con él en llevar una vida en común, tuvieron que ponerse de acuerdo para distribuirse entre sí la práctica de los mismos menesteres. (p.26)

Es así que, la alteridad hace que todo varíe, es en ese momento que aparece la necesidad de llegar a un acuerdo con las demás personas acerca de temas de diversa índole con la finalidad de poder convivir en paz, distribuyendo roles para evitar conflictos; dichos pactos son efecto la “autonomía privada”, acerca de ella según Roppo (2009) existen dos nociones clásicas que son las siguientes:

La autonomía privada significa el poder absoluto de la voluntad, que es el principal elemento en la formación de los pactos, esta concepción tomó tal

auge en el siglo XVIII, que fue incorporada a la Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano, en cuyo artículo 4 se declara que los derechos naturales de cada hombre no tienen otros límites que aquellos que aseguran a los demás miembros de la sociedad el goce de los mismos derechos. Es así que en la voluntad libre del hombre está el origen del derecho, de la ley, el origen del acto jurídico y su obligatoriedad. La otra noción es la normativista, esta expresa que todos los efectos jurídicos se producen a partir del ordenamiento jurídico, a los pactos o negocios jurídicos, se les atribuye sólo la función de dar existencia al supuesto de hecho al que la norma estatal liga el efecto jurídico. (p.176)

Lo expresado por el autor, desde nuestra opinión deja sentado el valor que posee la voluntad en la autodeterminación del ser humano y mediante ella la formación de los negocios jurídicos, que son los pactos que se forman en virtud de la voluntad; pero la voluntad primera noción de voluntad no tiene límites, es una idea romántica del significado de la voluntad, dado que sólo en base a ella todo estaría legitimado, pero eso sería contrario a toda idea de derecho que tengamos, porque justamente el derecho fue creado para contener la voluntad de los seres humanos, para encaminarla, de no ser así, no se podría sostener la vida en sociedad porque todos estaríamos en constante colisión.

Así las cosas, tenemos la opinión que, tanto la noción que se basa en el ordenamiento, así como la que se basa puramente en la voluntad aportan sentido a lo que hoy está establecido acerca de la formación de los negocios jurídicos, dado que la voluntad es uno de los principales elementos para la formación de los pactos, pero no olvidemos que también la circunscripción de estos a los límites razonables que la ley establezca.

En razón de la importancia expuesta líneas arriba, la autonomía privada es un Principio Constitucional, que en palabras de Durán (2015) consiste en:

“La prerrogativa otorgada por la Constitución a las personas, individual o colectivamente, para elegir consecuencias jurídicas como efecto de conductas

voluntariamente realizadas, sin mediar subordinación alguna, facultad que en virtud de estar contenida en la Constitución debe ser garantizada por el estado, dejando atrás a la heteronomía normativa que ganó terreno sobre la autonomía personal durante el siglo XX, pero que hoy esta última constituye el centro sobre el que gravitan todas las relaciones humanas a lo largo del planeta” (p.178).

De esta forma la Constitución, otorga un espacio relativamente amplio dentro de los límites que impone el ordenamiento jurídico para que los ciudadanos puedan desenvolverse y poder pactar, debido a que en los acuerdos privados es que se cimenta la economía y la mayor parte de la vida de la sociedad, este espacio es necesario, porque si bien la ley debe imponer la realización de ciertas conductas y prohibir otras, no puede “ahogar” al ciudadano, dado que el derecho debe ir de la mano con la naturaleza del hombre en cuanto ser social, que necesita de los demás para vivir, y también acorde con la evolución de la mundo, que en los últimos años se ha globalizado a gran escala en virtud de los avances de la ciencia en el sector de la informática y de la comunicación.

El artículo 62 de la CPP, expresa que, “los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase”; a nuestro parecer, la Constitución dota de gran fuerza y protección a la autonomía privada porque va estrechamente ligada al derecho a la libertad, lo cual es claro, porque a su vez la libertad contractual es una manifestación de la autonomía privada; así las cosas podemos decir que mientras nos movamos dentro del espectro de la legalidad, la libre configuración de los contratos es un derecho que nos asiste y nos protege porque el hecho de auto determinarnos es inherente a nuestra naturaleza.

Mediante la libre configuración interna de los contratos como expresábamos líneas arriba, se pactan acuerdos de diversa índole, que generan a su vez obligaciones tributarias; dentro de todas las causas generadoras de obligaciones tributarias, nos centraremos en los acuerdos comerciales, que son los que dan lugar al problema que constituye la razón de ser de la presente tesis, los contratos comerciales, son definidos por Santa Cruz (2016):

“El contrato comercial es el acuerdo verbal o escrito de dos o más partes para crear (establecer una relación contractual), regular (ver los alcances de la relación contractual), modificar (establecer ajustes al contrato que pueden ser mediante Adendas) o extinguir (rescindir) o resolver una relación jurídica de índole patrimonial en razón de su naturaleza mercantil. (p.152)

En esta definición podemos apreciar la libertad que tienen las personas para contratar dentro de los límites que establece la norma, y de acuerdo a las condiciones que más les convienen para la consecución de sus fines, en nuestra opinión, la configuración interna de los contratos al ser una manifestación de la autonomía privada, va estrechamente ligada con la naturaleza social del hombre, en el sentido que la persona llega a desarrollarse plenamente viviendo en sociedad, en el sector del comercio la libre configuración interna de los contratos es aún más importante, dado que las condiciones tienen que ajustarse en razón de muchos factores que van desde el precio del propio producto o servicio hasta la cuantía a pagar por conceptos de impuestos.

Este punto cobra vital importancia en la presente investigación, dado que nuestro problema se basa en parte, en la existencia de normas del estado que inciden de manera tal en la libre configuración de los contratos que entorpecen las relaciones comerciales, estableciendo la realización de condiciones que en las costumbres comerciales son muy difíciles de cumplir, siendo que la costumbre es la principal fuente del derecho comercial, el estado debe facilitar el comercio, sus políticas deben fomentar el comercio y no condicionarlo con barreras burocráticas y herramientas administrativas.

1.3. La capacidad contributiva como límite del poder impositivo

La vida del hombre desde que se concibió la idea de sociedad ha estado marcada por la desigualdad de clases de muchos tipos, culturales, económicas, raciales, etc; de tal manera que las políticas del estado a lo largo del tiempo han venido desarrollándose con el fin de incidir positivamente en mayor medida en la vida de los que menos tienen, tal como lo expresaba Aristóteles en su Obra la Ética de

Nicómaco, que entiende la justicia como “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”, es así que el Principio Constitucional de Capacidad Contributiva es una clara expresión de esta acertada filosofía. Según Sotomarino (2016), la Capacidad Contributiva es:

“La medida económica en que un ciudadano puede y debe contribuir a las arcas del estado a fin de que este realice su función social y de redistribución de la riqueza en tal sentido, los tributos creados bajo potestad constitucional deben considerar dicha capacidad. (p.33)

Como consecuencia de la globalización y modernización que se ha dado en el mundo, también se ha podido apreciar avances en el plano jurídico como por ejemplo la evolución constitucional que se viene dando en muchos países de América Latina, la cual logra que la Constitución no sea entendida de manera literal, sino de una manera más cercana a su propia naturaleza, la de constituir una norma que lo impregna todo con sus valores, de modo que, aunque taxativamente no contenga algunos principios, estos principios abstractos son tan válidos como los literalmente expresados en el texto Constitucional.

En ese sentido, es claro que el principio de capacidad contributiva es una manifestación del derecho a la igualdad, pero Bravo (2013) expresa lo siguiente:

En nuestro entendimiento, el principio de igualdad tributaria no tiene la misma amplitud que la del postulado de igualdad recogido en el inciso 2 del artículo 2 del Texto Constitucional que contiene el derecho a la igualdad de las personas ante la ley. La igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva. (p.162)

En nuestra opinión consideramos que, si existen tributos que obedecen a consideraciones que van más allá de la materia imponible, que toman como sustento consideraciones de diversa índole, para después dar como resultado tasas más altas o más bajas en el porcentaje del impuesto o en las valoraciones de los bienes como por ejemplo la diferencia entre los impuestos prediales de zonas urbanas y los de Asentamientos Humanos. A fin de profundizar más en este

principio brindamos una segunda definición abordada desde otra perspectiva, es así que Costa (2017) expresa lo siguiente:

El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de usar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esta diferencia esté provista de una justificación objetiva y razonable. (p.4)

Podemos decir entonces, que el derecho a la igualdad en sentido amplio posee manifestaciones de diversa índole, en el presente trabajo nos referimos de la rama del derecho tributario y la manifestación que nos ocupa es la Capacidad contributiva, que a decir de los autores anteriormente citados no posee un halo tan amplio como el derecho de donde proviene, a nuestro entender, la no prohibición de toda diferencia de trato se puede apreciar tanto en el derecho a la igualdad, como en sus manifestaciones de diversa índole, siendo una de ellas en derecho tributario.

Tal como lo expresamos en el primer acápite, “la diferenciación justificada”, no solamente está permitida, sino que es la base de la idea de justicia actual, valor que inspira a todo el derecho, la parte tributaria no es la excepción; con esa premisa podemos decir que la diferenciación justificada también se aprecia en la capacidad contributiva, por ejemplo, la variación de la base imponible no es una actividad sin relación a consideraciones subjetivas porque el pago de arbitrios por ejemplo, no se realiza de manera estándar, sino en base a consideraciones múltiples que luego se ven materializadas en el valor del tributo.

2. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

2.1. Definición y naturaleza

En nuestro país, el sistema tributario posee impuestos diversos, que gravan de diferente manera las actividades comerciales que se desarrollan, quizás uno de los más conocidos sea el Impuesto General a las Ventas, dado que, es el que tiene más alcance y se encuentra en mayor medida en la vida de la gente común como nosotros. Es así que Padilla (2014), define el IGV de la siguiente manera:

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto que grava el valor agregado en cada transacción realizada en las distintas etapas del ciclo económico. Es un impuesto indirecto al consumo que adopta la técnica de valor agregado y que se estructura bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. (p.16)

Para comprender de mejor manera el impuesto en mención creemos que es menester explicar cada parte de su definición, es así que se expresa que grava el valor agregado, según Luque (2004) en razón que:

Busca la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones y superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma en las etapas anteriores. (p.98)

Dicha fragmentación se entiende como “la separación entre el valor que tenía el producto cuando se adquirió dentro del tracto de la cadena comercial y el plus que obtuvo después de haberle agregado algo nuevo, por ejemplo, un productor de camisas que las vende sin ningún diseño a un artista textil, este último las estampa y las vende a un precio mayor al adquirido, es así que el precio se va elevando a medida que se avanza en los eslabones de la cadena comercial, es por esto que debemos entender las reglas del IGV a la luz del IVA (Impuesto al valor agregado) es así que Aparicio (2017) expresa que:

El IVA es un impuesto indirecto al consumo, porque no obstante gravar la expresión de riqueza constituida por el "consumo", al hacerlo no grava al consumidor como contribuyente sino a los agentes económicos que participan en el ciclo de producción y distribución de los bienes y servicios, quienes al aplicar el impuesto en cada una de las transferencias que ocurren en el referido ciclo de valor, se ven en la necesidad de trasladarlo a través del precio de los bienes y servicios, consiguiendo de este modo que el consumidor final resulte

siendo finalmente el sujeto incidido con la carga económica del impuesto. Uno es el contribuyente del impuesto (el vendedor de bienes o el prestador de servicios) y, por ende, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; y, otro, el sujeto (el consumidor o usuario final) que normalmente termina por soportar la carga económica del impuesto. (p.34)

En vista a lo referido Padilla (2014) expresa que:

El Impuesto General a las Ventas (IGV), es un impuesto eminentemente técnico, en tanto impuesto indirecto al consumo del tipo valor agregado, persigue afectar una real expresión de riqueza (el consumo) sin causar distorsiones en la formación de los precios ni en la estructura de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios. (p.16)

En efecto, es eminentemente técnico por cuanto no se guía de otros criterios para gravar, como si ocurre en el Impuesto a la Renta, por ejemplo, en donde se observa el análisis de diversas situaciones de alguna manera subjetivas para determinar si ha existido un aumento de patrimonio, al respecto Olin (2018) expresa que:

De esta manera en el Impuesto a la Renta, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros los siguientes elementos: Los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero. (p.51)

De este modo es claro que el IGV es el impuesto más cercano al pueblo, el que busca gravar de manera neutral al puro y simple consumo, sin importar el status social de los adquirentes, si son personas naturales o jurídicas, o los ingresos que puedan reportar.

Así las cosas, podemos expresar que la finalidad del IGV según Alva (2012) es:

El IGV tiene por objetivo técnico primordial el generar recaudación con neutralidad. Consecuentemente, al ser un impuesto indirecto, sus normas

deben ser dictadas e interpretadas de cara a dicho objetivo técnico, si no se quiere terminar afectando una manifestación de riqueza gravada por otro tributo o una falsa expresión de riqueza, produciendo con ello el desdeñable efecto de la confiscación. (p.65)

Es así que, mediante su especialidad al ser impuesto eminentemente técnico busca ser lo más justo y ser el único que grave a una determinada transacción y de esta manera en virtud de su neutralidad, cumplir el rol de gravar el valor agregado en cada transacción.

2.2. Relación jurídico tributaria y sujetos que la componen

En el capítulo anterior referente al Principio Constitucional de No Confiscatoriedad, mientras explicábamos la complejidad de crear un sistema tributario en el que los recursos fueran aplicados para solventar el gasto público, se pudo vislumbrar la existencia de una clara relación de poder, de un vínculo entre el estado y el contribuyente, elemento que constituye a nuestro entender la parte que da vida a todo el sistema tributario, es así que Ortega (2013) expresa lo siguiente referente a esta relación:

El tributo es una obligación nacida de la ley y, en esa medida, le alcanzan las consideraciones sobre la naturaleza de las obligaciones en el derecho común. Por eso es frecuente la referencia a la calidad del acreedor de la prestación que tiene el estado y la del deudor que tiene el sujeto que se ha visto alcanzado por la norma tributaria. (p.58)

Pero es el caso que, en el derecho moderno no sólo hace falta la existencia de un vínculo para la aplicación óptima de la ley, sino que es necesario rodear a dicho vínculo de algunas obligaciones administrativas que coadyuven al cumplimiento del fin del mencionado vínculo es así que Sevillano (2014) se refiere a este fenómeno como:

La relación tributaria es mucho más compleja que el solo hecho de la obligación de dar dinero por parte del contribuyente al estado, dado que en

ella encontraremos no sólo la obligación principal de pago, otras obligaciones que son exigidas en tanto se relacionan con el cumplimiento de la primera. A estas obligaciones adicionales o deberes tributarios, como otros prefieren llamarlos; incluso, en razón de la mayor complejidad de la relación, aparecen otros “participantes” en ella, que se ubican en la parte pasiva de la relación tributaria, pero no en calidad de contribuyentes, estos vendrían a ser los responsables. (p.168)

De esta manera podemos observar que al pasar de ser un mero vínculo a una obligación tributaria, aumenta exponencialmente su complejidad, el aumento en nuestra opinión es justificado, porque para lograr que funcione un sistema de recaudación, hace falta abarcar la mayor parte de supuestos y situaciones que se puedan presentar en el camino, por ejemplo la existencia de los responsables tributarios como un modo de asegurar el pago frente a los contribuyentes irresponsables, de tal forma los mencionados responsables soportan una carga administrativa con la finalidad de coadyuvar al correcto funcionamiento de la relación tributaria, aunque esto les genere algunas dificultades.

En virtud de lo dicho anteriormente podemos concluir la parte relacionada a Relación Tributaria con una definición que en nuestra opinión es la más completa, la de Sevillano (2014):

Es posible definir la relación jurídico tributaria como le conjunto de derechos y obligaciones establecidos por el poder tributario del estado que surge de la aplicación de los tributos en concreto y que alcanza no sólo a los contribuyentes por los tributos que deben pagar sino incluso puede alcanzar a terceros. (p.168)

Según De la Torre (2018) los componentes de la Relación Jurídico tributaria son los siguientes:

Los sujetos, el objeto, el vínculo jurídico y la causa-fuente; los tres primeros son elementos esenciales de carácter estructural. La causa fuente generadora es también un elemento esencial, pero de carácter externo, no estructural. Sin

embargo, la obligación no nace sin una causa fuente que la genere, de allí su emplazamiento como elemento esencial, pero externa a su estructura, si se quiere es su fundamento. (p.13)

Con relación a los sujetos son dos: El acreedor tributario y el deudor tributario; según Villalobos (2017), el acreedor tributario es:

Es el sujeto a favor de quien se debe cumplir con la prestación tributaria; es decir la entrega de la suma de dinero, siendo los tributos un ingreso público, una prestación pecuniaria exigida por un ente público, se entiende fácilmente que el sujeto activo de la obligación tributaria determinado por ley, ha de ser forzosamente el estado. (p.46)

De otro lado Ortega (2011) define al sujeto pasivo como:

“Un sujeto con capacidad de derecho que permita que el vínculo que con él se instaure sea válido, sobre él ha de pesar el deber jurídico de cumplir con la prestación, puede que no esté determinado, pero debe ser necesariamente determinable”. (p.56)

Como se ha podido observar, la determinación del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es claro, porque al ser un ingreso público, siempre resultará siendo el estado el sujeto activo y acreedor de la obligación, en el caso del sujeto pasivo no existe alguien determinado, pero sí determinable, mediante el cumplimiento del supuesto de hecho contenido en la norma tributaria, por ejemplo el que realice la actividad económica de comprar un insumo para luego producir a partir de él un bien nuevo, tendrá que pagar el IGV por el insumo adquirido, debido a que su conducta calza perfectamente en el supuesto de hecho.

