

Universidad Católica de Santa María

Escuela de Postgrado

Maestría en Derecho de la Empresa



**EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS
IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA, PERÚ, 2018-2019.**

Tesis presentada por la Bachiller:
Espejo Vera, Milagros Elvira

para optar el Grado Académico de
Maestro en Derecho de la Empresa

Asesor:
Dr. Terán Béjar, Carlos Augusto

Arequipa – Perú
2021

UCSM-ERP

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA
ESCUELA DE POSTGRADO
DICTAMEN APROBACIÓN DE BORRADOR DE TESIS

Arequipa, 07 de Diciembre del 2020

Dictamen: 001189-C-EPG-2020

Visto el borrador de tesis del expediente 001189, presentado por:

2011000832 - ESPEJO VERA MILAGROS ELVIRA

Titulado:

**EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA,
PERÚ, 2018-2019.**

Nuestro dictamen es:

APROBADO

**5708 - FLORES VIAMONT SILVIA LIBERTAD
DICTAMINADOR**



**6491 - ALMENARA SANDOVAL JORGE LUIS
DICTAMINADOR**



**6627 - CORRALES OTAZU CHRISTIAN DAVID
DICTAMINADOR**



Dedicatoria:

A mi Creador por la inspiración y fortaleza para culminar cada camino emprendido,

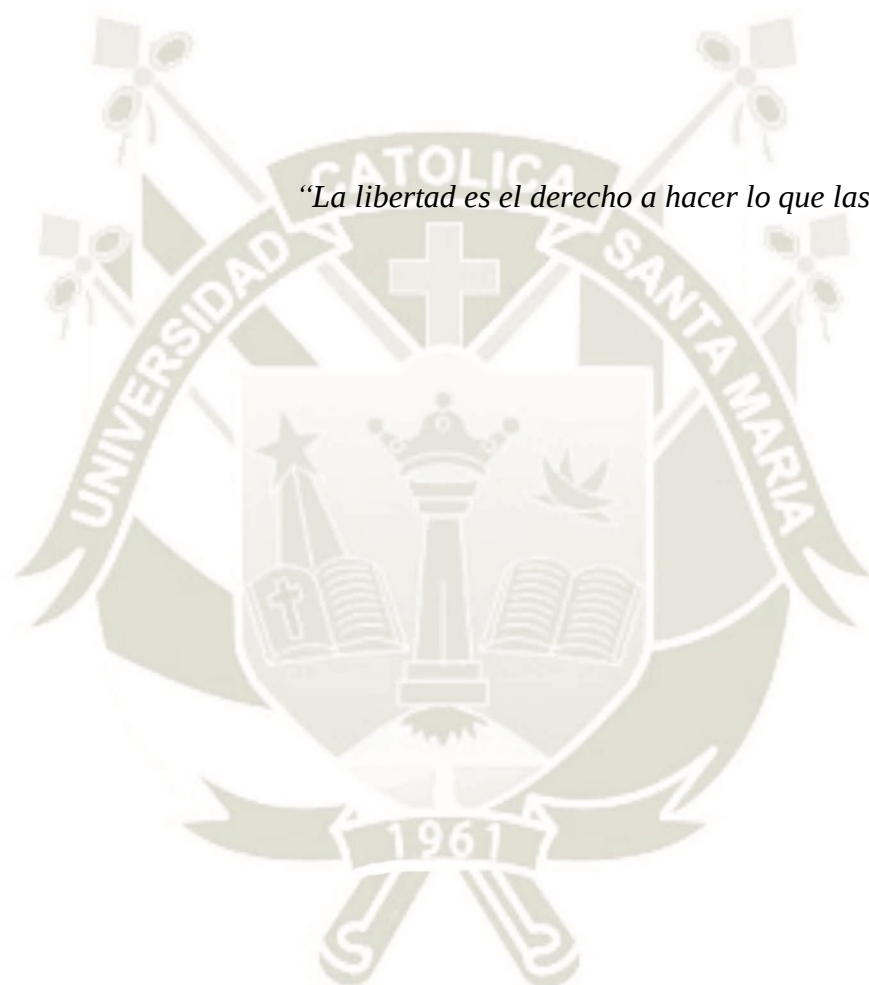
A mis padres por su amor, comprensión y confianza en mis sueños.

