

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO



TESIS

**PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y DERECHO AL DEBIDO
PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN
DEL SISTEMA DE DETRACCIONES**

PRESENTADA POR:

LI GIANCARLO JHONATAN MEDINA ALVAREZ

PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:

MAGISTER SCIENTIAE EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO ADMINISTRATIVO Y GERENCIA PÚBLICA

PUNO, PERÚ

2019

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL ALTIPLANO

ESCUELA DE POSGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO



TESIS:

**PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y DERECHO AL DEBIDO
PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN
DEL SISTEMA DE DETRACCIONES**

PRESENTADA POR:

LI GIANCARLO JHONATAN MEDINA ALVAREZ

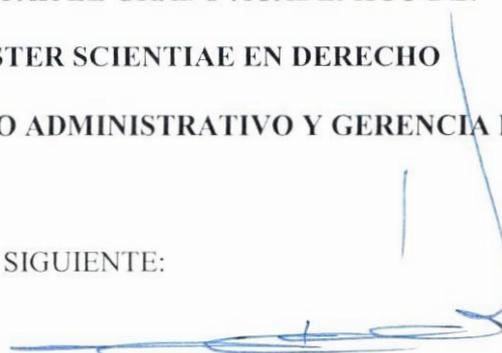
PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:

MAGISTER SCIENTIAE EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO ADMINISTRATIVO Y GERENCIA PÚBLICA

APROBADA POR EL JURADO SIGUIENTE:

PRESIDENTE

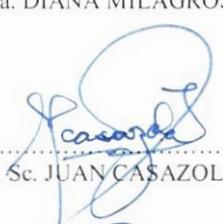


.....
Dr. WALDYR WILFREDO ALARCÓN PORTUGAL

PRIMER MIEMBRO

.....
Dra. DIANA MILAGROS DUEÑAS ROQUE

SEGUNDO MIEMBRO



.....
M. Sc. JUAN CASAZOLA CCAMA

ASESOR DE TESIS



.....
Dr. JAVIER SOCRATES PINEDA ANCCO

Puno, 07 de agosto de 2019

AREA: Derecho Procesal Administrativo.

TEMA: Principio de No Confiscatoriedad.

LINEA: Debido Proceso

DEDICATORIA

A Dios por permitirme culminar este trabajo, a mis Padres por el apoyo y amor incondicional, a mi Esposa por su paciencia.

AGRADECIMIENTOS

Mi agradecimiento a los docentes de la Escuela de Posgrado, Maestría en Derecho, Mención Derecho Administrativo y Gerencia Pública por el conocimiento y experiencia impartida en cada una de las clases.

De igual manera, a mi Asesor, Dr. Javier Pineda Ancco por su tiempo dedicado para las recomendaciones y su predisposición.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
DEDICATORIA	i
AGRADECIMIENTOS	ii
ÍNDICE GENERAL	iii
ÍNDICE DE TABLAS	vi
ÍNDICE DE FIGURAS	vii
ÍNDICE DE ANEXOS	viii
RESUMEN	ix
ABSTRACT	x
INTRODUCCIÓN	1

CAPÍTULO I**REVISIÓN DE LA LITERATURA**

1.1. Contexto y Marco Teórico	2
1.1.1. El sistema tributario.....	2
1.1.2. Derecho tributario peruano.....	3
1.1.3. Derecho constitucional tributario	3
1.1.4. Potestad tributaria.....	3
1.1.5. Principios del derecho tributario	4
1.1.6. El tributo y la obligación tributaria	5
1.1.7. Procedimientos tributarios.....	6
1.1.8. Infracciones y sanciones.....	6
1.1.9. Impuesto general a las ventas	7
1.1.10. Sistema de detracciones.....	11
1.1.11. Procedimiento de ingreso como recaudación	14
1.1.12. Regulación del procedimiento de ingreso como recaudación por parte de la administración tributaria.	16
1.1.13. Procedimiento de extorno de ingreso como recaudación	22
1.1.14. Principio de no confiscatoriedad	24
1.1.15. Derecho al debido proceso	29
1.1.16. Marco conceptual	42
1.2. Antecedentes	43

CAPÍTULO II**PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

2.1.	Identificación del problema	45
2.2.	Definición del problema.....	49
2.2.1.	Problema general	49
2.2.2.	Problemas específicos	49
2.3.	Intención de la investigación.....	49
2.4.	Justificación	50
2.5.	Objetivos	50
2.5.1.	Objetivo general	50
2.5.2.	Objetivos específicos	50

CAPÍTULO III**METODOLOGÍA**

3.1.	Acceso al campo	51
3.2.	Selección de informantes y situaciones observadas.....	51
3.3.	Estrategias de recogida y registro de datos	52
3.4.	Análisis de datos y categorías	53

CAPÍTULO IV**RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

4.1.	Objetivo Específico N° 01:	54
4.1.1.	Principio de no confiscatoriedad	54
4.1.2.	Regulación del principio de no confiscatoriedad en el derecho peruano	58
4.1.3.	Aplicación del principio de no confiscatoriedad a las detracciones	60
4.1.4.	Aplicación del principio de no confiscatoriedad en el procedimiento de ingreso como recaudación.....	67
4.2.	Objetivo Específico N° 02:	69
4.2.1.	Vulneración del principio de no confiscatoriedad.....	70
4.2.2.	Limitación del derecho a la propiedad	71
4.2.3.	El lado cualitativo del principio de no confiscatoriedad	73
4.2.4.	Debido proceso en el derecho administrativo	74
4.2.5.	Debido proceso en el procedimiento de ingreso como recaudación	77
4.2.6.	Vulneración del debido proceso	77
4.3.	Objetivo Específico N° 03:	88

4.3.1.	Regulación del procedimiento de ingreso como recaudación	88
4.3.2.	Las causales del procedimiento de ingreso como recaudación.	89
4.3.3.	Crítica al extorno del ingreso como recaudación	98
4.3.4.	Análisis de resoluciones del tribunal fiscal vinculadas al ingreso como recaudación con implicancia en el debido proceso y no confiscatoriedad.....	101
4.3.5.	Análisis de casos específicos sobre resoluciones del tribunal fiscal	106
4.4.	Objetivo general de la investigación	109
CONCLUSIONES		111
RECOMENDACIONES.....		113
BIBLIOGRAFÍA		114

ÍNDICE DE TABLAS

	Pág.
1. Tributos en el Perú.....	2
2. Fines y objetivos de los sistemas administrativos del IGV	12
3. El principio del debido procedimiento.....	41
4. Actos de notificación del procedimiento	80
5. Infracción art. 177, numeral 7.....	95
6. Infracción art. 174, numeral 1.....	96
7. Infracción art. 175, numeral 1.....	96
8. Infracción art. 176, numeral 1.....	96
9. Infracción art. 177, Numeral 1.....	97
10. Infracción Art. 178, numeral 1.....	97
11. Requisitos para el extorno.....	100
12. Tipos de medios de impugnación	102
13. Causales identificadas.....	103
14. Causales e implicancia con la No Confiscatoriedad.....	104
15. Implicancia con las garantías del debido proceso.....	106

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
1. Evolución del IGV en el Perú	8
2. Características del IGV	10
3. Ámbito de aplicación del IGV	11
4. Funcionamiento del sistema de deducciones.....	14
5. Procedimiento de ingreso como recaudación	79
6. Anexo de comunicación de inconsistencia	84

ÍNDICE DE ANEXOS

	Pág.
1. Ficha de observación documental.....	122
2. Ficha de análisis.....	123
3. Detalle de RTF analizadas	124
4. Resoluciones específicas.....	126

RESUMEN

El Derecho Tributario suele ser asociado a una descripción meramente cuantitativa, calificando que su ejercicio implica determinación de cifras o cálculos. Precisamente, un tema que resulta poco estudiado para los Abogados es el Sistema de Deduciones, y propiamente dentro de este, el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, que regula el traslado del dinero de la cuenta del Banco de la Nación a una cuenta de SUNAT que atenta contra el Principio de No Confiscatoriedad regulado en el Art. 74 de la Constitución Política del Perú, y se vulnera el Derecho al Debido Proceso, por ser procedimiento expeditivo, sin la debida motivación, limitando el derecho a la defensa frente a un nuevo órgano. Por ello, se planteó como PROBLEMA ¿Existe vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria?, y como OBJETIVO: Determinar la existencia de vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria; se realizó una Investigación Cualitativa, de tipo Explicativa, con el método Analítico e Inductivo, y en base a una Investigación Jurídica Empírica; la investigación permitió determinar que no existe una regulación adecuada, pues hay vulneración de derechos y principios; se determinó que el Artículo 74° de la Constitución que regula al Principio de no Confiscatoriedad, debe aplicarse al procedimiento de ingreso como recaudación, asimismo el debido proceso constituye una garantía que permite desarrollar los procesos de manera justa, y la regulación actual del ingreso como recaudación es irregular pues vulnera el principio de no Confiscatoriedad al apropiarse de los fondos del contribuyente y el debido proceso al no respetar las garantías que la componen, tales como debida motivación, *non bis in ídem*, notificación válida, autoridad competente, entre otros.

Palabras clave: causal, derecho, deducción, principio y recaudación

ABSTRACT

Tax Law is usually associated with a purely quantitative description, qualifying that its exercise implies determination of figures or calculations. Precisely, an issue that is little studied for lawyers is the System of Deductions, and properly within this, the Income Procedure as Collection, which regulates the transfer of money from the Bank of the Nation account to a SUNAT account that violates the Non-Confiscation Principle regulated in Article 74 of the Political Constitution of Peru, and violates the Right to Due Process, as it is an expeditious procedure, without due motivation, limiting the right to defend against a new body. Therefore, it was raised as a PROBLEM Is there a violation of the Non-Confiscatory Principle and the Right to Due Process in the Income Procedure as Collection of the Derogation System that the Tax Administration applies ?, and as OBJECTIVE: To determine the existence of violation of the Principle of Non-Confiscation and the Right to Due Process in the Income Procedure as Collection of the Derogation System applied by the Tax Administration; a Qualitative Investigation was carried out, of Explanatory type, with the Analytical and Inductive method, and based on an Empirical Legal Research; the investigation made it possible to determine that there is no adequate regulation, since there are violations of rights and principles; it was determined that Article 74 of the Constitution that regulates the Non-Confiscatory Principle, must be applied to the income procedure as collection, likewise due process constitutes a guarantee that allows processes to be developed in a fair manner, and the current regulation of income as collection is irregular because it violates the principle of Confiscatoriedad by appropriating the funds of the taxpayer and due process by not respecting the guarantees that comprise it, such as due motivation, *nen bis in idem*, notification validity, competent authority, among others.

Keywords: causal, collection, deduction, principle and right.

INTRODUCCIÓN

El Sistema Deduciones, implica el descuento que realiza el adquirente al proveedor sobre un monto, para depositarlo en la cuenta del último, es decir realiza descuento de la operación. Dicha cuenta puede ser objeto del Procedimiento de Ingreso como Recaudación, que implica el traslado del dinero de la cuenta de deducciones del proveedor a una cuenta de la Administración Tributaria con la finalidad de destinarlo única y exclusivamente para el pago de deudas tributarias. Este acto de tomar el dinero del proveedor vulnera el Principio de No Confiscatoriedad y el Debido Proceso, pues por un lado limita el derecho de los fondos depositados al trasladarlos a otra cuenta e inmovilizarlos, y por otro el desarrollo de dicho procedimiento tiene irregularidades respecto a los actos que conforma el mismo, lo que genera una indefensión de los contribuyentes. Por ello bajo se planteó el siguiente PROBLEMA: ¿Existe vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria?, y como OBJETIVO: Determinar la existencia de vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria. Así, resulta importante el estudio de este procedimiento, pues se determinó que existe vulneración a derechos y principios que afectan el desarrollo de la actividad económica de los contribuyentes. La investigación pertenece al Área: Derecho, Línea: Derecho Administrativo, Tema: Procedimiento de Ingreso como Recaudación. La metodología que se utilizó fue a través del MÉTODO ANALÍTICO para descomponer el estudio de las causales del ingreso como recaudación, el principio de no confiscatoriedad y el derecho el debido proceso, e INDUCTIVO a través de un estudio particular para llegar a proposiciones generales; se realizará un tipo de investigación EXPLICATIVA, pues se profundizará el estudio de la problemática que existe. El Diseño será de tipo CUALITATIVO, debido a que se realizará una recolección de datos sin medición numérica con la finalidad de generar una adecuada interpretación, y se utilizará un tipo de INVESTIGACIÓN JURÍDICA EMPÍRICA (jurídica social). La estructura del informe está dada de la siguiente manera, en el Capítulo I se estudiará la Revisión de la Literatura, Capítulo II el Planteamiento del Problema, Capítulo III la Metodología, y el Capítulo IV los Resultados y Discusión; cada uno de ellos tiene un detalle para permitir explicar la investigación que se procederá a desarrollar en las páginas siguientes.

CAPÍTULO I

REVISIÓN DE LITERATURA

1.1. Contexto y Marco Teórico

1.1.1. El sistema tributario

La regulación de Derecho Tributario en el Perú tiene su base en la Constitución Política del Perú; sin embargo, es a través de leyes especiales que se regula todos los procedimientos y aplicaciones de los tributos. Así, en el Perú tenemos la Ley Marco Del Sistema Tributario Nacional creado por el Decreto Legislativo N° 771, vigente desde el 31 de diciembre de 1993. El mencionado cuerpo normativo, en su Artículo 2°, establece que el Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por: El Código Tributario, que es la norma que regula todo el sistema tributario; y los siguientes Tributos, dependiendo de la competencia:

Tabla 1

Tributos en el Perú

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

Fuente: Ley marco del sistema tributario nacional

1.1.2. Derecho tributario peruano

Sevillano (2014) menciona que el derecho tributario, se encarga de cómo los Estado obtienen de forma legítima, dinero de los particulares para financiar la actividad pública. Como disciplina, estudia los tributos, y la normativa que regula su creación y aplicación. En tal sentido, el objetivo principal del derecho tributario es regular las categorías jurídicas tributarias que hacen posible estas transferencias de riqueza y estudiar las relaciones jurídicas que se producen por ellas, todo ello en el marco del respeto por los derechos fundamentales y el orden constitucional que impone un Estado constitucional de derecho.

1.1.3. Derecho constitucional tributario

Es una parte del derecho constitucional, que es tributaria por el objeto al que se refiere, pero que es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determinado sector, el de la actividad tributaria. La soberanía es la cualidad abstracta que permite al Estado fijar los casos en que le corresponden las pretensiones tributarias concretas; la disciplina de la soberanía del Estado y de las otras entidades públicas a las cuales la estructura jurídica estatal reconoce soberanía originaria o derivada en lo que se refiere a la creación de las pretensiones tributarias, es tarea de un conjunto de normas de grado superior a las normas de las leyes en que se prevén las concretas relaciones tributarias, porque la soberanía es un presupuesto de la misma emanación de estas leyes (Jarach, 1982).

1.1.4. Potestad tributaria

Para Bravo (2015) la potestad tributaria es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación al (...) fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia legislativa una consecuencia lógica de la soberanía del Estado.

La potestad tributaria del Estado, regulada en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, es una atribución reservada al legislador para crear tributos mediante leyes o decretos legislativos (facultad delegada al Poder Ejecutivo). Dicha facultad se encuentra sujeta los siguientes principios o directrices para que su ejercicio del sea compatible con la Constitución, éstos principios están expresos en

nuestro Texto Normativo: principio de reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales y al principio de con confiscatoriedad de los tributos; pero, existen también principios implícitos, no menos importantes ya que son vinculantes al momento en que el Estado ejercita su poder tributario, dentro de estos se encuentran el principio de capacidad contributiva, de seguridad jurídica en materia tributaria y de deber de contribuir con los gastos públicos. En ese sentido, cumplen doble función. Una positiva, en la que se constituyen como fuentes del ordenamiento jurídico al momento de legislar normas jurídicas, al momento de que los jueces emiten alguna decisión jurisprudencial, y como referencia obligatoria para la interpretación de las leyes; Otra, negativa, a cual consiste en que gracias a su contenido amplio y abstracto sirven como medio para excluir valores contrapuestos y normas legales sustentadas en estos valores que contravengan estos principios (Guevara, 2010).

Robles (2008) señala que se debe evitar que el poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía de las empresas, las familias y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

1.1.5. Principios del derecho tributario

Tal como se mencionó en lo referido a la Potestad Tributaria, la misma tiene limitaciones del *ius imperium* que detenta el Estado en base el respeto de los principios que señala el Art. 74 de la Constitución Política del Perú, pues éstos serán las directrices sobre las cuales se orienta toda actuación que realice la Administración Tributaria y/o los Contribuyentes.

Dicho artículo 74° de la Constitución ha plasmado cuatro principios constitucionales que informan la creación de normas tributarias; sin embargo, estos principios, no son los únicos, pues existen “principios que no figuran recogidos en ninguna ley o costumbre, es decir, que no constituyen el significado de ninguna disposición normativa, sino que son construidos en sede interpretativa” (Prieto, 2013).

1.1.6. El tributo y la obligación tributaria

En lo que respecta al Tributo, Huamani (2015) define al mismo como la prestación pecuniaria obligatoria establecida por Ley y derivada de la realización de un supuesto de hecho, cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines.

El tributo como prestación correspondiente al deber jurídico del sujeto pasivo, es utilizado para mencionar el comportamiento de cierta persona, física o jurídica que se sustancia en el pago de una determinada cantidad pecuniaria. El énfasis recae en el proceder de conducirlo al lugar preestablecido para solventar la deuda. (Barros, 2007).

Precisamente en referencia un cuerpo normativo, El Código Tributario Peruano en la Norma II, señala que el término genérico tributo comprende:

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

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

c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual. Las Tasas, entre otras, pueden ser: Arbitrios, Derechos y Licencias.

Sobre la obligación Tributaria, el Decreto Supremo N° 133-2013-EF en el Libro Primero, Título I, Artículo 1°, conceptualización a la Obligación Tributaria, indicando que: “La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

La obligación tributaria es de naturaleza personal, esto significa que el sujeto acreedor de la relación tiene el derecho de exigir al deudor que cumpla con determinada prestación, hay pues dos sujetos determinados uno en calidad de acreedor y otro en calidad de deudor. Esta obligación es establecida por Ley, no surge del acuerdo de voluntad como sucede en el derecho civil; sino que necesariamente para que exista una obligación tributaria, esta debe tener origen

legal, donde generalmente, se establece una prestación a favor del fisco y otra prestación a cargo del sujeto deudor (Robles *et al.*, 2015).

La obligación Tributaria es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien en contraposición detenta un derecho subjetivo o crédito tributario), cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto, ante la ocurrencia en el plano fáctico de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha norma (Bravo, 2012).

1.1.7. Procedimientos tributarios

Dromi (1998) señaló que *el procedimiento administrativo es propio de la función administrativa*. De tal manera se incluye dentro del mismo la actividad administrativa de cualquier órgano en ente público estatal o no estatal; y a la inversa se excluye a la actividad pública legislativa y jurisdiccional. Quedan comprendidas en las técnicas procedimentales administrativas la preparación e impugnación de voluntad administrativa que emane de órganos administrativos, legislativos y judiciales en tanto ejerzan función administrativa. Los procedimientos tributarios son procedimientos de carácter administrativo, así se puede considerar como procedimientos administrativos especiales, procedimientos administrativos en sede tributaria, vinculados con la función administrativa tributaria.

El Artículo 112° del Código Tributario regula los Procedimientos Tributarios, donde señala que los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: Procedimiento de Fiscalización, Procedimiento de Cobranza Coactiva, Procedimiento Contencioso-Tributario, y Procedimiento No Contencioso.

1.1.8. Infracciones y sanciones

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

La infracción presupone la realización de una conducta contraria a una obligación impuesta por una norma jurídica tributaria, y es en ese sentido que la infracción

tributaria es definida como una conducta contraria a lo dispuesto por una norma jurídico tributaria que se encuentra tipificada como tal en una ley o norma con rango de ley (Rengifo, 2014).

El establecimiento de infracciones representa la manifestación de la facultad sancionadora que tiene el Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que van a servir para satisfacer el interés general (Villanueva *et al.*, 2012).

1.1.9. Impuesto general a las ventas

A. Antecedentes históricos

Sobre los antecedentes de IGV, es interesante mencionar un Resumen explicado por la SUNAT (2018). Respecto de nuestro país, cabe señalar que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado impuesto a los timbres fiscales (Ley N° 9923), tributo que gravaba las ventas, además de toda transacción que implicara movimiento de fondos, y que afectaba el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. Se trataba de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado.

Es en 1973, a través del Decreto Ley 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual en una primera etapa era básicamente un impuesto monofásico que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador y que contaba con tasas diferenciales (tasa general de 15% y tasas especiales de 25%, 7%, 3%, 2% y 1%). Adicionalmente, se gravaba la actividad de construcción (con una tasa de 3%) y determinados servicios con tasas diferenciales (11%, 7%, 3%, 2%, 1% y 0.3%). En una segunda etapa, por modificaciones introducidas por el Decreto Ley N° 21070, a partir de 1975 el Régimen Impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aun cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales.

A partir de 1982, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 190, que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además, de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%).

Este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo N° 775 publicado el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir del 1 de enero de 1994. Con posterioridad a lo expresado en los párrafos anteriores, a partir de 1996 se aplicó una nueva regulación del IGV a través del Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Luego, debido a no pocas modificatorias y normas complementarias, fue necesaria una compilación de dichas normas legales en un texto único, aprobado mediante el Decreto Supremo 55-99-ef en abril del año 1999, que es la norma que regula dicho tributo a la actualidad.

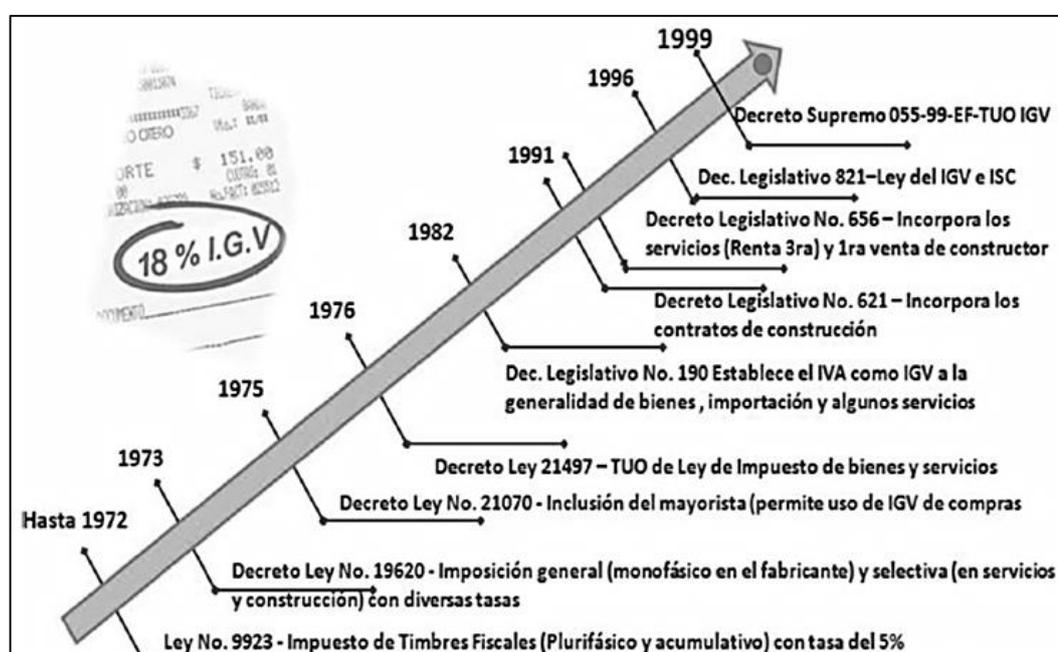


Figura 1. Evolución del IGV en el Perú

Fuente: SUNAT

B. Definición

El Impuesto General a las Ventas comúnmente denominado por sus siglas abreviadas IGV, no es una creación de nuestro país, existe también en otros países, pero conocido bajo la denominación de Impuesto al Valor Agregado (IVA). SUNAT (2018) establece unas características sobre este impuesto, las que a continuación hacemos referencia:

- **Impuesto indirecto:** Estriba en que quien soporta la carga económica de dicho impuesto no es quien vende el bien o quien presta el servicio, sino que esta carga

económica es trasladada a un sujeto distinto a éstos, a quien se denomina “consumidor o usuario final” y que no es otra persona que quien adquirió el bien o servicio. En este sentido, en el IGV, el sujeto pasivo del impuesto traslada la carga económica del tributo a un tercero, entendiéndose por traslación al fenómeno por el cual el contribuyente (sujeto pasivo del impuesto) consigue transferir el peso del impuesto a otra persona que soporta la carga del mismo.

- **Carácter regresivo:** La carga de la imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada, quienes son los que adquieren el bien o el servicio por necesidad y/o para su uso cotidiano, no teniendo forma alguna de trasladar a otros el IGV que pagan.
- **Carácter general:** Se aplica a todas las operaciones globales de bienes y servicios, a diferencia de otros impuestos de naturaleza selectiva o particular que se aplican principalmente a determinados bienes y servicios específicos.
- **Impuesto plurifásico:** En función que afecta a los sujetos que integran la cadena de producción y comercialización y de la totalidad de transferencias de bienes y servicios dentro de la cadena de producción y comercialización
- **Impuesto no acumulativo:** Porque la incidencia económica del impuesto en una etapa anterior no se traslada a la subsiguiente como parte del costo y, en consecuencia, se evita el efecto cascada o efecto acumulativo del impuesto (impuesto sobre impuesto previamente pagado).
- **Impuesto de valor agregado sobre base financiera:** El cálculo del valor agregado se realiza bajo el método de sustracción (ventas vs. compras) el cual puede efectuarse sobre base real o sobre base financiera; el primero supone computar la producción lograda en un período, y deducir el monto de los gastos efectuados para adquirir mercaderías, materias primas, insumos ingresados al ciclo productivo de dicho período. Por el segundo (valor agregado sobre base financiera), el valor agregado se obtiene confrontando el total de ventas de un período contra el total de compras del mismo período. No interesa en este segundo sistema que las ventas correspondan a la producción del período, ni que las compras se hayan incorporado o no en el ciclo productivo de dicho período, basta que financieramente se hayan producido las ventas y compras, a los efectos de obtener el valor agregado.

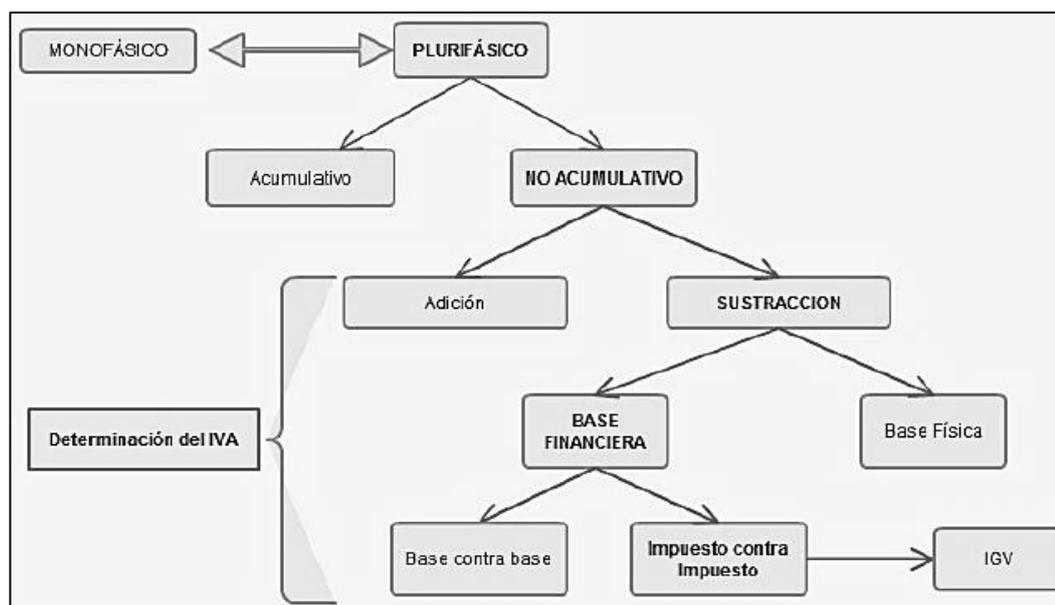


Figura 2. Características del IGV

Fuente: SUNAT.

C. Ámbito de aplicación

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

- a) **La venta en el país de bienes muebles;** Se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. y por bienes muebles se entiende como los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.
- b) **La prestación o utilización de servicios en el país;** se entiende por servicio a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. también se considera retribución o ingreso los montos que se

perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el reglamento.