Con relación al vínculo jurídico, al haberse tocado en el punto precedente, no nos extenderemos mucho en su desarrollo, pero creemos que es necesario dejar plasmada la definición de Bravo (2018), que a nuestro juicio es bastante didáctica:

El vínculo jurídico es un elemento no material que une ambos polos de la relación jurídica, constituye el elemento que mejor caracteriza a nuestra

institución, pues a partir de su configuración operan los distintos efectos que el sistema ha previsto. Recae sobre las partes de la relación, no comprende a terceros ni los alcanza, o sea a todos aquellos que se encuentran fuera del polo activo y el polo pasivo de la relación. (p.86)

Esta definición determina de manera inequívoca que si bien es cierto el vínculo es el fundamento de la obligación tributaria, la parte más importante de esta, sólo es un nexo causal entre dos sujetos, el pasivo y el activo, no caben dentro de él terceros, constituye entonces la parte básica, pero a la vez nuclear de todo el sistema tributario, pero que, de no estar arropado por la suficiencia que le brinda la relación jurídica-tributaria, no podría cumplir con su función.

Ahora bien, con respecto a la causa fuente de la relación jurídica tributaria, Bravo (2018) la define de la siguiente manera:

La causa fuente se refiere al conjunto de fenómenos aptos para generar una relación jurídica obligatoria. A ella nos referimos cuando mencionamos a la causa como elemento esencial externo de la obligación, en el caso de la obligación tributaria sus fundamentos son la norma tributaria y el hecho imponible. (p.33)

Es entonces ampliamente conocido que la norma tributaria contiene al hecho imponible, que es una premisa lógica que de cumplirse en la realidad genera el vínculo tributario, al establecer un sujeto pasivo y uno activo, y que a partir de allí se extiende en base a sus necesidades hasta ser una relación jurídica tributaria y posteriormente convertirse en el pilar del sistema tributario.

2.3. Responsabilidad tributaria y sustitución

Acerca de este punto De Barros (2013), expresa lo siguiente:

La doctrina señala al contribuyente como sujeto pasivo directo y a su vez dos modalidades, la sustitución y la transferencia, como figuras de sujeción indirecta, sub dividiéndose esta última en solidaridad, sucesión y responsabilidad; tenemos conocimiento hasta ahora de que fue puesto en la

condición de sujeto pasivo por especificación de la ley, ostentando la integral responsabilidad por el quantum debido al título de tributo, mientras que en las otras hipótesis permanece la responsabilidad supletoria del contribuyente, aquí el sustituto absorbe totalmente el *debitum*, asumiendo el plenitud, los deberes del sujeto pasivo, bien sea los pertinentes a la prestación patrimonial, o los que se refieren a los expedientes de carácter instrumental que la ley suele denominar obligaciones accesorias, paralelamente los derechos derivados del nacimiento de la obligación ingresan en el patrimonio jurídico del sustituto, que podrá defender sus prerrogativas, administrativa o judicialmente. (p.241)

De esta manera podemos apreciar la existencia propiamente dicha de una Relación jurídica tributaria, ya no solamente de un vínculo, que en efecto como lo expresábamos en el punto precedente resulta insuficiente para soportar el funcionamiento del sistema tributario y las diversas contingencias que aparecen en el proceso. Es así que se crean modalidades con el fin de asegurar el pago de las obligaciones, pudiendo requerir incluso “ayuda” de otros contribuyentes que deberán soportar cargas administrativas con el fin de coadyuvar a que el sistema tributario funcione, más adelante veremos si es que en realidad termina justificándose o no el perjuicio que se le ocasiona a los sustitutos o responsables.

En sectores de la doctrina se piensa que mediante la figura de la sustitución se deja de lado al sustituido y se debe centrarse tan sólo en el sustituto, es así que Madau (2006) expresa esto de la siguiente manera:

El único deudor del impuesto es el sustituto; él es, pues, el único legitimado en la tributación, que culmina con la inscripción en el padrón. La administración financiera no puede promover el procedimiento comprobatorio y de liquidación acerca del sustituido, ni siquiera luego del eventual incumplimiento de la deuda impositiva por parte del sustituto. (p.15)

No compartimos lo expresado por el autor en razón que las relaciones accesorias que se crean alrededor del vínculo, lo único que hacen es complementarlo, pero no participan de su propia naturaleza constitutiva, por lo cual, aunque el sustituto tenga

que responder ante el fisco por obligaciones del sustituido, siempre ha de regresarse a este último para revisar aspectos propios de la vida del vínculo, si estuvo bien constituido, si es válido, datos que no se podrán encontrar en lo periférico.

De acuerdo a lo mencionado hasta aquí es lógico pensar que el fenómeno de la sustitución, es un buen mecanismo para asegurar el pago de tributos, pero según la doctrina su contenido aún está incompleto, hace falta determinar un modo de resarcimiento al sustituto en caso de alguna contingencia, es así que De Barros (2013) se refiere a esto de la siguiente manera:

Una pieza indispensable en el arreglo jurídico de la sustitución es la rápida disponibilidad un mecanismo eficaz para eventuales resarcimientos del sustituto. Entendemos que esta previsión aseguradora no puede quedar librada al sabor de juicios de conveniencia o de oportunidad gravados por la administración pública y mucho menos perjudicada por trabas burocráticas tan frecuentes en el dominio de la gestión de los tributos. El sustituto puede servirse de la acción regresiva o de repetición contra el sustituido, para recuperar el monto correspondiente y mantener el equilibrio de la ecuación financiera de la sustitución, sin que este en juego ninguna prestación verdaderamente tributaria. (p.249)

En ese sentido no compartimos la opinión del autor, porque nos parece injusto tener que ir a la vía judicial con lo caro y engorroso que eso es, como causa del cumplimiento de una medida de ayuda al sistema tributario, somos de la opinión que coadyuvar al buen funcionamiento del sistema tributario es correcto, pero sin ocasionar perjuicios a los sustitutos, y que a la hora de solucionarlos, la administración tributaria no trata de resarcir el daño causado, en sede administrativa debería intentarse resarcir el perjuicio ocasionado.

2.4. Crédito fiscal

Según Farfán (2018) se puede definir de la siguiente forma:

El crédito fiscal sobre el Impuesto General a las Ventas (IGV) es una deducción que admite la Sunat sobre el tributo que gravó las adquisiciones de insumos, bienes de capital (maquinarias, etcétera), servicios y contratos de construcción, así como por el pago de aranceles (impuesto por la importación de un bien o por los servicios de una persona no domiciliada en el país). (p.4)

Es entonces una compensación por el IGV que pagamos en nuestras compras frente al que cobramos en nuestras ventas, de esta manera sólo nos obligamos por la diferencia frente al fisco, de lo contrario estaríamos pagando dos veces, por ejemplo: Un empresario que confecciona zapatos y compra en insumos la cantidad de S/ 50 000 soles, suma por la cual paga el 18% por concepto de IGV, que vendría a ser S/9000; una vez hechos los zapatos los vende y cobra por ello S/100,000. Cantidad por la cual estaría obligado a abonar S/ 18,000, pero que al haber pagado ya por los insumos S/ 9,000 por concepto de IGV, solo tendría que pagar S/ 9,000 restantes por la venta de los zapatos.

Según la Ley del IGV, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los siguientes requisitos:

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

Requisitos Formales: El impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por

el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

Los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

De esta manera, se puede apreciar que no todo gasto realizado por las empresas otorga el derecho al crédito fiscal, debido a que tiene que cumplir ciertos requisitos, de lo contrario, muchos se servirían del crédito fiscal sin sustento, logrando así una reducción indebida en el precio de compra de los productos o los servicios, por ejemplo un empresario podría comprar un auto a nombre de su empresa y venderlo antes de los dos años que estipula la ley, con lo cual habría obtenido una rebaja indebida en el precio de compra, pues el bien no lo adquirió para el uso en su empresa, sino personal, por lo cual al no ser parte de un proceso de producción, no debería deducirse el gasto, porque en realidad sería consumidor final.

CAPÍTULO II

CONFISCATORIEDAD DE LAS DETRACCIONES EN OPERACIONES COMERCIALES A CRÉDITO

En el capítulo anterior, nos referimos a los presupuestos para la existencia y correcta ejecución del Sistema de detracciones, tratamos el tema del Principio de No Confiscatoriedad, identificando al problema de la presente investigación como la configuración de confiscatoriedad cualitativa acumulativa; a su vez se estableció que el criterio de razonabilidad utilizado para discernir entre un impuesto confiscatorio y uno que no lo es, es la justamente la capacidad contributiva del contribuyente y que la observancia del derecho a la libre configuración interna de los contratos es vital para el correcto funcionamiento del sistema de detracciones, con el propósito que la ley no obligue a los contribuyentes a realizar determinadas conductas que no deben ser reguladas.

A su vez nos ocupamos del IGV, que es el impuesto del cual materialmente se hace el descuento del porcentaje de detracciones establecido por ley, se explicaron sus características y la relación directa que tenía éste con el crédito fiscal y con la legalidad de la operación tributariamente hablando. Así las cosas, el presente capítulo versa sobre el Sistema de detracciones propiamente dicho, las razones para su creación, el destino de los fondos de la cuenta y la expansión que ha tenido a través del tiempo en virtud de los “buenos resultados” que le ha reportado a la Sunat; también desarrollaremos parte del problema que constituye el fundamento

de la presente investigación, identificando los principales problemas que aquejan al Sistema de detracciones y los pronunciamientos del TC y del TF al respecto.

A modo de conclusión se expone un caso como ejemplo para hacer patentes los inconvenientes de la aplicación del sistema actualmente y el perjuicio que estos generan al contribuyente, después del análisis se identifica la existencia de una doble imposición indirecta en virtud de la falta de un mecanismo que proteja al vendedor o prestador de servicios en caso que el adquiriente incumpla con realizar el depósito de ley o con el desembolso del dinero para que el vendedor lo realice.

1. SISTEMA DE DETRACCIONES (SPOT)

1.1. Creación y definición

Tal como se expresaba en el capítulo anterior, el vínculo jurídico tributario es la parte más importante y a la vez más simple del sistema tributario, de tal manera que sólo se puede realizar la actividad recaudatoria implementando una relación jurídico tributaria alrededor del vínculo, esto con la finalidad de dotar a la mera relación obligacional de mecanismos que puedan coadyuvar al cobro de los impuestos en una multitud de situaciones.

Es así que, como parte de las herramientas creadas para la asegurar la recaudación mediante la creación de un fondo para el pago de deudas tributarias que constituyan ingreso al tesoro público y disminuir la informalidad se creó el Sistema de Detracciones, sobre el cual Cossío (2010), expresa lo siguiente:

El Sistema de Detracciones establecido por el Decreto Legislativo N° 917 y recogido por su Texto único ordenado, decreto supremo N° 155-2004-EF, se concibió con la finalidad de generar un fondo del contribuyente para el pago de deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como de los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos (incluidos sus respectivos intereses) que constituyan ingreso del Tesoro Público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a Essalud y a la ONP, asimismo las costas y los gastos en los que la SUNAT hubiese incurrido originados en un procedimiento de cobranza coactiva. (p.1)

Ante tal definición es lógico pensar que estamos ante una figura de naturaleza meramente tributaria, pero no es así, es más bien una “herramienta administrativa”, según lo expresa la propia norma que la creó, y que Carrillo (2012) recoge de la siguiente manera:

El Régimen de Deduciones es un régimen administrativo, no teniendo relación directa con la obligación tributaria, rigiéndose a efectos de las impugnaciones contra los actos emitidos en el mismo, por los recursos administrativos regulados por la Ley N°27444, Ley de procedimiento administrativo general, y no por el Código Tributario, lo cual resulta contradictorio toda vez que las causales para que no proceda la liberación de los fondos de la cuenta de deducciones, constituyen omisiones o infracciones tributarias establecidas en el Código Tributario, las cuales se impugnan dentro del procedimiento contencioso-tributario. (p.2)

Es así que el Régimen de Deduciones depende en gran medida del IGV, dado que de allí se hace materialmente el descuento, sería ilógico que sea un impuesto, porque sería redundante, tiene más bien la naturaleza de un mecanismo administrativo que asegura el pago de una deuda existente o futura, de esa manera cumpliría la finalidad de reducir la informalidad en el pago de impuestos. Al ser una herramienta de naturaleza administrativa, no está sujeta al cumplimiento de los preceptos que prescribe el Código Tributario y tampoco, en teoría, al Derecho Constitucional Tributario, lo cual genera bastantes dudas porque parte del sistema se rige mediante el Código Tributario, sobre este punto Tello (2012) expresa lo siguiente:

Ciertamente las deducciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente, al definir las como un “mecanismo administrativo indirecto”, de ello se puede entender que no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el Art. 74 de la CPP de 1993. (p.1)

El Sistema de Detracciones que se creó con el ánimo de disminuir la tasa de informalidad en los sectores con mayor incidencia de evasión de impuestos, con respecto a los inicios del SPOT, Picón (2011) opina que:

En un principio, el SPOT sólo afectaba a la venta de determinados bienes que se producían en el sector rural, como azúcar, arroz pilado, madera y alcohol etílico. Pero con el transcurso de los años el ámbito de aplicación de este sistema se ha ido extendiendo a una gran variedad de servicios empresariales tales como los servicios legales, contables, ingeniería, transporte de bienes por vía terrestre, transporte público de pasajeros por vía terrestre, los contratos de construcción y recientemente la reparación y mantenimiento de bienes muebles. (p.3)

Después de lo dicho hasta aquí, podemos observar que, aunque el Tribunal Constitucional haya definido al Régimen bajo análisis como una herramienta de naturaleza administrativa y que no estamos ante el nacimiento propiamente dicho de una obligación tributaria para los sujetos que están comprendidos dentro de la norma, todos sus efectos jurídicos tienen naturaleza tributaria, siendo que incluso son regulados mediante el Código Tributario, en ese sentido, Carrillo (2012), expresa lo siguiente

En la práctica no podemos identificar de forma clara su naturaleza administrativa, asemejándose más bien a un régimen sancionador y que tiene su origen en circunstancias, operaciones y sanciones tributarias, como es el caso del ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones. (p.2)

En nuestra opinión, es fácil para el Gobierno definir la naturaleza de las herramientas o regímenes de acuerdo a lo que más convenga a su actividad, en este caso la recaudatoria, dado que el Derecho Administrativo siendo observado en sentido amplio podría decirse que abarca prácticamente todo el actuar del estado que no es judicial, e incluso SUNAT y su función podrían verse como parte del

derecho administrativo, aunque en virtud de su naturaleza especial y vital para el funcionamiento del país constituye una rama aparte, la tributaria.

Así las cosas creemos que el definir al Régimen de Deduciones como una herramienta administrativa es insuficiente y alejado de la función primordial que en realidad realiza, en razón que se ha convertido en un condicionante de las relaciones comerciales, si bien es cierto, el deber del ciudadano no se agota en el mero pago del impuesto sino también está compelido a realizar actividades que coadyuven a la recaudación o hagan más viable la función de SUNAT, disminuyendo la informalidad o asegurando los pagos, no es menos cierto también que el ciudadano debe estar bien informado y protegido ante una norma que dice ser una herramienta administrativa, entendiéndose en virtud de esto como de poca incidencia en la actividad tributaria, pero que en la realidad se ha convertido en una *conditio sine qua non*, que genera una multitud de efectos de naturaleza tributaria.

La condición en que se ha constituido el cumplimiento del Régimen también es explicada por Giribaldi (2012), de la siguiente manera:

Si a efectos de la deducción del IGV de la compra como Crédito Fiscal, se requiere que se cumplan los requisitos sustanciales y formales, con la obligación de efectuar la deducción, con la obligación de realizar la deducción a efectos de deducir el crédito fiscal, se obliga a tener que efectuar el pago parcial de la factura, a efectos de poder utilizar el IGV de la compra, lo cual convierte a la deducción en un requisito sustancial. (p.3)

De esta manera podemos darnos cuenta que la naturaleza administrativa con la que ha sido catalogado el Régimen está alejado de su verdadera función, al constituirse prácticamente como un requisito sustancial para la existencia de la relación comercial y el nacimiento de sus efectos jurídicos tributarios, necesita una mayor regulación, necesitaría ser alcanzado por el Derecho Constitucional Tributario, porque sus funciones pueden dar origen a la vulneración de derechos fundamentales por tratarse de un tema tan delicado como la recaudación que tiene

como lo hemos explicado en el primer capítulo de la presente investigación relación incluso con el Derecho de Propiedad y a la Libre Iniciativa Privada.