Y a mi abuelo por enseñarme la valentía de creer en mí.



“La libertad es el derecho a hacer lo que las leyes permiten.”

Montesquieu



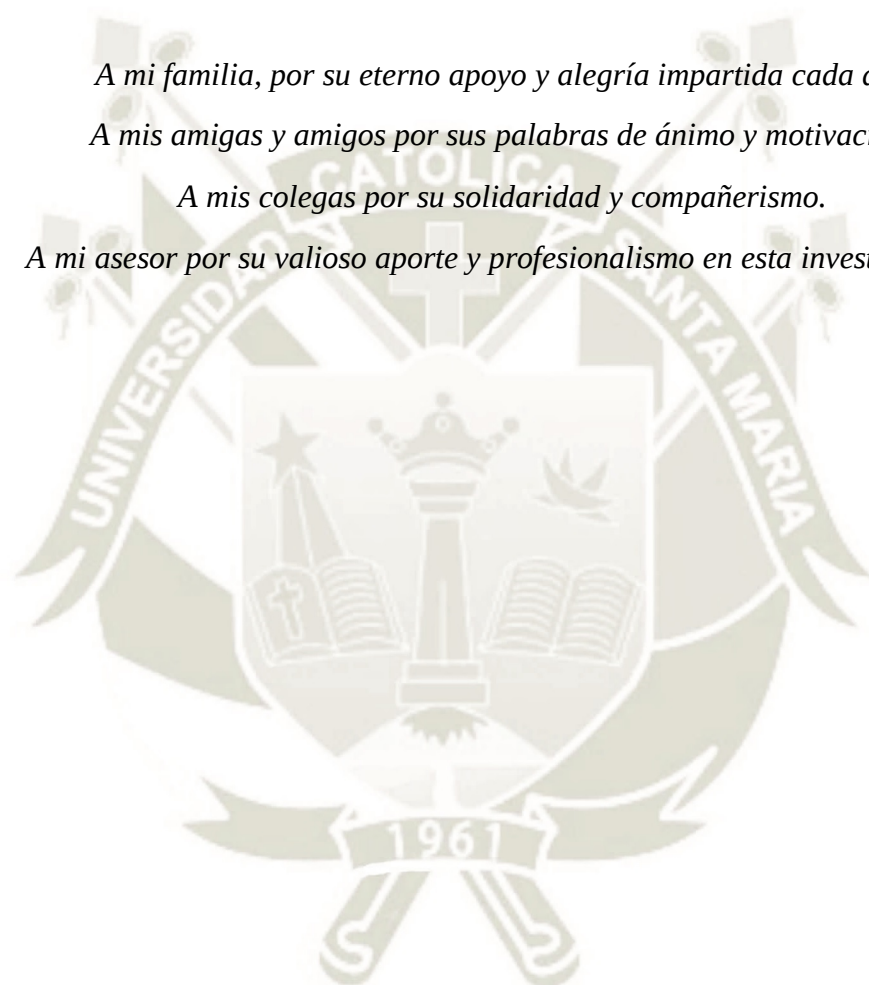
Agradezco:

A mi familia, por su eterno apoyo y alegría impartida cada día.

A mis amigas y amigos por sus palabras de ánimo y motivación.

A mis colegas por su solidaridad y compañerismo.

A mi asesor por su valioso aporte y profesionalismo en esta investigación.



RESUMEN

El presente trabajo de investigación aborda el análisis de una medida aplicada a la empresa por parte de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) derivada del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), denominada Ingreso como Recaudación, en contraste con el Principio Non Bis In Idem como garantía constitucional en el marco del Derecho Tributario y Administrativo.

La labor de investigación se enfocó en demostrar, si el Ingreso como Recaudación del SPOT como medida tributaria aplicada en la empresa, produce una doble sanción a la empresa como contribuyente, suscitándose una contravención al Principio Non Bis In Idem.

De manera que acorde al objetivo planteado, se procedió con la revisión y análisis de la doctrina nacional y extranjera, jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Corte Suprema de Justicia y Tribunal Fiscal vinculada a la materia de estudio; adicionalmente se realizó entrevistas a profesionales del sector público y privado especializado en la materia, así como encuestas a asesores de empresas, a efecto de conocer sus percepciones en torno al objeto de estudio.