- c) **Los contratos de construcción;** se entiende por contrato de construcción a aquel por el que se acuerda la realización de las actividades señaladas en el inciso d). también incluye las arras, depósito o garantía que se pacten respecto del mismo y que superen el límite establecido en el reglamento.
- d) **La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.** Asimismo, la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo (...). Se entiende por inmueble: al bien no susceptible de ser trasladado de un lugar a otro.
- e) **La importación de bienes.** Se entiende por importación de bienes a La adquisición a título oneroso de bienes intangibles a un sujeto domiciliado en el exterior por parte de un sujeto domiciliado en el país, siempre que estén destinados a su empleo o consumo en el país



Figura 3. Ámbito de aplicación del IGV

Fuente: SUNAT, Portal Institucional.

1.1.10. Sistema de detracciones

El profesor Villanueva (2014) sostuvo que “La reforma tributaria que se ha venido implementando en los últimos años comprende medidas administrativas y medias

legislativas. Las medidas no han implicado el aumento de tasas fiscales, sino “simplemente” la regulación de nuevos mecanismos de recaudación y de ampliación de la base tributaria tales como las retenciones, percepciones y deducciones relacionadas con el IGV. Las medidas administrativas parecieran ser tolerables, por cuanto no han implicado la creación de nuevos impuestos o el incremento de las tasas de los existentes. Son simplemente como lo ha sostenido el Gobierno “medidas administrativas. La implementación de los sistemas administrativos no debe orientarse únicamente en la recaudación tributaria, porque puede afectar derechos o principios reconocidos constitucionalmente (como se demostrará que sucede con el SPOT). Ahora, podemos mencionar que los objetivos que buscarían la implementación de los Sistemas Administrativos son:

Tabla 2

Fines y objetivos de los sistemas administrativos del IGV

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

Fuente: Ficha de Observación, Anexo 1.

La **Detracción** se encuentra regulado en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias - SPOT bajo el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N.º 155-2004-EF que fue Publicado el 14 de noviembre de 2004.

El **vocablo Detracción** proviene del verbo *detraer* el cual significa “Restar; sustraer, apartar o desviar”, y consiste en una detracción o descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el usuario de un servicio que se encuentren comprendidos en el sistema, para ello se aplicará un porcentaje (%), el cual se encuentra fijado por la norma, considerando para ello como base el precio del proveedor (vendedor), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor (que puede ser el vendedor de bienes o prestador de servicios) con la finalidad de que los montos depositados en dicha cuenta únicamente sean destinados al cumplimiento de los pagos de tributos del proveedor (vendedor) que mantenga con el fisco (Alva, 2016)

El Decreto Legislativo N.º 940, en su Artículo 2º, señala que la finalidad del SPOT es generar fondos para el pago de: *Las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, los anticipos y pagos a cuenta por tributos -incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33º del Código Tributario- que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT. Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115º del Código Tributario.*

Por ello, podemos mencionar que el SPOT es un mecanismo establecido por los Decretos Legislativos N°917 y 940 - que son normas con rango de ley-, y que supone una intervención Estatal a nivel de los contratos privados, en términos sencillos, el SPOT dispone que los adquirentes de ciertos bienes o usuarios de determinados servicios, se encuentran obligados a depositar un porcentaje del precio de compra en una cuenta corriente abierta a nombre del proveedor de los bienes o servicios, sin perjuicio de la modalidad que las partes contratantes hubieran convenido para extinguir sus obligaciones contractuales. Para tal efecto, el legislador ha elegido un grupo de operaciones, que en su oportunidad estarán sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV), a los efectos de someterlas al sistema (Bravo, 2013).

El Sistema de Deduciones se encuentra regulado en el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N° 155-2004-EF que fue Publicado el 14 de noviembre de 2004. El vocablo deducción proviene del verbo deducir el cual significa **Restar; sustraer, apartar o desviar**, y consiste en una deducción o descuento a cargo de la persona que efectúa la compra de un bien o el usuario de un servicio que se encuentren comprendidos en el sistema, para ello se aplicará un porcentaje (%), el cual se encuentra fijado por la norma, considerando para ello como base el precio del proveedor (vendedor), para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor (que puede ser el vendedor de bienes o prestador de servicios) con la finalidad de que los montos depositados en dicha cuenta únicamente sean destinados al cumplimiento de los pagos de tributos del proveedor (vendedor) que mantenga con el fisco (Alva, 2016).

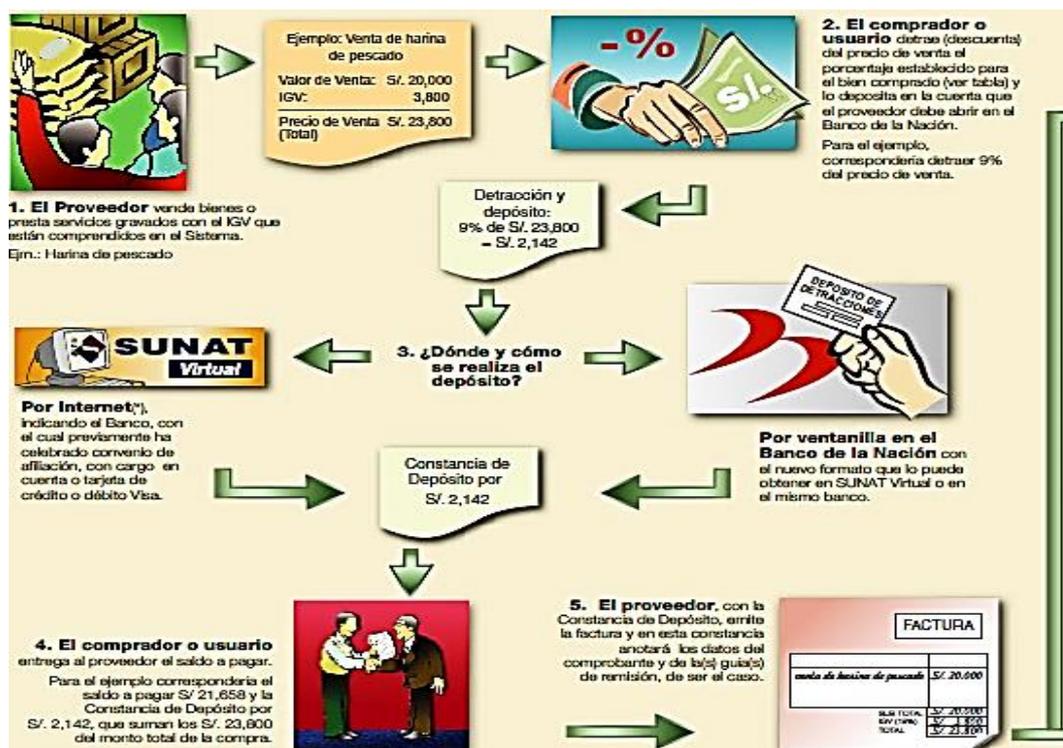


Figura 4. Funcionamiento del sistema detracciones

Fuente: SUNAT, Portal Institucional.

1.1.11. Procedimiento de ingreso como recaudación

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

Terrel (2015) señala que la SUNAT tiene la facultad de “ingresar como recaudación” los montos depositados en las cuentas de detracciones de los contribuyentes transfiriendo los fondos de dichas cuentas a sus propias cuentas a efectos de que la misma los administre, entendiéndose por administrar, imputar el dinero depositado en las cuentas contra deudas exigibles cuando así lo disponga, de presentarse determinados supuestos. Desde luego, esta situación implica la pérdida, si queremos, absoluta de maniobra por parte de los contribuyentes del dinero previamente detraído por sus clientes.

La Administración Tributaria podrá ingresar como recaudación de los montos depositados, cuando respecto del titular de la cuenta se presenten algún o algunos de los supuestos específicos establecidos en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 y normas modificatorias, lo que conllevará a que dichos ingresos sean imputados de oficio por la Administración a sus deudas tributarias, costas y gastos que se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes (Figueroa, 2010)

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

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

Ahora, respecto a los medios impugnatorios frente a un Ingreso Como Recaudación, el Tribunal Fiscal se ha inhibido al resolver diversas quejas por este tipo de actuaciones de la SUNAT, señalando que este procedimiento de ingreso como recaudación constituye una actuación meramente administrativa y por ende regulada por la Ley N° 27444, por lo que carecería de carácter tributario. Sin embargo, el Tribunal no considera que lo que supuestamente se cobra la SUNAT es una obligación Tributaria y por ende debería registrarse por los procedimientos establecidos en el Código Tributario. Es decir, debería emitirse una orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa y en caso de no cumplirse con el pago, iniciar el procedimiento de cobranza coactiva; cabe señalar que este

procedimiento al estar regido por la Ley N° 24777. no existe posibilidad de garantizar la deuda o demostrar el pago para que proceda la impugnación una vez transcurrido el plazo de 15 días (Rocano, 2011).

1.1.12. Regulación del procedimiento de ingreso como recaudación por parte de la administración tributaria.

El Artículo 9.3° del Decreto Supremo N° 155-2004-EF regula el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, se señala que El Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

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

Para efecto de lo señalado arriba, se considerará que el titular de la cuenta ha incurrido en las infracciones o situaciones señaladas en los incisos a) al d) con la sola detección o verificación por parte de la Administración Tributaria, aun cuando no se hubiera emitido la resolución correspondiente, de ser el caso.

Así mismo, los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos a que se refiere el artículo 2° de dicha norma, cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes.

Por otro lado, la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, regula la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, y en el Artículo 26° se detalla sobre las Causales y el Procedimiento de Ingreso Como Recaudación, señalando que:

Los montos depositados serán ingresados como recaudación cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las situaciones previstas en el numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, para lo cual se deberá tener en cuenta que:

- a) Las situaciones previstas en el numeral 9.3 del Artículo 9° de la Ley, serán aquellas que se produzcan a partir de la vigencia de la resolución. Lo dispuesto no se aplicará a la situación prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del Artículo 9° de la Ley y a la infracción contemplada en el numeral 1 del Artículo 176° del Código Tributario a la que se refiere el inciso d) del citado numeral, en cuyo caso se tomarán en cuenta las declaraciones cuyo vencimiento se hubiera producido durante los últimos doce (12) meses anteriores a la fecha de la verificación de dichas situaciones por parte de la SUNAT.
- b) El titular de la cuenta incurrirá en la situación prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del Artículo 9° de la Ley cuando se verifiquen las siguientes inconsistencias, salvo que éstas sean subsanadas mediante la presentación de una declaración rectificatoria, con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT sobre el particular:
 - b.1) El importe de las operaciones gravadas con el IGV que se consigne en la declaración correspondiente al período evaluado sea inferior al importe de las operaciones de venta, prestación de servicios o contratos de construcción correspondientes a ese período respecto de las cuales se hubieran efectuado los depósitos. Para determinar este último importe se tomarán en cuenta aquellos depósitos en cuyas constancias se consigne, de acuerdo a lo señalado en el literal g) del numeral 18.1 del artículo 18°, el período tributario evaluado, excluyendo a este efecto los depósitos efectuados por operaciones a que se refiere el inciso c) del numeral 2.1 del artículo 2°.
 - b.2) El importe de las operaciones exoneradas del IGV que se consigne en la declaración correspondiente al período evaluado sea inferior al importe de las operaciones de venta exoneradas del IGV correspondientes a ese período

respecto de las cuales se hubieran efectuado los depósitos. Para determinar este último importe se tomarán en cuenta aquellos depósitos en cuyas constancias se consigne, de acuerdo a lo señalado en el literal g) del numeral 18.1 del artículo 18°, el período tributario evaluado, excluyendo a este efecto los depósitos efectuados por operaciones a que se refiere el inciso c) del numeral 2.1 del artículo 2°.”

b.3) El importe de los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta que se consigne en las declaraciones de dicho impuesto, sea inferior al importe de las operaciones de venta y/o prestación de servicios por los cuales se hubiera efectuado el depósito.

- c) La situación prevista en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se presentará cuando el titular de la cuenta tenga la condición de domicilio fiscal no habido a la fecha de la verificación de dicha situación por parte de la SUNAT.
- d) Tratándose de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario a la que se refiere el inciso d) numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se considerará la omisión a la presentación de las declaraciones correspondientes a los siguientes conceptos, salvo que el titular de la cuenta subsane dicha omisión hasta la fecha de verificación por parte de la SUNAT:
 - d.1) IGV – Cuenta propia.
 - d.2) Retenciones y/o percepciones del IGV.
 - d.3) Impuesto Selectivo al Consumo.
 - d.4) Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
 - d.5) Anticipo adicional del Impuesto a la Renta.
 - d.6) Regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
 - d.7) Régimen Especial del Impuesto a la Renta.
 - d.8) Retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría.
 - d.9) Impuesto Extraordinario de Solidaridad – Cuenta propia.

d.10) Contribuciones a ESSALUD.

El Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados en las cuentas, de acuerdo a lo señalado por la SUNAT. Los montos ingresados como recaudación serán utilizados por la SUNAT para cancelar las deudas tributarias que el titular de la cuenta mantenga en calidad de contribuyente o responsable, así como las costas y gastos a los que se refiere el artículo 2° de la Ley.

En El Artículo 9.3° del Decreto Supremo N° 155-2004-EF también se estableció que SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá establecer los casos en los que se exceptuará del ingreso como recaudación de los montos depositados o se procederá a su ingreso parcial, y precisamente se emitió la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT, donde se establecen Supuestos de Excepción y Flexibilización de los Ingresos Como Recaudación que contempla el sistema de pago de obligaciones tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.

Precisamente en el Artículo 2° de la Resolución mencionada arriba, se señalan excepciones bajo el siguiente detalle:

a) Si con anterioridad a la fecha en que el titular de la cuenta se encontraba obligado a abrir la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación por encontrarse sujeto al Sistema:

a.1) Tratándose de la causal señalada en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, se hubiese verificado la condición de no habido. Excepción que no impedirá posteriores ingresos como recaudación en caso se verifique luego que se mantiene la condición de no habido.

a.2) Tratándose de las causales previstas en los incisos c) y d) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 174°, numeral 1 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, se detecta la comisión de la infracción.

b) Tratándose de las causales señaladas en el inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, así como las causales previstas en el inciso d) del mismo referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° y numeral 1 del artículo

178° del Código Tributario, si el período tributario al que se refieren es anterior a la fecha en que el titular de la cuenta se encontraba obligado a abrir la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación por encontrarse sujeto al Sistema

c) Cuando respecto del período en que se haya incurrido en la causal, ya se hubiera efectuado un ingreso como recaudación por cualquier otra causal. No obstante, ello, sí se podrá efectuar más de un ingreso como recaudación respecto de un mismo período cuando las causales que lo justifiquen sean las señaladas en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley y en el inciso d) del citado numeral referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; ello sin perjuicio de la aplicación de las excepciones previstas en los incisos d) y f.4) del presente artículo.

d) Tratándose de la causal señalada en el inciso b) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, si la condición de no habido se adquirió dentro de los cuarenta (40) días calendario anteriores a la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación.

e) Tratándose de la causal señalada en el inciso c) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, si el deudor tributario hubiera comparecido ante la Administración Tributaria hasta la fecha indicada en el segundo requerimiento en que ello se hubiera solicitado.

f) Tratándose de las causales señaladas en el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley:

f.1) Por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, si a la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación la resolución de cierre de establecimiento que sanciona dicha infracción no se encuentre firme o consentida.

f.2) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario, si el titular de la cuenta hubiera subsanado la infracción dentro de un plazo otorgado por la SUNAT, el mismo que no podrá ser menor de dos (2) días hábiles.

f.3) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, si el titular de la cuenta hubiera subsanado dicha infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT, el mismo que no podrá ser menor de dos (2) días hábiles.

f.4) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, si el titular de la cuenta subsana dicha infracción mediante la presentación de la correspondiente declaración rectificatoria y el pago de la totalidad del tributo omitido, de corresponder:

f.4.1) En caso de aquellos titulares de la cuenta cuya infracción fuese detectada mediante un proceso de fiscalización hasta el quinto día hábil posterior al cierre del último requerimiento

f.4.2) En caso de los titulares de la cuenta cuya infracción se determine a partir de la presentación de una declaración rectificatoria hasta la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación.

Así también en el Artículo 3° se establece supuestos de ingresos como recaudación parciales, estableciéndose que en los casos en que no operen las excepciones señaladas en el artículo 2° de la resolución, se ingresará como recaudación un monto equivalente a:

3.1. La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el periodo respecto del cual el titular de la cuenta incurrió en la causal, cuando se trate de:

a) La causal prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley.

b) Las causales previstas en el inciso d) del citado numeral 9.3 del artículo 9° de la Ley, referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 174° y el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

3.2. La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el(los) periodo(s) vinculado(s) a los documentos cuya exhibición se requiera, cuando se trate de la causal prevista en el inciso d) del citado numeral 9.3 de la Ley, referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del

Código Tributario respecto de no exhibir documentos distintos a los libros y/o registros solicitados.

3.3. El ciento cincuenta por ciento (150%) del tributo omitido, del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de la pérdida indebidamente declarada o del monto obtenido indebidamente de haber obtenido la devolución más los intereses moratorios de corresponder generados hasta la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación, determinado mediante una declaración rectificatoria o en el proceso de fiscalización, cuando se trate de la causal prevista en el inciso d) del citado numeral 9.3 de la Ley, referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

En todos los casos el ingreso como recaudación tendrá como límite el saldo de la cuenta a la fecha en que se haga efectivo el ingreso.

1.1.13. Procedimiento de extorno de ingreso como recaudación

El Sistema de detracciones también trae consigo otro procedimiento, que es uno posterior a cuando se realiza el ingreso como recaudación. Dicho procedimiento implica la posibilidad de solicitar que los montos ingresados en recaudación puedan retornar a la cuenta de detracciones de origen y de esa manera el titular pueda disponer libremente; es una especie de devolución, pero bajo ciertos requisitos.

La regulación de este procedimiento también lo encontramos en Artículo 4° del Decreto Supremo N° 155-2004-EF que regula el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, y se señala que se podrá solicitar el extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación que no hayan sido aplicados contra deuda tributaria, cuando se verifique que el titular de la cuenta se encuentra en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Tratándose de personas naturales, cuando hayan solicitado y obtenido la baja de inscripción en el RUC.
- b) Tratándose de personas jurídicas, cuando se encuentren en proceso de liquidación. A tal efecto, son personas jurídicas aquellas consideradas como tales por el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, con excepción de los contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente.

c) Tratándose de contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, cuando ocurra el término del contrato.

d) Otras que la SUNAT establezca mediante Resolución de Superintendencia.

Asimismo, se señala que el plazo para resolver la solicitud será de noventa (90) días calendario, el monto a extornar se determinará deduciendo incluso los importes que hayan sido aplicados contra deuda tributaria con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud, y el monto ingresado como recaudación a extornar no generará intereses.

En la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT se establecen ciertos requisitos para efectos de poder solicitar el extorno:

- **Requisitos generales:**

a) Mantener un saldo pendiente de aplicar contra deuda tributaria a la fecha de presentación de la solicitud.

b) Haber subsanado la causal que originó el ingreso en caso se hubiere incurrido en las causales comprendidas en los incisos a) y b) del numeral 9.3 del artículo 9 del TUO del D. Leg N° 940 (información no consistente y no habido), así como en las causales previstas en el inciso d) del citado numeral 9.3, referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 175, 177 y 178 del Código Tributario a la fecha de presentación de la solicitud.

c) Haber presentado las declaraciones juradas a las que estuvo obligado hasta la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial.

d) No tener la condición de No habido a la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial.

e) No tener deuda tributaria, sea autoliquidada o determinada por la SUNAT, pendiente de pago a la fecha de presentación de la solicitud, aun cuando ésta se encuentre impugnada o fraccionada.

f) No encontrarse impugnada la resolución que dispuso el ingreso como recaudación materia de la solicitud de extorno.

- **Requisitos específicos:**

a) En el caso de personas naturales, debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la fecha de aprobada la baja de inscripción en el RUC y no haber realizado actividades desde dicha fecha.

b) En el caso de personas jurídicas en proceso de liquidación debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la fecha en que acredite el inicio del proceso de liquidación y no haber realizado actividades desde dicha fecha, salvo aquellas vinculadas al proceso de liquidación. Adicionalmente deberá haber presentado las declaraciones juradas a las que estuviera obligado durante el proceso de liquidación.

c) En el caso de contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la culminación del contrato.

1.1.14. Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad encuentra su regulación en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, al señalarse que ningún tributo puede tener ser confiscatorio, la confiscación implicaría el desprendimiento del patrimonio a través del tributo, afecta su propiedad y capacidad contributiva, pues se estaría quintando la posesión de los bienes que tenga el contribuyente por medio de los tributos.

Cabanellas define a la confiscación como la “Adjudicación que se hace al Estado, Tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada, generalmente de algún reo” (Cabanellas, 2008).

El Principio de No Confiscatoriedad parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria, y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En ese sentido un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta la cual precipita (Bravo, 2015).

La confiscación tributaria supone una violación, por exceso, del principio de capacidad económica. La confiscación se produce cuando se grava la capacidad económica más allá de la capacidad contributiva. El principio de no

confiscatoriedad es el límite superior de esa capacidad que impide que el poder tributario se extralimite, es decir sobrepase la capacidad contributiva a la hora de establecer y exigir el pago de tributo (Gallego, 2003).

Ahora bien, el principio de no confiscatoriedad se encuentra íntimamente vinculado al principio de capacidad contributiva, el cual “constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical.” “En tal sentido, no debería ocurrir que un tributo tenga efectos confiscatorios si el legislador apreció con corrección la capacidad contributiva de los sujetos y estableció con razonabilidad el monto de su cobro” (Sevillano, 2014)

1.1.14.1. Clasificación del principio de no confiscatoriedad

Se hace necesario mencionar que la confiscatoriedad en materia tributaria debe ser entendida en términos cuantitativos –*quantum*– y también cualitativos, pues el principio de no confiscatoriedad se puede ver amenazado o afectado en ambos supuestos (Castillo, 2017). Entonces no necesariamente un determinante será la cuantía del tributo para calificarlo como confiscatorio, sino se tendrá que verificar otros aspectos que permitan demostrar la vulneración al mismo.

A. Principio de no confiscatoriedad cuantitativa

Los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson sostuvieron, en las XIV Jomadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de setiembre de 1989), que el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*,

desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada (Villegas, 1992).

En este sentido la confiscatoriedad será cuantitativa “cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas” (Landa, 2013).

Además, es cuantitativa la confiscación, en aquellos casos en los cuales, el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas (Robles, 2008).

De lo mencionado queda claro que la confiscatoriedad cuantitativa está referida al porcentaje con el que un tributo grava determinada actividad económica, patrimonio o renta, no pudiendo este porcentaje “exceder el límite razonable”, no obstante, las preguntas surgen de inmediato, pues ¿cuál es el límite razonable para un tributo?, ¿Cuál es el porcentaje máximo con el que un tributo puede gravar determinada actividad económica?, ¿Qué se entiende por parte sustancial del patrimonio o la renta?, ciertamente son preguntas a las cuales difícilmente se les podría dar una respuesta concluyente; sin embargo algunos juristas se han aventurado a responder a estas interrogantes de manera irónica, así *Eusebio Gonzales* y *Ernesto Lejeune* han sostenido que el límite sería “hasta donde el acuerdo político o la paciencia del contribuyente lo permita, cuestión que no tiene nada de jurídica” (Sevillano, 2014).

B. Principio de no confiscatoriedad cualitativa

Estaremos frente a una confiscatoriedad cualitativa cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; pues una exacción estatal así establecida devendría en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido de no respetar el patrimonio de los particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de los particulares (Sevillano, 2014).

La confiscación es cualitativa, cuando se produce una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que interese el monto de lo sustraído; pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente (Robles, 2008).

No obstante, este tipo de confiscatoriedad no sólo tendría lugar en la creación del tributo, pues “la actuación no es solo del legislador, sino también de la Administración Tributaria, quien debe ceñirse a las norma regla y de principio –como el principio de proporcionalidad-, cabe señalar que la afectación se produce también cuando existen dilaciones administrativas indebidas, ejercicios fiscalizadores exorbitantes, el cambio de destino de ciertos tributos predeterminados, entre otros supuestos” (Landa, 2013).

En efecto, Naveira (1996) considera que el volumen económico excesivo de un tributo puede tornarlo irrazonable. La razonabilidad aquí importa que el tributo no llegue a constituir un despojo de la propiedad, esto es, que la respete y, aunque afectándola, no la niegue. Lo razonable, entonces, implica que la exacción se encuentre adecuada al respeto del derecho de propiedad. Decir esto, significa admitir que el espectro de aplicación del principio de no confiscatoriedad consiste en dilucidar “hasta dónde puede llegar un tributo sin lesionar el derecho de propiedad” (Naveira, 1996). Según lo dicho, entonces, y apoyado por la doctrina que nos soporta, parece que el principio de no confiscatoriedad, en efecto, se gesta como un límite eminentemente cuantitativo para el ejercicio del poder tributario.

El Tribunal Constitucional en el Exp. N° 0041-2004-AI/TC, señaló que: 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.

Asimismo, en el Exp. N° 00053-2004-PI/TC el 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. De este modo, habrá confiscatoriedad cualitativa si la

municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente.

1.1.14.2. **Ámbito de aplicación del principio de no confiscatoriedad**

A. Objetivo: El principio de No Confiscatoriedad, Objetivamente implica la existencia de un sistema tributario justo, que permita que los contribuyentes puedan cumplir el deber de contribución que se les carga, con la finalidad que los ingresos que se obtengan sirvan para suplir las necesidades de la ciudadanía. Ello será posible en la medida que el ordenamiento jurídico tenga una sólida regulación y respeto del Principio de No Confiscatoriedad, en cualquier norma tributaria.

B. Subjetivo: El ámbito de aplicación subjetivo del Principio de No Confiscatoriedad radica en el deber de contribuir que tiene cada persona, como obligación que le genera el Estado. Esa carga que soporta la persona, es el aporte que debe hacer para tener una sociedad justa, pero dicho aporte debe realizarse en respeto del principio de no Confiscatoriedad, es decir generar un aporte debido de acuerdo a la capacidad económica.

Este principio protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Por esa razón es considerado como un «principio estructural» de la constitución económica que tutela el respeto del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales al modelo o sistema económico previsto por la Constitución. Es explicable que el texto constitucional no establezca parámetros o límites cuantitativos fijos para determinar la confiscatoriedad de un tributo, porque corresponderá a la justicia constitucional apreciar con arreglo a la circunstancias políticas, sociales y económicas concretas, si el tributo en cuestión supera el máximo tolerable (Danos, 1994).

1.1.15. Derecho al debido proceso

1.1.15.1. Definición de debido proceso:

El debido proceso es, un derecho complejo, definiéndose como tal aquel derecho cuyo contenido se encuentra conformado a su vez por otros derechos, de naturaleza no compleja. En este orden de ideas, el debido proceso contiene en su seno derechos tan importantes como el derecho al juez natural, la instancia plural, el derecho de defensa o la motivación de las resoluciones emitidas por la entidad respectiva (Guzman, 2001).

El favorecimiento de esta convivencia no se obtiene a partir de cualquier tipo de solución de las controversias, sino solo a partir de una que pueda ser calificada como justa. Asimismo, una solución de este tipo significará que se está dando a cada quien lo que le corresponde, lo que necesariamente supondrá dar y respetar a la persona su consideración de fin en sí misma, es decir, su consideración de ser digno. La solución injusta no favorece la convivencia humana (en cuyo marco la persona ha de intentar conseguir su más pleno desarrollo y realización personal), y es en sí misma indigna en tanto que la persona ha dejado de ser la consideración última del procesamiento para pasar a serlo un interés distinto (de naturaleza económica, política, social, etc.). Esta es, pues, una exigencia que brota directa y fuertemente de la naturaleza humana y que requiere ser satisfecha como condición para lograr el mayor grado de realización posible de la persona que es, como se ha visto antes, el significado de su consideración como absoluto (Castillo, 2010).

De esta forma, es necesario mencionar que cuando decimos “debido proceso” o “proceso justo” normalmente nos referimos a una parte de este, vinculada con nuestra práctica forense cotidiana, pero su potencial sin duda es más complejo y cuenta con un contenido que, si bien tiene relación con el ejercicio de la abogacía, evoca una administración real de la justicia, es decir, una materialmente ajustada a las exigencias más elevadas y más urgentes del constitucionalismo actual (Sosa, 2010).

1.1.15.2. Derechos que forman parte del debido proceso

Plantear un concepto esencial del debido proceso, sería erróneo, pues esta institución jurídica puede tener varias definiciones, pero que sobre la base de éstas está siempre el proceso justo, razonable con respeto a los derechos fundamentales. Precisamente, el respeto al debido proceso conlleva al respeto de otros elementos, que pueden ser principios o derechos en base a los cuales se garantiza su cumplimiento. La Constitución en el Art. 139 reguló al debido proceso, pero también en otros artículos existen elementos que forman parte del debido proceso.