Desde año el 2004, en el cual se aprobó el TUO del D. Leg 940, han existido una multitud de cambios, el más grande fue el del año 2012, en donde se modificaron la mayoría de los artículos principales, en donde aparecen los sujetos obligados, el monto a pagar y el momento de hacerlo, en razón a este proceso de cambio Aparicio (2009), expresa lo siguiente:

Para el caso del SPOT, observamos que el cambio ha sido radical, no solo porque se han modificado las disposiciones esenciales del régimen, tales como el tipo de operaciones que se encuentran sujetas al régimen, la definición del importe de las operaciones, la finalidad para la cual se generan fondos, así como el destino de los montos depositados, sino porque el Régimen dejaría de ser tan solo una herramienta administrativa para recaudación del IGV, sino se convertiría en un mecanismo para evitar el incumplimiento para con el fisco. (p.23)

De acuerdo a lo expresado por el autor y en vista de su última gran modificatoria, el régimen se ha tornado más estricto, porque se han realizado cambios básicamente en los sujetos obligados a realizar la detracción y han aumentado los requisitos para la liberación de fondos de la Cuenta de Deduciones, esto con la finalidad de no liberar los fondos de contribuyentes que tienen aún obligaciones por cumplir, en los siguientes puntos de la investigación se hará referencia de manera específica a las modificaciones.

1.2. Sujetos obligados

El Régimen de Deduciones que nació en el 2003, ha sido objeto de modificaciones, lo que, al principio, sólo se aplicaba a unas pocas actividades se ha ampliado en razón de los buenos resultados que le ha reportado a SUNAT, con respecto a la creación de un fondo que asegure el pago de deudas y otros conceptos, con respecto al importe de la operación Dávila (2012) refiere lo siguiente:

Tratándose de operaciones de venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción, queda obligado el adquirente al pago de la suma total que se consigne en el comprobante de pago que la sustente u otro documento, incluidos los tributos que graven la operación. (p.2)

Es así que, en el 2017, se realizó la última inclusión de actividades económicas obligadas a realizar el descuento, a continuación, se adjunta la lista de bienes muebles y servicios obligados a realizar la detracción, no se incluye la de venta de inmuebles porque la presente investigación tiene por finalidad el análisis de las operaciones comerciales a crédito en la venta de bienes y servicios, pero orientado en mayor medida a la venta de bienes muebles, de cotidiana compra y venta, porque creemos que en el caso de los bienes muebles en razón a su valor y formalidad para la venta no podría existir el problema que hace parte de la presente investigación.

Cuadro N°1
Derivados de caña de azúcar

N°	DEFINICIÓN	PORCENTAJE
1	Azúcar y melasa de caña	10%
2	Alcohol etílico	10%

Fuente: R.S. N° 246-2017/SUNAT

Siempre que sea mayor a S/700.00 soles tenemos:

Cuadro N°2
Minerales y recursos derivados del pescado

N°	DEFINICIÓN	PORCENTAJE
1	Recursos hidrobiológicos	4%
2	Maíz amarillo duro	4%
3	Arena y piedra	10%
4	Residuos, subproductos y desperdicios	15%
5	Carnes y despojos comestibles	4%
6	Harina, polvo y pellets de pescado, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos	4%
7	Madera	4%
8	Oro gravado con el IGV	10%
9	Minerales no auríferos	10%
10	Bienes exonerados del IGV	1.5%
11	Oro y demás minerales metálicos exonerados del IGV	1.5%
12	Minerales No metálicos	10%

Fuente: R.S. N° 246-2017/SUNAT

Mediante Resolución de Superintendencia N° 082-2018/SUNAT, se incorporan en el Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT y normas modificatorias, los bienes gravados con el IGV por renuncia a la exoneración y el Aceite de Pescado, de acuerdo a lo siguiente:

Cuadro N°3
Bienes gravados por renuncia a la exoneración

DEFINICIÓN	DESCRIPCIÓN
Bienes gravados con el IGV por renuncia a la exoneración	Bienes comprendidos en las subpartidas nacionales del inciso A) del Apéndice I de la Ley del IGV, siempre que el proveedor hubiera renunciado a la exoneración del IGV. Se excluye de esta definición a los bienes comprendidos en las subpartidas nacionales incluidas expresamente en otras definiciones del presente anexo

Fuente: R.S. N° 246-2017/SUNAT

En virtud al Anexo N.º 3 de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, se refiere a la prestación de servicios, cuando el importe de la operación sea mayor a S/. 700.00 soles, y están sujetos a detracción los siguientes:

Cuadro N°4
Otros servicios no comprendidos anteriormente

N°	DEFINICIÓN	PORCENTAJE
1	Intermediación laboral y tercerización	12%
2	Arrendamiento de bienes	10%
3	Mantenimiento y reparación de bienes muebles	12%
4	Movimiento de carga	10%
5	Otros servicios empresariales	12%
6	Comisión mercantil	10%
7	Fabricación de bienes por encargo	10%
8	Servicio de transporte de personas	10%
9	Contratos de construcción	4%
10	Demás servicios gravados con el IGV	12%

Fuente: R.S. N° 246-2017/SUNAT

Como se puede apreciar en la lista precedente, el Régimen de Deduciones se ha extendido de manera prácticamente general a todas las actividades económicas del país, constituyendo un condicionante para su validez, dado que, sin su cumplimiento no se puede realizar el uso del Crédito fiscal, debiendo realizar un doble pago, sin tomar en cuenta la imposición de multas por el incumplimiento.

Al respecto es conveniente también establecer la base de cálculo para la realización de la deducción, en relación a esto Odar (2013) opina lo siguiente:

A raíz de la inclusión de los contratos de construcción en el Régimen de Dedución (SPOT del IGV), saltó la duda respecto a qué debíamos tomar como base para calcular el depósito de la deducción, sobre todo en la nueva inclusión de estos contratos con importes elevados, al respecto consideramos que la base de cálculo para la deducción es el monto total, entiéndase precio de venta, que se consigna en cada factura, u otro comprobante de pago o documento, incluidos cargos y tributos.(p.10)

En razón de la última modificación se ha hecho aún más patente el alto nivel de incidencia que tiene el Régimen sobre las actividades económicas y consecuentemente sobre los Derechos Fundamentales de los contribuyentes, y que, en nuestra opinión como hemos dejado sentado líneas arriba, no se ajusta a la naturaleza de una herramienta administrativa, en virtud del condicionamiento que ejerce para la validez de la operación comercial en el ámbito tributario, por lo cual es necesario que sea considerada una herramienta de naturaleza tributaria de modo tal que pueda ser regulada por el Código Tributario y por el Derecho Constitucional Tributario.

1.3. Destino de los fondos

El destino de los fondos ha sido uno de los temas más discutidos con respecto a la validez del Régimen, en razón de la intangibilidad de la cuenta, y el uso especial y determinado de sus fondos, en ese sentido Agapito (2012) expresa lo siguiente:

En cuanto al destino de los fondos en la cuenta de detracciones, la modificación efectuada al inciso a) del numeral 2.1 del TUO, indica que los fondos serán utilizados para el pago de: “las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, los anticipos y pagos a cuenta por tributos- incluidos los respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el art. 33 del Código Tributario- que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT. (p.3)

En relación a la utilidad de los fondos de la Cuenta de Detracciones, es claro que ha evolucionado mediante las últimas modificatorias en el mismo sentido que la aplicación del Régimen en general, se ha extendido para abarcar mayor cantidad de conceptos de pago, ahora como se lee textualmente en la norma, el fondo se puede utilizar en todas las deudas tributarias que sean recaudadas y/o administradas por la SUNAT, en el anterior texto no existía esa premisa de naturaleza tan general.

En ese sentido podemos apreciar una vez más la repercusión que tiene el Régimen sobre la recaudación en general, en nuestra opinión desde su creación fue diseñado para alcanzar prácticamente a todas las actividades que generan pago de impuestos, en razón que fue unido en la práctica de manera indisoluble al IGV, un impuesto que como es conocido es plurifásico y no acumulativo, y que tiene como característica principal gravar las ventas de modo general; es además objetivo porque no toma en cuenta manifestaciones de riqueza sólo la transacción en sí.

Otro punto muy discutido sobre los fondos de la cuenta, es la intangibilidad de la misma y el procedimiento que se deben seguir para lograr la liberación de los fondos cuando no se utilizan debido a no tener pendientes de pago los conceptos comprendidos en la norma tributaria, actualmente el texto ha sido modificado, sobre ese tema Vásquez (2012) refiere lo siguiente:

En lo que respecta a la solicitud de libre disposición de los montos depositados, se ha modificado el inciso a) del numeral 9.2 del art. 9 del TUO, indicándose que los importes serán de libre disposición para el solicitante en la medida que

este no haya incurrido en alguno de los siguientes supuestos: a) Tener deuda pendiente de pago, b) Tenga la condición de no habido, c) Los obligados a llevar registro de compras y ventas electrónico haber cumplido con estos en la forma prevista por la ley d) Haber incurrido en la infracción consistente a no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos. (p.1)

Mediante esta modificatoria, se pone de manifiesto en mayor medida aún que la naturaleza administrativa del régimen es insuficiente en relación a la función que realiza, en nuestra opinión, las causales a y b de no liberación de fondos, van ligadas de manera correcta a la finalidad en virtud de la cual se creó el Régimen, pero la tercera y la última, son si imple infracciones constituidas por la no presentación de una declaración, y que la sanción por este incumplimiento sea la imposibilidad de liberación de los fondos, nos parece excesivo.

Así las cosas, si bien es parte del deber ciudadano el coadyuvar con la función recaudatoria, este “apoyo” se debe realizar de manera clara, sin que el medio esté definido de una forma y regulado mediante otra, es así que, el hecho de imponer una sanción tan gravosa como consecuencia del incumplimiento de una infracción administrativa es a todas luces actividad recaudatoria de naturaleza lógicamente tributaria, aunque parezca redundante determinar la naturaleza de la actividad recaudatoria, es menester hacerlo porque en este caso existe una clara confusión entre herramientas de naturaleza tributaria y administrativa.

Otro punto que llamó fuertemente la atención en la última gran modificatoria del Régimen, fue que se retiraron del texto normativo dos conceptos pasibles de cancelación mediante el fondo de la cuenta, acerca de este hecho, Mendivil (2012), refiere lo siguiente:

Se suprimió la alusión expresa a la posibilidad de generar fondos para la cancelación de deudas originadas por aportaciones a EsSalud y ONP, lo cual nos llevaba a pensar que dejarían de tomarse como deudas tributarias con posibilidad de compensación, pero el Ministerio de Economía y Finanzas

expresó que se buscó establecer un criterio más técnico para el destino de los fondos, estableciendo que se podrán utilizar los fondos para el pago de todas las deudas TRIBUTARIAS, cuya recaudación y administración se encuentre a cargo de la Administración Tributaria.(p.2)

A modo de conclusión podemos decir que el Régimen de detracciones ha dado los resultados que la SUNAT esperaba desde su creación, constituir un condicionante para la validez de las operaciones sujetas al pago de tributo, en parte opinamos que es una herramienta válida para asegurar fondos y prevenir futuros problemas como deudas impagas o iniciar engorrosos procedimientos coactivos, pero por otro lado a pesar que el Régimen ha sufrido variaciones, no ha logrado aún definirse de un modo claro.

Su naturaleza va mucho más allá de la meramente administrativa, tiene un alto nivel de incidencia en las actividades comerciales y una innegable función fiscalizadora-sancionadora, que debe ser regulada por la Legislación Tributaria a fin de no dejar en indefensión a los contribuyentes, sumado a eso, existen lagunas dentro de su regulación, una de las cuales es la imposibilidad del reembolso del pago de las detracciones por parte del vendedor del bien o prestador del servicio cuando el adquirente incumple con su obligación, situación que constituye parte del problema que genera la presente investigación y que será explicada más adelante en el presente capítulo.

1.4. Pronunciamiento del TC Y del TF

A continuación, se analizan dos sentencias, una del Tribunal Constitucional y otra del Tribunal Fiscal, con la finalidad de exponer nuestra postura sobre los argumentos de las partes y las decisiones sobre la inconstitucionalidad e inconvenientes prácticos del Sistema de detracciones. A su vez hacer notar que aún existen problemas sobre los cuales los tribunales no se han pronunciado. Como la falta de un mecanismo que asegure el pago de las detracciones por parte del adquirente y el entorpecimiento del tráfico comercial como consecuencia de la imposición de condiciones muy complicadas de cumplir, como es el depósito

anticipado del monto de las detracciones y que en la realidad no se cumplen en el plazo establecido.

a. Resolución del Tribunal Constitucional. EXP. N° 03769-2010-PA/TC

-Petitorio:

Se declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), las normas que lo reglamentaron y modificaron., que los demandados cesen inmediatamente sus acciones de intervención fiscal, de coerción administrativa, originados en virtud de las normas mencionadas precedentemente y que se disponga que las cosas que se retrotraigan al estado anterior a la violación de sus derechos sus derechos constitucionales a la libertad de empresa, libre competencia e igualdad.

-Argumentos del recurrente:

1.- El recurrente expresa que el SPOT, es un régimen discriminatorio, pues sólo obliga a algunos contribuyentes a realizar el descuento y el depósito, por todo lo cual vulnera el derecho a la igualdad.

2.- Que la normativa de SUNAT, está obligando a la implementación de obligaciones formales, como la apertura de cuentas bancarias y que no aplica a todos los contribuyentes en similares condiciones económicas.

-Argumentos del demandado:

1.- El procurador del Ministerio de Economía y Finanzas expresa que el contenido constitucional del derecho a la igualdad permite el tratamiento diferenciado con justificación.

2.- SUNAT contesta la demanda expresando que el SPOT, no es un nuevo impuesto, y que solo es una herramienta administrativa de recaudación.

-Sentencia de Primer Grado:

El Octavo Juzgado Civil de Arequipa declara infundada la demanda al haberse determinado la legalidad de los dispositivos materia de pedido de inaplicabilidad y aplicado satisfactoriamente el test de proporcionalidad en el juicio de igualdad. Adicionalmente, se indica que estamos frente a una desigualdad justificada y no discriminatoria. Argumenta que no se han probado los hechos que sustentan la pretensión.

-Sentencia de Segundo Grado:

La Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa confirma la apelada al considerar que no se ha verificado la existencia de amenaza o afectación de los Derechos Constitucionales referidos por la empresa demandante, en tanto se acredita que el SPOT se constituye en un mecanismo que coadyuva a combatir la informalidad y la evasión fiscal.

Después de eso, el recurrente interpone Recurso de agravio constitucional interpuesto por Don Julio Elerd Guillén Oporto, representante de la Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A., contra la resolución expedida por la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, de fojas 909, su fecha 5 de agosto de 2010, que declaró infundada la demanda de autos.

- Fundamentos del TC

El TC establece que las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definir las como un “mecanismo administrativo indirecto”, y que no les son aplicables las exigencias de los Principios Constitucionales Tributarios contenidos en el Art. 74 de la CPP.

Expresa también que la Reserva de ley es relativa en el caso de la aplicación de las normas en la rama tributaria, porque un exceso de detalle podría contravenir otras finalidades constitucionales igualmente legítimas como son el combatir la informalidad y la evasión fiscal.

Con respecto a la afectación del Principio Constitucional de No Confiscatoriedad, se expresa que ya se ha determinado por parte del TC que las deducciones no están bajo la regulación del Art. 74 de la CPP, y que para acreditar la confiscatoriedad se debe acreditar la real afectación del patrimonio, una afectación exorbitante de la propiedad privada.

En cuanto al Derecho a la igualdad, se expresa que el legislador no siempre está obligado a dispensar tratamiento igualitario a todos los casos, pues “deben tomarse en cuenta elementos diferenciadores, puede existir trato diferenciado siempre y cuando se fundamente en razones objetivas y razonables”; además se tratan de un mecanismo administrativo que establece diferenciaciones no lesivas.

Con respecto al Principio de Capacidad Contributiva, el TC expresa que al no tratarse de un nuevo impuesto sino de un mecanismo administrativo que ayuda al recaudo de tributos, no constituye una nueva carga impositiva, por lo cual al no existir un nuevo gravamen no hay afectación a la capacidad contributiva de los sujetos.

Con respecto al uso del Crédito Fiscal, expresa que el mismo es un derecho de orden legal que carece de orden constitucional, por lo que las pretensiones relativas a su reconocimiento no ameritan protección a través del proceso de amparo.