Del estudio e investigación se logró determinar la naturaleza jurídica del SPOT y del Ingreso como Recaudación, así como conocer su operatividad e implicancias de las causales de la referida medida en el sector empresarial. Finalmente se estableció el alcance y contenido del Principio Non Bis In Idem en el Derecho Tributario, concretando su aplicación en la empresa con relación a la configuración de las causales del Ingreso como Recaudación, verificando que existe una doble sanción para el administrado respecto de la ejecución de la mayoría de las causales y en consecuencia contravención al Principio Non Bis In Idem.

Palabras Clave: SPOT, Ingreso como Recaudación, Non Bis In Idem, Doble Sanción, Perjuicio Empresarial.

ABSTRACT

This research addresses the analysis of a measure implemented to companies by the National Superintendence of Tax Administration (SUNAT for its Spanish acronym) derived from the Tax Obligations Payment System (SPOT for its Spanish acronym), also known as Income as Collection, in contrast to the Non Bis In Idem Principle as a constitutional guarantee within the framework of Tax and Administrative Law.

The research work was focused on demonstrating whether the Income as Collection from the SPOT as a tax measure applied to companies, produces a double penalty to the company as a taxpayer, giving rise to a violation of the Non Bis In Idem Principle.

In accordance with the stated objective, we proceeded with the review and analysis of the national and foreign doctrine, jurisprudence of the Constitutional Court, Supreme Court of Justice and Tax Court linked to the subject of study. Additionally, interviews were conducted with professionals from the public and private sector specialized in the matter, as well as surveys to business advisers, in order to find out their insight regarding the object of study.

Thanks to the study and research, it was possible to determine the legal nature of the SPOT and the Income as Collection, as well as to know its operation and implications of the causes from the aforementioned measure in the business sector. Finally, the scope and content of the Non Bis In Idem Principle in Tax Law were established, specifying its implementation in companies in relation to the setting up of the causal factors of Income as Collection, verifying that, indeed, there is a double penalty for the companies regarding the execution of the majority of the causal factors and consequently a contravention of the Non Bis In Idem Principle.

Key Words: SPOT (Spanish Acronym for Tax Obligation Payment System), Income as Collection, Non Bis In Idem (Latin for “not twice about the same”), Double Penalty, Business Loss.

INTRODUCCIÓN

El gobierno como parte de las acciones de política fiscal requiere implementar mecanismos que contribuyan a incrementar el índice de recaudación tributaria, en este contexto surge el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), diseñado con el propósito de generar fondos para el pago de deudas tributarias, además de combatir la informalidad y coadyuvar a detectar la evasión fiscal.

El SPOT o comúnmente denominado Sistema de Detracciones, presente un amplio ámbito de aplicación en el sector empresarial, en el que la generación de fondos se realiza a través de depósitos que deben efectuar los sujetos obligados en su mayoría comprador de un bien o usuario de un servicio, en determinadas transacciones comerciales, al detraer o descontar un porcentaje del monto total de la operación y depositarlo en la cuenta de detracciones de la empresa catalogada como vendedora o proveedora.

En la presente investigación de tipo documental se logró compilar, revisar y analizar información relacionada a una medida aplicada al sector empresarial derivada del SPOT, a través de la cual se le faculta a la Administración Tributaria disponer el traslado de los fondos generados en la cuenta de detracciones del contribuyente al arca fiscal, denominándola Ingreso como Recaudación; observando y registrando en su aplicación la existencia de contravención al Principio Non Bis In Idem, el mismo que representa una garantía constitucional y a la vez constituye un principio rector en el procedimiento sancionador tributario, al prohibir la imposición de una doble sanción al administrado, en situaciones donde exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Al ser una investigación de nivel explicativo, además de la lectura y análisis de doctrina y jurisprudencia, se realizó entrevistas a profesionales especialistas en la materia del sector público y privado a efecto de profundizar en el estudio de la problemática expuesta. Así también, se llevó a cabo encuestas a contadores, abogados y administradores con experiencia en asesoría empresarial, con el propósito de conocer y consolidar sus percepciones respecto a las variables de estudio.