El Tribunal Constitucional en el Exp. N° 10490-2006 PA/TC señaló que: El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 139°, numeral 3 de la Constitución, comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, cuyo cumplimiento efectivo garantiza que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmersa una persona pueda considerarse justo

Las principales garantías que forman parte del debido proceso son:

A) Derecho a ser notificados válidamente

Sobre este derecho, las resoluciones emitidas por la Administración Pública deben ser notificadas a través de medios idóneos que permitan tener constancia de su práctica y de las circunstancias en las que se ha realizado, conforme lo establecen las normas procesales (Diccionario Jurídico ESPASA, 2006). El Tribunal Constitucional en el Exp. N° 05658-2006-PA/TC señaló que: (...) solo mediante la notificación de la resolución administrativa el actor podía tomar conocimiento exacto de la motivación que tuvo la Administración para declarar la caducidad de su afiliación, y de este modo ejercer su derecho de defensa; y si bien Essalud emitió la resolución administrativa de baja, ésta fue extemporánea, lo que vulneró el derecho al debido procedimiento administrativo del recurrente, dado que se le privó de defender adecuada y oportunamente su derecho a la seguridad social.

B) Derecho de impugnación

Como sostiene el Tribunal Constitucional, el derecho de recurrir una decisión de la Administración Pública no debe confundirse con la exigencia de una doble instancia administrativa. Este último no constituye un derecho fundamental del administrado, dado que no es posible imponer a la Administración Pública, en todos los casos, el establecimiento de una doble instancia. La exigencia de la pluralidad de instancias es un derecho titularizable estrictamente en el ámbito de un proceso “judicial”. Más aún, si se tiene en cuenta que las controversias surgidas entre el administrado y la autoridad administrativa solo pueden ser solucionadas de forma definitiva por un tercero, imparcial e independiente, y no por la propia Administración Pública. Asimismo, el supremo intérprete de la Constitución en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC señaló que el establecimiento de una tasa o derecho como condición para ejercer el derecho de impugnar la propia decisión de la Administración, vulnera el debido proceso reconocido en el Artículo 139.3 de la Constitución.

C) Derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios

Este derecho está referido a que la Administración debe otorgar a los administrados el derecho a que expongan su posición respecto a las posibles consecuencias del procedimiento que se sigue. Para ello, necesariamente, el administrado debe contar con un plazo previo para que presente sus alegatos o las pruebas de descargo que correspondan. Este derecho de los administrados a exponer sus argumentos se puede ejercer en cualquier etapa del procedimiento incluyendo la posibilidad de aportar cualquier medio probatorio que sustente su posición (Gamba, 2012).

D) Derecho a ofrecer y a producir pruebas;

Además, el Tribunal Constitucional en el Exp. 6712-2005-HC/TC, señaló que, en este esquema, una de las garantías que asiste a las partes del proceso es la de presentar los medios probatorios necesarios que posibiliten crear la convicción en el juzgador de que sus argumentos son los correctos. De esta

manera, si no se autoriza la presentación oportuna de pruebas a los justiciables, ¿se podrá considerar amparada la tutela procesal efectiva? Todo hace indicar que ello sería imposible. Solo con los medios probatorios necesarios, el juzgador podrá sentenciar adecuadamente. Por ello, la ligazón entre prueba y tutela procesal efectiva es ineluctable: la primera constituye un derecho-regla de la segunda; una verdadera garantía de su ejercicio.

En el Exp. N° 3741-2004-AA/TC, refiere que este derecho resulta trascendental en la tramitación de los procedimientos administrativos sancionadores. En tal sentido, sostiene que todo administrado, para la defensa de sus derechos, puede presentar pruebas de descargo, las cuales deben ser necesariamente valoradas por la Administración Pública para emitir una decisión final, es decir, para concluir si corresponde o no la imposición de una sanción administrativa.

Así también, se ha pronunciado en relación a este derecho, en el Exp. N° 6712-2005-HC/TC, manifestando que: “El derecho constitucional a probar, aunque no es autónomo, se encuentra directamente al derecho al debido proceso. Se constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa. Según este derecho, las partes o un tercero legitimado en un proceso o procedimiento, tienen el derecho a producir la prueba necesaria con la finalidad de acreditar los hechos que configuran su pretensión o defensa”.

E) Derecho a obtener una decisión motivada, fundada en derecho.

El supremo intérprete de la Constitución en el Exp. N° 0091-2005-PA/TC, ha señalado que la motivación de la actuación administrativa es una exigencia ineludible para la emisión de todo tipo de acto administrativo, sea estos emitidos en mérito de una potestad reglada o discrecional. La autoridad administrativa puede cumplir la exigencia de la motivación si incorpora en los considerandos de la resolución, de modo escueto o extenso, sus propias razones; o si acepta íntegra y exclusivamente lo establecido en los dictámenes o informes previos emitidos (supuesto de motivación por remisión). Asimismo, refiere que esta garantía implica que exista congruencia entre lo pedido y lo resuelto. En relación a la motivación de los actos discrecionales,

en el Exp. N° 8495-2006-PA/TC, refiere que estos no pueden justificarse en la mera apreciación de la autoridad administrativa, sino en razones de hecho y derecho, tal como se advierte de la siguiente cita: “un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando solo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión. De modo que, motivar una decisión no solo significa expresar únicamente bajo qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta –*pero suficiente*– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada”

F) Derecho al plazo razonable

La doctrina sostiene que el “plazo razonable” constituye un concepto jurídico indeterminado que debe ser establecido en base a la ley, considerando el tipo de procedimiento en trámite. En tal sentido, el carácter “razonable” de la duración de un procedimiento administrativo debe apreciarse considerando las circunstancias de la causa, la complejidad del asunto, la conducta de los reclamantes y de las autoridades, así como las consecuencias de la demora (Landa, 2001).

La Corte IDH refiere que los procedimientos administrativos que determinan derechos de los administrados deben tramitarse en un plazo razonable. A efectos de verificar si el plazo ha sido razonable se debe tener en cuenta la complejidad del procedimiento y la actuación de la Administración Pública. Así, por ejemplo, se evidencia la vulneración del plazo razonable si un procedimiento de reivindicación de tierras se prolonga durante once o trece años, debido a la actitud negligente de la autoridad administrativa.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 3778-2004-AA/TC, señala que el carácter razonable de la duración de un procedimiento se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: (i) la complejidad del asunto; (ii) el comportamiento del recurrente; (iii) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas, es decir,

lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; y (iv) las consecuencias que la demora produce en las partes.

Así también, en el Exp. No. 3778-2004-AA/TC señala que, el carácter razonable de la duración de un proceso se debe apreciar según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta: a) la complejidad del asunto; b) el comportamiento del recurrente; c) la forma en que el asunto ha sido llevado por las autoridades administrativas (es decir, lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos), y d) las consecuencias que la demora produce en las partes.

G) Derecho de defensa

Se entiende que el debido proceso -conocido también en la doctrina como proceso justo- es una garantía constitucional y un principio procesal esencial, donde todo justiciable tiene derecho a la defensa, con pleno respecto de las normas, que comprende a un conjunto de principios relativamente heterogéneos, pero absolutamente independientes, que conforman una unidad con relación al tipo de proceso que exige un Estado de Derecho, principios que además han de determinar el curso regular de la administración de justicia por parte de sus operadores y que se instituyen como reglas y formas cuyo fin es la protección de los derechos de las personas (Toyama & Neyra, 2011).

Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC, señaló que: El derecho de defensa garantiza, entre otras cosas, que una persona sometida a una investigación, sea esta de orden jurisdiccional o administrativa, y donde se encuentren en discusión derechos e intereses suyos, tenga la oportunidad de contradecir y argumentar en defensa de tales derechos e intereses. Se conculca, por tanto, cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven imposibilitados de ejercer los medios legales suficientes para su defensa, o cuando, como ocurre en el presente caso, se establezcan condiciones para la presentación de los argumentos de defensa.

También, en el Exp. No. 02728-2007-PA/TC, se señaló que: El derecho de defensa establece una prohibición de estado de indefensión de la persona frente a un proceso o procedimiento que afecte un derecho o interés del

mismo. Este derecho no se satisface con el mero y aparente cumplimiento de una ritualidad de noticiar a la persona sobre la existencia de un proceso, sino con el desarrollo de todas las diligencias idóneas a efectos de una comunicación válida y oportuna sobre la existencia de un proceso. De lo contrario, este derecho fundamental se convertiría en la garantía de una mera formalidad procedimental que la vaciaría de su real contenido, lectura contraria a la naturaleza de los derechos fundamentales en cuanto mandatos de optimización.

H) Derecho a la presunción de licitud

La presunción de inocencia se fundamenta en el principio in dubio pro homine, en virtud del cual se debe presumir inocente a una persona mientras la autoridad no haya demostrado su culpabilidad (Landa, 2001).

Por lo expuesto, el derecho a la presunción de licitud implica que la actuación de toda persona debe ser considerada lícita mientras no se haya probado lo contrario en el procedimiento administrativo. Asimismo, esta garantía establece que la Administración Pública tiene la carga de probar lo que ha planteado como premisas del procedimiento (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2013).

En el Exp. N° 08811-2005-PHC/TC, El Tribunal Constitucional sostuvo que el derecho a la presunción de inocencia obliga al órgano jurisdiccional a realizar una actividad probatoria suficiente que permita desvirtuar el estado de inocencia del que goza todo imputado, pues este no puede ser condenado solo sobre la base de simples presunciones.

Asimismo, el Tribunal en el Exp. N° 2192-2004-AA/TC señaló: "...no puede trasladarse toda la carga de la prueba a quien precisamente soporta la imputación, pues eso significaría que lo que se sanciona no es lo que está probado en el procedimiento, sino lo que el imputado, en este caso, no ha podido probar como descargo en defensa de su inocencia. Por ello, al disponerse en este caso que sea el propio investigado administrativamente quien demuestre su inocencia, se ha quebrantado el principio constitucional de presunción de inocencia que también rige el procedimiento administrativo

sancionador, sustituyéndolo por una regla de culpabilidad que resulta contraria a la Constitución.”

D) **Ne bis in ídem**

El Tribunal Constitucional en el Exp. N° 4587-2004-AA/TC, señaló que, si bien el *nen bis in ídem* no se encuentra textualmente reconocido en la Constitución como un derecho fundamental de orden procesal, sin embargo, al desprenderse del derecho reconocido en el inciso 2) del artículo 139° de la Constitución (cosa juzgada), se trata de un derecho implícito que forma parte de un derecho expreso.

En el Exp. N° 2050-2002-AA/TC se estableció que el principio *ne bis in ídem* tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal: a) En su **formulación material**, el enunciado según el cual, «nadie puede ser castigado dos veces por un mismo hecho», expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho. Su aplicación, pues, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. El principio del *ne bis in ídem* material tiene conexión con los principios de legalidad y proporcionalidad, ya que si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el artículo 2°, inciso 24, ordinal d), de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho antijurídico, tal cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta antijurídica. Por ello, el elemento consistente en la igualdad de fundamento es la clave que define el sentido del principio: no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de un mismo bien jurídico o un mismo interés protegido. b) En su **vertiente procesal**, tal principio significa que «nadie

pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos», es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide, por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos órdenes jurídicos (dos procesos administrativos con el mismo objeto, por ejemplo).

J) Derecho a ser investigado por autoridad competente

La doctrina sostiene que la competencia es la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el ordenamiento jurídico. Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente. La competencia es irrenunciable e improrrogable y debe ser ejercida directa y exclusivamente por el órgano que la tiene atribuida, salvo los casos de delegación, sustitución o avocación.

La observancia de la competencia es indispensable para la actuación válida del órgano respectivo (Dromi, 1998). En ese sentido, el tribunal competente es aquel que de acuerdo a determinadas reglas previamente establecidas es el llamado a conocer y resolver una controversia. La garantía de ser juzgado por una autoridad competente presenta dos alcances: (i) la imposibilidad de ser sometido a un procedimiento ante una autoridad que carece de competencia para resolver una determinada controversia; y, (ii) que la competencia de las entidades se encuentre previamente establecida por ley (Huerta, 2003).

K) Derecho a ser investigado por autoridad imparcial

La garantía de la autoridad imparcial asegura a las personas que sus controversias serán decididas por un ente que no tiene ningún interés o relación personal con el asunto en discusión y que mantendrá una posición objetiva al momento de resolverlo. En consecuencia, la garantía de la imparcialidad implica que las autoridades que conozcan cualquier clase de procedimiento no tengan opiniones anticipadas sobre la forma en la que resolverían, compromisos con alguna de las partes, entre otros. Asimismo,

esta garantía obliga a la autoridad a no dejarse influenciar por el contenido de las noticias o las reacciones del público sobre sus actuaciones (Huerta, 2003).

1.1.15.3. El debido proceso en el derecho administrativo

Se señala que el debido proceso no solo se aplica en sede judicial, sino también en sede administrativa, a través del debido procedimiento que es una institución jurídica trascendental para el Derecho Administrativo, pues da seguridad al administrado de las actuaciones que realice la Administración. El procedimiento es “el instrumento jurídico por el que se viabiliza el actuar de la relación administrado – administración”, constituyendo “(...) la herramienta más idónea como reaseguro contra los desbordes del obrar de la Administración”, ello en la medida que “(...) el procedimiento administrativo regla el ejercicio de la prerrogativa pública y de los derechos subjetivos y libertades públicas. (...), es, en suma, un instrumento de gobierno y de control. Cumple una doble misión republicana: el ejercicio del poder por los carriles de la seguridad y la legalidad, y la defensa de los derechos por las vías procesales recursivas y reclamativas (Dromi, 1998).

Por su parte, Agustín (1998) define al procedimiento administrativo como “la parte del Derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa”

Es posible sustentar el derecho al debido proceso en procedimientos administrativos mediante dos razonamientos: Uno, de naturaleza valorativa, a partir de la propia naturaleza de los derechos fundamentales. Otro, a partir de una lógica funcional.

En primer término, el debido proceso en sede jurisdiccional se encuentra debidamente consagrado en nuestra carta fundamental como resultado de la aplicación de los principios de jurisdicción. Si se va a resolver un conflicto o controversia, debe existir principios mínimos que permitan llevar a cabo dicha función. Si trasladamos este razonamiento a la Administración Pública, queda claro que la misma, al realizar un procedimiento administrativo, resuelve un conflicto o petición. Los principios mínimos que se requieren para

ello conforman los conceptos de debido proceso a los que nos estamos refiriendo. Ello, máxime si como hemos indicado líneas arriba el concepto original del due process of law no distingue el proceso al cual resulta aplicable en cada caso concreto. Por otro lado, el debido proceso en sede administrativa puede justificarse mediante una lógica funcional.

La falta de reconocimiento del citado derecho abre las puertas a la arbitrariedad en el ejercicio de las facultades inherentes a la Administración Pública y la posibilidad que en dicho ejercicio se vulneren derechos de los particulares, sin que haya un plausible control para ello. Desdichadamente, el Tribunal no hace referencia a la cláusula de derechos implícitos antes indicada en la sentencia materia de autos, desaprovechando la oportunidad de justificar claramente la existencia del derecho que venimos estudiando. Es preciso señalar que la referencia al artículo 139 de la Constitución es insuficiente para argumentar a favor del tantas veces señalado derecho al debido proceso en procedimientos administrativos (Guzman, 2001).

Por lo tanto, la aplicación del debido proceso en sede administrativo como debido procedimiento es de vital importancia para salvaguardar los derechos de los administrados cuando tengan una controversia en dicha instancia, pues ser rigurosos en aplicar solamente en sede judicial, generaría una incertidumbre e irrazonabilidad de lo que significa un proceso justo.

1.1.15.4. Debido procedimiento en la ley del procedimiento administrativo general – Ley N° 27444

El derecho a un debido procedimiento administrativo recogido en la Ley N° 27444, responde, en principio, al desarrollo doctrinario del derecho a un debido proceso judicial, el cual, esencial en el ejercicio de la función jurisdiccional, es consagrado como un derecho constitucional.

A consecuencia de ello, dicho derecho amplía sus alcances más allá de la mencionada función, hacia aquellos ámbitos en los cuales el Estado también declara derechos e impone obligaciones, uno de los cuales se presenta en el ejercicio de la función administrativa, encargado a la Administración Pública. Sin embargo, relacionar la noción de debido proceso con el diario desempeño

de la Administración, nos obliga a repensar los caracteres originales de dicha categoría. Ya no estamos en el desenvolvimiento de la función jurisdiccional, sino dentro del campo correspondiente a otra función estatal: la función administrativa. Debido a ello, y por encontrarse el debido proceso catalogado como un derecho constitucional, su aplicación en sede administrativa, asume los matices de aquella otra función. Es así como se explica la independencia y propia identidad del debido procedimiento administrativo, que no es otra cosa que la aplicación del debido proceso constitucional a la relación existente entre la Administración Pública y los sujetos administrados; o dicho de otra manera, el respeto por parte de la primera a los derechos y garantías previstos a favor de tales sujetos. A esa misma respuesta ha llegado el TC, luego de desarrollos anteriores contenidos en algunas de sus sentencias, a través de los cuales ha ido denotando sus características. Al respecto, sin perjuicio de su planteamiento doctrinario y regulación normativa, el debido procedimiento administrativo es un concepto que, en nuestro país, ha sido desarrollado en vía jurisprudencial; no siendo éste el único caso, ya que lo mismo ha ocurrido, por ejemplo, con el derecho a la verdad (Jimenez, 2007).

Ahora, el viernes 25 de enero del 2019, se publicó en el Diario Oficial El Peruano, el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 004-2019-JUS. Dicha publicación obedece a las modificaciones legislativas que se dieron con los Decretos Legislativos N° 1272 y 1452, y se ha derogado el anterior TUO de la Ley N° 27444, el aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

Precisamente, en lo que respecta al Derecho al Debido procedimiento se dio una modificatoria con la publicación del Decreto legislativo N° 1272 el 21 de diciembre del 2016. Dicha modificación se realiza a varios artículos de la Ley, y precisamente incluye a ellos al Artículo IV referido a los Principios del procedimiento administrativo. A continuación, realizamos una comparación del texto anterior y el actual sobre el Principio del Derecho al debido Procedimiento:

Tabla 3

El principio del debido procedimiento

Artículo IV. Principios del Procedimiento Administrativo	
Regulación Anterior	Regulación Actual (Decreto Legislativo N° 1272)
<p>Principio del Debido Procedimiento. - Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.</p>	<p>Principio del Debido procedimiento. - Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.</p>

Fuente: Ley del Procedimiento Administrativo General.

Para Morón (2018) desde la perspectiva práctica el Derecho al Debido procedimiento tiene tres niveles:

- a) **Como derecho al procedimiento Administrativo:** Implica afirmar que todos los administrados tienen derecho a la existencia de un procedimiento administrativo previo a la producción de las decisiones administrativas que le conciernan. Correlativamente la administración tiene el deber de producir sus decisiones mediante el cumplimiento de las reglas que conforman el procedimiento, de modo que es flagrantemente violatorio de este principio la producción de actos administrativos de plano o sin escuchar a los administrados.

- b) Como derecho a la no desviación de los fines del procedimiento administrativo:** Aquí no solo se trata del derecho a que la administración procedimentalice sus decisiones, sino que cuando aplique un procedimiento administrativo, lo haga con el objetivo de producir los resultados esperados y no otros. Lamentablemente es común que la administración para eludir ciertas formalidades o para suprimir ciertas garantías recurre al procedimiento reservado para otros supuestos, o fines perseguidos en el caso concreto, disimulando el contenido real del acto bajo una falsa apariencia.
- c) Como derecho a las garantías del procedimiento administrativo:** Comprende una serie de derechos que forman parte del estándar mínimo de garantía para los administrados, que a grandes rasgos y *mutatis mutandi* implican la aplicación a la sede administrativa de los derechos concebidos originariamente en la sede de los procesos jurisdiccionales. Por lo general se suelen desprender los siguientes sub principios: el contradictorio, derecho a la defensa, derecho a ser notificado, acceso al expediente, derecho de audiencia, derecho a probar, entre otros.

La violación de las normas sustantivas y formales establecidas en el procedimiento para garantizar el debido procedimiento, no es subsanable, ni en sede administrativa ni en sede judicial, por el contrario, deriva en una causal de nulidad del acto administrativo así emitido.

1.1.16. Marco conceptual

- ✓ **Adquirente:** Sujeto que realiza la compra de un bien y está sujeto a realizar el depósito de la detracción.
- ✓ **Confiscatoriedad:** Acción de incorporar algo a la riqueza del estado a través de una norma que atenta la propiedad.
- ✓ **Detracción:** Descuento efectuado por el adquirente o usuario del servicio sobre el monto total, para depositarlo en una cuenta del banco de la nación a nombre del proveedor.
- ✓ **Procedimiento:** Conjunto de acciones u operaciones que tienen que realizarse de la misma forma, para obtener siempre el mismo resultado bajo las mismas circunstancias

- ✓ **Recaudación:** Función de la administración tributaria que implica la realización de acciones conducentes al aseguramiento del pago de la obligación tributaria.
- ✓ **Tributo:** Prestación pecuniaria exigible coactivamente por parte del sujeto activo de la relación jurídica tributaria.
- ✓ **Impugnación:** Acto procesal que consiste en contradecir lo resultado por una decisión de nivel administrativo o judicial.

1.2. Antecedentes

León (2017) concluyó que: La confiscatoriedad en materia tributaria comporta una imposición excesiva, tan peligrosa que podría llegar a vulnerar el derecho a la propiedad, además de dar paso a posibles efectos conexos como el desincentivo en la generación del hecho gravoso e incluso el incentivo de medidas evasivas. El principio de no confiscatoriedad, pese a no estar reconocido expresamente en el artículo 300 de la Constitución de la República, representa una de las garantías más elementales para limitar el accionar del Estado, de manera que no existe motivo alguno para que la sola alegación de vulneración de este principio, como argumento dentro de las demandas de inconstitucionalidad de la figura del anticipo de impuesto a la renta, resulte intrascendente.

Castro (2013) concluyó que: El SPOT como medida de recaudación administrativa, atenta contra el Principio de Reserva de Ley, ya que no debería ser una norma de rango de ley formulada por la Administración Tributaria ni mucho menos ser las Resoluciones de Superintendencia las cuales amplíen la los alcances de la norma; asimismo atenta al principio de equidad ya que no es equitativo porque afecta a toda clase de empresas que comercializan bienes o prestan servicios afectos al sistema; sin tomar en cuenta su tamaño y su capacidad contributiva, y el principio de no confiscatoriedad ya que las empresas sujetas al sistema no pueden disponer libremente de sus fondos detraídos.

Sanchez (2014) concluyó que: El mecanismo para el cumplimiento de las obligaciones de la detracción implica que el contribuyente esté impedido de cometer errores más formales que sustanciales. Pues ello le acarrearía al mismo tiempo una sanción de multa, no poder usar su crédito fiscal o la incautación de| saldo de sus depósitos de detracciones como recaudación para el fisco, vulnerando el principio de| non bis in idem. La habilitación de| cobro como recaudación de todo el dinero empozado en la cuenta de

detracciones transgrede el derecho de propiedad y el principio de No Confiscatoriedad, más aún cuando el contribuyente no tiene deudas tributarias exigibles. La legislación vigente en la que se basa el sistema de detracciones es muy frondosa y complicada, presentando además un mecanismo de aplicación que vulnera muchos principios constitucionales tales como el de realidad económica, el de libertad de contratación, el de non bis in idem, el de no Confiscatoriedad y el de propiedad.

Salazar (2016) concluyó que: La expansión del Derecho Tributario requiere reforzar los derechos constitucionales del contribuyente que pueden ser afectados por un agresivo y cada vez más voraz potestad tributaria. La propuesta garantista del derecho tributario, asegura el ejercicio de los derechos sociales a través de un sistema tributario justo y redistributivo, donde el Estado, vía la hacienda pública y el presupuesto, viabiliza la realización de prestaciones a favor del contribuyente en educación, salud, etc., y por tanto asegure su legitimidad material. El garantismo tributario permite afianzar el ejercicio de las libertades y derechos individuales del contribuyente afirmando los principios hegemónicos que limitan la potestad tributaria, como la legalidad o de reserva de ley, de igualdad, de no confiscatoriedad y defensa de los derechos fundamentales.

Ccapa y Ccapa (2017) concluyeron que: Los fondos ingresados a Recaudación muestran un efecto significativo para la empresa limitando la administración del capital de trabajo y reduciendo la disponibilidad de la liberación, cuyos fondos acumulados le servirían para afrontar sus deudas con sus proveedores y entidades financieras.

CAPÍTULO II

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1. Identificación del problema

Normalmente, la naturaleza del Derecho Tributario se ve ligada al aspecto económico, pues la institución principal que la compone es “El Tributo”, cuya característica esencial es la “prestación pecuniaria”. Sin embargo, al creer que simplemente el estudio se basa es una mera cuantificación que busca un incremento de la recaudación tributaria, olvidamos que el proceso de generación de esa recaudación, subyace bajo una naturaleza jurídica correlativa con el Principio de Legalidad. Es decir, la recaudación tributaria y el proceso se ejecutan en base al cumplimiento de una legislación, de un ordenamiento jurídico. Como quiera que el Derecho Tributario sea definido, lo importante para el Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria (El Estado), es que se genere una recaudación adecuada y ésta se incremente progresivamente en cada ejercicio anual, pues la tarea del Estado recae en suplir las necesidades de la ciudadanía a través de la distribución de bienes, prestación de servicios, ejecución de obras, u otros, que provienen de los ingresos tributarios; he ahí la importancia que la recaudación tributaria tiene en el Presupuesto Público de todo Estado para la satisfacción de necesidades de la ciudadanía. Sin embargo, el Estado al buscar periódicamente el incremento de la recaudación debe realizar sus actuaciones partiendo de lo que señala el Art. 74 de la Constitución Política del Perú, respetando las limitaciones de la Potestad tributaria, el Principio de Legalidad, los Principios de Reserva de ley, Igualdad, los derechos fundamentales, y la No Confiscatoriedad de los Tributos.

Por ello, el incremento en la recaudación tributaria es un objetivo que persigue todo Estado moderno. Tal meta, supone un largo proceso que inicia con el ejercicio previo de

la potestad tributaria y la creación del tributo en el plano normativo, la incidencia de la norma sobre el hecho realizado en el plano fáctico y el consecuente surgimiento de la obligación tributaria, la cual inexorablemente se extinguirá, generando o no la recaudación (Bravo, 2013).

Así, siendo el propósito el incremento de la recaudación, y con ello *-per se-* la disminución de la evasión tributaria, debemos diferenciar si el proceso y las acciones que conllevan a cumplir el mismo, son ejecutados respetando derechos y principios que el ordenamiento jurídico respalda. Para cumplir dicho cometido, en nuestro ordenamiento jurídico peruano se han implementado diversos “mecanismos de recaudación tributaria”, algunos orientados a generar beneficios a los contribuyentes cumplidores, incrementando tasas de determinados tributos, modificando normas, o creando sistemas directos e indirectos de recaudación. Precisamente, sobre lo último, en el Perú, con la finalidad de incrementar la recaudación del Impuesto General a las Ventas, se crearon Sistemas Administrativos de Recuperación Anticipada: La Retención, la Percepción y la Detracción. El Sistema de Detracciones, regulado como Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias – SPOT tiene su creación en el Decreto Legislativo N° 917 publicado el 26/01/2001, donde señala los bienes y/o servicios afectos a dicho sistema; pero, es con el Decreto Legislativo N° 940 publicado el 20/12/2003 con que se consolida su aplicación, y SUNAT como Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT publicada el 15/08/2004 regula su aplicación en el sistema Tributario. El propósito que perseguía este Sistema fue básicamente: Luchar contra la informalidad, la evasión y el fraude fiscal, y reducir la competencia desleal; es decir, su esencia siempre debería enfocarse en este propósito.

Ahora, el vocablo detracción proviene del verbo *detraer* que significa “Restar; sustraer, apartar o desviar”, y consiste en un descuento del adquirente de un bien o el usuario de un servicio, para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor o prestador del servicio que será destinado al pago de sus tributos (Alva, 2016). Sobre esto, la pregunta que cabe realizar es ¿si las detracciones realmente ayudan a incrementar la recaudación tributaria?, ante ello, la respuesta es contundente, pues definitivamente ayuda a incrementar la recaudación tributaria, debido a que al proveedor o prestador del servicio se le obliga a no recibir toda la contraprestación en efectivo que le corresponde y usarlo para los fines que vea conveniente, sino aperturar una cuenta para que sus clientes depositen un

porcentaje y con eso garantice el pago de los tributos, es decir se limita de un porcentaje como reserva para cumplir sus obligaciones tributarias.