-Comentario:

Como es de verse la sentencia bajo análisis se emitió en el año 2010, tiempo para el cual el Régimen de deducciones ya había sido sometido a varias modificaciones que básicamente expandieron su ámbito de aplicación a muchas más actividades económicas, como resultado de haber cumplido con las expectativas proyectadas en su creación, en ese contexto la empresa Azucarera, representada por su Gerente interpone una Acción Constitucional de amparo al verse “perjudicada” por la imposición que representa el Régimen de deducciones.

Con respecto al argumento de que el Régimen afecta el Principio Constitucional a la igualdad, es cierto que no afecta a todas las actividades, sino sólo a algunas,

hace unos años era más marcada la diferenciación debido a que no estaban incluidas tantas actividades como ahora, como es de verse en las tablas presentadas precedentemente, y tal como expresa Morales (2013): “el Régimen de Deduciones está presente en la mayoría de actividades incluso en las que no están gravadas con el IGV”, estamos de acuerdo, porque en la actualidad prácticamente todas las operaciones comerciales (venta de bienes y prestación de servicios), están condicionadas con la realización del descuento, con respecto al principio de igualdad, García (2008) expresa que :

La Igualdad es un Principio–Derecho que intenta colocar a las personas situadas en idéntica condición en un plano de equivalencia. Ello implica una conformidad o identidad por coincidencia de naturaleza, circunstancias, calidad, cantidad o forma. Ello de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a una persona de los derechos que se conceden con otra, en paridad sincrónica o concurrencia de razones. (p.47)

Es así que en nuestra opinión no existe una afectación al mencionado Principio porque la mayoría de actividades están sujetas al cumplimiento del régimen, porque la gran parte de las actividades están gravadas con el IGV, siendo este el medio material mediante el cual se realiza el descuento, al haber unido al mencionado impuesto al régimen, se logró abarcar la mayoría de actividades y sólo fue cuestión de tiempo para que se extendiera al nivel actual, incluso, si aún quedan actividades que se encuentran fuera del régimen, tampoco se afectaría el principio en cuestión porque la diferencia estaría justificada en virtud de la naturaleza de propia de cada una.

En relación a la definición del Régimen brindada por el TC, donde refiere que es una herramienta administrativa, y que no es pasible de regulación por parte del Derecho Constitucional Tributario, nos parece una peligrosa afirmación porque el régimen si bien no constituye un tributo nuevo, es un mecanismo que incide de manera directa en el contribuyente, genera obligaciones y todos sus efectos son regulados por el Código Tributario.

Así las cosas creemos que la naturaleza del Régimen sí es tributario, porque lo son todas sus características, las razones para su creación y su finalidad; por lo cual nos parece incoherente y antojadizo decir que el régimen es de naturaleza administrativa para definirlo, pero tributario en la práctica, contradicción que perjudica a los contribuyentes dejándolos indefensos ante un mecanismo que en el caso de ser mal aplicado podría afectarlos gravemente en razón que desarrolla una labor muy delicada y peor aún si una norma que los constitucional que los ampare.

En el caso de la Reserva de Ley comparto la idea del TC, porque en algunas ocasiones no se pueden regular todos los temas mediante una ley, y más en la rama tributaria que es tan variada, por lo cual se regula también mediante normas de menor jerarquía, existe como expresa el TC una Reserva de Ley relativa, lo cual no quiere decir que la explicación del régimen sea relativa también, por lo cual así esté regulado mediante una norma de menor jerarquía, esta debe ser clara.

En relación al Principio Constitucional de No Confiscatoriedad, el TC expresa en primer término que el Régimen no puede ser catalogado como confiscatorio simplemente porque la regulación del Art 74 de la CPP no lo alcanza al no ser de naturaleza tributaria, en el punto anterior de la presente investigación hemos hecho patente lo peligroso que puede ser dejar sin la regulación apropiada a un mecanismo que a todas luces es de naturaleza tributaria y por consiguiente que incide de manera directa en los contribuyentes, sin que tengan estos la posibilidad de recurrir a la CPP si se sienten vulnerados, al respecto vale hacer mención de lo referido por Hensel (2000):

La actividad legislativa del estado en el campo del impuesto no presenta en comparación con la restante actividad legislativa del Estado, características particulares, por el hecho de que el estado dicta normas jurídicas en su propio interés, por lo cual la elección y la formación de las normas que contienen hechos generadores deben estar dominadas por la voluntad de equilibrar los intereses del contribuyente con los del estado. (p.23)

De tal forma que, las normas de naturaleza tributaria deben ser tratadas con más cuidado porque no constituyen una regulación para relaciones de terceros, sino, una regulación en su propio interés, dejando su actuar esa neutralidad que comúnmente tiene, convirtiéndose en una legislación en favor de él mismo, porque se convierte en una de las partes regulada por la ley, y consecuentemente puede pensarse que la mayoría de regulaciones las realiza en su favor.

A su vez el TC también refiere que para que se configure la No Confiscatoriedad, debe existir una afectación exorbitante de la propiedad privada, lo cual no es del todo cierto porque existen dos tipos de Confiscatoriedad, la cuantitativa y la cualitativa, tal como lo expresa Córdova (2009): “La primera versa sobre una cantidad elevadísima de la suma del tributo y la segunda sobre la elevada suma con relación a la naturaleza del tributo”, en esta se valora su finalidad y características, para poder darnos cuenta si la suma se ajusta al tributo que se está pagando, al respecto Chávez (2013) expresa lo siguiente:

“Se configura Confiscatoriedad Cualitativa cuando se viola cualquiera de los otros principios de la tributación, porque en tal caso la aplicación del tributo se traduce en un despojo no interesando la cuantía del tributo creado. (p.31)

La Confiscatoriedad Cualitativa, es tan lesiva como la cuantitativa porque desnaturaliza el impuesto, y en buena cuenta también distorsiona la facultad tributaria propia del estado, el poder tributario, que es definido por Cazorla (2000) como:

La facultad propia de determinados órganos representativos de los entes públicos en virtud de la cual, pueden, a través de los cauces normativos oportunos, establecer el gasto como medio de nutrir el gasto preciso para financiar sus actividades, su característica principal es que es limitado tanto jurídica como económicamente. (p.52)

A modo de conclusión el comentario, vale decir que la presente investigación tiene como causa una laguna en la regulación del Régimen de Deduciones, un tema sobre que el TC no se ha pronunciado y que perjudica a los contribuyentes,

convirtiendo el Régimen en confiscatorio por el hecho de no regular el reembolso del pago realizado indebidamente por el vendedor cuando el adquirente no lo hace después de haberse llevado los bienes o recibido el servicio, la falta de regulación.

b. Resolución del Tribunal Fiscal N°09870-1-2008

En primer término la recurrente interpone apelación contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000792/SUNAT de 30 de marzo de 2007, emitida por la Intendencia Regional de Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°052-003-0002343 y N°052-003-0002345; y las Resoluciones de Multa N°052-002-0002082 y 052-002-0002112, por el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo y octubre del 2004.

-Fundamentos del recurso

La recurrente argumenta que la Administración desconoce el Crédito Fiscal por una circunstancia distinta al cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales que ordena la técnica de la Ley del Impuesto General a las Ventas, rompiendo la cadena de valor agregado, toda vez que al no permitírsele la utilización del Crédito Fiscal, estaría afectándosele como si fuera consumidor final, sino que además se estaría atentando contra la naturaleza misma del impuesto al no gravar únicamente al valor agregado en la etapa de producción como le corresponde.

Que la Administración estaría contraviniendo al Impuesto General a las Ventas en un impuesto de carácter acumulativo al pretender que incida sobre un precio en el cual se encuentran incluidos los impuestos que gravaron las etapas anteriores, resultando además confiscatorio por la imposibilidad de deducir tributariamente el pago del 19% efectuado en su integridad a favor del vendedor, lo que significa en suma que tenga que renunciar a utilizar el capital invertido en la adquisición legítima de los bienes observados, hecho que configura confiscatoriedad.

Indica que se han afectado sus derechos constitucionales a la igualdad ante la ley, al haberse otorgado un trato desigual en relación a otros contribuyentes al contemplar obligaciones esenciales para un sector económico como el suyo, a la libertad de empresa, a la libertad de trabajo pues afecta la posibilidad de generar ingresos y empleo, también a la No Confiscatoriedad de los tributos porque se ha desconocido un crédito fiscal lícitamente adquirido.

-Argumentos del Tribunal Fiscal

En relación a lo alegado por la recurrente respecto a que se ha desconocido el Crédito Fiscal por circunstancias ajenas al cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales de la Ley del Impuesto General de las Ventas, imposibilitando el uso del Crédito Fiscal convirtiéndolo en consumidor final alterando la técnica del impuesto, el Tribunal expresa que la obligación ha sido establecida mediante el Decreto Legislativo 940, que expresa que debe cumplirse con el requisito antes señalado para poder utilizar el crédito fiscal, sin embargo tales normas no impiden el ejercicio del derecho, porque podrá utilizarse en tanto se cumpla con el pago del descuento.

En cuando a que el Régimen es Confiscatorio, el TF expresa que no se trata de un nuevo impuesto, sino de una obligación formal de carácter pecuniario, y que no es confiscatorio porque no es tributo, entonces no habría posibilidad que viole los principios tributarios, y su justificación está dada en la necesidad de combatir la evasión fiscal y controlar los altos niveles de informalidad existentes, cabe indicar también que la recurrente no cuestiona el depósito del 12%, sino la imposibilidad que tiene de usar el crédito fiscal.

El TF refiere a su vez que la recurrente cometió una infracción al reglamento, dado que en el numeral 3 del Art. 12 vigente hasta el 14 de setiembre del 2004, se prohíbe que el adquirente retire los bienes de la planta sin antes haber acreditado el depósito de la detracción, siempre que este deba efectuarse con anterioridad al traslado y que debe ser sancionada con una multa equivalente al 100% de la cantidad que se debe detraer.

-Comentario

En nuestra opinión, el régimen se torna confiscatorio porque en realidad sí afecta un derecho, porque su cumplimiento se vuelve indispensable para su ejercicio, el TF expresa que el derecho en sí no se pierde, sólo no se puede ejercer, pero es prácticamente lo mismo porque un derecho que está condicionado al cumplimiento de una imposición, está suspendido, es como si no lo tuviéramos hasta el cumplimiento de lo prescrito por la norma.

Por otro lado creemos que el Régimen sí es pasible de ser tildado como confiscatorio, porque el hecho que se diga que es una herramienta administrativa y no de carácter tributario, es ilógico, porque todas sus funciones son de naturaleza tributaria, sus efectos se regulan mediante el Código Tributario y su finalidad es meramente tributaria, el afán de recaudar; el hecho de no reconocerle naturaleza tributaria deja en indefensión a los contribuyentes, que se ven condicionados y muchas veces vulnerados por el Régimen sin posibilidad de recurrir al Derecho Constitucional Tributario para buscar una solución.

Con respecto a la infracción cometida en virtud del incumplimiento de la obligación de verificar el depósito de las detracciones antes del retiro de los bienes de la planta, en nuestra opinión, representa una condición muy difícil de cumplir, a tal punto que interfiere con la autonomía privada tal como lo expresa Bravo (2014):

“En virtud del SPOT, se interfiere en la configuración interna de los contratos de venta o prestación de servicios, realizado por las partes, imponiendo la forma y oportunidad cómo se deben extinguir las obligaciones derivadas de dichos contratos, al margen de la voluntad de las partes contratantes”.(p.45)

En este caso es evidente el condicionamiento que ejerce el estado, regulando incluso las condiciones internas de un contrato, y cambiando por completo el sentido y modo de conclusión de este, con el cumplimiento de las cargas del SPOT, se configura una intromisión grave del Estado en la libre determinación de los contratos, porque dificulta el tráfico comercial, incluso afecta una norma de la CPP, tal como refiere Bravo (2018):

Como lo expresa el Art. 62 de la CPP, los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase, en el caso del SPOT, es manifiesta la transgresión al precepto constitucional, pues supone una modificación normativa a los términos contractuales pactados por las partes. (p.53)

Con respecto a este tema creemos conveniente la mención de un principio que es poco mencionado en las obras de Derecho Constitucional Tributario, que es el Principio de Justicia, acerca del mencionado principio Ruiz (2013), refiere que:

Todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a ciertas condiciones, a sus condiciones contributivas, y de acuerdo a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio; por lo cual la carga tributaria debe ser dividida de forma equitativa. (p.38)

En el caso del Sistema de detracciones, nos parece injusta su imposición en tanto existen condiciones que para el tráfico comercial son muy difíciles de cumplir, resulta injusto que la administración te obligue a arriesgar dinero en virtud de una herramienta administrativa que ni siquiera es un tributo.

2. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL SISTEMA DE DETRACCIONES

2.1. Configuración de la Confiscatoriedad en la aplicación de las detracciones. Caso concreto.

La empresa Autopartes S.A.C, identificada con RUC 32087645322, es una entidad que se encarga de fabricar piezas para el mercado automotriz, tales como rodajes, cárter, terminales de dirección, discos de freno, etc. Al enterarse su Gerente General Marcos Pérez Sánchez que una compañía Agroindustrial llamada Campo Verde S.A necesitaba un proveedor de repuestos para su flota de camiones decide enviar su propuesta, la misma que queda aceptada.

Después de ser inscrito como proveedor recibe una comunicación por parte de la empresa Agroindustrial, en específico del área de logística ubicada en la ciudad de Lima, expresándole que debido a la geografía iba a proveer repuestos para los vehículos de las plantaciones de la zona norte, ubicadas en el departamento de Lambayeque, y que los pedidos estaban en relación directa con los requerimientos del área de mecánica de dicha unidad agroindustrial.

A inicios del mes siguiente le llega el cronograma de pedido de los repuestos, expresándole que la entrada de mercancías será sólo hasta las 8 am, viéndose obligado a despachar y cargar el camión a las 5 am, así lo hace y provee todo el mes cumpliendo con su cronograma, factura cada viaje y va ingresando las facturas en la oficina de logística en Lima, las facturas se vencen a los 30 días de ingresadas por mesa de partes.

En ese contexto, vencidas las dos primeras factura por el monto de \$20,000 (veinte mil dólares americanos), verifica que el depósito estaba en la cuenta de la empresa, ya con el descuento que manda el sistema de detracciones, lo extraño era que en su cuenta de detracciones del Banco de la Nación, aún no existía depósito alguno, cuando llama a la empresa Agroindustrial, le expresan que el depósito iba a ser realizado en último día del mes con la totalidad de las detracciones correspondientes a las facturas que vencían hasta esa fecha, en efecto así ocurre, el mes siguiente es igual las detracciones se depositan el último día y así sucesivamente en los meses siguientes.

Hasta que en el quinto mes, el proveedor se acerca a revisar su cuenta de detracciones y ve con sorpresa que no existía el depósito de ese mes, llama a la Agroindustrial y le expresan que se le depositará la otra semana, y nunca le llegan a depositar, el proveedor cae en cuenta que ya no le pagarán, o al menos no lo harán pronto, por lo que se ve obligado a depositar él las detracciones que le correspondía pagar al adquirente, como había tenido gastos y no tenía fondos con los cuales pagar en una sola cuota la deuda, tiene que fraccionarla, causándole esta situación un perjuicio muy grande.

Va a Sunat a quejarse por el perjuicio del que ha sido víctima en virtud de cumplir lo mandando por el sistema de detracciones, y allí le refieren que ha sido culpa de él por no haber verificado antes de la entrega de los bienes el pago de las detracciones, y que en todo caso las detracciones ya las pagó él, por lo cual Sunat al ser un ente administrativo no puede dirimir este tipo de conflictos que son “de privados”, y que si tiene alguna queja que vaya al Poder Judicial y que incluso pueden infraccionarlo por haber dejado que retiren la mercancía antes de verificar el pago.

El Señor Pérez se retira contrariado de la SUNAT, porque si antes era difícil conseguir una empresa a la cual proveer, ahora será incluso más difícil, en razón que deberá poner como condición que se le deposite por adelantado una parte del precio de los bienes, no importando la hora del despacho o las condiciones; todo ello en virtud de una herramienta administrativa que condiciona en gran medida su actividad comercial y libre iniciativa privada y que en la práctica lo está gravando dos veces en razón en virtud de su inacción y falta de regulación clara y acorde a la realidad de las actividades comerciales.

2.2. Doble Imposición Indirecta

Las operaciones comerciales a crédito son una de las formas más comunes de realizar transacciones que involucran el intercambio de medianas y altas sumas de dinero, donde las facturas tienen como fecha de vencimiento una que llega días después de realizada la transacción, en ese sentido surgen problemas muchas veces con el pago, atrasos, pagos por partes y demás contingencias.