La trascendencia del presente trabajo de investigación radica en el aporte que representa para las ciencias jurídicas, la indagación y revisión de una estrategia tributaria de recaudación desde la perspectiva constitucional, administrativa, fiscal y empresarial; con el propósito de

evidenciar la necesidad de implementar de forma progresiva cambios en materia normativa que permitan la creación de productos legales eficientes y acordes al ordenamiento jurídico, sin acarrear de forma innecesaria perjuicio al sector empresarial.



ÍNDICE GENERAL

DICTAMEN APROBATORIO

DEDICATORIA

AGRADECIMIENTO

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN	8
HIPÓTESIS.....	16
OBJETIVOS	17
CAPÍTULO I.....	18
MARCO TEÓRICO	18
1. El Ingreso como Recaudación.....	19
1.1. Concepto, Antecedentes y Características.....	19
1.2. Desarrollo en el Código Tributario.....	25
1.3. Desarrollo en el Sistema De Pago De Obligaciones Tributarias.	31
1.4. Jurisprudencia Constitucional sobre el Ingreso como Recaudación.....	41
1.5. Jurisprudencia Fiscal sobre el Ingreso como Recaudación.	49
2. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias –SPOT.....	55
2.1. Antecedentes Históricos y Concepto.....	55
2.2. Actividades afectas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.....	59
2.3. El Procedimiento de Recaudación en el SPOT.....	73
3. La Aplicación del Principio Non Bis In Idem con relación a la Empresa	79
3.1. El Principio Non Bis In Idem en el Derecho Tributario.	79
3.2. La Triple Identidad de Sujeto, Hecho y Fundamento.....	84
3.3. Causales de Ingreso como Recaudación.	95
4. El Perjuicio contra el Contribuyente como Empresa	122
4.1. Aspecto Financiero.....	123
4.2. Aspecto Normativo.....	130
4.3. Jurisprudencia Constitucional sobre la Doble Sanción Tributaria.	140
4.4. Jurisprudencia Fiscal sobre la Doble Sanción Tributaria.	148
CAPÍTULO II	153
METODOLOGÍA.....	153
CAPITULO II.....	154

2.1. TÉCNICAS, INSTRUMENTOS Y ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	154
2.1.1. Técnicas:	154
2.1.2. Instrumentos:	154
2.1.3. Estrategia de Recolección de Datos:	154
2.2. MATRIZ DE COHERENCIAS	155
2.3. VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO	157
2.4. CAMPO DE VERIFICACIÓN	157
2.4.1. Ubicación Espacial	157
2.4.2. Ubicación Temporal	157
2.4.3 Unidades De Estudio	157
2.4.4. Población y muestra	157
CAPÍTULO III.....	159
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	159
1. ORGANIZACIÓN:	160
2. SÍNTESIS:	160
2.1. JURISPRUDENCIA:	160
2.2. ENTREVISTAS:	167
3. DISCUSIÓN DE RESULTADOS:.....	173
CONCLUSIONES.....	190
RECOMENDACIONES	191
PROYECTO DE LEY	193
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	196
ANEXOS	203

ÍNDICE DE IMÁGENES

Imagen 1	22
Imagen 2	27
Imagen 3	35
Imagen 4	36
Imagen 5	61
Imagen 6	126
Imagen 7	135
Imagen 8	135
Imagen 9	139