El sistema de detracciones, hasta la actualidad ha tenido muchas críticas por su implementación, debido a que ha pasado de un sistema que combate la evasión tributaria a uno meramente recaudador sin criterios razonables; así, en la actualidad el Sistema de Detracciones ha sufrido cerca de 90 modificaciones normativas, todas con un fin recaudador. Precisamente dicho Sistema, tiene dos (02) procedimientos particulares: El Procedimiento de Liberación de Fondos de Detracción, y el Procedimiento de Ingreso como Recaudación. El primero constituye una suerte de devolución de los fondos depositados en el Banco de la Nación, pero previo cumplimiento de ciertos requisitos; el Segundo constituye en un procedimiento cuyo fin es trasladar el dinero de la cuenta de detracciones hacia una cuenta de SUNAT, una especie de despojo del dinero, pues la cuenta ya no pertenece al titular, sino a la Administración Tributaria, y única y exclusivamente será destinada al pago de los tributos.

Ahora, un detalle importante es preguntarse ¿Cuándo se inicia este procedimiento de recaudación?; para ello el Art. 9.3 de la Resolución emitida por SUNAT señala unas causales o situaciones en las que se iniciará dicho procedimiento, siendo: Cuando las declaraciones presentadas contengan información no consistente, se encuentre como No Habido, no se comparezca a la Administración Tributaria, y se haya incurrido en determinadas infracciones. Las causales señaladas, además de generar una obligación de estar en este sistema, lo que hacen es señalar que el contribuyente debe tener todas sus obligaciones en regla, pues de lo contrario se le ingresará sus fondos en recaudación, pues el mismo Art. 9.3 que la sola detección o verificación será suficiente para ingresar como recaudación, aun cuando no se haya emitido una resolución.

Este despojo claramente atenta contra el Principio de No Confiscatoriedad, pues el dinero constituye un bien que le pertenece al titular de la cuenta, y éste debe decidir a qué tipo de tributos destinar el pago y de haber todavía un saldo, solicitar la liberación; sin embargo, con el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, se pierde todo del derecho de propiedad, y por tanto existe una confiscación del dinero por parte de la Administración Tributaria. Pues, de acuerdo con este principio, se proscribe el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares; es decir,

que la creación de los tributos se convierta en una forma de despojo indebido de la riqueza particular (Sevillano, 2014).

Terrel Taquiti (2015) menciona que una incertidumbre importante es sobre la salida que tiene el contribuyente cuando se ejecuta el ingreso como recaudación, y la normativa establece dos posibilidades: La reimputación y el extorno, éste último implica una devolución del dinero recaudado, pero el requisito principal es haber dado de baja el RUC y esperar nueve (09) meses para recién solicitar devolución. Desde luego, esta situación implica la pérdida, si queremos, absoluta de maniobra por parte de los contribuyentes del dinero previamente detraído por sus clientes.

No obstante que el Procedimiento de Ingreso como Recaudación confisca parte de nuestro dinero, cabe preguntar ¿Cómo es que se realiza dicho procedimiento?; por ello es necesario resaltar que el mismo, es casi un procedimiento sumarísimo a nivel administrativo, pues lo único que se hace es emitir una Comunicación vía al Buzón Electrónico al Contribuyente, donde se indica que incurrió en una causal y se le da 10 días para la subsanación, y de no hacerlo se emite un Resolución que ordena el Ingreso como Recaudación. Sobre lo anterior, algunos aspectos que implica el Principio al Debido Proceso, son el ser notificados adecuadamente, ejercer su derecho de defensa, obtener una decisión debidamente motivada, ofrecer pruebas y exponer sus argumentos. Al respecto, en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, se vulnera el Principio al Debido Proceso, ya que la notificación es realizada vía buzón electrónico y no en el domicilio fiscal del contribuyente pese a una regulación especial a nivel administrativo, la Comunicación y Resolución solo indican la causal cometida y no hacen referencia a una motivación o detalle de la inconsistencia; así también, al haber calificado que este Procedimiento debe realizarse por la Ley del Procedimiento Administrativo General y no por el Código Tributario, es la misma Administración Tributaria como autoridad competente la que resolverá las inconsistencias, lo cual limita su derecho de defensa, ya que no se puede recurrir al Tribunal Fiscal para que un órgano independiente pueda emitir pronunciamiento.

Por lo expuesto, consideramos que existe una problemática respecto a la regulación del procedimiento de ingreso como recaudación, ya que presumimos la vulneración del principio de no confiscatoriedad y el Debido Proceso, y a ello podríamos calificar como una norma inconstitucional partiendo desde la regulación del sistema de detracciones,

pues los cuestionamientos principalmente son a las limitaciones económicas que ocasiona a los contribuyentes afectos al mismo, pero que todas estas limitaciones deberían partir de una base jurídica que tendría reestructurarse adecuadamente. Por estas consideraciones, se plantean las siguientes interrogantes:

2.2. Definición del problema

2.2.1. Problema general

- ¿Existe vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria?

2.2.2. Problemas específicos

- ¿Es posible la aplicación del Principio de No Confiscatoriedad al Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones?
- ¿El Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones garantiza el respeto al Principio de No Confiscatoriedad y Derecho al Debido Proceso?
- ¿Existe una regulación adecuada del Procedimiento de Ingreso Como Recaudación del Sistema de Deduciones en base a las causales que se señala (declaraciones con información no consistente, condición de no habido, no comparecer o comparecer fuera de plazo, e incurrir en infracciones)?

2.3. Intención de la investigación

El propósito de la investigación es el estudio jurídico del Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones, lo cual implica un análisis de la normativa actual, jurisprudencia y doctrina del derecho tributario y administrativo, con la finalidad de proponer modificaciones legislativas y garantizar que no exista vulneraciones o afectaciones al Principio de No Confiscatoriedad y El Derecho al Debido Proceso. Con esta investigación, se busca poner de conocimiento que la regulación del procedimiento de ingreso como recaudación tiene falencias, su aplicación denota la existencia de una norma que se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico de manera irregular, que viene generando perjuicios a los contribuyentes, y que urge reorganizar la misma para tener un sistema tributario correcto.

2.4. Justificación

El estudio del Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones se justifica debido a que la regulación vulnera derechos y principios que causan perjuicio a los contribuyentes que están afectos a este sistema; en la actualidad existe una falta de conocimiento sobre este procedimiento, los estudios que se realizaron sobre el sistema de deducciones, son en su mayoría a nivel cuantitativo, donde solo a través de porcentajes se llega a determinadas conclusiones; sin embargo, consideramos que falta un estudio minucioso del procedimiento de ingreso como recaudación que sea capaz de mostrar la irregular forma en la que viene siendo aplicada. También, la investigación se justifica debido a que el análisis global del Procedimiento, permitirá proponer alternativas de solución o nuevos estudios desde otras disciplinas y/o área del derecho, con la finalidad de fortalecer la investigación y generar una nueva regulación del mismo. Ello, permitirá garantizar el respeto del Principio de No Confiscatoriedad y Derecho al Debido Proceso, a todos los contribuyentes afectos al Sistema y al dicho Procedimiento.

2.5. Objetivos

2.5.1. Objetivo general

- Determinar la existencia de vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria.

2.5.2. Objetivos específicos

- Determinar la aplicación del Principio de No Confiscatoriedad al Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones.
- Analizar si en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones se garantiza el respeto al Principio de No Confiscatoriedad y Derecho al Debido Proceso.
- Analizar la existencia de una regulación adecuada del Procedimiento de Ingreso Como Recaudación del Sistema de Deduciones en base a las causales que se señala (declaraciones con información no consistente, condición de no habido, no comparecer o comparecer fuera de plazo, e incurrir en infracciones)

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

3.1. Acceso al campo

La investigación se realizó en la ciudad de Puno, sin embargo, la doctrina, jurisprudencia y normatividad vinculada al tema de estudio corresponde al ámbito nacional. Para el acceso a la información del escenario estudiado, se realizó la revisión documental, así como el análisis de sentencias del tribunal fiscal sobre el procedimiento de ingreso como recaudación. Las dificultades que se presentaron en la investigación, estuvieron ligadas a la búsqueda de estudios y/o antecedentes directos sobre el tema, pues no se encontró investigaciones a nivel nacional ni internacional que hayan estudiado estos temas; sin embargo, a través de la revisión normativa, doctrinal y jurisprudencial se pudo juntar información de cada eje, lo cual permitió generar un mejor análisis. En cuanto al acceso a la jurisprudencia, fue más fácil, debido a que la búsqueda se realizó en la página del Tribunal Fiscal consignando la frase: “ingreso como recaudación”. Sobre el tiempo en el que se realizó el estudio, este comprende al año 2018 y 2019; sin embargo, para efecto de la revisión de la jurisprudencia se consideró el estudio de las resoluciones de los cinco últimos años, incluido el actual.

3.2. Selección de informantes y situaciones observadas

Sobre las unidades de investigación para el presente estudio, corresponde a la Normatividad: Código Tributario, Ley que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Resolución que amplía la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Resolución que regula las excepciones y flexibilización del ingreso como recaudación, y la Resolución que regula el Procedimiento de Ingreso como Recaudación;

y la Jurisprudencia que corresponde a las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el tema de investigación.

Las resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) corresponden a los Periodo 2015-2019, y al realizar la búsqueda se encontró un total de 144 RTF donde se emitió pronunciamientos vinculados al ingreso como recaudación, de ello para efectos de seleccionar la jurisprudencia a revisar, se consideró a criterio del investigador, seleccionar el 50% de cada año, revisándose un total de 72 Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, bajo el siguiente orden: 81 del año 2015, 21 del año 2016, 10 del año 2017, y 00 del año 2018 y 2019, debido a que no se registran resoluciones en dichos periodos. Asimismo, se tomó a consideración revisar 08 Resoluciones, que provienen de la publicación que realiza el Tribunal Fiscal como Jurisprudencia relevante.

Es importante resaltar que, tratándose de una investigación cualitativa, tal como lo señala Pineda Gonzales (2008) la revisión de las resoluciones no obedece a esquemas rígidos y formales de determinación como el enfoque cuantitativo, sino lo que se buscará es la relación de las mismas con lo estudiado en cada objetivo, solo para efectos de entender la practicidad con la que se viene desarrollando el tema.

3.3. Estrategias de recogida y registro de datos

Las técnicas que se utilizaron fueron la Observación Documental y Análisis de Contenido; la primera permitirá registrar información sobre la naturaleza del Sistema de Detracciones, la Regulación en el Código Tributario, la Naturaleza del Procedimiento de Ingreso como Recaudación, el Debido Proceso y el Principio de no Confiscatoriedad, revisión de Jurisprudencia del Tribunal Fiscal; la segunda permitirá analizar la información recaba en la observación documental para realizar confrontaciones respecto de la regulación del procedimiento de ingreso como recaudación, frente a la Jurisprudencia y la Doctrina, generando ésta una nueva perspectiva sobre la regulación del tema. Los instrumentos que se utilizaron para la investigación son la Ficha de Observación y la Ficha de Análisis.

Bajo esto, se consideró que los datos a recoger deberían corresponder a: Código Tributario, Ley que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Resolución que amplía la regulación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, Resolución que regula las excepciones y flexibilización del ingreso como recaudación, Resolución

que regula el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, y la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

3.4. Análisis de datos y categorías

Se utilizó el *Método Analítico* para descomponer el estudio de las causales del ingreso como recaudación, el principio de no confiscatoriedad y el derecho el debido proceso, e *Inductivo* a través de un estudio particular para llegar a proposiciones generales; se realizó un tipo de investigación *Explicativa*, pues se profundizó el estudio de la problemática que tiene la regulación actual del Ingreso como Recaudación para verificar la vulneración de derechos y principios. El Diseño de la Investigación fue de tipo *Cualitativo*, debido a que se realizó una recolección de datos sin medición numérica con la finalidad de generar una adecuada interpretación (Hernández *et al.*, 2006). Finalmente, se utilizó un tipo de *Investigación Jurídica Empírica* (jurídica social), dado que este tipo de investigación aborda su estudio no solo desde la perspectiva del dogma (norma), sino también desde el lado sociológico jurídico (Pineda, 2008).

Las categorías que se presentaron en la investigación y que fueron analizadas detalladamente, comprenden:

- La vulneración al Principio de No Confiscatoriedad
- La Vulneración al Debido Proceso
- La regulación del Procedimiento de Ingreso como Recaudación

CAPÍTULO IV

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Objetivo Específico N° 01:

Habiendo desarrollado el marco teórico, resulta pertinente explicar los resultados obtenidos con la investigación realizadas sobre el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, por ello en este Objetivo Específico N° 1 se expondrá todo lo referido al Principio de No Confiscatoriedad, su regulación en el derecho peruano, y principalmente su aplicación al Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones.

Como base de la exposición de los resultados, se toma a consideración la literatura jurídica revisada sobre el tema mencionado, pues solo se incidirá propiamente en el Principio de No Confiscatoriedad y no se revisará en específico el detalle del procedimiento, ya que el mismo será estudiado en el Objetivo Específico N° 3.

Así, este objetivo será importante para determinar la vulneración del principio de No Confiscatoriedad en el procedimiento de ingreso como recaudación, pues el mismo no solo implica una cuantía o tasa que se vincula en estricto a un tributo, sino la confiscación puede darse por el solo hecho de afectar la propiedad en base a regulaciones tributarias, y precisamente la naturaleza adjetiva del Procedimiento de Ingreso como Recaudación hace creer que la No Confiscatoriedad, no tendría relación con el mismo.

Por ello, pasamos a explicar el detalle del objetivo.

4.1.1. Principio de no confiscatoriedad

Algunas veces se hace mención a una frase que señala: “*Los impuestos son el precio que debemos pagar para tener una sociedad civilizada*”, la misma data la

importancia que tiene el efecto fiscal para una sociedad, pues la recaudación de los tributos es sinónimo de ingresos para el Estado, y con ello un mayor gasto destinado para fines sociales.

El Profesor Bravo (2013) refiere que los tributos se han consolidado como uno de los principales instrumentos de recaudación fiscal, sumando al hecho que el Estado al cobrarlo, despoja al ciudadano de parte de su patrimonio; esto ha contribuido a la formación de una concepción equivocada de los tributos como una carga que todo contribuyente sacrificado debe soportar. Sin embargo, no debemos llegar a considerar al tributo como una carga, pues esta tiene su naturaleza jurídica a la de una obligación propiamente dicha.

Así, resulta trascendental la función que cumple el tributo para fines de incrementar el presupuesto público del Estado, al ser esta la principal fuente de generación de ingresos con la que puede suplir las necesidades de la ciudadanía. Sin embargo, la regulación tributaria no debe indiscriminadamente enfocarse en generar ingresos sin considerar el respeto de derechos o principios de los sujetos pasivos - *contribuyentes*- de la relación jurídica tributaria, pues toda actuación debe ser en base a un marco normativo adecuado que no vulnere los mismos.

Precisamente, uno de los Principios -*digamos*- garantes del Sistema Tributario que busca poner límites a la regulación, es el “Principio de No Confiscatoriedad”; de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, confiscar consiste en: “*penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco*”. La confiscación genéricamente implicaría la pérdida de los bienes o derechos por actuaciones del Estado, en este caso por actuaciones de naturaleza tributaria.

Entonces, este principio, al regularse en sentido negativo, propicia justamente que no haya una apropiación ilegal de los bienes a través de regulaciones tributarias. Así, tomamos a colación lo mencionado por Sainz (1987) al señalar que un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho.

Por ello, la actuación del Estado a través de las normas jurídicas tendrá como límite el principio de no confiscatoriedad, que hará el frente ante cualquier acto irregular

que se comenta en perjuicio de los contribuyentes. El principal derechos vinculado al Principio de No Confiscatoriedad es el Derecho a la Propiedad, pues el confiscar implicaría el arrebato de bienes o derechos a través de normas tributarias; sin embargo, el propósito no es la discusión del derecho de propiedad, para generar un estudio minucioso de la misma, sino solo vincularlo a través del Principio de No Confiscatoriedad, para demostrar que a través de las detracciones y concretamente del procedimiento de ingreso como recaudación se vulnera el derecho de propiedad de los fondos; añadiendo por supuesto también otros principios o derechos afectados.

4.1.1.1. Principio de no confiscatoriedad y la propiedad privada

La Confiscatoriedad, en términos generales implica una apropiación de determinados bienes y/o derechos de las personas, y cuando este se hace a través de regulaciones tributarias, revela que el interés fiscal está por encima de cualquier afectación. Así, este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad (Velásquez & Vargas, 1997).

Dice Spisso que la protección constitucional a la propiedad constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la Nación, pero se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada. Aclara, sin embargo, que no se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributos, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución (Villegas, 1994).

En tal sentido, la doctrina ha señalado que no hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad, lo cual es una verdad demostrada por la definición, cualquiera sea, de lo que se entiende por tributación, en tanto detracción de riqueza de mano de los particulares hacia manos estatales.

Y no podría haber reconocimiento y protección de este derecho sin un Estado que viva alimentado por los tributos recaudados, recortados, obtenidos merced al fruto de la vigencia efectiva de ese derecho a nivel individual (Naveira, 1996).

De lo mencionado, resulta interesando mencionar lo señalado por el Gonzales (2005), cuando indica que *“la propiedad se construye como un derecho de atribución sobre las cosas o los bienes que confiere a su titular un poder o un haz de facultades para actuar en sus beneficios, resultando especialmente protegido por el ordenamiento jurídico”*. Sobre la base de esta concepción, el derecho a la propiedad implica los atributos o derechos que se goza sobre un bien, protegido por el ordenamiento jurídico. Paralelo a ello, el Principio de No Confiscatoriedad, al ser de naturaleza tributaria, busca que justamente que esa *“atribución o derecho”* no se vea afectado *-en este caso-* por intereses fiscales que El Estado regule con un afán o fin recaudatorio, como excusa de las necesidades que se tiene que suplir para satisfacer las necesidades de la sociedad. En tal sentido, la exacción y carga que soporta el contribuyente a través del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe correlativamente exigirse solo en la medida que no afecte la propiedad.

Entonces, no se puede plantear como excusa que todos los ciudadanos debemos contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos sin el debido respeto del principio de no confiscatoriedad, ya que éste permitirá garantizar la existencia de un Sistema Tributario Justo; y esto se logrará no estableciendo impuestos irrazonables o generando una excesiva presión tributaria en la que El Estado se esté apropiando indirecta e ilícitamente de los bienes de los contribuyentes por sobreponer el interés fiscal en contra del derecho de propiedad.

Finalmente, en el Exp. N° 2727-2002AA/2002-AA/TC el Tribunal Constitucional expuso que este principio tiene dos funciones: la primera, ser un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando por el derecho de propiedad evitando que la esfera legítima patrimonial de las personas sea afectada irrazonable y desproporcionadamente. Además de este derecho, protege también el derecho a la igualdad en materia tributaria, o lo

que es lo mismo con la capacidad contributiva, según en el reparto de los tributos se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo cual las cargas tributarias tienen que gravar donde haya manifestación de riqueza, lo que implica que se debe considerar la capacidad económica de los contribuyentes. La segunda es la función institucional que se refiere a que mediante este principio se salvaguardan las instituciones que pertenecen a la Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, y otras) para que cuando El Estado haga uso de su potestad tributaria no las desnaturalice vaciándolas o suprimiéndoles su contenido.

En consecuencia, en relación al derecho fundamental de propiedad, éste principio se constituye como un refuerzo a esa garantía ya que limita al *ius imperium*, evitando que se extralimite afectando irrazonablemente el patrimonio del obligado frente a un tributo. Se prohíbe que mediante el uso de los instrumentos tributarios se prive la propiedad privada. Este derecho se encuentra regulado en el inciso 16 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú: “A la propiedad y a la herencia” (Guevara, 2010).

4.1.2. Regulación del principio de no confiscatoriedad en el derecho peruano

La importancia de haber desarrollado el Principio de No Confiscatoriedad en el punto anterior y haber determinado su relación con el derecho a la propiedad, nos genera una perspectiva sobre este principio. Precisamente la expresión negativa con la se caracteriza tiene enraizada la protección de la propiedad, y esa protección va de la mano con la Potestad Tributaria que detenta El Estado a través del *ius puniendi*, pues la misma es el límite con que El Estado puede actuar con base normativa. Por ello, para efectos de conocer la regulación del Principio de No Confiscatoriedad en el Derecho Peruano, se hará referencia a su regulación constitucional en el Art. 74 de la Carta Magna, que es el único dispositivo que hace referencia al mismo, pero con cierta restricción en su aplicación; sin embargo, creemos que puede darse una mayor amplitud para efectos de proteger derechos y principios.

4.1.2.1. El principio de no confiscatoriedad como límite de la potestad tributaria

El Principio de No Confiscatoriedad, tiene su regulación en la Constitución, en su Capítulo IV, referido al Régimen Tributario y Presupuestal, Art. 74 señala en la última parte de dicho artículo lo siguiente:

Art. 74: Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad

(...) 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.

El Artículo 74, regula entre otras cosas, a la Potestad Tributaria, pues en el último párrafo señala a la misma, refiriéndose a ciertos principios, y entre ellos se encuentra el Principio de No Confiscatoriedad, señalando que ningún tributo puede tener un carácter confiscatorio. Literalmente entonces, implica que, para el establecimiento de tributos, estos no deben vulnerar dichos principios.

El Profesor Bravo (2015) indica con buena precisión, que los principios jurídicos son disposiciones de carácter axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo.

Así, los principios al tener una característica axiomática, propiamente no son normas jurídicas, pues algunos pueden encontrarse regulados positivamente, pero otros no; sin embargo, el carácter indeterminado hace que estos conceptos ayuden a la creación de normas jurídicas razonables, cuyo fin es garantizar la existencia de un ordenamiento jurídico adecuado que respete los derechos de las personas.

Precisamente, en el campo tributario, el Art. 74 de la Constitución señala esos principios, justamente como directrices y límites racionales frente a la actuación del Estado a través de la Potestad Tributaria, entendida ésta como la facultad o competencia legislativa otorgada al Estado, a través de sus

operadores jurídicos, para la creación de normas jurídico tributarias. Entonces, la creación de los tributos, necesariamente implicará la revisión los principios jurídicos señalados; no se tendrá una actuación sin límites por parte de Estado, de lo contrario el tributo devendría en inconstitucional al violar una norma constitucional.

Sobre el Principio de No Confiscatoriedad, y habiendo considerado su amplia relación con la “propiedad privada” o el “derecho de propiedad” de las personas, implicará que por medio de los tributos –en sentido estricto- se utilice como una arma de doble filo: por un lado para buscar incrementar la recaudación, y por otro, a costa de la propiedad de las personas al señalar un tributos que exceda los límites con el que pueden cumplir sus obligaciones tributarias (aspecto cuantitativo). Así, nos adherimos a lo señalado por Sevillano (2014) cuando indica que no se puede utilizar a los tributos como una forma disfrazada para despojar a los sujetos de que es suyo. Entonces, esta proscripción, obliga al Estado, a que sus actuaciones tributarias no excedan más de lo debido, solo con un afán recaudatorio.

4.1.3. Aplicación del principio de no confiscatoriedad a las detracciones

Habiendo analizado la regulación del Principio de Confiscatoriedad en el ordenamiento jurídico peruano, ahora toca analizar si el mismo puede aplicarse al Procedimiento de Ingreso como Recaudación. Por ello, resulta trascendental, primero verificar la aplicación del Principio al Sistema de Detracciones, pues el procedimiento de ingreso como recaudación surge a raíz de la existencia de fondos producto de las detracciones realizadas, de manera que, si el Principio de No Confiscatoriedad se aplica al Sistema, también tendrá vinculación al Procedimiento.

4.1.3.1. La detracción: ¿obligación formal o tributaria?

El Sistema de Detracciones o SPOT nació con el Decreto Legislativo N° 917, y empezó su aplicación el 1 de julio del año 2002, con la publicación de la RS N° 058-2002/SUNAT, que en un principio solo se aplicaba a la venta de determinados bienes gravados con el IGV. En el 2003 se publicó el Decreto Legislativo N° 940, que modificó el Decreto Legislativo N° 917 con el propósito de ampliar la aplicación del sistema para combatir la evasión y

elusión, por ello mediante la RS N° 183-2004/SUNAT se reguló las normas para la aplicación del Sistema, y se estableció 3 Anexos que detallaban los bienes y servicios que estaban afectos a la detracción; dichos anexos en la actualidad, han sufrido varias modificaciones legislativas: Modificación del Anexo N° 1, variación de tasas, exclusiones, inclusiones, y otros.

La inadecuada regulación del Sistema de Deduciones, ha ocasionado que hasta ahora haya aproximadamente 90 modificaciones normativas, sobre decretos legislativos o resoluciones de superintendencia; estas variaciones hacen notar desde ya, el desconocimiento jurídico del sistema, pues los propósitos iniciales fueron luchar contra la evasión tributaria, competencia desleal, e informalidad; sin embargo, con el paso del tiempo se ha resquebrajado el mismo, llegándose a afirmar que generar efectos confiscatorios para el contribuyente.

Principalmente, el Sistema de Deduciones o SPOT, se encuentra regulado por el de Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N° 155-2004-EF que fue Publicado el 14 de noviembre de 2004, así mismo en la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT Publicada el 15 de agosto de 2004.

Si revisamos las normas citadas, o cualquier otra que regule sobre el Sistema de Deduciones, nos daremos cuenta que no existe ninguna definición precisa sobre ella. Precisamente, esta carencia es debido a que el Sistema de Deduciones no ha tenido mucha inclinación para el estudio jurídico, sino solo desde la parte práctica, y a ello debemos añadir que el Sistema es una creación peruana con fines recaudatorios.

Bajo la operatividad de la Dedución, podemos indicar que ésta consiste en: “el descuento que realiza el comprador - adquirente o usuario del servicio sobre el monto que corresponde pagar al vendedor - proveedor o prestador del servicio de una operación gravada o no con el IGV, para que ese monto que se está descontando sea depositado en la su Cuenta de Deduciones del banco de la Nación, la misma que tendrá una finalidad de realizar el pago de tributos”.

Hernández (2006) señala que “Para que se configure una obligación de carácter tributario, no basta que se trate de una relación jurídica obligatoria legal, si no que será necesario y vital que la prestación que es su objeto califique como un tributo; y, para que sea considerado tributo es necesario que se dé el hecho imponible, el hecho generador de la obligación tributaria”.

Sobre lo señalado por el autor, para que la prestación de la obligación tributaria sea tributo y exista, tendrá que haber un hecho imponible. Este punto resulta trascendental, ya que el tributo implica la generación de una relación jurídica tributaria, un vínculo entre el sujeto activo y sujeto pasivo, producida debido a que el sujeto pasivo realizó un hecho que generó el nacimiento de una obligación tributaria, por ejemplo: la prestación de un servicio o la compra de un bien a título oneroso. Esta relación genera un vínculo entre las dos partes, cada una con derechos y deberes.

Ahora, en función a ello, la Detracción no surge directamente sobre la realización de un hecho imponible. Si bien es cierto que la Detracción está vinculada al nacimiento de la obligación del IGV, de ninguna manera constituirá propiamente un tributo; pero no debemos dejar de notar que en la detracción también hay una relación jurídica tributaria que se da entre el comprador y el vendedor –*ambos privados*-, esta relación es una obligación que genera deberes y derechos que pueden tener cierta vinculación de naturaleza tributaria.

Entonces, ¿qué tipo de obligación vendría a ser el sistema de Detracciones? Pues, sin duda, no encaja dentro de una obligación sustancial debido a que la detracción en sí misma no es un nuevo tributo, sino que es un medio de aseguramiento del pago de tributos, empleando para ello a un tercero, que viene a ser el adquirente del bien o usuario del servicio sujeto al SPOT. La única obligación sustancial que encontramos es sobre el IGV entre el proveedor (sujeto pasivo) y el Estado (acreedor), mas no entre el Estado y el adquirente (quien, por definición de la misma norma, en un principio, no es sujeto pasivo del IGV). Podemos afirmar entonces, que al hablar de detracciones estamos ante una obligación formal, en la cual el Estado obtiene ayuda de un tercero, ajeno a la obligación sustancial, para el cobro del IGV.

De esta forma, el adquirente de los bienes o servicios sujetos al SPOT se convierte en sujeto pasivo de la obligación formal de detraer. Se debe tener en cuenta que el sujeto que cumple con la obligación de detraer (el adquirente) es un mero administrado frente a un deber formal, no pudiéndosele calificar bajo ningún supuesto que nuestra legislación tributaria señala como sujeto respecto de la obligación de pagar el IGV, es decir, ni como contribuyente, responsable o sustituto (Castillo *et al.*, 2006).

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

Entonces, ante la pregunta ¿es la detracción un tributo o una obligación formal?, debemos indicar que la Detracción es ***una obligación de carácter formal, un deber administrativo*** que tiene vinculación con un tributo, el IGV; pero que su regulación y naturaleza no hacen que pueda ser considerado un tributo.