Aparte de eso, en virtud del Sistema de detracciones, los adquirientes están obligados a depositar el porcentaje de descuento que manda la ley al monto total del importe de la factura antes del retiro de la mercancía, lo cual en la práctica no se realiza, porque es una condición que entorpece las relaciones comerciales, muchas veces se despachan los productos de noche, y es muy difícil contactar a

alguien de la empresa adquiriente para que en ese preciso momento deposite por adelantado el descuento.

En la práctica después que se retira la mercancía, se factura y junto con el monto de la factura las detracciones se depositan, es prácticamente imposible encontrar un cliente que deposite por adelantado las detracciones, y si es que ponemos como condición para trabajar el pago por adelantado de las detracciones será muy difícil encontrar un cliente que acepte trabajar así, pagando por adelantado, si de por sí es difícil lograr el pago al contado, mucho más por adelantado.

Así las cosas, con el cumplimiento de lo que prescribe el sistema de detracciones, catalogado por el TC como una herramienta administrativa, el vendedor en primer lugar, si desea cumplir a cabalidad con el régimen ve entorpecida su actividad comercial por tener que soportar las cargas que el régimen impone y le será muy difícil sacar adelante a su empresa, por otro lado si con ánimo de poder trabajar, no cumple a cabalidad con el régimen y deja que el adquiriente retire los productos sin haber depositado las detracciones corre el riesgo que después no le deposite las detracciones bajo la excusa que el banco no atiende a esa hora, que en ese momento no hay quien haga el depósito, todo esto debido a que es un trámite adicional a la relación comercial en sí.

Y, una vez que el vendedor se ve perjudicado en virtud de la herramienta administrativa que tiene por finalidad coadyuvar a la Sunat con su función recaudadora y disminuir los índices de informalidad, Sunat no le brinda ninguna solución; porque lo único que le parece importante a la Administración Tributaria es que se depositen las detracciones para tener un fondo futuro y a su vez que se pague el IGV, dejando al vendedor a su suerte para que vaya a iniciar un Proceso Judicial que en razón de la realidad actual puede durar de 3 a 5 años, todo ello por cumplir con el deber de “colaborar” con una Administración que cuando ocurre alguna contingencia por ayudar a cumplir su función, no le brinda ningún apoyo.

De esa forma, se configura una doble imposición indirecta en virtud de la inacción de la Sunat frente al adquiriente que no cumple con el depósito de las detracciones,

debido a que existen casos en que algunos sujetos terminan depositando las detracciones de los insumos que compran y de los productos que venden por irresponsabilidad del comprador, tornándose de esta manera el Sistema de detracciones en Confiscatorio, se estaría configurando una confiscatoriedad de tipo cuantitativa y cualitativa, al respecto Cossío (2012) refiere que:

La relativamente nueva faceta cualitativa se presenta en la sentencia No. 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional que ha establecido que no respetándose el Marco Constitucional, "Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (.. .):(fojas. 56). (p.2)

No sólo la cuantía del daño es importante en la No Confiscatoriedad, también la Confiscatoriedad Cualitativa puede afectar el Marco Constitucional Tributario, el cual define Flores (2018) como:

“El límite al ejercicio o ejecución de la potestad tributaria de parte de quien dirige o gobierna, el cual constituye garantía para los deudores tributarios y para los sujetos pasivos comprendidos en las relaciones jurídicas tributarias”.(p.69)

Estaría entonces sobrepasando este límite porque estaría afectando el patrimonio de los contribuyentes que deben pagar doble, resultando en su aplicación una medida confiscatoria, acerca de la confiscatoriedad en la aplicación de los tributos, Queralt (2000) expresa que:

El tributo por sí mismo cumple con el principio de No confiscatoriedad, no obstante, en la aplicación concreta sobre las actividades afectas de los contribuyentes puede perjudicar e incluso depredar el patrimonio o equilibrio económico de su negocio. (p.77)

Así como su propiedad, afectando incluso su capacidad contributiva y capacidad de ahorro, por lo cual el tributo no debe ser perjudicial para la sociedad, al contrario, ayudarla a progresar, a decir de Costa (2017):

El tributo debe mantener un efecto neutral sobre el equilibrio económico y/o financiero del negocio que lleva a cabo el contribuyente, de no ser así afecta directamente la capacidad contributiva de los sujetos de los tributos. (p.23)

CAPÍTULO III

MECANISMO PARA ELIMINAR LA CONFISCATORIEDAD DEL SISTEMA DE DETRACCIONES EN LAS OPERACIONES COMERCIALES A CRÉDITO

El presente capítulo versa acerca de la importancia que tiene la empresa dentro de la sociedad, como fuente de trabajo y como contribuyente; y que al ser condicionada en su actuar por el sistema de detracciones puede sufrir un perjuicio capaz de comprometer el cumplimiento de sus obligaciones, como el pago del sueldo de sus trabajadores o las cuotas de financiamientos adquiridos con el ánimo de crecer.

A su vez se trata el tema de las operaciones con pago al contado, a crédito y con pago diferido, en razón que el sistema de detracciones está creado para la regulación de operaciones al contado, dado que, entregado el bien, no hay modo alguno de poder asegurar el pago de las detracciones por parte del adquirente, es por eso que el momento de realizar las detracciones debe ser antes de la entrega del bien, lo cual a su vez genera un condicionamiento al tráfico comercial, debido a que en general el pago al contado no es la forma más común de realizar las operaciones comerciales.

1. LA LIBERTAD DE GESTIÓN DE LA EMPRESA

La libertad de gestión de la empresa en nuestra opinión es una manifestación del derecho a la libre empresa, consagrado como parte de la Constitución económica del estado, la cual expresa que nuestro país tiene un modelo de economía social de mercado, en virtud del cual la libre iniciativa privada es el criterio más importante, seguido de cerca por los parámetros impuestos por el estado para mantener el orden.

En ese sentido, la libertad de gestión de la empresa dota de sentido al derecho a la libertad de empresa en tanto no sería lógico que la Constitución nos brinde el derecho para “hacer empresa” y no nos otorgue el derecho para manejarla libremente dentro de los parámetros de la ley; incluso el TC en la sentencia del Exp. N.º 01405-2010-PA/TC, expresa lo siguiente: “la Constitución a través del derecho a la libertad de empresa garantiza el inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial en condiciones de libertad; así como la actuación, ejercicio o permanencia, en condiciones de igualdad, de la actividad empresarial y los agentes económicos en el mercado y la protección de la existencia de la empresa”.

El TC mediante su interpretación de la CPP determina que la extensión del derecho a la libertad de empresa llega hasta la fase de actuación, ejercicio y permanencia, no sólo lo delimita a la fase del emprendimiento, es así que Mostacero (2006), define a la gestión de la empresa como:

La capacidad que tiene cualquier institución para gestionar y resolver los asuntos propios de su competencia y organización interna, sin la intervención de otras instituciones o intervención de autoridades, contando con facultadas normativas para regular esos temas. (p.6)

Así las cosas, podemos decir que la libertad de gestión de la empresa es una actividad que consiste en dirigir la empresa y organizarla teniendo en cuenta las circunstancias y las obligaciones adquiridas con la finalidad de lograr el mayor desarrollo posible, dentro de la libertad de gestión podemos encontrar contenida a la autonomía privada y a la libertad de contratar, temas tratados en el primer capítulo

de la presente investigación, por su parte Fernández (2018) define a la libre gestión como:

Una actividad que consiste en coordinar u organizar tanto elementos corpóreos e incorpóreos, así como el trabajo de las personas para poder para poder intercambiar bienes o servicios. (p.101)

Podemos observar entonces que el concepto de libertad de gestión mencionado a pesar de corto, posee muchas aristas, dejando ver que el modo en que se maneje la empresa es una realidad con muchas implicancias para la sociedad y el estado en general, me atrevería a decir que después de la familia, la empresa es probablemente la institución que en mayor grado se constituye como pilar de la sociedad.

1.1. La empresa y su importancia social y tributaria

En virtud de lo expresado en el punto precedente podemos darnos cuenta la estrecha relación entre la empresa, el estado y la sociedad. Acerca de las múltiples implicancias que tiene la empresa en la sociedad, justamente Alvira (2004) expresa lo siguiente acerca de este fenómeno:

La empresa tiene múltiples condicionamientos provenientes de esa necesaria relación con las diversas estructuras de la sociedad. Generalmente se piensa en las relaciones laborales, los sindicatos y las regulaciones estatales son los únicos lazos condicionantes de la empresa, pero la complejidad de una sociedad desarrollada conlleva relaciones con entes públicos locales, regionales, internacionales y globales, relaciones con los medios de comunicación y hasta con los tribunales. (p.10)

Mediante la definición citada podemos apreciar que si bien la libertad de gestión de la empresa como expresábamos antes, es parte del contenido del derecho a la libertad de empresa, materialmente dicha "libertad", no termina estando condicionada por la ley y por muchos factores externos que terminan incidiendo en gran medida en el rumbo de la compañía, en la presente investigación, nos

referiremos particularmente al condicionamiento que ejercen el Sistema de detracciones sobre la empresa, el cual termina perjudicándola debido a la imposición de formas de hacer transacciones comerciales, dificultando muchas veces el cumplimiento de sus obligaciones más importantes como son el salario de los trabajadores y créditos bancarios.

En este punto es necesario definir a la empresa en sí, porque mediante su definición y descripción podremos conocer las diversas consecuencias que puede tener el hecho de condicionarla de forma desmedida, por lo cual, Reyes (1992), la define como:

Una unidad creadora de valor añadido que funciona mediante de múltiples factores como son el capital instrumental, el elemento humano, la organización y el factor social. (p.30)

Es así que, el capital instrumental está constituido por todos los bienes y derechos que están contenidos dentro del activo de la empresa; bienes materiales y derechos sobre patentes. Como segundo punto, tenemos el capital humano, que son los trabajadores, Núñez (2016) lo define de la siguiente manera:

Es el elemento activo de la producción , son un determinado número de personas que aportan a la compañía su esfuerzo laboral en muy distintas actividades, se clasifican en dos grupos: los trabajadores o empleados que son los que ofrecen su fuerza laboral a la empresa y a cambio reciben una contraprestación, salario que ha sido pactado como y el empresario que es aquella persona o personas que dirigen el proceso productivo, que llevan a cabo una gestión empresarial y se responsabilizan de la misma recibiendo una renta que normalmente es incierta. (p.18)

En ese sentido, opinamos que el capital humano es el elemento más relevante de la empresa, porque de él depende el éxito de los procesos productivos y consecuentemente el logro de sus objetivos, a su vez el salario y los beneficios que perciben constituye la obligación más importante de la institución para con la

sociedad dado que mediante él se sostienen muchas familias, con respecto a la importancia del capital humano, Brinham (2004), expresa lo siguiente:

Ahora es importante o decisiva para el crecimiento económico de las empresas regionales la ventaja comparativa adquirida más que la ventaja comparativa natural; la ventaja comparativa adquirida (ventaja competitiva) está relacionada con la acumulación del capital humano, es decir, con la acumulación de conocimientos y habilidades humanas (p.35).

Con la finalidad de completar la explicación sobre los elementos que faltan de la empresa, la organización y el factor social; podemos decir entonces que, la empresa funciona mediante la conjunción del factor humano con los bienes materiales que hacen parte del activo, dirigidos y organizados por el empresario, que mediante su poder de gestión marca el rumbo para la obtención de ganancias que hagan posible el éxito de la institución, creando trabajo, pago de impuestos y demás beneficios; esto desarrolla el elemento de factor social, acerca de esto Block (2007) expresa lo siguiente:

Como no puede ser de otro modo, en el todo social se interrelacionan las diferentes instituciones y estructuras que la componen, de tal forma que una variación en una modifica el modo de vida y, al final la estructura misma de las demás. Sin un acoplamiento o armonización suficientes una sociedad no puede existir, y que a su vez antes del beneficio que es su característica más banal, terminaría perdiendo de vista a aquello que mejor la caracteriza: el ser una realidad humana, una realidad que tiene que ver con los hombres y que, por eso, más allá de cualquier cosa esta llamada a ser una realidad humana, digna del hombre. (p.179)

En ese orden de ideas, la importancia social de la empresa radica en que representa la fuente de trabajo por excelencia, mediante el salario, se logra satisfacer las necesidades de la familia, la realización personal y profesional de las personas; por lo cual la legislación debe tener un especial cuidado a la hora de regular el actuar

de las mismas porque al perjudicar a la empresa, indirectamente perjudica a muchas familias.

Al ser la presente investigación de naturaleza de derecho tributario, creemos necesario tratar el tema de la importancia tributaria de la empresa de manera particular a pesar que a nuestro criterio es parte de la importancia social que tiene. Así las cosas, es conocido que la renta de tercera categoría es la que más aporta a las arcas del estado, por lo cual la empresa representa la fuente de recaudación tributaria más importante.

Es así que, entre las empresas tributariamente conocidas como PRICO, que son los principales contribuyentes y las Mypes, generan la mayoría de los impuestos internos del país, los primeros son aquellos que generan más 300 UIT mensuales y que, según información de SUNAT, publicada en el Diario El Comercio, en el año 2017, representaban el 21% de los impuestos internos; por otro lado, La Mypes, según Sánchez (2014) son importantes por:

Las micro y pequeñas empresas en Perú son componente muy importante del motor de nuestra economía. A nivel nacional, las MYPES brindan empleo al 80% de la población económicamente activa y generan cerca del 40% del Producto Bruto Interno (PBI). Es indudable que las MYPES abarcan varios aspectos importantes de la economía de nuestro país, entre los más importantes cabe mencionar su contribución a la generación de empleo y al estado para solventar el gasto público (p.128).

De esa forma, al ser la tributación una obligación para las empresas, es necesario realizar una planeación tributaria, para Murillo y Pardo (2014)

La planeación tributaria es una práctica que llevan pocas empresas, que tiene como propósito llevar a cabo un plan de acción con respecto a los impuestos de los que son responsables, lo que quiere decir, es que el gobierno corporativo decide tomar control de nuevas prácticas y procedimientos en el área tributaria, con el fin de pagar lo justo y estrictamente necesario en impuestos sin generar sanción alguna. Esta planeación está ligada a la

planeación general de una empresa, se comprende el nivel de imposición, así como las exenciones y alternativas que brinda la legislación para disminuir el impacto tributario y proporcionar incentivos, que induzcan al empresario del sector privado al desarrollo económico del país (p.35).

Actualmente cada vez más empresas optan por la realización de la planeación tributaria, dado que la tributación constituye una obligación con la cual hay que ser muy cuidadosos, como es conocido cualquier error en los cálculos puede generar multas muy altas y retenciones de dinero. Asimismo, al desarrollar correctamente esta actividad se pueden corregir malas prácticas tal como lo expresa Parra (2014):

Una de las formas de conectar al empresario con la planeación tributaria es darle conocer el impacto financiero que le genera a su organización con la ausencia de esta, en particular sobre su liquidez. Algo común que se ve en las organizaciones es que con los impuestos que recaudan, las compañías se financian, entre estos impuestos encontramos el IVA y las detracciones que se le practican a terceros, pero el consultor tributario les dice a las organizaciones, que deben ser conscientes que esos recursos estarán en sus manos por un corto tiempo y de que no les pertenece ya que dichos recursos se depositan a favor de la administración o del contribuyente, y que en el momento de ser entregado los empresarios creen que son gastos demasiado altos, y es por tal motivo que el empresario mal entiende el manejo de los recursos que recauda.(p.9)

El aporte de este autor nos acerca a una de las aristas de la presente investigación, porque existe la equivocada creencia que todo dinero que entra a la empresa debe quedarse allí a veces sin tomar en cuenta que los conceptos en virtud de los cuales ingresa son de naturaleza tributaria; por ejemplo en razón del sistema de detracciones, existe una parte del total de los bienes adquiridos que el comprador debe detraer del total, no entregárselo directamente al vendedor, pero sí depositarlo en su cuenta de detracciones para que con ese dinero, el vendedor pueda pagar las obligaciones futuras incluso generadas por esa venta.

Muchas veces eso no sucede, los empresarios toman el dinero pensando que es suyo, como una suerte de descuento en el precio de los bienes adquiridos y después de que le son entregados, se les hace difícil cumplir con la obligación de depositar el monto de las detracciones, se percibe como un gasto innecesario; y más aún después de ver satisfecha su necesidad ya no le ven caso a pagar lo que falta.

Este problema particularmente en el sistema de detracciones se da en virtud de la regulación alejada de la realidad que posee, en principio es improbable que la mayoría de operaciones comerciales se realicen al contado o incluso por anticipado como pide la ley, y por otro lado si se realiza el pago después de entregado el bien. Si el adquirente no cumple, no hay modo de resarcir el daño causado al vendedor; existe las multas, pero realmente después que el vendedor paga las detracciones, no hay modo que ese dinero injustamente cancelado se le devuelva.