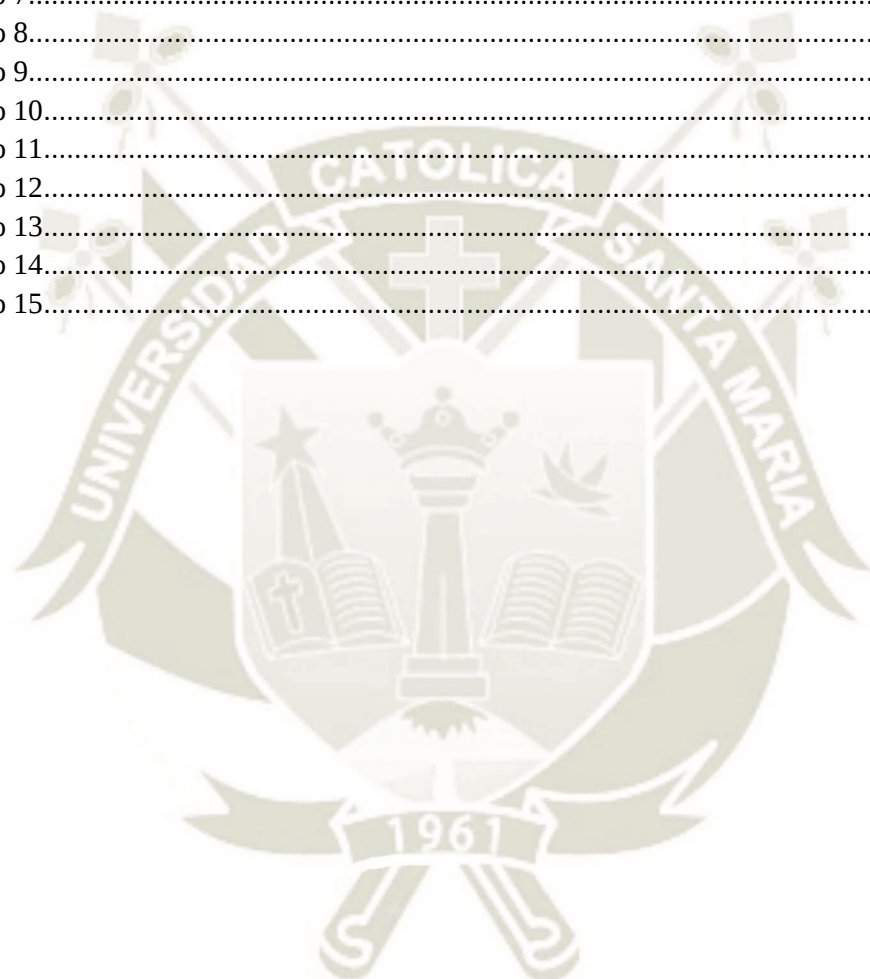
ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	33
Tabla 2	63
Tabla 3	64
Tabla 4	68
Tabla 5	108
Tabla 6	127



ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.....	178
Gráfico 2.....	179
Gráfico 3.....	180
Gráfico 4.....	180
Gráfico 5.....	181
Gráfico 6.....	182
Gráfico 7.....	183
Gráfico 8.....	183
Gráfico 9.....	184
Gráfico 10.....	185
Gráfico 11.....	185
Gráfico 12.....	186
Gráfico 13.....	187
Gráfico 14.....	187
Gráfico 15.....	189



LISTA DE ABREVIATURAS

CIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
Const.	Constitución Política del Perú
D. Leg.	Decreto Legislativo
D.S.	Decreto Supremo
ICR	Ingreso como Recaudación
IGV	Impuesto General a las Ventas
ITAN	Impuesto Temporal a los Activos Netos
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo
IR	Impuesto a la Renta
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
LF	Liberación de Fondos
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas
PJ	Poder Judicial
SPOT	Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias
SUNAT	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TUO	Texto Único Ordenado
TC	Tribunal Constitucional
TF	Tribunal Fiscal
UIT	Unidad Impositiva Tributaria

HIPÓTESIS

Dado que:

- La Administración Tributaria ejerce la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, acorde a los principios establecidos en el Código Tributario y respetando las garantías constitucionales.
- En este sentido el Principio Non Bis In ídem, representa una garantía constitucional y un principio rector en el procedimiento sancionador tributario, prohibiendo que la Administración Tributaria aplique de manera simultánea o sucesiva una doble sanción al administrado, en situaciones donde exista triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Es probable que:

El Ingreso como Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) por su naturaleza y operatividad, constituya una medida pecuniaria de contenido sancionador, generando en la empresa como administrada la aplicación de una doble sanción por parte de la Administración Tributaria; al incluir en el dispositivo legal del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias como causales de Ingreso como Recaudación, hechos y conductas del contribuyente que el Código Tributario regula como infracciones tributarias, estableciendo para cada una de ellas la sanción correspondiente, contempladas como tal en el numeral 5 del artículo 173°, numeral 1 del artículo 174°, numeral 1 del artículo 175°, numeral 1 del artículo 176°, numeral 1 del artículo 177°, numeral 7 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178°.