Ahora, al haber afirmado que la Detracción es una obligación formal, ¿en esta obligación formal podría aplicarse el Principio de No Confiscatoriedad?, es decir bajo la rigidez de no calificarla como tributo, ¿puede ser que en base a la regulado en la Constitución le sea aplicable el Art. 74? De ser afirmativa las respuestas, será un inicio para determinar que el Sistema de Detracciones y por consiguiente el Procedimiento de Ingreso como Recaudación también es aplicable al Principio de No Confiscatoriedad.

Para ello, pasaremos a ver dicho análisis en el siguiente punto.

4.1.3.2. El principio de no confiscatoriedad y el tributo: la literalidad del art. 74 de la constitución.

Habiendo concluido que la Detracción más que ser una obligación tributaria, constituye una obligación formal que nace en función al IGV, y que la misma a pesar de no ser una obligación tributaria o sustancial, genera una relación jurídica tributaria, pues hay deberes y derechos entre las partes que se vinculan al mismo. Ahora, en función al Objetivo que se viene desarrollando, se busca determinar la aplicación del Principio de no Confiscatoriedad al Sistema de Detracciones, y para ello resulta importante verificar su regulación constitucional. Así, el Capítulo IV de la Constitución referido sobre el Régimen Tributario y Presupuestal, en su Artículo 74 señala lo siguiente:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...).

La regulación de dicho artículo, data sobre la Potestad Tributaria, entendida como la facultad que detenta el Estado para la creación de tributos. Precisamente, del texto se entiende que todo está referido al Tributo, y el Principio de No Confiscatoriedad no es ajeno a ello, pues se menciona que *“ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”*.

Ante esto, cabe preguntar si realmente, el Principio de No Confiscatoriedad de manera estricta y literal solo deba ser aplicado al Tributo, y habiendo considerado que la Detracción no es un tributo, podríamos concluir por tanto que no le resulta aplicable. Ello, creemos que no resulta del todo cierto.

En el Exp. N.º 03769-2010-PA/TC se señaló que: ciertamente, y como se viene estableciendo, las detracciones 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 Artículo 74° de la Constitución de 1993. Según la sentencia se indica que el Art. 74 no es aplicable a la Detracción, sin embargo, consideramos que ello no es del todo correcto.

Para ello, resulta importante mencionar lo señalado por Villanueva (2014) cuando estableció que en nuestro sistema constitucional, el artículo 74° de la Constitución se refiere a los principios constitucionales en relación con los “tributos”, pero debe advertirse que esa referencia al “tributo” no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible (tributo) sino a toda obligación de carácter legal que deriva del ejercicio de ese poder tributario.

Esta afirmación es trascendental, puesto que la Detracción no será un Tributo, pero si tiene naturaleza o vinculación tributaria, al ser una obligación formal de carácter legal en la que se obliga a efectuar el depósito; a ello debemos considerar que la regulación de la Detracción es producto de la potestad tributaria. El tributo que se vincula sería el IGV, pero para poder generar una mayor recaudación del mismo, se crea una obligación, y dicha obligación deviene del poder tributario, al igual que la retención o la percepción.

De la misma manera, Solorzano menciona que: siendo ello así el SPOT es un deber de colaboración o apoyo indirecto a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo, un mecanismo extra fiscal de colaboración con la recaudación del IGV, con una naturaleza distinta al sistema de retención y percepción, ya que el sistema de detracciones no tiene naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente; sin embargo, ello no es óbice para que no se le aplique las exigencias de los principios constitucionales Tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993, ya que el Estado igual al crear estos sistemas está ejerciendo su potestad tributaria.

Entonces, no podemos ser restrictos en señalar que el Art. 74 regula solo al Tributo, pues detrás del mismo existes instituciones jurídicas con relación

jurídica, como la Retención, Percepción y por supuesto la Detracción. Por ello consideramos que el Art. 74 debe aplicarse al tributo, así como también a una obligación formal de naturaleza legal.

Ahora por el lado del Principio de No Confiscatoriedad, es importante resaltar lo señalado por Sevillano (2014) cuando indica en un parte que (...) *se proscribe el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares* (...). Así también Ferreira (2006) afirma que existe confiscatoriedad cuando a través de una norma tributaria el Estado se apropia de los bienes del contribuyente en donde el monto es insoportable y exagerado desbordando la capacidad contributiva del contribuyente y vulnerando por esa vía indirecta el derecho de propiedad.

Consideramos importante lo anterior, ya que se hace referencia a “Herramienta Tributaria”, la misma se entendería como un medio para la recaudación tributaria; pues ya no hacemos referencia estricta del Tributo, sino a los medios sobre los cuales se puede mejorar la tributación; esto será a través del establecimiento de un ordenamiento jurídico correcto, la norma tributaria no será a solo aquella que cree tributos, sino también obligaciones formales que tengan vinculación tributaria, como la Detracción. Así también, se habla de la vulneración del derecho a la propiedad de manera indirecta, y justamente esta es la esencia de la Detracción, el ser un deber administrativo indirecto que coadyuva a la recaudación, y que *–como lo veremos más adelante–* su regulación vulnera el principio de no Confiscatoriedad.

Entonces, estamos convencidos que el Principio de No Confiscatoriedad si es aplicable al Sistema de Detracciones, y eso implicará que la regulación sobre el mismo, no podrá quebrantar dicho principio, pues será inconstitucional cualquier actuación que exceda al mismo. No solo ningún tributo debe tener efectos confiscatorios, sino cualquier herramienta o norma tributaria que regula una obligación formal o sustancial, también debe cumplir con esta limitación, por lo tanto, la potestad tributaria está ligada a la Detracción.

Finalmente es importante mencionar lo que indica Araguas (2010) al afirmar sobre el principio de no confiscatoriedad que:” cuyo cumplimiento es condición sine qua non para obtener un sistema tributario justo”. El sistema

tributario moderno que se encuentre en un Estado de Derecho establece el principio de no confiscatoriedad como un principio rector del Poder Tributario.

4.1.4. Aplicación del principio de no confiscatoriedad en el procedimiento de ingreso como recaudación

El Procedimiento de Ingreso como Recaudación tiene su regulación en el TUO del Decreto Legislativo N.º 940, Decreto Supremo N.º 155-2004-EF; en la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que regula las normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central; la Resolución de Superintendencia N.º 184 -2017/SUNAT que regula el Procedimiento de Ingreso como Recaudación de los fondos depositados en la Cuenta de Deduciones; la Resolución de Superintendencia N.º 375-2013/SUNAT que establece supuestos de excepción y flexibilización de los Ingresos como Recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, requisitos y Procedimiento para solicitar el Extorno.

En esta parte, el propósito no es hacer un análisis de las normas citadas para verificar su vulneración al Principio de No Confiscatoriedad *o al debido proceso*, puesto que dicho trabajo será explicado en el Objetivo Específico N.º 03. Por ello, se analizará la aplicación del principio al procedimiento de ingreso como recaudación, considerando algunos artículos de las normas y también la doctrina, para reforzar lo manifestado anteriormente, que el principio en estudio se aplica a la Dedución, y ésta trae como consecuencia que se genere el Procedimiento de Ingreso como Recaudación.

En el Artículo 9.3 del Decreto Legislativo N.º 940, se tiene la base de la regulación del ingreso como recaudación, y señala lo siguiente:

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

a) *Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3°.*

b) *Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.*

c) *No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.*

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

Esta norma es el primer artículo que habla acerca del Ingreso como Recaudación al señalar que “*el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados en la Cuenta de Deduciones*”; esta regulación es de carácter imperativo, puesto que ordena al Banco para que recaude el monto que se tiene disponible. Ahora, como es de notar, la norma no establece una definición de esta actuación, de la praxis se puede entender que el Ingreso Como Recaudación implica una salida del dinero de la Cuenta de Deduciones que le pertenece al Proveedor, para depositar a la cuenta de la Administración Tributaria.

Claramente, podemos ver una actuación confiscatoria, ya que el dinero que se tiene en la cuenta de deducciones es de propiedad del titular, mas no de SUNAT, y a través de ciertas causales, se estaría irrumpiendo la misma.

Sevillano (2014), indica que la no confiscatoriedad es un precepto que no tiene una definición unívoca y, por tanto, carece de un contenido aplicable a todos los contribuyentes por igual; pues, lo que para un sujeto puede ser una carga fiscal perfectamente tolerable, para otro puede constituir una carga excesiva e, indirectamente, un traslado injustificado de su exigua riqueza a favor del Estado.

Lo señalado en el párrafo anterior, describe claramente la relación del Principio de No Confiscatoriedad con el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, pues este

constituye un traslado injustificado de la riqueza del titular de la cuenta a favor del Estado. Esta última apreciación, se ve reflejada en el mismo Artículo 9.3, que más abajo señala: *Los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos a que se refiere el artículo 2° (...)*. Es decir, con este procedimiento el Estado se asegura de la recaudación sin considerar el Principio de No Confiscatoriedad, y solo en base a causales –*que serán estudiadas más a delante a mayor detalle-* que “*justificarían*” su aplicación.

Ahora, un tema que genera confusión es sobre el monto que se ingresa como recaudación, quizás se llegue afirmar que solo se estaría confiscando cuando el monto es excesivo, de lo contrario no se generaría ninguna contingencia. Ello no resulta del todo cierto, pues como lo menciona Araguas (2010) si bien es más o menos fácil saber cuál es el límite superior de la confiscación, ya que será la totalidad del patrimonio afectado, las dificultades surgirán a la hora de determinar el límite inferior, esto es, el punto donde se empiezan a producir los efectos confiscatorios. Es decir, no debe tener implicancia el monto que se ingresa como recaudación, pues solo basta que la actuación se realice y afecte la propiedad de las detracciones.

Si llegamos a establecer un monto mínimo para ingresar como recaudación, llegaríamos aceptar que el procedimiento es adecuado, pues en base a una norma con causales que quizás no sean las adecuadas, se está afectando la propiedad, es decir se está vulnerando un derecho constitucional.

Finalmente, debemos resaltar, que el principio de no confiscatoriedad resulta aplicable al procedimiento de ingreso como recaudación, pues la actuación misma es una confiscación, una limitación a la propiedad, y por ello en el siguiente punto se estudiará más a fondo este problema.

4.2. Objetivo Específico N° 02:

El objetivo específico N° 2 busca estudiar si existe respeto del principio de no confiscatoriedad y debido proceso, en el primer objetivo ya se desarrolló con más amplitud sobre el principio de no confiscatoriedad, ahora se hará referencia concreta sobre si se respeta al mismo o existe vulneración; lo propio se realizará con el debido proceso, y nos enfocaremos en los derechos y/o principios que componen el mismo. Este

objetivo permitirá fortalecer el primero, y determinar en mayor medida si existe vulneración o respeto, para posteriormente pasar al siguiente objetivo y profundizar la regulación propiamente del procedimiento en relación a los objetivos anteriores.

4.2.1. Vulneración del principio de no confiscatoriedad

De lo revisado hasta ahora, principalmente de las causales del ingreso como recaudación, la irregularidad con la que se ha regulado muestra el déficit normativo que tiene y la vulneración al Principio de No Confiscatoriedad. No basta decir que el Sistema de Deduciones al no ser estrictamente tributario, no tenga implicancias tributarias. La deducción nace producto de un tributo, el IGV, la formalidad que se genera al obligar a efectuar un depósito hace que tenga implicancia tributaria, pues está orientado al pago de los tributos, y lo mismo sucede con el procedimiento de ingreso como recaudación, que es una confiscación más dura y estricta, que busca de toda forma asegurar que el dinero de la cuenta de deducciones sea para las obligaciones tributarias.

En el Sistema de Deduciones, se regula otro procedimiento administrativo denominado: *Liberación de Fondos de Dedución*, un procedimiento que implica solicitar la libre disponibilidad de los fondos de la cuenta de deducciones bajo ciertos requisitos – *algunos también resultan ser innecesarios*-, digamos, menos rigurosos que aquellos para solicitar el extorno. No obstante que haya fondos en la cuenta de deducciones, estos pueden ser liberados, pero precisamente para que no se pueda liberar estos y los contribuyente no utilicen el dinero para fines distintos al pago de tributos, se ha generado el ingreso como recaudación; pues cuando se realiza éste acto, los montos ya no podrán ser pasibles de solicitar liberación de fondos de deducción.

Entonces, si el dinero que se tiene en la cuenta de deducciones es un bien, y como tal es de propiedad del titular, bajo causales irregulares se estaría vulnerando la propiedad de dichos fondos, pues no se les permite realizar ningún atributo a los propietarios.

Ahora, como bien logramos concluir que el Art. 74 de la Constitución debe ser de aplicación no solo para tributos, sino para toda obligación que tenga implicancia tributaria, como la deducción; eso implicará que el Principio de No

Confiscatoriedad sea aplicable también a la detracción. Si ello se cumple, tendríamos que identificar que a través de la detracción y los procesos que de ella se generan se estaría afectando tal Principio.

Precisamente en La Ley, en el penúltimo párrafo del Art. 9.3° se señala que: *Los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos a que se refiere el artículo 2°, cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes.*

La vulneración al Principio de No Confiscatoriedad implica que a través de obligaciones que tengan implicancia tributaria se esté afectando el patrimonio; bajo esta descripción, lo que genera el Procedimiento de Ingreso como Recaudación es que los montos recaudados sean destinados a pagar las deudas tributarias, es decir se está obligando a utilizar un fondo que le pertenece al Proveedor o Prestador del Servicio a que utilice solo para fines tributarios, vulnerando el derecho de propiedad de dichos fondos.

Ahora, a través de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT se ha tratado de establecer algunas excepciones para flexibilizar los montos ingresados como recaudación, sin embargo la flexibilización del procedimiento no implica que no se vulnere el Principio de No Confiscatoriedad, pues de todas maneras se efectúa el mismo, y sea por un monto mayor o menor, la vulneración existirá; pues recordemos que determinar un monto mínimo para calificar si se vulnera el Principio de No Confiscatoriedad resultaría complicado, para ello habría que recurrir al lado cualitativo del Principio, es decir verificar si con dicho procedimiento se violan otros derechos y principios, y justamente uno de los derechos que se afecta es la propiedad. Los otros serán estudiados en el siguiente punto. Finalmente, resulta pertinente reafirmar que el procedimiento de ingreso como recaudación es atentatorio al principio de no Confiscatoriedad.

4.2.2. Limitación del derecho a la propiedad

No cabe duda que el Principio de No Confiscatoriedad se relaciona con la Propiedad, y ésta se relaciona con el Procedimiento de Ingreso como Recaudación,

ya que al mismo implica la limitación de la propiedad de los fondos depositados en la cuenta de detracciones.

La propiedad de los fondos es del Proveedor, Vendedor, o Prestador del Servicio, producto de los depósitos que realizaron en su cuenta por las operaciones sujetas al Sistema de Detracciones. La privación de la misma de manera unilateral, está alterando este derecho, y no puede ser solo a través de una norma con causales de naturaleza tributaria, se prohíbe que mediante el uso de los instrumentos tributarios se prive la propiedad privada. Este derecho se encuentra regulado en el inciso 16 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú: “A la propiedad y a la herencia” (Guevara, 2010).

Tal como lo señalamos, el objeto de realizar el ingreso como recaudación, es asegurar *-valga la redundancia-* la recaudación tributaria, y por eso cuando se ingresa el monto a recaudación, en muchas ocasiones se toma la totalidad del monto, sin considerar a cuánto asciende la deuda tributaria pendiente. Esto implica que, de haber una deuda menor, y realizar el ingreso como recaudación, prácticamente se genera una confiscación total de los montos depositados, pues no se puede solicitar la libre disponibilidad, se trataría de un dinero congelado, que no puede utilizarse para los fines que vea conveniente el contribuyente. Esto resulta excesivo, pues de no haber deuda tributaria, lo adecuado sería que el monto ingresado como recaudación, pueda retornar a la cuenta de detracciones para de acuerdo a los plazos poder solicitar al menos la liberación de los fondos, y recién poder disponer del dinero.

Correlativamente a lo afirmado anteriormente, Bravo (2013) señaló que luego de efectuarse el depósito de las detracciones, no surjan obligaciones tributarias al tener el contribuyente créditos fiscales mayores a los débitos generados en las ventas o servicios prestados, los montos detraídos tendrían que devolverse.

Lo mencionado por el autor es importante, la detracción misma ya generaría una confiscación, y por ello menciona que cuando uno tiene mayor crédito producto de las compras a comparación del débito producto de las ventas, y no existiera tributos por pagar, debería generarse una devolución de los fondos. Lo mismo debería ocurrir con el monto ingreso como recaudación, devolver el monto y no afectar la propiedad.

Pues, el efecto confiscatorio no solo se presenta cuando se priva de la propiedad en forma definitiva, sino también cuando se impide el ejercicio de los atributos del derecho de propiedad, concretamente el uso (*ius utendi*) y disfrute (*ius fruendi*) (Villanueva, 2009).

Ahora, en el Decreto Legislativo N° 940, en su Artículo 9.4, regula al Extorno, que es una especie de devolución frente a los montos ingresados como recaudación, una salida que genera un luz para restituir al menos la propiedad y no se vulnere el Principio de No Confiscatoriedad; sin embargo en la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT en su Artículo 5°, se regula de manera precisa el extorno de los montos ingresados como recaudación, y uno de los requisitos específicos que se plantea es haber dado de baja el RUC y transcurrido 09 meses para poder solicitar el mismo. Es decir, por un lado, se vulnera el principio de no Confiscatoriedad, y por otro se trata de restituir, pero a costa de eliminar cualquier actividad económica que me permita generar ingresos, y previamente haber pagado todos los tributos. Lógicamente una persona natural con negocio o persona jurídica que realizan renta empresarial, y se ven sometidos al ingreso como recaudación, mientras el negocio este activo, tampoco podrán busca que se restituya el ingreso recaudado vía extorno. Estamos entonces ante un procedimiento estrictamente confiscatorio, que limita y vulnera la propiedad.

4.2.3. El lado cualitativo del principio de no confiscatoriedad

El Principio de No Confiscatoriedad, aparentemente solo tendría una vertiente cuantitativa, es decir que solo apreciemos en base a montos y determinemos que es confiscatorio y que no. Ante ello, recordemos que, para efectos del ingreso como recaudación, consideramos que no importa el monto, sino la actuación, el procedimiento; pues por más que el monto sea insignificante, ya se habrá genera una confiscación de una propiedad.

Cuando se vulnera algún derecho o principio, sale con notoriedad el lado cualitativo del Principio de No Confiscatoriedad, y ésta se da cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación; pues una exacción estatal así establecida devendría en un cobro sin sustento legal, ilegítimo y, por ende, confiscatorio en el sentido de no respetar el patrimonio de los

particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de los particulares (Sevillano, 2014).

Entonces, en el caso específico, al aplicarse la detracción al Principio de No Confisactoriedad, la regulación del Ingreso como Recaudación devendría en una norma que a través de su procedimiento está yendo más allá de lo debido, afectando en este caso el derecho a la propiedad.

Otro tema que se presenta es la afectación a la Capacidad Contributiva generada por el ingreso como recaudación. La Capacidad Contributiva en términos generales implica la capacidad de ser sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir la capacidad de cumplir las obligaciones tributarias que haya nacido por un hecho imponible. Esta capacidad puede verse disminuida cuando se genera una carga de impuestos excesiva.

Por otro lado, podemos hacer referencia a la Capacidad Económica, es decir a la capacidad que se tiene para hacer frente a las obligaciones contractuales. Si vemos de este punto de vista, con el procedimiento de ingreso como recaudación, no solo se genera una confiscación, sino que ésta ocasiona que el titular vea afectado su liquidez por tener un dinero que es suyo, pero que está prácticamente inmovilizado y solo puede utilizarlo para el pago de tributos.

4.2.4. Debido proceso en el derecho administrativo

De acuerdo al Art. 139 de la Constitución Política del Perú, y tomando en cuenta de manera literal lo señalado en dicho dispositivo, se considera que el Debido Proceso solo debería aplicarse en conflictos o incertidumbres jurisdiccionales. Sin embargo, dicha regulación y aplicación limitaría si no se considera también en sede administrativa.

En efecto a ello, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso TC vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas del 31 de enero de 2001. Párr. 71, señala que: *“(...) cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un ‘juez o tribunal competente’ para la ‘determinación de sus derechos’, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano*

del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana”.

Así, la CIDH hace referencia a la “autoridad pública”, y considera a ésta como aquel servidor o funcionario que pertenezca al Estado ejerciendo determinada función, y sobre la que recae la responsabilidad de emitir un pronunciamiento en un proceso determinado derechos u obligaciones; no solo se considerará *-para efectos de garantizar un debido proceso-* que éste se ventile necesariamente en sede judicial, sino también a nivel administrativo. Esto resulta importante, pues no solo a nivel judicial existe una confrontación entre dos partes, ya que el proceso existirá en tanto haya una disconformidad de derechos u obligaciones, en las que el mismo Estado puede ser el contrario.

Entonces, en sede administrativa es necesario también que se emita una resolución justa. Cuando hacemos referencia a una resolución justa en particular queremos decir que esta decisión no podrá ser arbitraria. Ello implica, en consecuencia, que la decisión se sustente en una aplicación de la norma jurídica vigente a los supuestos de hecho del caso concreto (Bustamante, 2000). A ellos debemos añadir que la Administración Pública no se encuentra exenta de cumplir con todas las garantías que permitan alcanzar una decisión justa en los procedimientos administrativos de su competencia (Aguilar, 2010).

Así, también el mismo TC en el Exp. N° 8495-2006-PA/TC, fundamento jurídico 33, refiere que: “El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional.” Con ello, el TC atribuye que la regulación de nuestro ordenamiento jurídico parte de la Constitución Política, y que cualquier proceso sea a nivel administrativo o jurisdiccional está ligado siempre a ella, y también a las garantías que se reconocen a las personas en la Carta Magna.

Ahora, el profesor Sagues (2009) señala que la forma de expansión del Debido Proceso en sede Administrativa es a través del “Debido Procedimiento”, y esta

cobertura se da porque los operadores del sistema constitucional y, en particular los jueces, van delineando verdaderas reglas jurídicas, vigentes para el ámbito administrativo que van construyendo sus propias pautas a partir de normas inferidas o deducidas de algunos artículos constitucionales, como por ejemplo, las que regulan el debido proceso.

Ante ello, precisamente en la Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, Artículo IV se regula al Debido Procedimiento como principio a nivel administrativo, señalando: Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo. Esta regulación en la LPAG señala que los administrados gozan de derechos y garantías en un determinado procedimiento administrativo y hace referencia a los mismos; sin embargo el debido procedimiento no solo implicará que se pueda respetar los derechos o garantías señaladas ahí, pues la norma ya hace referencia a que dichas garantías son solo enunciativas mas no limitativas, de manera que la limitación no se dará por la objetividad que señala la norma, sino que implícitamente se podrá considerar que el debido proceso puede estar vulnerándose cuando se afecte algún derecho que genere que la resolución ya no sea justa o desproporcionada. Entonces el debido proceso en sede administrativa, tiene su aplicación como el debido procedimiento, y dicha aplicación se realizará no de manera rigurosa, pues se podrá incluir otros derechos para garantizar un proceso justo.

Ahora, habiendo analizado el debido proceso desde la persona y considerando que la naturaleza jurídica del mismo es el ser una garantía para las personas, al buscar defender sus derechos o la aplicación de los principios, y diferenciando su aplicación en sede administrativa; toca revisar si el mismo tiene una regulación en

el derecho tributario, y consiguientemente su relación con el Procedimiento de Ingreso como Recaudación.

4.2.5. Debido proceso en el procedimiento de ingreso como recaudación

Como lo mencionamos en el anterior objetivo, el ingreso como recaudación deviene de una obligación formal que es la detracción, y ésta constituye un descuento que se realiza para depositar una parte del dinero en una cuenta del Banco de la Nación. La realización de ésta actuación, obviamente se realiza a través de un procedimiento, y éste se encuentra regulado en la Resolución de Superintendencia N.º 184 -2017/SUNAT, viene a ser en la actualidad un procedimiento de naturaleza administrativa y mas no tributaria. Siendo ello así, se rige por la Ley del Procedimiento Administrativo General, ley 27444. En dicha Ley, se regula el Debido Procedimiento, según lo señalado anteriormente, por lo que esta garantía si debe aplicarse el procedimiento de ingreso como recaudación. Sin embargo, consideramos que la aplicación no debería darse propiamente en base a la Ley 27444, sino en base el Código Tributario, considerando esa amplitud de aplicación de otros principios; esto debido a que, si bien la detracción no es un tributo, no debería ser una restricción para aplicar el Código pues tiene regulación e implicancia de naturaleza tributaria y está ligado a un tributo, el IGV. Por ello, el Debido Proceso debería considerarse su aplicación principalmente a través del Código Tributario, y supletoriamente a Ley 27444.

4.2.6. Vulneración del debido proceso

Ahora, en esta parte toca analizar la vulneración del Debido Proceso a través del Procedimiento de Ingreso como Recaudación, pues consideramos que también existe vulneración en la parte procedimental de como se viene desarrollando en la práctica por parte de la Administración Tributaria. El inciso b) del artículo 13º de La Ley, indica que mediante resolución de superintendencia la SUNAT regulará lo relativo a los registros, la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción y/o el depósito, el tratamiento que debe aplicarse a los depósitos indebidos o en exceso al Sistema y *el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación*, entre otros aspectos.

Dicho artículo, implica una delegación de facultad a la Administración Tributaria para que bajo su criterio pueda regular varios aspectos del Sistema de Deduciones, y dentro de ellos el Procedimiento de Ingreso como Recaudación; este inciso, es importante pues a través de él se otorga libertad de regulación sobre al Sistema, vulnerando el Principio de Reserva de Ley, esto puede ser una observación que se puede tomarse en cuenta dado que la No Confiscatoriedad también tiene un lado cualitativo, relacionado al respeto de otros derechos y principios sobre los que podrían estarse viendo afectados con regulaciones tributarias arbitrarias que afecten el patrimonio de los contribuyentes. Resulta necesario indicar, que, conforme a la delegación otorgada en La Ley, la Administración Tributaria emitió el 20 de abril del 2018 la *Resolución que regula el Procedimiento*, Resolución de Superintendencia N° 184 -2017/SUNAT. Sin embargo, si la resolución se emitió recién el año pasado, *¿Cómo se estuvo aplicando el procedimiento de ingreso como recaudación?*, esta interrogante se generó una vez que se publicó dicha norma, pues la Administración Tributaria realizaba el ingreso como recaudación no teniendo una norma específica, que estableciera plazos, requisitos, formas de subsanar las observaciones, entre otros; pues recordemos que La Ley data del 2004, y si consideramos desde sus inicios el tiempo será aún mayor.

Ahora, considerando que al Sistema de Deduciones no se aplica norma alguna del Código Tributario *-pero si algunos aspectos, como las infracciones que explicamos y otros-*, se considera que al ser un procedimiento que no implica una obligación tributaria, la norma que debe aplicarse es la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, pues la contiene que sea sobre el ingreso como recaudación “no implica” una relativa al derecho tributario. Entonces, el tiempo que no existía un procedimiento específico para el ingreso como recaudación, la Administración Tributaria solo estaba aplicando la Ley 27444. Bajo lo señalando, actualmente el Procedimiento de Ingreso como Recaudación incluye el siguiente proceso: Notificación de las Comunicaciones de Ingreso como Recaudación por la SUNAT, Presentación de Descargo de Causales de los contribuyentes, Conclusión del Procedimiento: Si es PROCEDENTE: Constancia de Resultado Procedente publicada en el Buzón SOL, si es IMPROCEDENTE o no sustenta el descargo de causales: Resolución de Ingreso como Recaudación notificada en el Buzón SOL.

Se procede a comunicar al Banco de la Nación para que efectúe el Ingreso como Recaudación y emita Boletas de Pago con Código de Tributo 8073 que el contribuyente puede utilizar para el pago de deuda tributaria, vía reimputación de los fondos recaudados.