Así las cosas, podemos apreciar que la importancia de la empresa en el ámbito tributario es vital, porque ella como centro de la actividad económica de la sociedad, constituye la más grande fuente de recursos para solventar el gasto público. En ese orden de ideas, lo que debe hacer la legislación sobre todo en el ámbito tributario, es ir de la mano con la realidad, porque el hecho de establecer mecanismos administrativos con el ánimo de asegurar pagos y disminuir la informalidad, no puede terminar sometiendo al contribuyente al cumplimiento de condiciones muy difíciles de cumplir en la práctica, y que, al no estar reguladas correctamente lo perjudican de gran manera.

1.2. Operaciones comerciales utilizadas por las empresas

En la actividad comercial de compra-venta, las empresas realizan pagos y cobros. En unas operaciones harán el papel de vendedores (se generará una corriente de cobros) y en otras, las de compradores (se generará una corriente de pagos). Se denomina proveedor a la parte que hace la venta y tiene pendiente el cobro, y cliente a la parte que hace la compra y tiene pendiente el pago. En ese sentido las formas de cobro y pago se determinan en base a la política comercial que se hará en cada operación, estableciéndose formas y condiciones de cobro y pago.

Como parte del tráfico comercial y la realización de sus actividades cotidianas, las empresas utilizan diferentes operaciones comerciales, es así que Silva (2015) las define como:

Llamamos operaciones comerciales a las operaciones básicas que realiza una empresa, tales como compras, ventas, cobros y pagos. Se denomina compraventa a la operación por la cual una persona (vendedor), transmite la propiedad de un bien a otra (comprador), mediante el pago de un precio. El valor de un bien expresado en dinero constituye el precio. En consecuencia, en la compraventa el precio es el importe que el comprador se compromete a pagar al vendedor. (p.1)

En la presente investigación nos centraremos en particular en la operación comercial de compraventa, porque es donde se genera el problema con el Sistema de detracciones. La compraventa es la operación comercial por excelencia, la cual está sujeta al IGV, impuesto en virtud del cual el pago de detracciones tiene la obligatoriedad que la caracteriza, en el sentido que el pago se debe realizar de todas formas, ya sea por el adquiriente como es de ley y en caso que éste no cumpla, por el vendedor. La consigna es asegurar el depósito con la finalidad de una futura recaudación, perdiendo de vista que en el camino se puede perjudicar a los contribuyentes.

El punto a tratar acerca de las operaciones comerciales, es un tema propiamente económico, pero relacionado con el derecho en virtud de la influencia que tiene sobre toda la sociedad y en particular sobre las empresas, en razón de esto Cooter (1998) expresa que:

Además de una teoría científica del comportamiento, la economía ofrece un criterio normativo útil para la evaluación del derecho y de las políticas públicas. Las leyes no sólo son argumentos arcanos técnicos: son instrumentos para lograr importantes metas sociales. A fin de conocer los efectos de las leyes en esas metas, los jueces y otros legisladores deben poseer un método para evaluar los efectos de las leyes sobre importantes valores sociales. La

economía pronostica los efectos de las políticas sobre la eficiencia, la cual es siempre relevante para la elaboración de las mismas, ya que siempre es mejor el logro de cualquier política a un costo menor. (p.14)

En ese sentido el Sistema de Deduciones mediante el D.Leg. 940, es una norma que establece una política de aseguramiento de recaudación que ha brindado buenos resultados para la Sunat, tan es así que en el año 2003 se inició sobre unas actividades, y ahora se ha extendido sobre la mayoría de ellas. Pero tal como expresa el autor las leyes no deben ser sólo argumentos arcanos técnicos, medidos por la eficiencia en el cumplimiento de su objetivo sin mirar los “efectos secundarios”.

En ese sentido el Sistema de deducciones, es eficiente, pero en nuestra opinión no ha existido una correcta evaluación de los efectos que trae el sistema y las formas que impone sobre las operaciones económicas, incidiendo de forma desmedida sobre la libertad de gestión y de contratación, perjudicando evidentemente el tráfico comercial, la costumbre comercial que es la fuente más importante del derecho y a la que la legislación debe acomodarse con el fin de no entorpecerla.

Hemos creído conveniente acudir a una clasificación de las formas de pago atendiendo al tiempo transcurrido entre el suministro del bien y el cobro del mismo: pago anticipado, pago al contado y pago aplazado.

1.2.1. Operaciones comerciales con pago anticipado

Acerca de este modo de pago Parkin (1998), expresa que:

En esta forma de pago el proveedor exige al cliente el pago previo a la recepción de la mercancía o prestación del servicio. Si se suministran mercancías, la solicitud del pago se hace normalmente en el momento de hacer el pedido; y si es un servicio en el momento del encargo del mismo o a la firma del contrato. (p.23)

Creemos que este modo de pago no es el más común en el mercado nacional, porque los compradores no desean arriesgar su dinero sin que se les entregue el

producto por miedo a ser estafados, del otro lado los proveedores, son los que comúnmente aceptan que el pago sea después de la entrega del bien con el ánimo de vender sus productos o prestar sus servicios, al final el cliente en la mayor parte de los negocios es el que elige el modo de pago, es así que Salazar (2008) expresa lo siguiente:

Esta modalidad se usa con frecuencia cuando se inician las relaciones comerciales por primera vez (en algunos sectores), cuando la solvencia y la formalidad del cliente son desconocidas por empresas proveedora o existen dudas y cuando se prestan determinados servicios profesionales como la abogacía. Los medios más utilizados son: cheque, metálico, transferencia bancaria, giro, tarjetas bancarias e ingreso a la cuenta. (p.45)

Cuando recién se empieza una relación comercial es natural que aún no haya la confianza suficiente para entregar los productos o prestar el servicio por adelantado, en ese sentido los proveedores desean el pago anticipado, ni siquiera al contado porque existen muchos casos en que los productos no están hechos, se trabaja a pedido, y fabricarlos, sin que haya seguridad de compra, podría significar un gasto innecesario, es por eso la mayoría de proveedores no cambian de forma de pago sino hasta haber consolidado una relación comercial estable medianamente en el tiempo.

Relacionando esta forma de pago con el Sistema de detracciones, opinamos que fue creado bajo la premisa que la mayoría de operaciones se iban a realizar con esta forma de pago, porque incluso la norma no fija un modo para resarcir el daño causado al vendedor que deposita las detracciones de su bolsillo cuando el comprador no cumple con realizar dicho depósito en razón del incumplimiento del cliente, porque justamente el único camino para no terminar pagando obligaciones ajenas es pedir el pago por adelantado y de esa forma no arriesgarnos.

Incluso la norma nos indica que si el proveedor no solicita el pago antes del retiro de los bienes de la planta puede ser pasible de una multa por no haber cumplido con dicha directriz, imponiéndonos de esa forma un modo de hacer negocios,

convirtiendo una forma de pago en costumbre dentro del tráfico comercial. Efectivamente la norma de detracciones estaría vulnerando la libertad de empresa, al direccionar la forma de contratación de los contribuyentes.

1.2.2. Operaciones comerciales al contado

Según Peredo y Quispe (2016) esta forma de pago es:

En esta forma de pago el cliente abona el importe de la factura en el momento de la recepción de la mercancía o prestación de servicios. Esta modalidad es frecuente cuando se realiza una venta directa entre empresas o de empresas a particulares, a su vez cuando se producen las primeras transacciones comerciales entre empresas. Los medios más utilizados son: cheque, metálico, transferencia bancaria, giro, tarjetas bancarias e ingreso a la cuenta. (p.54)

Este medio de pago es el más utilizado en nuestra opinión en transacciones simples y por montos pequeños, por lo cual es el método más usado en el país, dado que se utiliza por ejemplo en las actividades más cotidianas como los servicios de taxi, compra de alimentos para el hogar, etc. Con respecto a su uso en las empresas podemos decir que no es muy común, porque cuando se trata de montos regularmente altos su desembolso no es muy rápido y comúnmente está sujeto a programaciones. Aparte de eso, en el caso de suscripción de contratos por suministro, comúnmente la cancelación del dinero se realiza días después del ingreso de la factura, por lo cual es poco probable que las transacciones sean al contado.

Esta forma de pago en principio tampoco va acorde con el Sistema de detracciones dado que, aunque sea un poco más aceptable por parte de los compradores, no es común como expresábamos que se compre al contado y mucho menos que se paguen las detracciones al contado, en nuestra opinión el Sistema tiene un criterio de aplicación como si sólo se hiciesen operaciones simples, con sumas pequeñas, que no dependan de otros factores como la disponibilidad de grandes sumas de dinero en el acto o las políticas de gestión.

1.2.3. Operaciones comerciales a pago aplazado

Estas son las operaciones que a nuestro criterio quedan sin una regulación clara dentro del Sistema de detracciones, y son en virtud de las cuales se ha formulado el problema que motiva la presente investigación, es así que Ortega (2008) expresa lo siguiente:

También denominada pago a crédito, consiste en el consentimiento, por parte del proveedor, de aplazamiento de cobro de facturas. Es la forma más extendida de las relaciones comerciales entre empresas. (p.6)

De la definición brindada por el autor podemos darnos cuenta que esta forma de pago es la más utilizada por las empresas, consiste en el consentimiento por parte del proveedor que sacrifica la rapidez del retorno de lo invertido por la seguridad de un cliente estable, aunque demore un poco con el pago, es una fuente segura de trabajo. En ese sentido el tomar la decisión de brindar crédito a los clientes es parte de la política institucional, de la libertad de gestión y de contratación de las empresas con la finalidad de acordar condiciones de venta beneficiosas para las dos partes, acerca de esto Anzola (2001) refiere lo siguiente:

Las condiciones de venta en el crédito comercial dependen del producto y las circunstancias del comprador y del vendedor. El periodo de crédito varía frecuentemente de manera directa con el periodo de rotación del comprador, que evidentemente depende del tipo de producto que se venda. Cuando mayor sea el pedido y mayor el crédito del comprador, mejores serán los términos de venta. Cuanto mayor sea la fuerza financiera y más adecuado y líquido el capital de trabajo del vendedor, más generosos pueden ser sus términos de venta (p.313)

Como es de verse, las formas de pago que uno elige no sólo tienen que ver con la gestión de la empresa y la voluntad de los directivos, sino incluso con el periodo productivo de la empresa, del tipo de procesos que tenga, de los tiempos que se

manejen. La elección de las operaciones a crédito son parte integral de las actividades cotidianas de las empresas por los beneficios que la caracterizan, acerca de esto Aragón (2001) opina lo siguiente:

Si la compra y venta a crédito no beneficia a todas las partes de una transacción, debería dejar de usarse. Es evidente que los compradores disfrutan de la disponibilidad crédito, y los negocios a su vez, se benefician de la concesión de créditos de sus acreedores. El crédito de los proveedores, aporta capital de trabajo a los pequeños negocios y frecuentemente permite que negocios marginales continúen trabajando. (p.308)

Las operaciones a crédito son beneficiosas para todas las partes de la relación comercial, tanto clientes como proveedores encuentran un espacio para poder realizar su actividad comercial de manera libre, sin presiones de realizar pagos al contado, en ese sentido hacen posible que las empresas nuevas y que cuentan con poco capital puedan mantenerse en el mercado mediante la compra venta de bienes.; por ejemplo, los pequeñas empresas que se dedican a comprar y vender productos de primera necesidad.

Los grandes proveedores de estos productos los venden a crédito a los pequeños negocios y estos a su vez al consumidor final, por lo cual no deben esperar para contar con el dinero suficiente para cumplir con el pago a su proveedor. Si todas las transacciones se realizaran al contado estos pequeños negocios no tendrían modo de sobrevivir y crecer.

2. PRESUNCIÓN GENERAL DE OPERACIONES AL CONTADO EN EL SISTEMA DE DETRACCIONES

En el Sistema de detracciones, todo está diseñado para asegurarle al estado el futuro ingreso de recursos, es una herramienta administrativa creada con una finalidad, la de asegurar el pago de impuestos y multas futuras. En ese afán de asegurarse los recursos, hay muchos detalles en los cuales los legisladores no han pensado, como por ejemplo que la mayoría de operaciones en el tráfico comercial se realizan a crédito y que al crear el Sistema se ha pensado de manera

predominante que todas las operaciones se realizan al contado, en ese sentido en nuestra opinión creemos que un detalle muy importante que no se ha tenido en cuenta, es que muchos de los clientes incumplen el depósito anticipado porque no tienen la liquidez suficiente más que por no tener la voluntad de realizarlo.

2.1. Falta de liquidez como factor de incumplimiento del depósito

Gitman (2000) define a la liquidez como:

La liquidez se define como la capacidad de una empresa de hacer frente a sus obligaciones a corto plazo conforme se vencen, es aquella disposición inmediata de fondos financieros y monetarios para hacer frente a todo tipo de compromisos. (p.13)

Podemos decir entonces que la liquidez es la disposición de dinero en efectivo para el pago de las obligaciones vencidas, para contar con ella cada vez que haga falta es preciso realizar un planeamiento previo que esté interrelacionado con las etapas y la duración de los diversos procesos productivos de las empresas, planeamiento que va en directa relación con las obligaciones que la empresa asume. A su vez existen también los activos líquidos, los cuales son definidos por Ortega (2008) como:

Aquellos que fácilmente pueden convertirse en efectivo sin una pérdida significativa de su valor original. La conversión de los activos en efectivo, especialmente de los activos circulantes, como los inventarios y cuentas por cobrar, es el medio principal de una empresa para obtener los fondos que necesita para liquidar sus cuentas circulantes. (p.19)

Pueden ser ejemplos de activos líquidos las acciones de empresas cotizadas en bolsa, depósitos bancarios a plazo fijo, los bonos y otros valores del mercado de renta fija que sean negociables como los pagarés, letras y obligaciones. El activo líquido por excelencia es el dinero en efectivo, el cambio de los demás activos líquidos por el efectivo se da en base a las obligaciones que se tengan que cumplir y al

planeamiento que han realizado los empresarios. Líneas arriba hemos tratado acerca de la libertad de gestión, pero creemos conveniente hacer hincapié en lo que un autor denomina Decisiones de los empresarios y la interrelación que tiene con la liquidez de la empresa, es así que Herrera (2016) expresa lo siguiente:

Se define como las combinaciones de situaciones y conductas que pueden ser descritas en términos de tres componentes esenciales: alternativas, consecuencias y sucesos inciertos. Es el proceso mediante el cual se realiza una elección entre las alternativas o formas de resolver diferentes situaciones, básicamente, es elegir una alternativa entre las disponibles a efecto de resolver un problema actual o potencial. (p.43)

Mediante lo expresado por el autor en mención nos podemos dar cuenta que las empresas instituciones que de alguna forma “tienen vida propia”, en el sentido que dependen de una multitud de factores que pueden variar incluso la programación de actividades realizada con anticipación, es así que, al realizar las proyecciones, sería muy difícil asegurar que se contará con el dinero suficiente para cumplir con parte de las obligaciones de modo anticipado.

Es allí donde la falta de liquidez adquiere un sentido determinante para el cumplimiento de lo impuesto por el Sistema de detracciones, dado que constituye un impedimento insalvable para su cumplimiento. Es así que la obligatoriedad de la norma no pasa solamente por las multas en virtud del incumplimiento, sino que se ha tornado en una suerte de requisito sustancial para el uso del crédito fiscal, tal como expresábamos en el segundo capítulo de la presente investigación, cuando tratábamos acerca de la naturaleza del Spot, cabe resaltar que bajo esta premisa el Sistema de detracciones, se ha convertido en parte esencial de la vida de la empresa.

Es así que el problema del diseño del pago de las detracciones altera la forma en que se realizan las operaciones comerciales afectándose la libertad de empresa y el tráfico comercial, esto sin añadir aún el sobre costo que significa para el

comprador tener que cumplir con este tipo de obligaciones “administrativas” accesorias a las operaciones comerciales principales.

2.2. Falta de regulación ajustada a la realidad del art. 7 del D.Leg 940

La presente investigación tiene como parte de su finalidad identificar diversos factores que en conjunción traen como consecuencia la configuración de la confiscatoriedad en el Sistema de detracciones con respecto a las operaciones a crédito. Es menester refrescar el concepto del Sistema de detracciones antes de iniciar con el presente punto, según Herrera (2014):

Las detracciones consisten en que el cliente (adquiriente de los bienes o usuario del servicio), deban restar, sustraer o mejor desviar un porcentaje del precio de venta o de la contraprestación por el servicio a cancelar al proveedor a fin de depositarlo en una cuenta corriente a nombre de este último en el Banco de la Nación , cuenta corriente que en principio solo puede ser utilizada para el pago de obligaciones tributarias pudiendo eventualmente solicitar la liberación de dichos fondos, siempre que se cumplan determinados requisitos.