De manera que al aplicar el Principio Non Bis In Idem, sea factible verificar en los hechos regulados como infracciones tributarias y causales de Ingreso como Recaudación, la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

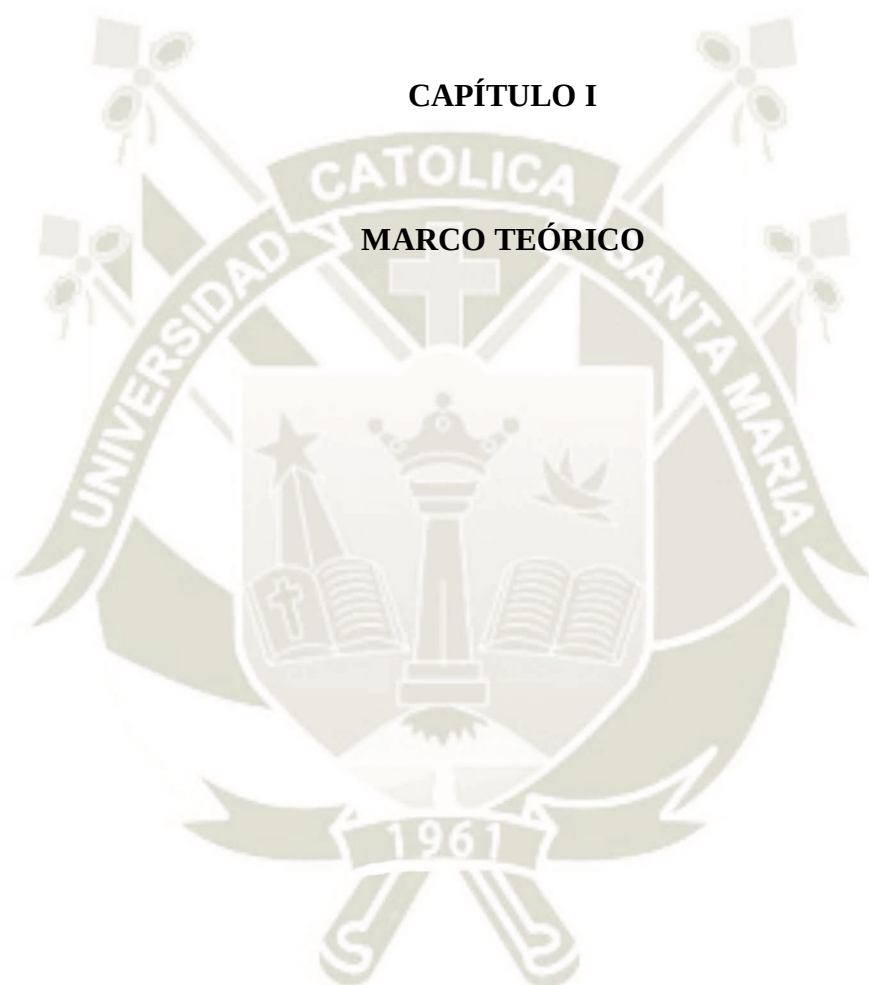
- a) Determinar si al aplicar el Principio Non Bis In Idem en el Ingreso como Recaudación Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, existe contravención al mismo.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Analizar la naturaleza jurídica del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y las características de su procedimiento.
- b) Determinar la naturaleza jurídica del ingreso como recaudación y conocer su operatividad.
- c) Conocer el alcance y contenido del Principio Non Bis Idem en el Derecho Tributario.
- d) Determinar las implicancias de las causales del Ingreso como Recaudación en el Contribuyente y sector empresarial.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO



1. El Ingreso como Recaudación.

1.1. Concepto, Antecedentes y Características.

Dentro del Marco del Sistema Tributario Nacional vigente desde enero del año 2004 mediante Decreto Legislativo N° 771, constituye uno de los principales intereses de la Administración Fiscal, la lucha contra la no declaración de impuestos, entendidos estos como aquellos tributos cuya obligación no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado, siendo este tal vez el principal motivo de su evasión.