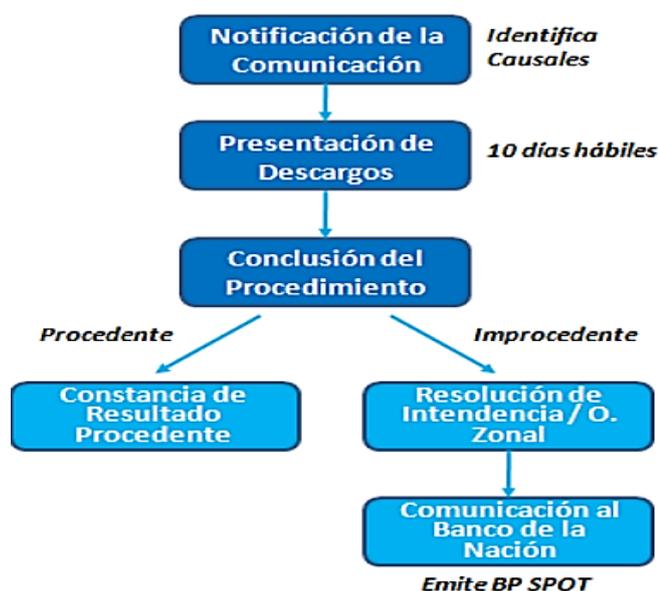


Figura 5. Procedimiento de ingreso como recaudación

Fuente: SUNAT

Habiendo realizado una reseña de la regulación del procedimiento de ingreso como recaudación, pasaremos a estudiar la posible vulneración al debido proceso. Para ello, debemos tener en cuenta que conforme al Objetivo Específico N° 02, concluimos según esta investigación, que el Debido Proceso más allá de ser un Principio o un Derecho, es una Garantía, y como tal debe garantizar la existencia de un proceso adecuado, justo, sin restricciones ni limitaciones para ninguna de las partes, desarrollado el proceso con racionalidad y que la resolución que se emita sea con sustento jurídico en razón de todos los medios probatorio revisados, tampoco por la fuerza o conveniencia de una de las partes. Por ello, consideramos que como el Debido Proceso es un concepto indeterminado, amplio o estructural, dentro del mismo están otros principios o derechos que permiten garantizar un debido proceso, así se revisará la posible vulneración en algunas garantías que forman parte del debido proceso dentro del procedimiento de ingreso como recaudación donde posiblemente se estaría vulnerando el debido proceso:

A. Sobre la notificación de la comunicación y resolución:

La notificación constituye un acto procesal trascendental para las partes, pues a través de este se puede ejercer las actuaciones procesales de contradicción a través de una defensa adecuada, la notificación permite que el Administrado conozca cualquier actuación o el resultado del proceso en el que se encuentra. Bajo esta aclaración, en la resolución que regula el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, Resolución de Superintendencia N° 184-2017/SUNAT se señala que las actuaciones procesales vinculadas a este punto, son la notificación de una Comunicación, la Constancia de Resultado, y la Resolución, que pasamos a describir a continuación:

Tabla 4

Actos de notificación del procedimiento

Comunicación de ingreso como recaudación	Constancia de resultado	Resolución de intendencia u oficial zonal
Al acto administrativo a través del cual la SUNAT comunica al titular de la cuenta la detección de alguna de las causales que la habilitan a ingresar como recaudación los fondos depositados en la cuenta de detracciones.	Se emite cuando la evaluación realizada determina la inexistencia de la(s) causal(es) imputada(s), por lo que se declara procedente la solicitud de descargo y no se dispone el ingreso como recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones.	Se emite cuando la evaluación realizada confirma la existencia de la causal o de al menos una de las causales imputadas, debido a que el titular de la cuenta no desvirtuó de forma suficiente dichas imputaciones, por lo que se declara improcedente la solicitud de descargo y se dispone el ingreso como recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones.

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 184-2017/SUNAT

El Artículo 4.2 de la Resolución mencionado, señala que: La comunicación puede ser notificada por la SUNAT

- a. A través de Notificaciones SOL: En este caso la notificación se realiza el último día hábil de cada semana.
- b. Por medio de cualquiera de las formas señaladas en los incisos a) y c) del artículo 104° del Código Tributario.

De lo mencionado, se tiene dos formas de notificación; la PRIMERA, se refiere a la notificación vía SUNAT Operaciones en Línea por medio del Buzón Electrónico que ha establecido la Administración Tributaria; la SEGUNDA, es través del

Código Tributario vía : *Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia., o Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.*

Sobre estas dos formas, es necesario indicar que en la práctica la forma que más está utilizando la Administración Tributaria para realizar la notificación de los actos es Vía SOL, es decir al Buzón Electrónico. Sin embargo, esta forma se está convirtiendo en la primera restricción o limitación para poder defenderse de este procedimiento, ya que no es en la actualidad una habitualidad para los contribuyentes, pues se estaría obligando a que constantemente se tenga que estar pendientes a la revisión del mismo. Esta afirmación, obviamente no debe ser extremista pues en algún momento se llegará a la notificación electrónica en su totalidad, pero considerando que el ingreso como recaudación implica la confiscación y afectación a la propiedad de los fondos depositados en la cuenta de detracciones, debería utilizarse otras formas de notificación, en su domicilio fiscal.

Ahora, si en la actualidad el procedimiento de ingreso como recaudación no está regulado en el Código Tributario, entonces también habría que verificar su regulación de la Notificación, y precisamente ésta la encontraríamos en la Ley 27444, y en su Artículo 20° regula las formas de notificación, y se señala que debe haber un respectivo *orden de prelación* para la misma, y en ese mismo artículo se establece que la primera forma de notificación es en el domicilio del administrado, y como segunda modalidad se establece que podrá ser mediante telegrama, correo certificado, telefax, o cualquier otro medio, que *permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo* y quien lo recibe. Esto es importante, pues la notificación de la Comunicación será el acto con el que el contribuyente conozca el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación y pueda responder al mismo sobre la observación realizada.

Ahora, en el mismo artículo en el punto 20.2° se establece que *la autoridad no puede suplir alguna modalidad con otra ni modificar el orden de prelación establecido, bajo sanción de nulidad de la notificación*. Este artículo genera una exclusiva forma de notificación, y principalmente será en el domicilio fiscal. Ahora,

si revisamos la resolución que regula el procedimiento de ingreso como recaudación, el Artículo 4.2° no se establece que tenga que ser exclusivamente al buzón electrónico, sino también puede ser al domicilio fiscal; y bajo lo establecido en la Ley 27444, la notificación debería realizarse en el domicilio fiscal en caso el contribuyente no haya tomado conocimiento de la notificación electrónica, pues no basta –como lo señala el Código Tributario– que se haga el depósito y al día siguiente se considere válida, sino se requiere confirmar que efectivamente tomó conocimiento de la misma para no perjudicar cualquier acto que desee realizar el contribuyente.

B. La impugnación aplicable al procedimiento:

La impugnación constituye un derecho que forma parte del debido proceso, pues nos permite cuestionar el resultado que emite la Administración Tributaria, este acto se realizará obviamente cuando se emita una Resolución que dispone el ingreso como recaudación. En la actualidad, la vía procedimental para realizar la impugnación de la resolución es través de la Ley N° 27444, pues en los Artículos 217° y 218° establece que los recursos son La Reconsideración y la Apelación. Ello implica que ante cualquier impugnación quien resolverá es la misma Administración Tributaria, pero *¿realmente debe ser resuelto a través de estos medios impugnatorios?, ¿la actuación de la Administración Tributaria sería imparcial?*, creemos que no.

La investigación que venimos realizando, se enfoca en el estudio del procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de detracciones, y en los objetivos que ya se desarrollaron anteriormente, hemos llegando a concluir que más allá que la Detracción sea una obligación formal, ésta tiene vinculación tributaria, y por ello afirmamos que el Artículo 74° de la Constitución le es aplicable, y por tanto las normas del código tributario también deberían ser aplicables. Con señalando, creemos que la vía procedimental para el ingreso como recaudación no debe ser la regulada por la Ley 27444, pues resolución de la impugnación será realizada por la misma entidad que efectuó el ingreso como recaudación. Esto condice con lo afirmado por el Profesor Huapaya (2015) cuando señalaba que muchas veces la interposición de recursos administrativos constituye más que un derecho, una carga

para agotar la vía administrativa; por ello se presumiría que no habría la imparcialidad debida.

Entonces, creemos que la regulación debe ser a través del Código Tributario, pues si bien el Recurso de Reclamación implica una revisión de la Administración Tributaria, el Recurso de Apelación sería revisado por un tercero imparcial, que el Tribunal Fiscal, o se podría interponer una Queja directamente también el Tribunal Fiscal ante la inobservancia de alguna norma del Código Tributario. Pero, en la actualidad, la Apelación no es conocida por el Tribunal Fiscal, y la Queja simplemente como lo veremos en las resoluciones revisadas en el Objetivo N° 03, implica la inhibición del Tribunal al considerarse no competente para emitir pronunciamiento.

Por ello, bajo nuestra investigación creemos que la impugnación o el derecho a la impugnación está siendo limitado, pues el ingreso como recaudación debería ser tratado por los procedimientos del Código Tributario.

C. La motivación de la comunicación y resolución

La motivación constituye una exigencia ineludible para la emisión de todo acto administrativo y ello implica que dicho acto tenga la debida fundamentación y explicación sobre el pronunciamiento que está realizando, lo resuelto debe contar con suficiente sustento factico y jurídico que permita entender por qué se ha llegado a dicha decisión. Con respecto al procedimiento de ingreso como recaudación, los actos que se notifican son dos: La Comunicación y la Resolución.

En lo que respecta a la Comunicación, lo único que se señala el primer párrafo es: *Nos dirigimos a usted con el fin de comunicarle que a la fecha de expedición del presente documento, la SUNAT ha verificado que usted se encuentra incurso en la(s) causal(es), prevista(s) en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 que estableció el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central y normas modificatorias y reglamentarias, señaladas en el anexo adjunto, por tanto, corresponde disponer el ingreso como recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones.* De lo descrito, lo único que indica es el haber incurrido en la infracción y corresponde realizar el ingreso como recaudación,

según el Anexo que adjuntan. Claro está decir que según La Resolución que regula el Procedimiento existe 10 días hábiles para subsanar la misma.

Justamente, revisando la Resolución el inciso d) del Artículo 4.1° señala que uno de los requisitos mínimos que debe contener la Comunicación es: *El Detalle de la(s) causal(es) que da(n) lugar al procedimiento*. Es decir se debería especificar de manera íntegra, el detalle de la inconsistencia; como vemos en el la figura de abajo, tomando como ejemplo la primera causal, solo se indica que hay inconsistencias entre las ventas y las proyectadas con las detracciones efectuadas en el periodo de evaluación e indica un monto que no se sabe cómo determinó la Administración, y no detalla tal inconsistencia, pues debería entregar un detalle de la declaración presentada y todos los depósitos efectuados, pues recordemos que el obligado principal es el adquirente, y como tal puede haber errores el mismo, y esos errores son los que generan la inconsistencia, por ello la Administración Tributaria debería entregar mayor información, pues no está fundamentando el inicio del procedimiento y esta trasladando la responsabilidad al contribuyente, requiriéndole que realice una revisión escueta del mismo para identificar el error. Ello no acaba ahí, pues a pesar que haga la revisión y determine el error, por ejemplo que se haya efectuado el depósito con periodo errado, a pesar que pueda corregirse, no podrá evitar el ingreso como recaudación.

Inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 y modificatorias.
 MONTO A INGRESAR:
 - La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el periodo respecto del cual el titular de la cuenta incurrió en la causal.

Periodo de Evaluación		Concepto	Detalle
Inicio	Fin	Tributo Asociado - Descripción	Existe inconsistencia entre las ventas o ingresos declarados y las proyectadas en base a los depósitos en las cuentas de detracciones, cuya omisión es de S/
2018-11	2018-11	1011 - IGV - OPER. INT. - CTA. PROPIA	13,679.16

Figura 6. Anexo de comunicación de inconsistencia

Fuente: Decreto Legislativo N° 940.

Respecto a la resolución, según lo señalado por La Resolución, ésta se da cuanto el titular de la cuenta no desvirtuó de forma suficiente dichas imputaciones, por lo que se declara improcedente la solicitud de descargo y se dispone el ingreso como recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones. Haciendo una revisión de la misma, la Resolución tampoco detalla la inconsistencia, pues tiene casi la misma descripción de la Comunicación, solo indica que no se cumplió con

subsanan la inconsistencia y por ello se procede a realizar el ingreso como recaudación. El Anexo que se adjunta es el mismo de la Comunicación, es decir el Contribuyente en ningún momento tomo conocimiento detallado de su inconsistencia, lo propio sucedió con la Resolución.

Por ello, la Administración debe sustentar detalladamente el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación, ello implica que: Se detalle la inconsistencia otorgada entregándose toda la información del periodo y no esperando que el contribuyente mismo realice la determinación; en la causal de No Habido, se comunique el detalle de cuando incurrió en dicha causal, cuáles fueron los documentos que notificaron, en que fechas y los números de acuses la notificación, entre otros; en la Causal de No Comparecer, detallar la fecha de cita, y la constancia de no haber asistido, entre otros; en la Causal de haber incurrido infracciones, también detallar la misma, pero debería permitirse subsanarse dentro del plazo.

D. El ejercicio de defensa del contribuyente

El ejercicio de la defensa, implica la facultad de contradecir la imputación o el cargo que se está atribuyendo en un proceso. En lo referido al Procedimiento de Ingreso Como Recaudación, implica la posibilidad de cuestionar la causal que se esta atribuyendo y también incluiría la defensa que se realizaría a través de una impugnación.

El principal insumo para ejercer una adecuada defensa, es conocer los hechos atribuidos, y para ello resultará trascendental la notificación del acto, precisamente como lo comentamos líneas arriba, este acto tiene ciertos defectos, pues limita el ejercicio de la defensa al realizar una notificación al buzón electrónico y no en el domicilio fiscal como debería realizarse, al ser el procedimiento que afecta el patrimonio del contribuyente. Lo propio pasa con la impugnación que se realiza como defensa cuando ya se notifica la resolución, pero bajo la regulación actual quien resuelve es la propia Administración Tributaria en ambas instancias, por ello considerando la implicancia tributaria del sistema de detracciones, creemos que el proceso debería ser tratado por el Código Tributario, logrando que el Tribunal Fiscal como ente imparcial emita un pronunciamiento sobre el procedimiento.

Los dos comentarios realizados en el párrafo anterior son una muestra del problema que genera al ejercicio de la defensa; sin embargo, queremos agregar otro punto, en donde también se afecta este derecho. Para ello, queremos hacer referencia a lo señalado en el penúltimo párrafo del Artículo 9.4° de La Ley, que indica: *Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral, se considerará que el titular de la cuenta ha incurrido en las infracciones o situaciones señaladas en los incisos a) al d) con la sola detección o verificación por parte de la Administración Tributaria, aun cuando no se hubiera emitido la resolución correspondiente, de ser el caso.*

Lo descrito en arriba, es una limitación literal al ejercicio de la defensa, pues no solo pueden estar erróneas las causales del ingreso como recaudación, sino que tal como lo indica, solo basta la detección o verificación sin importar que se hubiera emitido la resolución. Es decir, que, por ejemplo, si inician un ingreso por la causal de haber declarado en un determinado periodo, ya no podemos hacer ningún tipo de defensa, y la comunicación que notifiquen solo será una mera formalidad para respetar el plazo de 10 días hábiles, pero sea cual fuere la respuesta que dé el contribuyente, no impedirá el ingreso como recaudación. Con esta regulación, no existirá defensa que pueda realizarse, ya que, si existe la causal, se procederá con el ingreso como recaudación. Por ello, este punto es irregular, pues si solo basta la detección o verificación, debería poderse subsanar tal observación, y recién proceder al ingreso como recaudación en caso no se haya regularizado. Esta regulación, no solo perjudica al contribuyente, sino hace notar una vez más que el procedimiento es irregular, tiene muchas falencias que hacen entender su innecesaria regulación, por lo arbitrario y excesivo que resulta.

E. La presunción de licitud del ingreso como recaudación

La presunción de licitud implica que el administrado se considera que no ha incurrido en la causal del ingreso como recaudación, y se presume que sus actuaciones son lícitas; sobre esto el mismo TC ha señalado que debe existir una actividad probatoria que permita desvirtuar la inocencia del administrado, pues no debe ser sancionado solo en base a presunciones.

Precisamente, lo que genera La Comunicación es una presunción, pues la Administración Tributaria según su criterio cree que se ha incurrido en una causal; sin embargo, lo que se hace es trasladar la carga de la prueba al contribuyente, es

éste quien debe demostrar que no ha incurrido en alguna causal. Esta apreciación se ve principalmente cuando la causal es la inconsistencia entre las ventas y las detracciones depositadas, pues la Administración Tributaria requiere cierta documentación y sustento, pero no muestra cual es el detalle de tal inconsistencia.

El Tribunal Constitucional en el Exp. 2192-2004-AA/TC señaló que se prohíbe trasladar la prueba al administrado, pues no puede trasladarse toda la carga a quien está soportando alguna imputación; precisamente esto viene ocurriendo con el Procedimiento de Ingreso Como Recaudación, se está requiriendo al Contribuyente que demuestre que tal presunción imputada no cierta, y ello vulnera el derecho a la presunción de licitud o inocencia.

F. El Nen Bis In Idem

Otra garantía del debido proceso que se ve cuestionada en el procedimiento de ingreso como recaudación es el Nen Bis In Idem, que implica la no sanción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. Bajo esta perspectiva, el ingreso como recaudación constituye la sanción producto de haber incurrido en un causal, que vendría a ser la infracción cometida por el contribuyente. Ahora, una de las causales por las que se ingresa como recaudación, es *No presentar las declaraciones dentro de los plazos establecidos, regulado en el Art. 176, Numeral 1 del Código Tributario*, la comisión de dicha infracción genera que una multa pecuniaria que va entre el 50% a 100% de una UIT, dependiendo del régimen tributario en el que se encuentre. Entonces, si el incurrir en esa infracción ya genera que el contribuyente además de pagar el tributo que determine, tenga que soportar una multa pecuniaria por haber declarado, *¿por qué se sanciona con la misma infracción, el mismo hecho, y a la misma persona con el ingreso como recaudación?*

El incurrir en la infracción descrita, no solo ocasiona que se pague una multa, sino que la Administración Tributaria recaude los fondos de la cuenta de detracciones, generándose prácticamente una doble sanción, y vulnerando el Nen Bis In Idem. Por ello, creemos que en una vez más el Procedimiento de Ingreso como Recaudación muestra debilidad en su regulación, y ello obliga a que se haga una reestructuración sobre el mismo, o se evalúe la posibilidad de eliminar el mismo.

4.3. Objetivo Específico N° 03:

4.3.1. Regulación del procedimiento de ingreso como recaudación

La regulación del Procedimiento de ingreso como recaudación, encuentra su base en las siguientes normas:

- **Decreto Supremo N° 155-2004-EF** que regula el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, en su Artículo 9.3°. En adelante nos referiremos como: *La Ley*.
- **Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT**, referido a Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central al que se refiere el Decreto Legislativo N° 940, en su Artículo 26°. En adelante nos referiremos como: *La Resolución*.
- **Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT**, donde se establecen Supuestos de Excepción y Flexibilización de los Ingresos Como Recaudación que contempla el sistema de pago de obligaciones tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno. En adelante nos referiremos como: *La Resolución de Excepción y Flexibilización del Ingreso como Recaudación*.
- **Resolución de Superintendencia N° 184 -2017/SUNAT**, que regula el Procedimiento de Ingreso Como Recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones. En adelante nos referiremos como: *La Resolución que regula el Procedimiento*.

El estudio de la presente investigación, nos ha llevado analizar el Procedimiento de Ingreso Como Recaudación del Sistema de Detracciones, a través del Derecho al Debido Proceso y el Principio de No Confiscatoriedad, y partimos estudiando cada uno de estos, llegando a concluir que, si es posible su aplicación a una obligación formal como la Detracción, y también que existe vulneración con la realización de dicho Procedimiento.

Por ello, lo que resta ahora es el estudio de la base normativa sobre la cual actualmente la Administración Tributaria viene actuando, para verificar si realmente es un proceso con una regulación adecuada y correcta, o es una

regulación que carece de sustento al vulnerar el Derecho al Debido Proceso y el Principio de No Confiscatoriedad.

Así, para el estudio es importante mencionar que en ninguna de las normas se hace una definición de lo que significa: “Ingreso como Recaudación”, pues solo se menciona en el Art. 9.3° de La Ley que el Banco de la Nación ingresará los montos como recaudación, según el procedimiento que establezca SUNAT, y en La Resolución, en su Art. 26° tampoco hace una definición del mismo; quizás podríamos decir que hay una descripción de una actuación, ya que hay un dinero en la cuenta de detracciones que pertenece a un titular, y cuando se efectúa el ingreso como recaudación se retira el dinero de esa cuenta, inmovilizándola y solo habilitarla para efectuar el pago de deudas tributarias.

Lo mencionado se puede desprender de los demás artículos que señalan las normas antes citadas, y precisamente analizaremos la regulación considerando los puntos más importantes de las mismas, para llegar a concluir en esta parte si tenemos o no un procedimiento idóneo y necesario.

4.3.2. Las causales del procedimiento de ingreso como recaudación.

La Ley, en su Artículo 9.3° señala que el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados, de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presente cualquiera de las siguientes situaciones:

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

artículo 176°, numeral 1 del artículo 177° o numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Para estudiar a mayor detalle, revisaremos cada una de ellas, añadiendo las demás normas referidas al inicio de esta parte. Sin embargo, antes de estudiar las causales, es necesario mencionar el siguiente párrafo de las causales, pues se señala una afirmación que desde ya nos da el primer indicio de irregularidad del ingreso como recaudación.

Se señala en La Resolución que: *Para efecto de lo dispuesto en el presente numeral, se considerará que el titular de la cuenta ha incurrido en las infracciones o situaciones señaladas en los incisos a) al d) con la sola detección o verificación por parte de la Administración Tributaria, aun cuando no se hubiera emitido la resolución correspondiente, de ser el caso.*

El Artículo 9.3 de La Ley, nos refiere que para poder ingresar como recaudación los montos de la cuenta de detracciones, se debe cumplir cualquier de las cuatro causales descritas arriba, y tal como lo referimos en los objetivos anteriores, no en base a un estudio detallado de la regulación –*que se realizará en este objetivo*-, pero si a través de la regulación básica del procedimiento; llegamos a entender que el procedimiento es uno que se relaciona al principio de no Confiscatoriedad y por lo tanto vulnera el mismo por la limitación de la propiedad de los fondos que ocasiona sobre los mismos.

Pero esa vulneración se ejecuta a través de las cuatro causales, y a pesar de no haber estudiado aún cada una de ellas, lo que nos llama la atención es cuando se hace referencia que “*basta la detección o verificación por parte de SUNAT, sin importar que exista resolución que ordena, para que se procesa a recaudar los fondos*”. Esta afirmación muestra desde ya, lo confiscatorio que puede ser este procedimiento, pues La Ley que regula faculta a la Administración Tributaria para que recaude los fondos y asegure el pago de la deuda tributaria, solo con haber detectado cualquiera de las causales. Con esta norma, no solo se vulnera el Principio de No Confiscatoriedad, sino también el Debido Proceso, pues según La Ley no sería necesario que haya una Resolución que ordena el mismo, y por tanto no podría ejercer el derecho de defensa, el derecho de la impugnación, notificación, y otros.

Sin embargo, para corroborar y reforzar lo que hasta ahora venimos afirmando, estudiaremos a detalle las causales establecidas.

A. Información no consistente:

La Ley, habla acerca de “Información no Consistente” con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito; sin embargo, no hay descripción en la misma norma que haga referencia a que debemos entender sobre dicha causal. Podríamos inferir que la información obviamente estaría asociada a las detracciones realizadas en un periodo determinado, pero *¿Cómo determinamos que esa información sea inconsistente?*.

La Resolución, en su Art. 26°, inciso b) habla acerca situaciones que calificarían como inconsistencias, y para haremos referencia a lo más resaltante de cada una de ellas:

- El importe de las *operaciones gravadas con el IGV* que se consigne en la declaración correspondiente al período evaluado *sea inferior al importe de las operaciones* de venta, prestación de servicios o contratos de construcción correspondientes a ese período respecto de las cuales se hubieran efectuado los depósitos.
- El importe de las *operaciones exoneradas del IGV* que se consigne en la declaración correspondiente al período evaluado sea inferior al importe de las operaciones de venta exoneradas del IGV correspondientes a ese período respecto de las cuales se hubieran efectuado los depósitos.
- El importe de *los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta* que se consigne en las declaraciones de dicho impuesto, sea inferior al importe de las operaciones de venta y/o prestación de servicios por los cuales se hubiera efectuado el depósito.

De la norma referida, se puede ver que para determinar si se incurre en esta causal, se realizará una comparación entre los montos que efectivamente fueron declarados en un determinado periodo, y una proyección de ingresos en base a los depósitos que fueron realizados. Es decir, habrá una inconsistencia cuando la proyección realizada por la Administración Tributaria respecto de las Detracciones de un periodo sea mayor a los montos declarados, pues para la Administración se presume

que se estaría omitiendo en declarar ingresos y por consiguiente en pagar menos tributos.

Un tema cuestionable que surge en este punto, es referente a quien es el Obligado a efectuar el Depósito de la Detracción; y La Ley en su Artículo 5° establece que principalmente es el Adquirente del bien, Usuario del Servicio, ello en razón de que éstos son los que efectúan el pago por las operaciones y, por tanto, su obligación es descontar un monto y depositarlo en el Banco de la Nación en la Cuenta del Proveedor.

Ahora, la “información no consistente” podría surgir de errores en los depósitos efectuados; pero *¿el responsable de los depósitos es el titular de la cuenta de detracciones?*, ello no es cierto porque el obligado principal es la otra parte, claro debemos recordar que en caso el Adquirente pague la totalidad de la transacción, se realiza un traslado de la responsabilidad al Proveedor para que éste recién se encuentre obligado a efectuar el depósito a través de una autodetracción, es decir depositarse a sí mismo. Esta situación, normalmente no es habitual, ya que el más interesado en que realice la detracción es el Adquirente o Usuario del Servicios, pues constituye un requisito formal para el uso del crédito fiscal en el periodo que se cumplió dicha formalidad.

Entonces, puede suceder que el Adquirente realice un depósito erróneo al consignar un periodo distinto al que corresponde, y por tanto según la proyección que haga la administración, se presumiría que se estaría omitiendo ingresos. Pero el responsable de esta inconsistencia no fue el Proveedor, sino el Adquirente, y la sanción no debería ser para el Proveedor, pues la sanción proviene de un acto en el que no tuvo responsabilidad.

Ante estos problemas, la Administración Tributaria ha regulado un procedimiento que permite corregir estos errores, y debe ser realizados por quien efectuó el depósito. Es decir, además de ser sancionado por un error que no cometió, tampoco podrá solicitar la corrección, dado que él no efectuó el depósito. Sobre esto, consideramos que debería establecerse un procedimiento excepcional para que el Proveedor pueda corregir el depósito en determinados casos, pues es su dinero el que está en riesgo de ser recaudado e inmovilizado por la Administración Tributaria. Por ello, la causal no tiene una regulación adecuada, dado que perjudica

al proveedor por acciones de otros, y con limitaciones para subsanar las observaciones.

B. Domicilio fiscal “no habido”:

Sobre esta causal, es pertinente mencionar que la Condición de Habido está regulada en el Decreto Supremo N° 041-2006-EF, condiciones de No Hallado y de No Habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT. La Administración Tributaria para efectos de cumplir con sus fines, realiza la notificación de sus Actos Administrativos en el Domicilio Fiscal que los Contribuyentes han declarado, siempre y cuando se trate para todo efecto tributario. Así, la característica del Domicilio Fiscal es que este se encuentre Habido, es decir sea ubicable y en dicho lugar se esté realizando la actividad vinculada al negocio y se éste donde se pueda poner de conocimiento al contribuyente sobre cualquier actuación.

Ahora, la condición de Habido puede variar a No Hallado cuando se presenten determinadas situaciones, y adquirirá automáticamente esa condición sin que para ello sea necesaria la emisión y notificación de acto administrativo adicional alguno, si al momento de notificarles documentos mediante correo certificado o mensajero, o al efectuar la verificación del domicilio fiscal, se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- a) Negativa de recepción de la notificación o negativa de recepción de la constancia de la verificación del domicilio fiscal por cualquier persona capaz ubicada en el domicilio fiscal.
- b) Ausencia de persona capaz en el domicilio fiscal o éste se encuentre cerrado.
- c) No existe la dirección declarada como domicilio fiscal

Para determinar la condición de no hallado las situaciones señaladas en a) y b) deben producirse en tres (3) oportunidades en días distintos; y para el cómputo de las tres (3) oportunidades se considerarán todas las situaciones que se produzcan.

Ahora, una vez que se adquiere la Condición de No Hallado, SUNAT procederá a requerir al deudor tributario para que cumpla con declarar o confirmar su domicilio fiscal hasta el último día hábil del mes en el que se le efectuó el requerimiento del mismo, bajo apercibimiento de asignarle la condición de No Habido. Ésta condición implica que la Administración Tributaria ha identificado que luego de verificar el

domicilio fiscal del contribuyente, éste no realiza actividades, no es el domicilio donde efectivamente este ubicado, o simplemente no existe tal domicilio.