En ese orden de ideas, uno de aquellos factores mencionados líneas arriba, es el momento en que, según la norma, se debe realizar el depósito en la cuenta del vendedor, en el segundo capítulo de la presente investigación hemos tratado acerca del momento del depósito como parte de la descripción general del Sistema, en este punto realizaremos una crítica al art. 7 del D. Leg 940, con la finalidad de sustentar nuestra postura para la postulación de alternativas para eliminar la confiscatoriedad del Sistema de Detracciones en las operaciones a crédito.

En el art. 7 del mencionado decreto, se establecen diferentes momentos en razón del tipo de operación comercial y el tipo de bienes que están involucrados, en la presente investigación nos hemos centrado principalmente en la venta de bienes muebles y prestación de servicios grabados con IGV. Estos están comprendidos en el literal a y b del 7.1, y tienen diferentes momentos según sea el caso para su depósito, a continuación, trataremos cada supuesto y los problemas en su aplicación en la realidad.

Con respecto a los bienes muebles:

a) Con anterioridad al traslado del bien fuera del centro de producción

Esta en nuestra opinión, es la manera más segura de realizar los depósitos, pero a la vez más complicada, lo que manda la norma es que antes de que los bienes sean entregados el cliente certifique el pago mediante un voucher de depósito. Es la más segura porque el vendedor el pago de esa parte del total de la venta y a la vez es compleja porque en el tráfico comercial es muy difícil que se den las condiciones para que un pago se realice por anticipado.

A lo largo de la presente investigación hemos tratado temas como la libertad contractual, el margen de actuación que tienen las personas y que nos brinda la ley, la empresa y la importancia de la libertad de gestión y los impedimentos de los empresarios. Todo ello en razón de este inciso que en nuestra opinión constituye un condicionante perjudicial para la actividad comercial y que resulta muy difícil de cumplir en la práctica.

El hecho de condicionar la venta al cumplimiento anticipado de una parte del pago del total del valor, constituye un obstáculo para el tráfico comercial, la norma impone que el vendedor espere hasta que un cliente que tenga los medios para pagar al contado desee hacer negocios con él. Esta situación perjudica enormemente a los contribuyentes porque perciben que lo único que le interesa a la Sunat por medio de esta herramienta administrativa es que las detracciones se paguen no importando si el que lo hace es realmente el sujeto obligado.

A su vez es paradójico porque a pesar de lo dicho en el párrafo anterior, efectivamente el depósito anticipado es el método más idóneo para asegurar el pago de las detracciones, porque una vez retirados los bienes de la planta o una vez prestado el servicio es materialmente imposible poder asegurar que el obligado pague las detracciones, porque basta con que demore el desembolso, dicho pago

lo termina realizando el vendedor sin que exista modo alguno de reembolsar la cantidad cancelada de forma inmediata.

Para el estado las detracciones ya fueron pagadas, y como “es responsabilidad del vendedor asegurar el depósito de las detracciones”, al verse ya satisfecho el pago, no tiene qué exigírsele al adquirente, porque ya no hay pago alguno que realizar, pero al vendedor nadie le resarce el daño económico que se le ha causado, por lo cual a nuestro criterio, para el vendedor éste momento de depósito de las detracciones es el más conveniente con respecto al aseguramiento del depósito, pero a la vez se le complica conseguir clientes que quieran trabajar con pagos anticipados.

La realidad con respecto a este depósito anticipado, es que prácticamente nadie o muy pocos sigue lo que la norma dice, quedando estos mandatos alejados de la realidad, en razón que nadie deposita por adelantado el valor del bien o servicio en un negocio, por múltiples razones que hemos explicado líneas arriba como son la desconfianza, la iliquidez o simplemente el deseo de no arriesgarse a que el producto o servicio no sea lo que se espera.

Es así que a modo de conclusión del comentario al primer momento de depósito de las detracciones podemos decir que en la actualidad en muy pocos casos se paga de forma anticipada, mucho menos en transacciones que involucran cantidades grandes de dinero, por lo cual aun siendo este momento de depósito el más seguro, no se realiza el depósito, la norma no se cumple en la realidad al no ser práctica o conveniente para el comprador.

Con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT.

Este momento de realizar el depósito es a nuestro criterio es un poco más justo para el adquirente porque puede poseer el bien objeto de la transacción antes de pagar por él, puede ver si la fabricación del mismo es idónea y si existe correspondencia entre lo pactado y lo que realmente se le está entregando, dado que, en el momento anteriormente descrito tenía que confiar prácticamente a ciegas en el vendedor,

porque si bien podía realizar una inspección ocular del bien, no podía empezar a utilizarlo con la finalidad.

Del lado del vendedor no resulta muy seguro porque una vez que el adquirente tiene el bien en su poder, no hay modo de asegurar el depósito de las detracciones, resultando así en la toma de un riesgo por parte del vendedor en virtud del cumplimiento una herramienta administrativa como parte del integral deber de contribuir que según el estado, no se agota solamente en el pago de tributos sino en coadyuvar a que la actividad recaudatoria pueda cumplir con su finalidad correctamente, es así que el contribuyente también está obligado a cumplir con herramientas administrativas como ésta con la finalidad de disminuir la informalidad.

- b) Con posterioridad a la anotación del Comprobante de pago en el Registro de Compras dentro del plazo que establezca la Sunat

Con respecto a este registro; Chinchay (2019) expresa lo siguiente:

El Registro de compras es un libro auxiliar y obligatorio en el que se anotan las adquisiciones tanto de bienes como servicios, que efectúa la empresa dentro de sus actividades económicas, están obligados a llevar registro de compras en principio los contribuyentes el IGV, los sujetos acogidos al Régimen general del impuesto a la renta, así como aquellos acogidos al régimen especial de este impuesto (p.56).

En ese sentido, opinamos que el hecho de que la norma obligue a que el depósito sea posterior a la anotación en el registro de ventas no brinda ninguna seguridad que el pago sea realizado por parte del adquirente, esto traería como resultado la configuración de la misma situación que hemos venido exponiendo hasta aquí, el posible perjuicio del vendedor al asumir una deuda que en estricto no le corresponde, pago que posteriormente no podrá serle resarcido al no existir un modo expuesto en la norma.

c) Hasta la fecha de pago total o parcial del proveedor

Este momento es el más utilizado en el tráfico comercial, es lo más lógico que la suma que debe depositarse en calidad de detracciones comúnmente comparta la suerte y consecuentemente el tiempo de pago del monto total, en ese sentido, nos parece la ocasión más ajustada a la realidad que la norma nos brinda, por cuanto no existe aún una cultura del depósito anticipado y comúnmente los sujetos del negocio jurídico aprecian a las detracciones como parte del valor total, sin tomar en cuenta que materialmente son sumas de dinero que corresponden a distintos criterios por disposición de la norma.

Ahora bien, como parte negativa encontramos el mismo obstáculo que hemos venido desarrollando en los anteriores momentos, la falta de seguridad existente con respecto al reembolso de lo pagado indebidamente por el vendedor en caso que el adquiriente no cumpla con esa obligación. En ese sentido no es muy útil que amplíen el plazo hasta la fecha total o parcial de pago del proveedor, si no existe modo de asegurar el reembolso de lo pagado por parte del vendedor.

E) En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso de retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a del artículo 3 de la ley del IGV.

Este momento de depósito, intenta dar mayor libertad de elegir al adquiriente porque puede ser cuando el bien se retire o cuando se emita el comprobante de pago, fecha que debe estar dentro del mes en donde se realizó la operación físicamente, en ese sentido el plazo máximo es hasta el último día del mes. Con respecto al retiro de bienes considerado venta según el art. 3 de la ley del IGV, la mencionada norma expresa lo siguiente:

Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Se encuentran comprendidas en el párrafo anterior las operaciones sujetas a condición suspensiva en las cuales el pago se produce con anterioridad a la existencia del

bien. También se considera venta las arras, depósito o garantía que superen el límite establecido en el Reglamento.

Es así que, el primer supuesto, que es el momento de retiro de los bienes, ya lo hemos tratado antes como uno de los momentos propuestos por la norma, es así que diremos solamente que sería el momento más justo pero que no hay muchos clientes a pagar al contado, constituyendo esto un condicionante para el libre tráfico comercial.

El análisis realizado tiene como finalidad mostrar que, si bien existen alternativas en los tiempos para el depósito, todos ellos de una u otra manera hacen que el Sistema de detracciones afecte a las partes del negocio. En ese sentido estamos convencidos que dos de los momentos en efecto son los más adecuados para realizar el depósito, antes de la operación y en el momento del retiro de los bienes, son los únicos mediante los cuales el proveedor puede tener la certeza de recibir el dinero.

El gran problema es que, es complicado que los clientes cambien su modo de realizar los negocios por cumplir con la norma, lo cual trae como consecuencia que no se cumpla con el depósito en los dos momentos expuestos. Consecuentemente se utilizan los otros momentos, el problema es que después de retirados los bienes ya no hay modo de asegurar el depósito, dejando abierta la posibilidad de incumplimiento por parte del adquirente y sin un mecanismo que asegure el reembolso al vendedor de lo indebidamente cancelado.

2.3. Insuficiencia del control establecido en el Art. 11 del D. Leg 940

Como contenido del Art.11 del D. Leg 940 tenemos expresa la facultad de la Sunat para verificar el cumplimiento de las obligaciones y la obligación de los administrados de brindar las facilidades necesarias, es así que, en el art siguiente se detallan las infracciones y las sanciones correspondientes como vemos a continuación

Infracciones y sanciones del Régimen

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

Fuente: Decreto Legislativo 940

Como puede verse el control que brinda Sunat se basa en un conjunto de multas, algo muy común en el derecho administrativo como parte de la facultad sancionadora de las instituciones, de esa forma buscan persuadir tanto al proveedor como al cliente para que cumplan con lo estipulado en la norma.

En la primera infracción se sanciona al sujeto que incumpla con el depósito, en ese sentido el mencionado sujeto debe ser el adquiriente, lo cual resulta justo, es una sanción que busca hacer que el obligado cumpla con su responsabilidad. Lo que llama la atención es que si el tiempo transcurre el vendedor es quien asume esa deuda, la detracción entonces es pagada, sin embargo, igual se aplica la multa por no cumplir con el depósito, pero en ningún momento se resarce el daño causado al vendedor.

En el segundo supuesto podemos observar claramente la imposición de la norma con respecto a la forma de cómo hacer negocios, es el momento como expresábamos más seguro para tener la certeza del depósito, antes de la entrega de los bienes, pero a su vez carga con una responsabilidad al proveedor, la cual le dificulta el conseguir clientes que quieran trabajar bajo esas condiciones y si no lo

hace es pasible de una multa aparte de tener que asumir el pago de las detracciones. Con respecto al tercer supuesto, es parecido al tratado en este párrafo, con la diferencia que no sólo es pasible de multa el proveedor sino también un tercero que actúe por cuenta del proveedor

Con respecto al cuarto supuesto podemos decir que es parecido al primer y segundo, aquí se sanciona el destinar la cantidad correspondiente a las detracciones par otra finalidad, entendiéndose por esto que esa cantidad aún no ha sido depositada, por lo cual en nuestra opinión es solo una pequeña variación de los primeros supuestos porque en ellos también se sobreentiende que al no depositar las detracciones es porque se han utilizado los fondos para otra finalidad. Acerca del quinto supuesto no vamos a pronunciarnos en razón que no se relaciona con la presente investigación.

A modo de conclusión del análisis de este artículo podemos decir que mediante las sanciones se hace patente la obligatoriedad del cumplimiento del Régimen , sin embargo en la realidad surgen dos efectos, que se obstaculice el tráfico comercial debido a los condicionantes que el Régimen impone y por otro lado que aún con esas multas existen casos en los que el adquiriente no cumple con el depósito ante lo cual en vendedor tiene que hacerse cargo de este importe sin que después exista modo de que se le reembolse lo cancelado.

3. ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN A LO ESTIPULADO EN EL D. LEG. 940

3.1. Acción de repetición

El problema descrito hasta aquí, desde la perspectiva del derecho civil sería la pérdida patrimonial surgida en virtud del depósito de una obligación que si bien es solidaria, en primer término es deber del comprador realizarla, situación que se genera producto de una relación entre privados pero que a su vez es parte de un mandato de la ley, en virtud de una norma que crea una herramienta administrativa que tiene por finalidad asegurar a la Sunat que es el ente recaudador, el pago de obligaciones presentes y futuras en su mayoría de índole tributario.

Hay muchos casos en que las relaciones jurídicas no terminan en estricto con el pago de la obligación que las genera, y quedan cosas pendientes aún por reclamarse entre las partes, puede ser a consecuencia de un error, confusión o como en el presente caso por mandato de una norma que en nuestra opinión le falta regulación, es así que una de las partes realiza un depósito que en virtud de la solidaridad que manda la ley les corresponde a los dos, pero por la inconveniencia de los momentos de depósito el vendedor se ve obligado a entregar los bienes al comprador sin que éste le deposite después las detracciones, en ese sentido se configura la ejecución de un doble depósito por parte del vendedor, porque deposita las detracciones en la compra de insumos para su proceso productivo y las detracciones que debió depositado él cuando el comprador no lo hizo.

En ese orden de ideas, a partir de la realización de un depósito que es exigible tanto a comprador como a vendedor, pero que objetivamente debe realizarse por el comprador porque es él, el encargado de cumplir con el precio total del bien que adquiere, concepto dentro del cual se encuentra el IGV, impuesto desde donde las detracciones se descuentan materialmente, al no pagarlas y tener que ser cubiertas por el vendedor, se genera el derecho de repetición, al cual Diez-Picasso (1996) define de la siguiente manera: Derecho o acción para el reclamo de un pago indebido o pago por otro (p.484)

Así las cosas, hemos creído conveniente utilizar el mecanismo de repetición del vendedor frente al comprador, porque nos parece la opción más acertada para lograr el resarcimiento del daño causado, en razón que a pesar que el pago sin importar quien lo haya ejecutado extingue la relación aunque éste provenga del vendedor, quien en estricto no debería asumir la cantidad a depositar por concepto de detracciones en virtud a la venta de los bienes que produce, mediante esta acción queda textual y expedito el derecho de repetir contra adquirente que no cumple con depositar él mismo o entregarle el dinero para que el vendedor realice el depósito correspondiente, entonces es preciso definir esta acción, Barchi (2013) refiere que:

Al que paga una obligación ajena le corresponde el derecho de reembolso frente al deudor; en tal sentido, el sujeto que pagó tiene derecho a recobrar del

deudor lo que pagó por aquél; o también, en la gestión de negocios ajenos.
(p.153)

En ese sentido a pesar que lo que se realiza aquí es un depósito y no un pago y menos indebido, en virtud de la intangibilidad de la cuenta se genera un depósito a largo plazo, sin tener la certeza que en algún momento se va a recuperar o si en el camino sucede algo un percance y Sunat cobra algún tributo, multa o infracción de allí. Es así que se genera un perjuicio para el vendedor que entrega su producto en base a la costumbre comercial y el comprador con la excusa de hacer el depósito de las detracciones después, nunca las hace.

En el presente caso la aplicación de este mecanismo sería *sui generis*, con modificaciones creadas solamente para este caso. Es preciso decir que el código civil peruano en el caso de la repetición se valora mucho a la buena fe, constituyéndose en elemento esencial para definir cuál será el resultado. Vale decir que la no cancelación de lo que debió pagar el comprador es una muestra evidente de mala fé.

En ese sentido, se aplicaría el mecanismo de la siguiente manera: Otorgar al vendedor mediante una modificatoria incluyendo la facultad de repetir contra el deudor, en caso que el primero haya realizado el depósito de las detracciones sin que el comprador le haya entregado previamente el monto por concepto de éstas, la inclusión de esta alternativa sería importante pues actualmente dentro del artículo de control que tiene Sunat, lo único que existen son multas contra el adquiriente por su incumplimiento pero no hay un modo de resarcir lo depositado por el vendedor injustamente.

Opinamos que la Sunat como ente administración de los tributos y encargado de su cobro, al ver pagada la obligación considera que la relación jurídica producto del mandato ya terminó, y que al ser una entidad administrativa no tiene la potestad para dirimir conflictos entre particulares, pero pierde de vista que mediante una herramienta administrativa se estaría perjudicando a los contribuyentes sin tener un mecanismo que les facilite la recuperación de su dinero.

Somos conscientes que Sunat sólo es un ente recaudador y fiscalizador que nada tiene que ver en la relación tributaria, por lo cual tendría que aplicarse un mecanismo entre privados con ánimo de no desnaturalizar el Sistema de detracciones, por lo cual el único camino para la recuperación sería un proceso judicial, aunque es un tanto injusto de igual forma porque en aras de coadyuvar con el gobierno para disminuir la informalidad nos estaríamos viendo involucrados en un proceso judicial.

Es así que al tener que asumir una deuda en una obligación solidaria que se termina con el pago de cualquiera de las dos partes, pero que en estricto le corresponde al adquirente porque constituye parte del precio total por el bien obtenido, tendríamos que acudir al poder judicial porque en sede administrativa no hay solución para este problema, no podemos acudir al Tribunal Fiscal porque el Spot no es considerado como una herramienta tributaria sino administrativa, por lo cual no existe un órgano en sede administrativa que pueda resarcir el daño.