Al respecto, en un artículo del Director Ejecutivo del Instituto de Economía y Desarrollo Empresarial de la Cámara de Comercio de Lima, Peñaranda ha descrito que la tasa de evasión del IGV no presenta cambios significativos y actualmente se mantiene alrededor del 30%, así al referirse a la productividad de los impuestos indica que: *“...Específicamente para el Perú, según estadísticas de la SUNAT, durante el periodo del 2003 al 2008, la tasa de evasión del IGV se redujo en 20 puntos porcentuales aproximadamente, y a partir del 2011, no se ha registrado cambios significativos y manteniéndose alrededor del 30%. Esta última situación encuentra su explicación en la desaceleración de la economía peruana, a la dificultad en reducir la evasión conforme se alcanza niveles más bajos y a la complejidad de disponer de nuevas estrategias por parte de la SUNAT para concretar el referido objetivo. En el caso del impuesto a la renta es necesario llevar a cabo un estudio a efecto de determinar la tasa de evasión, en qué sectores económicos se presenta, cuáles son las causas y, de esa manera desarrollar un plan de acción idóneo para mejorar los indicadores de evasión.”* (Cámara de Comercio de Lima, 2016)

Asimismo en un trabajo de Viale, al abordar el tema de la evasión tributaria, haciendo referencia a las declaraciones de la entonces máxima autoridad de la SUNAT Dra. Tania Quispe, se expresa: *“...En los últimos meses la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) ha aparecido en los medios de comunicación en dos oportunidades. Primero en la Convención Minera- PERUMIN, cuando la Superintendente, anunció que la presión tributaria (Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT/PBI) con relación al sector minero en la país había, a pesar que la presión tributaria total había llegado a un nivel de 16% del Producto Bruto Interno (PBI). Y en una segunda oportunidad,*

debido al descenso de las cifras porcentuales con relación a la evasión en el pago del Impuesto General a las Ventas (IGV) –de 38%, hace 4 años, a 29% en la actualidad– y por la cifra de evasión en el pago de Impuesto a la Renta –que se logró mantener en 50%. Estos últimos datos nos muestran la importancia de la evasión en el descenso de la presión tributaria del país. En efecto, las actividades de fiscalización que se ejecutaron respecto de los pequeños y medianos empresarios, permitió incrementar la recaudación tributaria en S/. 6700 millones, compensando así la caída de los ingresos tributarios producto de las actividades de minería que disminuyeron en S/. 3000 millones aproximadamente, según información de la propia SUNAT.” (Viale C., 2013)

En ese sentido, el Diario Gestión en una nota periodística, resaltó el tema, publicando que: *“...La evasión tributaria es uno de los problemas más grandes que debe enfrentar el país, dado que apenas 12,700 organizaciones aportan el 75% de la recaudación total, mientras que 1.8 millones de empresas y pequeños negocios aportan el 25%, según lo reportado por la Sunat.” (Diario Gestión, Setiembre, 2017)*

Añade además según las declaraciones registradas en entrevista al jefe de la SUNAT, Dr. Víctor Shiguiyama, que el mencionado detalló que el 78% del presupuesto del próximo año (S/ 157,159 millones) será producto de la recaudación tributaria (S/ 106,468 millones), afirmando el entrevistado que *“...En el Perú se existen dos impuestos importantes: el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta. En el caso del IGV, la evasión representa el 36% de la recaudación potencial que implica S/ 22,000 millones. En Europa de evasión fiscal es de 15.2% mientras que en Chile llega al 21%.”* Y continuando agrega: *“Significa que podríamos estimar que la brecha a cerrar sería aproximadamente 15 puntos, lo que implica entre S/ 10,000 a S/ 12,000 millones al año. Lo que significa una cantidad considerable de dinero.”* En ese contexto, recordó que la evasión fiscal se explica de múltiples maneras, especialmente por el hecho que el consumidor peruano no exige comprobantes de pago. (Diario Gestión, Setiembre, 2017)

Sobre la informalidad podemos citar además a Ortiz mencionando que *“...La característica económica más notable de las actividades informales es que tanto la gente directamente involucrada en ellas como la sociedad civil, suelen ser indiferentes ante la violación normativa. El crecimiento acelerado de la población y los procesos migratorios ha contribuido a la informalidad. En este contexto, además de ser un fenómeno social, la*

economía informal tiene importantes repercusiones institucionales. De hecho, hay causas concurrentes entre ellas el alto costos de acceso a la formalidad, las leyes, trámites burocráticos, desconocimiento, entre otro.” (Ortiz M., 2003)