Esta condición, generar una serie de restricciones para los contribuyentes, entre ellas: la suspensión del cómputo del plazo de prescripción, la posibilidad de interponer medidas cautelares previas al inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, no poder solicitar fraccionamiento, no emitir comprobantes de pago, entre otros.

Precisamente al adquirir la condición del domicilio fiscal como No Habido también implica una Causal para ingresar como recaudación los montos de la cuenta de detracciones; sin embargo, si el domicilio fiscal es para todo efecto tributario, porque se toma a consideración una causal para un procedimiento que literalmente no califica como tributo y tampoco se regula en el código tributario, sino en normas administrativas. Entonces, la regulación de las detracciones tiene ciertos rasgos de irregularidad, pues se aplican con fines recaudatorios.

A ello, es necesario indicar que para llegar a No Habido, antes se ha tenido que estar como No Hallado, es decir tuvieron que venir al domicilio mínimos tres veces para dejar constancia del mismo. Sin embargo, las notificaciones tienen cierta irregularidad, pues no son realizadas por completo por la Administración Tributaria, sino a través de una “service”, una empresa tercerizada, de la que recurrentemente se tuvo problemas pues no se constata efectivamente el domicilio fiscal del contribuyente, y esa actuación genera consecuencias, y una de ellas es el ingreso como recaudación. Y tal como lo señalamos, solo basta que se constate la condición para que ya el ingreso sea procedente, sin necesidad de notificar ninguna resolución.

C. No comparecencia ante la administración tributaria:

La tercera causal regulada en La Ley es No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido. La comparecencia implica la presencia del contribuyente ante un requerimiento o llamado por parte de la Administración Tributaria, por ello el Numeral 9 del Artículo 87° del Código Tributario señala que *es obligación de los administrados concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por ésta, para el*

esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias. De no cumplir con ello, el contribuyente requerido incurrirá en la infracción del Numeral 7 del Artículo 177° del Código Tributario, que es justamente el referido a no comparecer ante la administración tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, y como tal establece sus sanciones de acuerdo al régimen tributario en el que se encuentra uno.

Tabla 5

Infracción art. 177, numeral 7

Infracción	Descripción	Tabla I	Tabla II	Tabla III
Artículo 177,7	No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.	50% de UIT	25 de UIT	0.3% IN o Cierre

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Como podemos ver, la no comparecencia se sanciona con una multa según la Tabla que corresponda aplicar, es decir es una infracción tributaria que trae consigo una sanción pecuniaria. Ahora, retomando a la causal de con comparecer como causal de procedimiento de ingreso como recaudación, surge una pregunta *¿si existe una sanción por la no comparecencia, no se estaría aplicando otra sanción con el ingreso como recaudación por un mismo hecho?*. Esta interrogante es importante para cuestionar la causal, dado que más allá de discutir si al Sistema de Deduciones se debe Aplicar el Código Tributario o la Ley del Procedimiento Administrativo General, en ambos cuerpos legales se regula al Principio del *Nen Bis In Idem*, y es que tanto en un procedimiento tributario o administrativo propiamente, no se podrá sancionar sucesiva ni simultáneamente a un sujeto por u mismo hecho y fundamento. Justamente, lo que ocurre con esta causal es una violación al *Nen Bis In Idem*, pues el contribuyente además de soportar una sanción por una infracción tributaria, también debe soportar la confiscación de su cuenta de deducción por la misma infracción que ya fue sancionada. Entonces, esta causal tiene una irregularidad, pues no podemos afectar el derecho de propiedad de la cuenta de deducciones aplicándola cuando sufrió una sanción.

D. Incurrir en infracciones:

La última causal, también establece la comisión de Infracciones, las mismas que se encuentran reguladas en el Código Tributario; estas son las infracciones

contempladas en el Numeral 1 del Artículo 174°, Numeral 1 del Artículo 175°, Numeral 1 del Artículo 176°, Numeral 1 del Artículo 177° o Numeral 1 del Artículo 178°. Cada una de ellas establece una sanción de acuerdo al tipo de infracción, y las podemos ver en los cuadros de abajo:

Tabla 6

Infracción art. 174, numeral 1

Infracción	Descripción	Tablas	Sanción Según Tablas	1ra Oport.	2da Oport.	3ra Oport.
Artículo 174,1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.	I	Cierre	3 días	6 días	10días

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Tabla 7

Infracción art. 175, numeral 1

Infracción	Descripción	Tabla I	Tabla II	Tabla III
Artículo 175,1	Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos	0.6% de IN	0.6% de IN	0.6% de IN o cierre

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Tabla 8

Infracción art. 176, numeral 1

Infracción	Descripción	Tabla I	Tabla II	Tabla III
Artículo 176,1	No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.	1UIT	50% UIT	0.6% de I o cierre

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Tabla 9

Infracción art. 177, Numeral 1

Infracción	Descripción	Tabla I	Tabla II	Tabla III
Artículo 177,1	No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.	0.6% de IN	0.6% de IN	0.6% de I o cierre

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Tabla 10

Infracción Art. 178, numeral 1

Infracción	Descripción	Tabla I, II, III
Artículo 178,1	No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.	50% del Tributo por pagar omitido 100% del monto obtenido indebidamente, en caso de devolución.

Fuente: Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT

Como bien lo señalamos en la causal anterior, hicimos referencia a una infracción regulada en el Código Tributario; en esta última causal también La Ley se refiere a infracciones tributarias. Entonces si todas ellas tienen una sanción, de igual forma se estaría generando una doble sanción y vulnerándose el Ne Bis In Idem, por un mismo hecho y fundamento a un mismo sujeto.

Añadiendo a lo ya mencionado, La Resolución da mayor interés a la Infracción del Art. 176, Numeral 1 que está referido a la presentación de declaraciones fuera de plazo, e indica que las declaraciones correspondientes que se tomara en cuenta son: *IGV – Cuenta propia, Retenciones y/o percepciones del IGV, Impuesto Selectivo al Consumo, Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, Anticipo*

adicional del Impuesto a la Renta, Regularización del Impuesto a la Renta de tercera categoría, Régimen Especial del Impuesto a la Renta, Retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría, Impuesto Extraordinario de Solidaridad – Cuenta propia, Contribuciones a ESSALUD.

Verificando las declaraciones exigidas por SUNAT para no incurrir en infracción, notamos que prácticamente se requiere que todas las declaraciones se encuentran al día, sin ningún tipo de retraso. Eso implica que, si en alguna oportunidad el contribuyente tuvo retrasos en presentar a tiempo una declaración determinativa, y cumple con pagar la multa correspondiente, ello no será una subsanación para efectos de evitar el ingreso como recaudación, pues La Ley indica que basta la sola detección. Entonces, esta causal también tiene sus irregularidades pues si incurrimos en alguna de las infracciones, o más preciso no declaramos en el plazo, la Administración Tributaria podrá ingresar como recaudación cuando en alguno de los 12 meses anteriores a la verificación se haya cometido esa infracción, tal como lo establece el Art. 26.1°, inciso a).

4.3.3. Crítica al extorno del ingreso como recaudación

Como lo habíamos señalado, el extorno se encuentra regulado en el Decreto Supremo N° 155-2004-EF que regula el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, en su Artículo 9.4; en la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT, donde se establecen Supuestos de Excepción y Flexibilización de los Ingresos Como Recaudación que contempla el sistema de pago de obligaciones tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno, en su Artículo 5° y en la Resolución de Superintendencia N° 105 -2018/SUNAT, que modifican disposiciones relativas al extorno de los montos ingresados como recaudación, en su Artículo único.

El Extorno implica el traslado de los montos ingresados como recaudación que nos hayan sobrado luego de haber pagado las deudas tributarias, a la cuenta de detracciones de origen que le pertenece al proveedor o usuario del servicio, y hace que sea una suerte de salida planteada por la Administración Tributaria para buscar recuperar los montos confiscados a través del ingreso como recaudación. Sin embargo, como quiera que sea visto el Sistema de Detracciones, no cabe duda que se trata de uno orientado a la recaudación, pues se asegura que la cuenta sea solo

para pago de tributos y si no se cumple determinadas obligaciones se confisca el monto y se dispone a pagar los mismos de manera restringida; así si se trata de un sistema con esa característica, resulta obvio que los requisitos que se exijan para poder extornar el dinero, no serán fáciles de cumplir. Siendo ello así, para que sea procedente el extorno debe verificarse algunas situaciones, precisamente en el inciso a) del Art. 9.4 de La Ley hace referencia a la Baja de Inscripción del RUC de una persona natural, y el inciso b) del proceso de liquidación de la persona jurídica.

Los tipos de contribuyentes clásicos en la Administración Tributaria, son la Persona Natural y la Persona Jurídica, entendiendo que el sistema de detracciones está ligado al IGV y siendo este tributo uno de carácter oneroso y habitual, implica que aquellos contribuyentes afectos al sistema serán los que desarrollen actividad empresarial, es decir desarrollen renta de tercera categoría. Obviamente que el RUC se tramita con la finalidad de formalizar las actividades económicas a través de la emisión de comprobantes de pago, y la consiguiente declaración y pago del tributo. Entonces, eso implica que, si el RUC se da de baja, se entenderá que no se realizará más alguna actividad empresarial, y si la empresa está en liquidación también puede implicar que se dará de baja el RUC luego que culmine la liquidación y extinción de la misma. Ahora, con este requisito de la baja de RUC o proceso de liquidación, lo que se hace es indicar que solamente se devolverá el monto ingresado como recaudación cuando efectivamente se demuestre a la Administración Tributaria que ya no realizará más actividad económica, siendo ello así, recién se abre la posibilidad de poder solicitar el extorno de los montos recaudados.

Pero, la Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT en el Artículo 5.1.2°, inciso a) señala que: *Tratándose de la situación prevista en el inciso a) del numeral 9.4 del artículo 9° de la Ley, debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la fecha de aprobada la baja de inscripción en el RUC y no haber realizado actividades desde dicha fecha.* Es decir, que si se trata de una persona natural que desea solicitar los montos ingresados como recaudación que aún le quedan pendiente, no solo debió haber dado de baja el RUC, sino debe esperar 09 meses para recién poder solicitar el extorno.

Esta regulación es realmente arbitraria, además de haber confiscado el dinero vía recaudación, si se desea solicitar el extorno del monto no agotado, no debo realizar ninguna actividad. Cuando se habla de Baja de RUC, se restringe incluso a que se pueda tener un RUC para renta de trabajo o rentas de capital, donde no se realiza actividad empresarial y por tanto dichas operaciones o servicios nunca estarán afectas al sistema de detracciones; sin embargo, la regulación actual prohíbe tener RUC Activo para efectos de solicitar el Extorno. Esto, incluso atenta con el Derecho al Trabajo, pues se limita a realizar cualquier actividad, sea o no sujeta a detracción. Por ello, consideramos que esta parte encuentra una falencia pues pone un requisito exagerado y arbitrario.

Tabla 11

Requisitos para el extorno

Requisitos Generales	Requisitos Específicos
a) Mantener un saldo pendiente de aplicar contra deuda tributaria a la fecha de presentación de la solicitud. b) Haber subsanado la causal que originó el ingreso. c) Haber presentado las declaraciones juradas a las que estuvo obligado hasta la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial. d) No tener la condición de No habido a la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial. e) No tener deuda tributaria, sea autoliquidada o determinada por la SUNAT, pendiente de pago a la fecha de presentación de la solicitud, aun cuando ésta se encuentre impugnada o fraccionada. f) No encontrarse impugnada la resolución que dispuso el ingreso como recaudación materia de la solicitud de extorno.	a) En el caso de personas naturales, debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la fecha de aprobada la baja de inscripción en el RUC y no haber realizado actividades desde dicha fecha. b) En el caso de personas jurídicas en proceso de liquidación debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la fecha en que acredite el inicio del proceso de liquidación y no haber realizado actividades desde dicha fecha, salvo aquellas vinculadas al proceso de liquidación. Adicionalmente deberá haber presentado las declaraciones juradas a las que estuviera obligado durante el proceso de liquidación. c) En el caso de contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente, debe haber transcurrido más de nueve (9) meses desde la culminación del contrato.

Fuente: Superintendencia N° 375-2013/SUNAT.

Ahora, otro punto a resaltar es que la misma Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT en el Artículo 5° se establecen requisitos generales y específicos; revisando los requisitos generales para que proceda el extorno, se puede verificar nuevamente la orientación recaudatoria del Sistema de Detracciones, pues se requiere que no exista deuda tributaria pendiente y se haya

subsano las causales por las que se ingresó como recaudación. Obviamente que, para poder solicitar el extorno, se requiere que haya un monto disponible, pero este monto es aquel que existe luego de haberse cumplido con pagar todas las deudas tributadas, y eso implica al tributo, el interés y las multas por las infracciones que dieron origen a la recaudación. Por ello, una vez que la Administración se asegura que con el fondo se paguen todas las deudas, y si luego de cumplidas existe un monto pendiente, recién se da la posibilidad de solicitar el extorno, es decir, primero se debe asegurar el pago y luego recién evaluar el extorno.

4.3.4. Análisis de resoluciones del tribunal fiscal vinculadas al ingreso como recaudación con implicancia en el debido proceso y no confiscatoriedad

Habiendo estudiado la aplicación del principio de no confiscatoriedad en el procedimiento de ingreso como recaudación, si existe un respeto del mismo y del debido proceso, consideramos oportuno, a criterio del investigador, que para efectos de complementar el estudio cualitativo, se pueda corroborar el mismo a través de la revisión de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Para ello, es importante resaltar que el propósito de esta parte, es fortalecer la investigación cualitativa, pues la revisión de las resoluciones no obedecerá a esquemas rígidos y formales de determinación como el enfoque cuantitativo, sino lo que se busca es entender la practicidad de lo analizado en los tres objetivos y de esa manera enriquecer la investigación. Así, se expondrá información jurisprudencial bajo dos partes: En la Primera, se realizará una exposición general de las Resoluciones revisadas de acuerdo al tema de investigación, y en la Segunda, se expondrá las resoluciones que el Tribunal Fiscal Considera Importantes con un mayor detalle y profundidad.

Entonces, para exponer la Primera parte se revisó los pronunciamientos efectuados por el Tribunal Fiscal para ver la posición que ésta toma frente a la regulación actual, por ello en la página del Ministerio de Economía y Finanzas, Tribunal Fiscal, se realizó la búsqueda de las resoluciones vinculadas a la investigación. Se consideró, consultar las resoluciones correspondientes a los 05 (cinco) últimos años: 2015, 2016, 2017, 2018, y 2019; para la búsqueda de las resoluciones se realizó la misma por “*contenido de la resolución*” y se escribió la frase: Ingreso como Recaudación, dando como resultado la existencia de una total de 144

Resoluciones, de las cuales conforme a los señalado en la metodología se determinó a criterio del investigador estudiar el 50% de dichas resoluciones: 41 RTF del 2015, 21 RFT del 2016, 10 RTF del 2017, y 00 del 2018 y 2019 por no haber registro de ningún pronunciamiento. Se revisaron un total de 72 Resoluciones del Tribunal Fiscal – RTF, las mismas que fueron escogidas de manera aleatoria, de las cuales 26 corresponden a Quejas y 46 a Apelaciones.

Tabla 12

Tipos de medios de impugnación

Queja	Apelación	Total
26	46	72

Fuente: Anexo 3

La revisión de las RTF se realizó con la finalidad de verificar cuales son las causales que en mayor medida se dan para efectos de iniciar un ingreso como recaudación, así como la implicancia que tiene ésta en el Debido Proceso y el Principio de No Confiscatoriedad. En la revisión de las Quejas y Apelaciones analizadas, al momento de identificar las causales que inciden en el ingreso como recaudación, se pudo verificar que existe RTF donde no se identificó propiamente una causal, por ello considerando que existe vinculación al estudio se consideró como asunto o controversia general; asimismo, es importante resaltar que en las RTF también se tratan otros asuntos de naturaleza tributaria, sin embargo para efectos de la investigación se consideró como tema de análisis a las causales y toda información vinculada al ingreso como recaudación.

Por ello, del total de RTF estudiadas, 53 de ellas que representa el 73.61% hace referencia a una causales regulada en La Ley, en su respectivo Artículo 9.3; y 19 de las RTF que representan el 26.39% se discuten otros asuntos, que no son propios de las causales, pero que si tratan sobre el sistema de detracciones y el ingreso como recaudación; sobre esto último, los dos asuntos más directos que se tratan son lo referido a: ordenar el ingreso como recaudación que representa el 16.67%, y la imputación del ingreso como recaudación a deuda no exigible que representa el 6.94%. Sobre los porcentajes, debemos mencionar que obviamente la disposición del ingreso como recaudación, se realiza ante la existencia de una causal, sin embargo, en este grupo de resoluciones, simplemente se hace referencia a que se

ingresó como recaudación los montos de la cuenta de detracciones, mas no se menciona que causal es la que ocasionó la mismo.

Ahora, pasando a revisar las causales encontradas en las RFT, debemos mencionar que la causal que genera mayor inicio del ingreso como recaudación es el inciso d) del Art. 9.3 de La Ley referido a la comisión de infracciones reguladas en el Código Tributario, pues de un total de 53 RFT, 50 son por dicha causal, que representa un 69.44%, distribuido de la siguiente manera: del Art. 175, Num. 1 un total de 1, que representa el 1.39%, del Art. 176, Num. 1 un total de 1, que representa el 1.39% del Art. 177, Num. 1 un total de 37, que representa el 51.39% del Art. 178, Num. 1 un total de 11, que representa el 15.28%. De esta información, verificamos que la infracción por no exhibir libros y/ registros u otros documentos, es la infracción que más utiliza la Administración Tributaria como causal para iniciar el procedimiento de ingreso como recaudación, seguida por la infracción por datos falsos. Ahora, tal como lo hemos indicado en este objetivo, la causal del inciso d) del Art. 9.3 de La Ley ya constituye una sanción pues la comisión del a misma implica la sanción a través de una multa pecuniaria que debe soportar el contribuyente, pero además de eso, se le debe agregar el ingreso como recaudación de los fondos depositados.

Tabla 13

Causales identificadas

Causal	Cantidad	%
Art. 9.3, Inciso a) - Inconsistencias	1	1.39%
Art. 9.3, Inciso b) - No Habido	1	1.39%
Art. 9.3, Inciso c) - No Comparecer	1	1.39%
Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 175, Num. 1	1	1.39%
Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 176, Num. 1	1	1.39%
Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	37	51.39%
Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	11	15.28%
Sub Total	53	73.61%

Fuente: Anexo 3

Ahora, considerando que el estudio de la investigación es el Debido Proceso y el Principio de no Confiscatoriedad en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación resulta importante verificar la implicancia de cada uno de ellos, en la RTF revisadas.

Así, en lo que respecta al Principio de No Confiscatoriedad, tomando en cuenta el estudio realizado en el Objetivo Específico 01, consideramos que la regulación actual del Procedimiento de Ingreso como Recaudación vulnera el Principio, pues a través de causales irregulares se confisca el fondo que le pertenece al contribuyente. Por ello, de las 72 RTF revisadas, consideramos que en todas se vulnera el mismo, por el solo hecho de proceder a recaudar e inmovilizar los montos, dejando al contribuyente sin la posibilidad de liberar y disponer libremente las detracciones.

Tabla 14

Causales e implicancia con la No Confiscatoriedad

Implicancia / Causal	No Confiscatoriedad	%
- Art. 9.3, Inciso a) - Inconsistencias	1	1.39%
- Art. 9.3, Inciso b) - No Habido	1	1.39%
- Art. 9.3, Inciso c) - No Comparecer	1	1.39%
- Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 175, Num. 1	1	1.39%
- Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 176, Num. 1	1	1.39%
- Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	37	51.39%
- Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	11	15.28%
- Solicitó Liberación de Fondos, pero se puso a disposición un monto menor.	1	1.39%
- Se dispuso ingreso como recaudación	12	16.67%
- Se ingresó como recaudación, y se imputo a deuda no exigible	5	6.94%
- Pago de Fraccionamiento con Ingreso como Recaudación	1	1.39%
TOTAL	72	100.00%

Fuente: Anexo 3

En relación al Debido Proceso, de igual forma considerando que se trata de una garantía que permite el desarrollo de un proceso justo, cuya resolución va ser producto de un análisis racional en base a todas las pruebas y actuaciones que se hayan realizado, y de las que nos permitirá saber que no hubo ningún medio forzoso que vulnere alguno derecho. Precisamente a ello, hemos indicado que el Debido Proceso al tener un concepto indeterminado y amplio, dentro de éste yacen otras garantías que permiten el cumplimiento efectivo de un debido proceso pues sin ellas no podríamos hablar de un proceso justo.

De las RTF hemos podido identificar según la causal y el asunto en controversia que existen cinco garantías relacionadas: el Nen Bis In Idem, la Autoridad Competente, la Debida Motivación, el Derecho de Defensa, y la Notificación.

De las garantías mencionadas, el Nen Bis In Idem se identificó en 47 RTF, que representa el 61.04 % del total; esto implica que el contribuyente además de tener que cumplir con el pago de la infracción cometida, debe soportar el inicio del ingreso como recaudación y ver confiscado los fondos de la cuenta de detracciones. Esto como lo hemos señalado líneas arriba, es una irregularidad, pues a un mismo sujeto, con un mismo hecho y fundamente se está sancionando dos veces. Dicha información resulta preocupante, pues representa la mayor cantidad de implicancia frente al procedimiento de ingreso como recaudación.

Ahora, en relación a la Autoridad Competente, se puede ver que 21 RTF, que representa el 27.27% hacen referencia al mismo. De este grupo de resoluciones, sea Apelación o Queja, el Tribunal Fiscal en todas las Resoluciones se inhibe de emitir pronunciamiento, por no ser de su competencia. Esto pasa precisamente por la regulación actual que se le da al sistema de detracciones, pues al ser una obligación formal no es resuelta por lo regulado en el Código Tributario, sino por la Ley N° 27444. Dicha afirmación da a entender que existe aún un porcentaje fuerte de contribuyentes que consideran que el Tribunal Fiscal como tercero imparcial debe emitir pronunciamiento sobre el ingreso como recaudación, pues en la regulación actual quien resuelve es la Administración Tributaria; ello justamente está referido a si realmente ésta es competente para resolver las controversias sobre ingreso como recaudación.

Bajo esto, consideramos que, con el estudio realizado, el Tribunal Fiscal debería pronunciarse sobre asuntos referidos al sistema de detracciones, no solo sobre el procedimiento de ingreso como recaudación, sino también la liberación de fondos y el extorno; esto por la vinculación tributaria que tiene las detracciones y permitir que un tercero pueda resolver de manera imparcial, pues siempre existirá el cuestionamiento sobre la misma.

También la Motivación, el Derecho de Defensa y la Notificación se hacen referencia en las RFT revisadas, y representan el 3.9%, 2.6% y 5.19% respectivamente. No obstante que el porcentaje de implicancia no es elevado, no

debemos dejar de lado estas garantías, pues también son importantes para que se dé un debido proceso, es decir que los actos sean suficientemente motivados para poder ejercer un adecuado derecho de defensa cuando nos realicen la notificación de los mismos.

Tabla 15

Implicancia con las garantías del debido proceso

Implicancia / Causal Art. 9.3	Relacionado al Debido Proceso						Total	%
	Nen Bis In Idem	Compe- tencia	Motiva- ción	Derecho de Defensa	Notifi- cación			
Inciso a) - Inconsistencias	0	0	1	1	0	2	2.60%	
Inciso b) - No Habido	0	0	0	0	0	0	0.00%	
Inciso c) - No Comparecer	1	0	0	0	0	1	1.30%	
Inciso d) - Art. 175, 1	1	0	0	1	0	2	2.60%	
Inciso d) - Art. 176, 1	0	0	0	0	1	1	1.30%	
Inciso d) - Art. 177, 1	37	3	2	0	2	44	57.14%	
Inciso d) - Art. 178, 1	6	5	0	0	1	12	15.58%	
Liberación de Fondos	0	1	0	0	0	1	1.30%	
Se dispuso ICR	2	12	0	0	0	14	18.18%	
Imputación de deuda	0	0	0	0	0	0	0.00%	
Pago de Fraccionamiento	0	0	0	0	0	0	0.00%	
TOTAL	47	21	3	2	4		100%	
	61.04%	27.27%	3.90%	2.60%	5.19%	100%		

Fuente: Anexo 3

Finalmente, debemos indicar que lo más resaltante es la doble sanción que se aplica al contribuyente, pues por un lado incurre en una infracción del Código Tributario, y por esa misma sanción se inicia el ingreso como recaudación; así también resulta importante la inhibición que realiza el Tribunal Fiscal a no emitir pronunciamiento sobre los procedimientos de ingreso como recaudación, ello muestra un desconocimiento de la vía procedimental de los contribuyentes o también puede implicar que consideran al Tribunal Fiscal como competente para pronunciarse sobre estos temas dada la connotación tributaria que se tiene. Por ello, consideramos que lo estudiado también se refleja en las RTF revisadas.

4.3.5. Análisis de casos específicos sobre resoluciones del tribunal fiscal

En esta Segunda parte, se consideró también la información que se tiene en la página del Ministerio de Economía y Finanzas, dicho Ministerio tiene como órgano dependiente al Tribunal Fiscal, y éste realiza una publicación de Boletines

Jurisprudenciales, donde considera a las resoluciones de observancia obligatoria y/o resoluciones que son trascendentales para la interpretación y aplicación del derecho tributario y los procedimientos tributarios; así, de la búsqueda realizada se pudo encontrar publicaciones desde el año 2003 hasta el año 2015, y dentro de periodo se pudo encontrar un total de 06 publicaciones: 2003, 2004, 2008, 2011, 2012 y 2015.

En estos Boletines publicados, se realizó la búsqueda de resoluciones del Tribunal Fiscal sobre el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, y se encontró un total de 08 Resoluciones, cuyos resúmenes se encuentran detallados en los Anexos de la presente Investigación. Revisando las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, se pudo encontrar que 03 Resoluciones corresponde a Quejas y 05 corresponden Apelaciones presentadas por los contribuyentes.

Las quejas corresponden a las Resoluciones: 01591-Q-2015, 01577-Q-2015, y 01100-Q-2015; uno de los asuntos principales por las cuales se presentaron las Quejas, corresponden al cuestionamiento que realizar el contribuyente sobre la imputación realizada por la Administración Tributaria de los fondos de la cuenta de detracciones sin que exista deuda exigible coactivamente. La Imputaciones referida, implica que la Administración Tributaria toma el dinero de la cuenta de detracciones y lo dirige al pago de deudas que tiene el contribuyente, en algunos casos sin considerar la exigibilidad de la misma, es decir sin que haya un acto administrativo o valor (Orden de Pago, Resolución de Multa o Resolución de Determinación) debidamente notificado y que producto del incumplimiento haya pasado a la etapa de cobranza coactiva, y esto implica la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva dando un plazo de 7 días al contribuyente para que cumpla con el pago de la deuda, caso contrario recién se podrá afecta la cuanta de detracción y realizar la retención y posterior imputación a las deudas.

Sobre este punto, resulta pertinente mencionar que tanto el Debido Proceso a través de la Notificación y el Principio de No Confiscatoriedad a través de la imputación realizada a una deuda no exigible coactivamente, se ven afectados pues implica por un lado el incumplimiento de los actos vinculados al procedimiento que permitan realizar una adecuada defensa, y por otro la toma forzosa de dinero de la cuenta de detracciones del proveedor. Ello, refleja la vulneración de estos derechos y/o

principios, que no hacen más que corroborar la defectuosa regulación y actuación por parte de la administración tributaria en perjuicio de los contribuyentes. Sin embargo, es importante resaltar que el Tribunal Fiscal al ser un tercero autónomo entre el la Administración Tributaria y el Contribuyente resolvió en 02 resoluciones a favor de éstos últimos, al considerar la inexistencia de deuda exigible coactivamente.

Ahora, otro tema trascendental que se verificó vinculado a la investigación es lo referido a la Competencia del Tribunal Fiscal para emitir Pronunciamiento sobre el Procedimiento de Ingreso como Recaudación o en general sobre el Sistema de Deduciones, ya que en 06 Resoluciones: 01591-Q-2015, 01577-Q-2015, 01100-Q-2015, 07808-11-2012, 6758-5-2011, 12268-1-2007, se llega a concluir concretamente que: *“(...) este Tribunal no es competente para emitir pronunciamiento sobre ingreso como recaudación o sistema de deducciones, y por ello debe remitirse los actuados a la Administración Tributaria a efecto que otorgue a dicho escrito el trámite que corresponda.”*

Dicha afirmación refleja lo expuesto en los objetivos estudiados, dado que, bajo la regulación actual, la impugnación que realizar el Contribuyente no será realizada por lo regulado en el Código Tributario, sino por la Ley del Procedimiento Administrativo General. Eso ocasiona que el Tribunal Fiscal, bajo cualquier supuesto vinculado propiamente al procedimiento de ingreso como recaudación, simplemente no emitirá pronunciamiento y decidirá inhibirse del mismo.