Creemos que la implementación de este mecanismo debería hacerse concretamente en el art. 5 del D.Leg 940, que se refiere a las obligaciones de los sujetos, como parte de los parámetros que tiene que cumplir dentro del Spot, brindando el mecanismo como un alternativa en caso que las obligaciones estipuladas en el desarrollo del mencionado artículo no se cumplan de manera correcta, marcando así una ruta clara cuando se realice la acción judicial y sirviendo a su vez como un elemento disuasivo para los compradores, logrando así una mayor obligatoriedad y respeto al efectivo cumplimiento del depósito de las detracciones por los propios compradores o en su defecto a la entrega de la suma por este concepto al vendedor para que él realice el depósito.

CONCLUSIONES

1.- El análisis de la definición y el ámbito específico de actuación del Principio constitucional de no confiscatoriedad, así como del principio de capacidad contributiva y el derecho a la libertad de contratación, fue preciso por cuanto se determina que el Derecho Tributario en razón de la delicada tarea que cumple, debe ser regulado por dichos principios y derechos, dado que, de no ser así, podría terminar gravando de modo desmedido a los contribuyentes, causándoles un grave daño. En ese sentido dentro del análisis se relacionó el caso de las operaciones comerciales a crédito dentro del sistema de detracciones, teniendo como resultado que dicho sistema al carecer de un mecanismo de resarcimiento para el vendedor, lo obliga a pagar dos veces deviniendo en confiscatorio tanto cualitativa como cuantitativamente.

2.- Mediante la explicación de las reglas y principios del Sistema de detracciones comprendimos la razón de la creación del mismo y que, debido al éxito obtenido, se terminó extendiendo a prácticamente todas ventas de bienes y prestación de servicios. En ese sentido evaluamos la postura del Tribunal Constitucional determinando su naturaleza como una “herramienta administrativa”, no estando de acuerdo con la misma, en cuanto todas sus consecuencias son de naturaleza tributaria y realiza una función que a todas luces es recaudatoria de impuestos, por todo lo cual el sistema debe tener naturaleza tributaria para que de esa forma pueda ser alcanzado por el derecho constitucional tributario.

3.- Con respecto a la creación de un mecanismo que asegure el efectivo resarcimiento de lo pagado por el vendedor, propusimos una alternativa de solución, explicando previamente los obstáculos que complican el cumplimiento de algunas normas que regulan el Sistema y el perjuicio que causa a las empresas. Siendo la mencionada alternativa agregar una opción expresa de repetición para que el vendedor que realizó el depósito con sus propios recursos ante el incumplimiento del comprador pueda tener un asidero legal claro que lo respalde en un posible proceso donde solicite el resarcimiento.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

1. Anzola, S (2001). Administración de pequeñas empresas. Mexico: Mcgraw Hill interamericana editorores SA.
2. Alvira, R (2004). Empresa y sociedad civil. Madrid: Arias y Montano S.A.
3. Aparicio, L (2017). Impuesto General a las ventas. Lima: AELE SAC.
4. Aragón, M. Caballero, R (2001). Economía y derecho ante el siglo XXI. México: Editorial Lex Nova.
5. Arancibia, M (2018). La vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad al determinarse la obligación tributaria sobre base presunta, en aplicación del artículo 68o del código tributario. Trujillo.
6. Bravo, J (2013). Derecho Tributario Reflexiones. Lima: Jurista editores E.I.R.L.
7. Bravo, J (2018). Fundamentos de Derecho Tributario. Lima: Palestra Editores.
8. Brigham, E (2001). Fundamentos de la administración financiera. México:McGRAW HILL Interamericana editores.
9. Block, S. B. / Hirt, G. A., (2008). Fundamentos de administración financiera. Mexico D.F: Editorial Mc Graw Hill
10. Camus, Dante. Bravo, J. (2009). Derecho Tributario. Lima: Grijley editores.
11. Cazorla L. (2005). Derecho Financiero y Tributario. Navarra. Editorial Aranzadi S.A
12. Cooter, R. Thomas, U (1998). Derecho y economía. México: Fondo de cultura Económica.
13. Córdova, J (2009). Teoría General del Derecho Constitucional. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
14. Cossío. V. (2011). Escenario 2012 para las retenciones, percepciones y detracciones. Lima: Gaceta jurídica SA.
15. Chumán Rojas (2018). El Rostro Humano del Tributo. Trujillo: Editora Gráfica Real S.A.C.
16. García, C (1999). Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas. Buenos Aires: Editorial De Palma.
17. De Barros, P. (2013). Derecho Tributario, Fundamentos jurídicos de la incidencia. Lima: Editorial Grijley.
18. De Barros, P. (2012). Curso de Derecho Tributario. Lima: Editorial Griley.
19. De la Puente, Manuel (2004). El Contrato en General. Lima: Palestra editores.
20. Díez-Picazo, Luis (1996). Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Madrid: Editorial Civitas
21. Flores. J (2018). Manual Tributario. Lima: Pacífico Editores S.A.C.
22. Gitman Lawrence J., (2000). Fundamentos De Administración Financiera 8va. Ed. México D.F : Editorial Prentice Hall.
23. Giribaldi, G. (2011). Principales reparos en el IGV. Lima: Gaceta jurídica.

24. Hensel, A (2004). Derecho Tributario. Rosario: Editorial Nova Tesis.
25. Herrera, C (2014). Sistema de detracciones del impuesto General a las ventas. Lima: Editorial San Marcos
26. Morales, J. (2013). Sistema de detracciones aplicable a servicios. Lima: ecb Ediciones
27. Nuñez, L. (2016). Finanzas 1: Contabilidad, planeación y administración financiera. Mexico D.F: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
28. Ortega, R. Castillo, J. Pacherras, A. Morales, J. (2011). Manual tributario 2011, Lima: ediciones caballero Bustamante SAC.
29. Ortega Castro, Alfonso. (2008). Introducción a las Finanzas 2da. Ed. México: Editorial Mc Graw Hill.
30. Ortega, R. Castillo, J. Pacherras, A. Morales, J. (2013). Manual Tributario 2013. Lima: ECB ediciones SAC.
31. Parkin, M (1998). Microeconomía. Mexico: Lognman de Mexico S.A
32. Queralt, J. (2004). Derecho Tributario. Navarra: Editorial Aranzadi S.A
33. Reyes, C (1992). Nociones de la economía de la empresa. editorial Lex nova:Valladolid.
34. Roppo, Vincenzo. (2009). El Contrato, Lima: Editorial Gaceta Jurídica
35. Ruiz de Castilla, F. (2017). Derecho Tributario Temas Básicos, Lima: Fondo editorial PUCP.
36. Sevillano, Sandra. (2014). Lecciones de derecho tributario: Principios Generales y código tributario, Lima: Fondo editorial PUCP.
37. Sotomarino, R (2016). Los derechos del contribuyente un enfoque constitucional, Lima: Gaceta Jurídica S.A.
38. Valdivia, M (2014). Administración tributaria. Lima: Imprenta Unión S.A.
39. Yacolca, D (2019). Derecho Constitucional Tributario. Lima: Ediciones Legales E.I.R.L

Revistas:

40. Agapito, R. (2012). Aspectos tributarios a tener en cuenta a propósito de las modificaciones efectuadas al sistema de detracciones. Lima: Revista contadores y empresas.
41. Barchi, L (2013). El pago del tercero y los mecanismos de recuperación de la pérdida patrimonial sufrida por el pago de la obligación ajena en el Código Civil peruano: lus et Veritas.
42. Bravo, J (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. Lima: Revista Foro Jurídico.
43. Carrillo, M. (2012, junio). Inconsistencias del Régimen de Detracciones y propuestas para una adecuada aplicación que no genere efectos confiscatorios. Revista Actualidad Empresarial (189)
44. Carrillo, M (2012, julio). A propósito de las modificaciones efectuadas al Régimen de Detracciones, ¿Se ha flexibilizado el régimen? Revista Contadores & Empresas.

45. Cossio, V. (2010). Conozca la aplicación del SPOT en los contratos de construcción y venta de oro. Lima: Revista Contadores & empresas.
46. Dávila, J. (2010). Dos consideraciones importantes al momento de aplicar el SPOT. Lima: Revista Contadores & empresas.
47. Durán, L (2015). La transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario. Lima: Ius et veritas.
48. García, V (2008). El derecho a la igualdad. Lima: Revista Institucional de la Academia de la Magistratura N°8.
49. Giribaldi, G. (2010). ¿El régimen de deducciones es constitucional? .Lima: Revista Contadores & empresas.
50. Gonzales, J (2014, agosto). Los principios tributarios, la capacidad contributiva y el deber de contribuir. Chiclayo: Revista IUS.
51. Guevara, M. (2010) Análisis del tribunal constitucional para determinar la confiscatoriedad del tributo. Lima: Universidad San Martín de Porres.
52. Herrera, A. (2016). Razones financieras de liquidez en la gestión empresarial para toma de decisiones: Revista de Facultad de ciencias contables UNMSM.
53. Mendivil, D. (2012, junio). Últimas modificaciones del régimen de deducciones, a la ley del IGV y la ley general de aduanas. Lima: Revista contadores & empresas.
54. Odar, B. (2013). Causales y procedimiento de ingreso de fondos de la cuenta de deducciones como recaudación. Lima: Revista Contadores & empresas
55. Parra Escobar Armando. (2014). Planeación tributaria y organización empresarial. Bogota: Legis.
56. Ruiz de Castilla, F. (2013). Constitucionalización de la definición de tributo. Lima: Revista de facultad de derecho de la PUCP.
57. Sánchez, B (2014). Las Mypes en el Perú, su importancia y propuesta tributaria. Lima: Revista de investigación UNMSM.
58. Sotelo, E. (2007). Notas sobre el principio de No Confiscatoriedad en materia tributaria. Lima: Revista Derecho & Sociedad.
59. Tello, J. (2012). Recaudar es la consigna: Alcances acerca de la aplicación del sistema de deducciones a la venta de bienes exonerados del IGV. Lima: Revista Contadores & empresas.
60. Vásquez, R. (2012). Operaciones sujetas al sistema de obligaciones de pago (SPOT). Lima: Revista Contadores & empresas.
61. Vásquez, M. (2012). Criterios del Tribunal Fiscal en torno a la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones con el Estado (SPOT). Lima: Revista Contadores & empresas.

Recursos electrónicos:

62. Álvarez, S (2015). Medios de cobro y pago, 7 formas de superar la falta de liquidez de tu empresa. Recuperado de <https://expansion.mx/emprendedores/2015/06/03/7-formas-para-superar-la-falta-de-liquidez-de-tu-empresa>
63. Alva, Mario. (2012). El impuesto a la Renta y teorías que determinan su afectación. Recuperado de:

- <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>
64. Arnau, F (2009). Lecciones de derecho civil II. Recuperado de <https://libros.metabiblioteca.org/bitstream/001/142/8/978-84-691-5640-7.pdf>
 65. Avilés, L (2018). Derecho Administrativo como Herramienta de Gestión Pública. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/derecho-administrativo-como-herramienta-de-gestion-publica-huanuco-peru/>
 66. Costa, C. (2017). Los principios de equidad, capacidad contributiva e igualdad. Recuperado de <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>
 67. De la Torre, D. Chau, L. (2018). Seminario sobre tendencias tributarias a nivel administrativo, judicial y constitucional. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/files/Seminario_2_06-06-2018.pdf
 68. Farfán, L (2018). Detracciones IGV: ¿La necesidad de un urgente replanteamiento en sede constitucional? Recuperado de: <https://legis.pe/detracciones-igv-la-necesidad-de-un-urgente-replanteamiento-en-sede-constitucional/>
 69. Luque, Javier (2004). La técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18341>
 70. Madau, Mario (2006). Reflexiones sobre el tratamiento de la responsabilidad y sustitución tributarias en el ordenamiento tributario peruano. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/10_IXJorIPDT_MMM.pdf
 71. Mostacero, M (2013). Autonomía administrativa y financiera de las administraciones tributarias: La experiencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XIX-2005/xix_concurso_2do_premio_mostacero_pe.pdf
 72. Murillo y Pardo (2016). Importancia de la planeación tributaria para pymes en Colombia. Recuperado de http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/28536/17102024_2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y
 73. Novoa, J. (2008). El Principio de la capacidad contributiva. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/derysoc/2008/06/20/el-principio-de-la-capacidad-contributiva/>
 74. Picón, M. (2010). Inseguridad Jurídica: el caso de las detracciones. Recuperado de <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2014/07/10/inseguridad-juridica-caso-detraccione-jorge-picon/>
 75. Nuñez, Y. (2014). LIII Seminario de Derecho Tributario, Derecho Constitucional Tributario. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/LIII_dcho_tributario_2014.pdf
 76. Quispe, L. (2018). La Obligación Tributaria y las actividades ilícitas en el Perú. Recuperado de <http://repositorio.unfv.edu.pe/handle/UNFV/2700>
 77. Santa Cruz, Adolfo (2016). Los contratos comerciales: Efectos en la aplicación de las normas tributarias. Recuperado de <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/12477>

78. Silva, A (2015). Las operaciones comerciales. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/393516477/Las-Operaciones-Comerciales>
79. Villalobos, R. (2017). Introducción al derecho tributario. Recuperado de <http://repositorio.uasf.edu.pe/bitstream/UASF/83/1/DerechoTributarioRaulVillalobos.pdf>

Tesis:

80. Carranza, D. Cornejo, J (2018). El sistema de detracciones y su impacto tributario y financiero en las MYPES del sector transporte de carga en Lima-Perú (Tesis de pregrado). Recuperado de <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/624892>
81. Chinchay, L (2019). El cumplimiento de las obligaciones tributarias al gobierno central por la empresa consultora, constructora y de transportes “Señor de Cautivo” E.I.R.L. provincia de Recuay (Tesis de pregrado). Recuperado de http://repositorio.uladech.edu.pe/bitstream/handle/123456789/12134/EMPRESAS_OBLIGACIONES_TRIBUTARIAS_CHINCHAY_OBISPO_QUINCINIO_LUGON.pdf?sequence=1&isAllowed=y
82. Fernández, C (2018). Delimitación de fundamentos dogmáticos que justifican la inclusión de la figura de la despersonalización en el ordenamiento jurídico peruano para los casos en que existan créditos laborales (Tesis de pregrado). Recuperado de http://repositorio.unc.edu.pe/bitstream/handle/UNC/2793/T016_72544585_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y
83. Olin, J (2018). Fiscalización del incremento patrimonial no justificado de las personas naturales ante la Sunat en la ciudad de Arequipa en el 2017 (Tesis de pregrado). Recuperado de <http://repositorio.unsa.edu.pe/bitstream/handle/UNSA/8019/COolpajm.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
84. Padilla, R. (2014). El sistema de detracciones del IGV y su efecto en la liquidez y rentabilidad de las empresas prestadoras de servicios de alquiler de maquinaria del distrito de cajamarca 2011-2012 (Tesis de pregrado). Recuperado de: <http://repositorio.unc.edu.pe/bitstream/handle/UNC/1747/EL%20SISTEMA%20DE%20DETRACCIONES%20DEL%20IGV%20Y%20SU%20EFECTO%20EN%20LA%20LIQUIDEZ%20Y%20RENTABILIDAD%20DE%20LAS%20EMPRESAS%20PRES.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
85. Peredo, E. Quispe, F (2016). La Detracción del Impuesto General a las Ventas y su influencia en la liquidez y rentabilidad en la Empresa de Transportes El Tauro Express E.I.R.L. de la Ciudad de Juliaca (Tesis de pregrado). Recuperado de <https://repositorio.upeu.edu.pe/handle/UPEU/524?show=full>
86. Puma, Y (2016). Incidencia del saldo a favor del exportador en la Situación Financiera de la empresa Procesadora Agroindustrial la Joya SAC de la Ciudad de Arequipa Periodo 2015. Recuperado de <http://bibliotecas.unsa.edu.pe/bitstream/handle/UNSA/3734/Copuguyf.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

87. Salazar, O (2018). El sistema de detracciones del IGV y su influencia en la gestión financiera de la empresa NCF servicios compartidos s.a. año 2017 (Tesis de pregrado). Recuperado de <http://repositorio.urp.edu.pe/handle/URP/1665>

Leyes:

88. Decreto Legislativo N°1110, que modifica el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N°940
89. Decreto Legislativo N°917, que crea el SPOT con el Gobierno Central
90. Decreto Legislativo N°940, que modifica el D.Leg. N°917.
91. Resolución de Superintendencia N°246-2017/SUNAT

Jurisprudencia:

92. Resolución del Tribunal Constitucional. exp. N°03769-2010-pa/tc
93. Resolución del Tribunal Fiscal N°09870-1-2008