Dicho pronunciamiento del Tribunal Fiscal, obedece a como lo menciona: *“(...) actuaciones vinculadas con normas de carácter administrativo (procedimiento de ingreso como recaudación de la cuenta de deducciones)”*, es decir el procedimiento de ingreso como recaudación no tiene implicancia tributaria. Esto resulta un error, pues como lo mencionamos, la deducción no será un tributo, pero si tiene influencia a nivel tributario, ya que proviene principalmente de una operación vinculada a un tributo, el IGV, el fondo de la cuenta de deducciones es esencialmente para el pago de tributos, las causales del ingreso como recaudación están vinculadas a obligaciones tributarias formales o sustanciales, entre otros.

Entonces, si nos encontramos ante un proceso con implicancia tributaria, porque no establecer su regulación bajo las normas del código tributario; ello permitirá que

la controversia sea resuelta por un ente imparcial entre la Administración Tributaria y el Contribuyente: el Tribunal Fiscal. Claro está que, debemos ser enfáticos en mencionar que la regulación actual tiene defectos y merece ser estudiada, analizada y mejorada, con la finalidad de no perjudicar los fondos que tienen los contribuyentes de una manera arbitraria.

4.4. Objetivo general de la investigación

El Objetivo General de la investigación es: *Determinar la existencia de vulneración al Principio de No Confiscatoriedad y el Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Deduciones que aplica la Administración Tributaria.*

De acuerdo a lo expuesto en los objetivos específicos, consideramos que hemos podido llegar al objetivo general planteado. El determinar la vulneración del principio de no confiscatoriedad y derecho al debido proceso, se nutre con lo expuesto en cada objetivo específico. La esencia del Procedimiento de Ingreso como Recaudación radica en la actuación de la Administración Tributaria al tomar el dinero de la cuenta de deducciones del proveedor o prestador del servicio, y trasladarlo a una cuenta en la que no podrá disponer libremente del mismo.

La Vulneración del Principio de No Confiscatoriedad radica principalmente en que los fondos de la cuenta de deducción son de propiedad del contribuyente, mas no de un tercero, ello implica que el derecho de propiedad de esos fondos no puede ser confiscados de una manera arbitraria, menos por causales formales. Bajo lo expuesto en el Objetivo Específico N° 01, desde la perspectiva constitucional, literalmente el Principio de No Confiscatoriedad tendría solo un efecto en el Tributo, sin embargo de lo expuesto el mismo se consideró que la Dedución y por tanto el Procedimiento de Ingreso como Recaudación debería aplicarse el Principio de No Confiscatoriedad, y ello generaría que no solo ningún tributo no tenga efecto confiscatorio, sino ninguna norma o institución jurídica con implicancia tributaria afecto a dicho principio. Entonces, la vulneración del Principio de No Confiscatoriedad referido al Procedimiento de Ingreso como Recaudación considera que la inmovilización y toma de posesión forzada a través de causales poco coherentes genera una afectación a la propiedad de los fondos que tiene el contribuyente.

Ahora, el Objetivo Específico N° 02 y 03, complementan el estudio y permiten corroborar que existe vulneración del Principio de No Confiscatoriedad y Debido Proceso, pues sobre este último es importante mencionar que detrás están otras garantías como el derecho a la defensa, la debida notificación, la debida motivación, *le nen bis in ídem*, la presunción de licitud, el derecho a la impugnación, competencia, entre otros. Y bajo lo estudiado, el debido proceso también estaría viéndose afectado, pues las garantías mencionadas no se cumplen de acuerdo a la regulación que se tiene. No basta simplemente que exista un procedimiento regulado, sino el mismo debe ser desarrollado respetando derechos y principios de los contribuyentes, pues cualquier acto irregular pondrá en tela de juicio sobre su correcta aplicación.

Finalmente, la determinación de la vulneración del Principio de No Confiscatoriedad y Debido Proceso se reforzó con el estudio de la resolución que regula al procedimiento de ingreso como recaudación, pues las cuatro causales que regulan el mismo denotan una aplicación errónea y controversial, pues se identificó que existe una doble sanción: una al cometer la causal y la otra implica que esa causal es a la vez una infracción tributaria que se sanciona con multa. Estos errores hicieron ver lo irregular que esta normado en la actualidad el procedimiento de ingreso como recaudación, la forma tan sumaria que se desarrolla y la excesiva orientación a la recaudación en desmedro de derechos y/o principios.

Por ello, consideramos que logramos determinar la existencia de vulneración del Principio de No Confiscatoriedad y Derecho al Debido Proceso en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación.

CONCLUSIONES

- Se determinó que el Principio de No Confiscatoriedad es aplicable al procedimiento de ingreso como recaudación, pues encuentra su regulación en Art 74 de la Constitución, al establecer que ningún tributo puede tener efectos confiscatorios, dicha regulación restringe que solamente la afectación a este principio se dará a un tributo que genere perjuicio patrimonial. Sin embargo, bajo el estudio realizado, el artículo en mención no debe considerar de manera estricta su aplicación, pues en el caso del Sistema de Deduciones a pesar que nos sea un tributo, tiene una implicancia tributaria, y vinculada al IGV. Por ello, el procedimiento de ingreso como recaudación que proviene de dicho sistema, genera una confiscación de los fondos recaudados, producto de operaciones por las cuales se generan obligaciones tributarias relacionadas a la deducción.
- Se analizó el Procedimiento de ingreso como recaudación y se concluye que no garantizaría el respeto al Principio de no confiscatoriedad y derecho al debido proceso. Sobre el primero, se vulnera el derecho a la propiedad de los fondos de la cuenta de deducciones, al inmovilizar su uso y destinarlo únicamente al pago de deudas tributarias. Sobre el segundo, la notificación no se realiza al domicilio fiscal, sino al buzón electrónico y no se genera una confirmación de la recepción, no se puede ejercer un adecuado derecho de defensa si no se toma conocimiento de los actos, no se establece una adecuada motivación en el detalle de la inconsistencia, la regulación actual genera que la Administración Tributaria resuelva los recursos impugnatorios cuando debería ser el Tribunal Fiscal por ser un tema de implicancia tributaria, así también se vulnera el *ne bis in idem* pues existe una doble sanción, la multa por la infracción cometida y la recaudación de los fondos a través de un mismo hecho y fundamento al mismo contribuyente.

- Se analizó el procedimiento de ingreso como recaudación y se concluye que existe una inadecuara en regulación al Principio de No Confiscatoriedad, debido a que las causales tienen defectos en su aplicación; la información no consistente puede ser causada por quien no efectuó el depósito, solo basta la detección para proceder con el ingreso como recaudación, la Condición de No Habido se genera por defectos en la notificación, se establece como causal infracciones tributarias para un procedimiento que actualmente no se encuentra regulado bajo el código tributario.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda la realización de un estudio para la modificación el Art. 74 de la Constitución, para que el Principio de No Confiscatoriedad pueda ser aplicable a toda norma con incidencia tributaria, ello permitirá que también sea aplicable al Sistema de Deduciones y consiguientemente al Procedimiento de Ingreso como Recaudación para efectos de dar un trámite procedimental distinto y otras instituciones jurídico tributarias.
- Se recomienda una reestructuración de la normatividad del sistema de deducciones, con la finalidad de cautelar y proteger el debido proceso y el principio de no confiscatoriedad en cada uno de los procedimientos que tiene este sistema.
- Se recomienda la realización de un estudio basado en el análisis de constitucionalidad de la normatividad del Procedimiento de Ingreso como Recaudación, para determinar si la regulación actual es correcta, se proceda a la mejora del mismo, o su derogación definitiva.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Cardoso, L. E. (2010). *El derecho humano al Debido Procedimiento Administrativo en la Gestión Migratoria*. Lima, Perú: Comisión Andina de Juristas.
- Alva Mateucci, M. (2016). *Tratamiento Tributario de la Empresas Constructoras e Inmobiliarias*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Araguás Galcerá, I. (2010). *El Principio de No Confiscatoriedad en la Constitución Española*. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, 3, 9-31.
- Barros Carvalho, P. (2007). *Curso de Derecho Tributario*. Sao Pablo, Brasil: Grijley.
- Bravo Cucci, J. (2012). *La obligación Tributaria como base del derecho procedimental y procesal tributario*. En D. Yacolca Estares, Tratado de Derecho Procesal Tributario. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Bustamante Alarcon, R. (2000). *El derecho a una decisión justa como elemento esencial de un Proceso Justo*. Lima, Perú: Derecho & Sociedad.
- Cabanellas, G. (2008). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Helilasta SRL.

- Ccapa, A. y Ccapa H. (2017) *Análisis de las inconsistencias que generan el ingreso como recaudación del sistema de detracciones aplicada a la Empresa BD Group S.A.* (Tesis de Pre Grado). Universidad Tecnológica del Perú. Lima, Perú.
- Castillo Córdova, L. (2010). *El significado Iusfundamental del debido proceso*. En G. Constitucional, Debido Proceso: Estudio sobre Derechos y Garantías Procesales Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Castillo Linares, J. A. (2017). *El Filtro de Constitucionalidad: Una Crítica a los procesos destinados a garantizar el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad*. (Tesis de Pre Grado). Universidad Privada del Norte. Cajamarca, Perú.
- Castillo Manga, C., Contreras Ninamanco, E., Herrera Goñi, L., & otros, y. (2006). Nuevas Aproximaciones a un Híbrido Peruano: El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT). *Vectigalia*, 2, 83-97
- Castro Távara, P. (2013). *El sistema de detracciones del igt y su impacto en la liquidez de la empresa de transportes de carga pesada Factoria Comercial y Transportes s.a.c. de Trujillo*. (Tesis de Pre Grado). Universidad Privada Antenor Orrego. Trujillo, Perú.
- Danos Ordoñez, J. E. (1994). Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. *Revista Themis*, 131-145.
- Dromi, R. (1998). *Derecho Administrativo* (7ma ed.). Argentina. Buenos Aires, Argentina.
- Ferreira, L. (2006). *Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario*. Venezuela.
- Figuroa Suarez, R. S. (2010). ¿Qué hacer cuando es ingresado como recaudación los montos depositados en la cuenta de detracciones?. *Actualidad Empresarial*, 203, I-19.
- Gallego Peragon, J. M. (2003). *Los Principios materiales de Justicia Tributaria*. Granada, España: Comares.

- Gamba Valega, C. (2012). *Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios*. En D. Yacolca Estares, Tratado de Derecho Procesal Tributario. Lima, Perú: Pacífico Editores.
- Gonzales Barron, G. (2005). *Derechos Reales*. Lima; Perú: Jurista Editores.
- Gordillo, A. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo* (Tomo 2). Buenos Aires, Argentina: Fundación de Derecho Administrativo.
- Guevara Ocaña, M. d. (2010). *Análisis del Tribunal Constitucional para determinar la Confiscatoriedad de un tributo*. Lima, Perú: USMP.
- Guzman Napuri, C. (2001). *El Debido Proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y doctrina peruana*. Lima, Perú: Ius Et Veritas.
- Hernández Berenguel, L. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Vectigalia.
- Hernández Sampieri, R., & Fernández Collado, C. B. (2006). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México, México: Mc Graw Hill.
- Huamani Cueva, R. (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Huapaya Garriazo, P. J. (2009). ¿Cuáles son las consecuencias de un Procedimiento Administrativo Coactivo indebido?. *Actualidad Empresarial*, 192, I24-I25.
- Huapaya Tapia, R. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigações Constitucionais*, 2 (1), 137-165
- Huerta Guerrero, L. (2003). *El debido Proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima, Perú: Andina de Juristas.
- Isla Montes, R. (2011). *Principios Jurídicos*. Recuperado el 2016 de junio de 2016, de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dconstla/cont/2011/pr/pr26.pdf>
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Linceo.

- Jimenez Vivas, J. (2007). ¿Qué es el Debido Procedimiento Administrativo?. *Revista Actualidad Jurídica*, 167, 166-170.
- Landa Arroyo, C. (2001). *Derecho fundamental al Debido Proceso y Tutela Jurisdiccional*. *Pensamiento Constitucional*, 8, 445-461
- Landa Arroyo, C. (2013). Control de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. *Revista THEMIS*, 64, 175-180
- León Yáñez, P. (2017). *Análisis de los principios de progresividad y no confiscatoriedad en el régimen de anticipo de impuesto a la renta*. (Tesis de Pre Grado). Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Quito, Ecuador.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2013). *Guía sobre aplicación del Principio - Derecho del Debido Proceso en los Procedimientos administrativos*. Lima, Perú: Dirección General de Desarrollo y Ordenamiento Jurídico.
- Moron Urbina, J. C. (2018). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Naveira De Casanova, G. (1996). *El Principio de No Confiscatoriedad*. Madrid, España: Mc Graw Hill.
- Pineda Gonzales, J. A. (2008). *Investigación Jurídica*. Puno; Perú: Pacífico.
- Ponce Rivera, C. A. (2017). La actividad Probatoria como parte del Debido procedimiento en los procedimientos administrativos sancionadores. *Revista Lex*, 20, 341-370.
- Presidencia de la República. (2004). *TUO del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central*. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Presidencia de la República. (2019). *Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General* (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS). Lima. Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Prieto Sanchis, L. (2013). *Sobre principios y normas: Problemas del razonamiento jurídico*. Lima, Perú: Palestra.

- Rengifo Lara, Y. (2014). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Lima, Perú: Entrelineas S.R.Ltda.
- Robles Moreno, C. d. (2008). *Los Principios Constitucionales Tributarios*. Recuperado el 01 de marzo de 2019, de <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, Lima, Perú.
- Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de Leon, F., Villanueva Gutierrez, W., & Bravo, J. (2015). *Código Tributario Comentado Tomo I*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Rocano, R. P. (2011). Ingreso como Recaudación de los Fondos ingresados como recaudación de la cuenta de detracciones. Recuperado el 27 de marzo de 2018, de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/rpablo/2011/04/17/el-ingreso-como-recaudacion-de-los-fondos-depositados-en-la-cuenta-de-detracciones/>. Lima, Perú.
- Rubio Correa, M. (1999). *Estudio de la Constitución Política de 1993*. Lima, Perú: PUCP.
- Ruiz de Castilla Ponce de Leon, F. J. (2009). Principios del Procedimiento Administrativo y Procedimientos Tributarios. *Actualidad Empresarial*, 192, I4-I6
- Sagues, N. P. (2009). *El Procedimiento Administrativo. Perspectivas Constitucionales*. En: *Procedimiento y Justicia Administrativa en América Latina*. Lima, Perú: UNAM.
- Sainz de Bujanda, F. (1987). *La Contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*. Valencia, España: Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana.
- Salazar Soplapuco, J. (2016). *El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano*. (Tesis de Pre Grado). Universidad Privada Antenor Orrego. Trujillo, Perú.
- Sanchez Panta, J. (2014). *El sistema de del igv y los principios constitucionales*. (Tesis de Maestría). Lima, Perú: Universidad Nacional del Callao.
- Sevillano Chavez, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

- Solorzano Tapia, D. L. (s.f.). *Análisis de la Jurisprudencia del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributaria*. Lima, Perú: SUNAT.
- Sosa Sacio, J. M. (2010). *El Debido Proceso: Estudio sobre derechos y garantías procesales*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- SUNAT. (2018). *Impuesto General a las Ventas - IGV*. Lima, Perú: Instituto Aduanero Tributario.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2004). *Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central*. (Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). *Supuestos de Excepción y Flexibilización de los Ingresos Como Recaudación que contempla el sistema de pago de obligaciones tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno*. (Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017). *Procedimiento de Ingreso Como Recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones*. (Resolución de Superintendencia N° 184 -2017/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Terrel Taquiri, J. (2015). *Nunca hubo una muerte tan anunciada: De la intangibilidad e inembargabilidad de mis fondos*. Recuperado el 02 de mayo de 2019, de <http://ius360.com/publico/tributario/nunca-hubo-una-muerte-tan-anunciada-de-la-intangibilidad-e-inembargabilidad-de-mis-fondos/>. Lima, Perú: IUS 360
- Toyama Miyagusuku, J., & Neyra Salazar, C. (2011). Visión constitucional del debido proceso en materia inspectiva laboral. *Advocatus*, 25, 263-274.
- Velásquez Calderón, J., & Vargas Cancino, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano* (Primera ed.). Lima, Perú: Grijley.

- Villanueva barrón, c., Peña Castillo, J., & Gonzales Peña, E. M. (2012). *Manual de Infracciones y Sanciones Tributarias 2012*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Villanueva Gutierrez, W. (2009). *Estudio del Impuesto al valor agregado en el Perú*. Lima, Perú: Tax Editor.
- Villanueva Gutierrez, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales*. Lima, Perú: Pacifico Editores.
- Villegas, H. B. (1992). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Villegas, H. B. (1994). *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria*. En Estudios de Derechos Constitucional en Homenaje al Profesor Juan Carlos Luqui. Buenos Aires, Argentina: Depalma.



ANEXOS

Anexo 3. Detalle de RTF analizadas

N°	RESOLUCIÓN TRIBUNAL FISCAL	ASUNTO	ASUNTO Y/O CAUSAL DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN	IMPLICANCIA	
				DEBIDO PROCESO	NO CONFISCATORIEDAD
1	12151-10-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
2	11851-10-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
3	2309-Q-2015	Queja	Solicitó Liberación de Fondos, pero se puso a disposición un monto menor.	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
4	11360-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
5	8151-5-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
6	11362-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
7	10686-10-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
8	11383-10-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
9	11289-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
10	8789-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
11	8935-1-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
12	8661-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
13	8660-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
14	8858-4-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
15	180-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Autoridad Competente Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
16	7267-2-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 176, Num. 1 Notificación por Buzon Electronico	Notificación	No Confiscatoriedad
17	8420-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
18	6796-4-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem, Motivación	No Confiscatoriedad
19	95-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
20	3615-5-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In idem	No Confiscatoriedad
21	3774-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
22	508-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem, Notificación	No Confiscatoriedad
23	1929-4-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In idem	No Confiscatoriedad
24	11141-8-2015	Apelación	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
25	1043-3-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1, y Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem, Notificación	No Confiscatoriedad
26	6685-4-2015	Apelación	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
27	106-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1		No Confiscatoriedad
28	620-Q-2015	Queja	Se ingreso com o recaudación, y se imputo a deuda no exigible		No Confiscatoriedad
29	669-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso b) - No Habido		No Confiscatoriedad
30	1695-4-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In idem	No Confiscatoriedad
31	505-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
32	2472-4-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
33	8246-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 175, Num. 1	Nen Bis In Idem Derecho de Defensa	No Confiscatoriedad
34	11504-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In idem	No Confiscatoriedad
35	10604-8-2015	Apelación	Art. 9.3, Inciso c) - No Comparecer	Nen Bis In idem	No Confiscatoriedad
36	4025-Q-2015	Queja	Art. 9.3, Inciso a) - Inconsistencias	Derecho de Defensa Motivación	No Confiscatoriedad

N°	RESOLUCIÓN TRIBUNAL FISCAL	ASUNTO	ASUNTO Y/O CAUSAL DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN	IMPLICANCIA	
				DEBIDO PROCESO	NO CONFISCATORIEDAD
37	99-12-3-2015	Apelación	Pago de Fraccionamiento con Ingreso como Recaudación		No Confiscatoriedad
38	3296-Q-2015	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
39	192-Q-2015	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Nen Bis In Idem Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
40	498-Q-2015	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Nen Bis In Idem Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
41	632-Q-2015	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
42	8859-8-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
43	5300-Q-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem, Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
44	1358-10-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
45	1595-Q-2016	Queja	Se ingreso como recaudación, y se imputo a deuda no exigible		No Confiscatoriedad
46	6023-5-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
47	1529-4-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem, Motivación	No Confiscatoriedad
48	6635-4-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
49	414-8-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
50	293-4-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
51	208-1-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
52	368-10-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
53	2828-Q-2016	Queja	Se ingreso como recaudación, y se imputo a deuda no exigible		No Confiscatoriedad
54	1947-3-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
55	1090-10-2016	Apelación	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
56	4064-Q-2016	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
57	7433-10-2016	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
58	1766-Q-2016	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
59	5332-8-2016	Apelación	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
60	2331-Q-2016	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
61	3555-Q-2016	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
62	3494-Q-2016	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
63	4049-Q-2017	Queja	Se ingreso como recaudación, y se imputo a deuda no exigible		No Confiscatoriedad
64	3876-10-2017	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
65	2170-8-2017	Apelación	Art. 9.4, Inciso d) - Infracción Art. 177, Num. 1 y Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
66	9214-1-2017	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
67	2728-Q-2017	Queja	Se dispuso ingreso como recaudación	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
68	452-Q-2017	Queja	Se ingreso como recaudación, y se imputo a deuda no exigible		No Confiscatoriedad
69	774-2-2017	Apelación	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Nen Bis In Idem	No Confiscatoriedad
70	3671-Q-2017	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
71	910-Q-2017	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad
72	815-Q-2017	Queja	Art. 9.3, Inciso d) - Infracción Art. 178, Num. 1	Autoridad Competente	No Confiscatoriedad

Anexo 4. Resoluciones específicas

1. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL : 2550-2-2003 (15/05/2003)
ASUNTO: Queja contra actos del procedimiento de cobranza coactiva
RESUMEN: Se declara infundada la queja interpuesta contra SUNAT por haber dispuesto el ingreso como recaudación de un importe correspondiente a la cuenta corriente que el quejoso como proveedor del Gobierno Central tiene en el Banco de la Nación al haberse detectado inconsistencias en la declaración del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2002, ya que el quejoso declaró cero ventas, pese a que en la mencionada cuenta se depositó la suma de S/. 25,916.00 durante dicho mes. Se indica que a la fecha que se dispuso el ingreso como recaudación y el Banco de la Nación procedió a efectuar la detracción de la cuenta del quejoso, éste no había presentado declaración rectificatoria respecto del período en el que se detectaron las inconsistencias, por lo que la Administración procedió conforme con el procedimiento establecido por el Decreto Legislativo N° 917 y la Resolución de Superintendencia N° 058-2002/SUNAT. Asimismo, se precisa que al no haberse establecido un plazo mínimo para que la Administración verifique las causales de ingreso como recaudación de los montos depositados, no era necesario que esperara a que transcurriera el plazo previsto para que los contribuyentes, de considerarlo conveniente, solicitaran la devolución de los montos de libre disposición. En cuanto a que el Banco de la Nación se negó a recibir la solicitud de devolución de los montos de libre disposición se indica que si bien toda entidad está obligada a recibir la documentación presentada por cualquier persona, el quejoso no ha probado mediante constancia notarial u otro, la negativa al recepción, precisándose sin perjuicio de ello que finalmente el quejoso presentó dicha solicitud, la cual está pendiente de resolver.
2. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 05980-2-2004 (18/08/2004)
ASUNTO: Al no existir causal para la detracción a tenor de lo dispuesto por el artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N° 058-2002/SUNAT corresponde que la Administración ordene que el monto indebidamente detraído sea nuevamente abonado a la quejosa.
RESUMEN: Se declara fundada la queja interpuesta contra la Administración por haber ingresado como recaudación un importe de su cuenta corriente en el Banco de la Nación, sin existir causal para ello. De acuerdo con lo informado por la Administración, luego de una revisión detallada se determinó que no se configuraron las causales señaladas por el artículo 10° de la Resolución de Superintendencia N° 058-2002/SUNAT para que la Administración ordenara el ingreso como recaudación de los montos depositados como detracciones para la quejosa, por lo que se debe disponer que el monto detraído sea nuevamente abonado a la cuenta corriente de la quejosa.
3. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 12268-1-2007 (27/12/2007)
ASUNTO: Se resuelve inhibirse de la queja toda vez que la actuación no se encuentra vinculada al ingreso como recaudación de los fondos en la cuenta de la quejosa del Banco de la Nación, el cual fue tramitado de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
RESUMEN: Se resuelve inhibirse de la queja interpuesta y se remite los actuados a la Administración a fin que otorgue al escrito presentado el trámite correspondiente. Se indica que la actuación materia de queja no se encuentra vinculada al ingreso como recaudación de los fondos en la cuenta de la quejosa del Banco de la Nación, el cual fue tramitado de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que corresponde que este escrito siga con el mismo trámite. En ese sentido, este Tribunal no es competente para emitir pronunciamiento sobre el escrito

presentado, debiendo remitirse a la SUNAT a efecto de que le otorgue el trámite que corresponde.

4. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 6758-5-2011 (20/04/2011)

ASUNTO: El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse sobre aspectos relacionados con el ingreso por recaudación de los montos de las cuentas de detracciones, no vinculadas a materia tributaria.

RESUMEN: Se resuelve inhibirse del conocimiento de la apelación presentada y remitir los actuados a la Administración a fin de que proceda conforme a lo expuesto en la presente resolución, por cuanto se trata del ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones, no vinculadas a materia tributaria, por lo que este Tribunal no resulta competente para emitir pronunciamiento de conformidad con el artículo 101° del Código Tributario y de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 82.1 del artículo 82° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual el órgano administrativo que se estime incompetente para la tramitación o resolución de un asunto, remite directamente las actuaciones al órgano que considere competente, con conocimiento del administrado, procede remitir los actuados a la Administración, a fin de que le otorgue el trámite correspondiente.

5. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 07808-11-2012 (21/05/2012)

ASUNTO: Imputación de fondos ingresados como recaudación.

RESUMEN: Se inhibe del conocimiento de la queja presentada en el extremo que cuestiona que no se haya resuelto la impugnación contra el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones, toda vez que dicho aspecto corresponde ser tramitado de acuerdo con las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que no es competencia de este Tribunal emitir pronunciamiento sobre ello, debiéndose remitir los actuados a la SUNAT, a fin de que le otorgue el trámite respectivo. Se declara fundada la queja en cuanto a la imputación de los fondos ingresados como recaudación, dado que la Administración procedió a efectuar tal imputación contra deudas respecto de las cuales aquélla no ha acreditado haber emitido y notificado valor o acto administrativo alguno en el que se establezca el monto de la deuda cuya cancelación se pretende, según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07409-11-2012, y se dispone que se proceda a revertir la imputación antes mencionada.

6. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: RTF N° 01100-Q-2015 (24/03/2015)

ASUNTO: Procedimiento de ingreso como recaudación del Sistema de Detracciones. Imputaciones efectuadas por la Administración

RESUMEN: Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja y remitir los actuados a la Administración en tanto se cuestiona actuaciones vinculadas con normas de carácter administrativo (procedimiento de ingreso como recaudación de la cuenta de detracciones). Se remiten los actuados a la Administración a fin de que otorgue el trámite correspondiente. Se declara infundada la queja en tanto no se ha acreditado que las imputaciones realizadas por la Administración se encuentren referidas a deuda exigible coactivamente.

7. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 01577-Q-2015 (04/05/2015)

ASUNTO: Se debe acreditar que los fondos ingresados como recaudación de la cuenta de detracciones están vinculados con deuda que tiene carácter de exigible coactivamente, a efectos de determinar una imputación válida.

RESUMEN: Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja y remitir los actuados a la Administración en tanto se cuestiona actuaciones vinculadas con normas de carácter administrativo, en el presente caso, el cuestionamiento a la resolución que dispuso el ingreso como recaudación de las cuentas del Sistema de Pago de

Obligaciones Tributarias (SPOT). Se remiten los actuados a la Administración a fin de que otorgue el trámite correspondiente. Se declara fundada la queja en tanto no se ha acreditado que las imputaciones realizadas por la Administración se encuentren referidas a deudas exigibles coactivamente. Cabe indicar que a efecto de que la Administración acredite que es conforme a ley la imputación de los fondos de las cuentas de detracciones contra deuda que contiene el carácter de exigible, no basta con que haya remitido copia de la Resolución de Ejecución Coactiva donde se alude a dichos valores, sino que debe enviar la documentación que certifique la deuda, tales como, copia de los valores y sus respectivas constancias de notificación.

8. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL: 01591-Q-2015 (05/05/2015)

ASUNTO: Imputación montos ingresados como recaudación contra deuda autoliquidada.

RESUMEN: Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja presentada al verificarse que de la documentación adjunta al mismo se aprecia que lo que pretende la quejosa es cuestionar el ingreso como recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones, no obstante, este Tribunal no es competente para emitir pronunciamiento al respecto, en ese sentido, debe remitirse los actuados a la Administración Tributaria a efecto que otorgue a dicho escrito el trámite que corresponda. Se declara fundada la queja en el extremo que se cuestiona la imputación realizada de los fondos de la cuenta de detracciones al no acreditarse que se haya realizado sobre deuda exigible coactivamente, dado que la citada imputación efectuada corresponde a deuda autoliquidada por la quejosa, habiéndose acreditado en autos que la emisión y notificación de los valores que contenían la citada deuda fueron efectuados en un momento posterior a dicha imputación.