En referencia de esta realidad evasiva, vigente y presente en nuestro desarrollo cotidiano desde hace varios años y remitiéndonos a un par de décadas atrás, es que el Estado instituye como un mecanismo de lucha contra la evasión al comúnmente conocido SPOT o “Sistema de Detracciones” como un mecanismo administrativo que coadyuva con la recaudación de impuestos y consiste básicamente en la detracción (descuento) que efectúa el comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, según el porcentaje establecido normativamente, para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente habilitada a nombre del prestador del servicio o vendedor, el cual, por su parte, utilizará los fondos depositados en su cuenta, para realizar el pago de tributos, pagos a cuenta y multas, incluidos los intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario, que sean recaudadas y/o administradas por la SUNAT.

Así, puede concluirse que la finalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias es asegurar la recaudación tributaria, a través de la generación de fondos producto de los depósitos realizados por los sujetos obligados en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación destinadas al pago de las deudas tributarias del titular de la cuenta habiéndose aprobado disposiciones para su creación y aplicación con el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 1110 y mediante las Resoluciones de Superintendencia N° 183- 2004/SUNAT (que aprobó disposiciones para la aplicación del Sistema) modificada por Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT; N° 266- 2004/SUNAT (que aprobó disposiciones aplicables a los sujetos del impuesto a la venta de arroz pilado); N° 073-2006/SUNAT (que aprobó disposiciones para la aplicación del Sistema al transporte de bienes realizado por vía terrestre); N° 057- 2007/SUNAT (que aprobó disposiciones para la aplicación del SPOT al transporte público de pasajeros realizado por vía terrestre) y la N° 375-2013/SUNAT (que estableció supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema así como requisitos y procedimiento para solicitar el extorno) a la que debe sumarse por supuesto la Resolución de Superintendencia N° 184-2017/SUNAT publicada el 31 de julio del año 2017.

Puede resumirse su funcionamiento indicando que el titular de la cuenta es el prestador del servicio (empresa) y el usuario del servicio (cliente) es el obligado a detraer y hacer el depósito en la cuenta corriente siendo que los fondos de la cuenta del contribuyente se utilizarán para cancelar los tributos que le correspondan pagar.

En ese universo tributario, el Ingreso como Recaudación implica el traslado de los montos depositados en las cuenta habilitada en el Banco de la Nación para el contribuyente (cuentas de detracciones) hacia la SUNAT (cuenta del tesoro público) siendo que la referida recaudación debe ser destinada al pago de la deuda tributaria del contribuyente titular de la cuenta, para lo cual se ha previsto que podrá aplicarse incluso para el pago de deudas cuyo vencimiento sea posterior a la fecha del depósito correspondiente.

Para describir claramente el funcionamiento de este sistema, es conveniente remitirnos a la última Resolución de Superintendencia mencionada, es decir la N° 184-2017/SUNAT y graficarlo de la misma forma en la que el Fisco peruano lo realiza:

Procedimiento Ingreso como Recaudación



Imagen 1

Fuente: SUNAT

Así podemos decir que el ingreso como Recaudación normativamente está vinculada a la detracción depositada en la cuenta a nombre del proveedor o del prestador del servicio en los supuestos de los bienes, tipos de bienes, servicios y operaciones afectadas con el Sistema de Detracciones identificados en los Anexos I,II, III, IV y V de la Resolución de Superintendencia N.º 183- 2004/SUNAT publicada el 15 de agosto del mismo año, constituyéndose estos entre otros como: *“...el azúcar el alcohol etílico, los recursos hidrobiológicos, el maíz amarillo duro, algodón, caña de azúcar, arena y piedra, residuos-subproductos-desechos-cortes y desperdicios, los bienes del inciso A) del Apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas, harina, polvo y “pallets” de pescado, aceite de pescado crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, embarcaciones pesqueras, leche, madera, arrendamiento de bienes, servicios empresariales, intermediación laboral y tercerización, mantenimiento y reparación de bienes muebles, fabricación de bienes por encargo, comisión mercantil, servicio de transporte de personas, movimiento de carga respectivamente.”* (Decreto Supremo N° 55-99-EF de 1999)

Asimismo, el numeral 9.3 del artículo 9º del Decreto Legislativo N° 940 señala las causales por las cuales el Banco de la Nación ejecutará el Ingreso como Recaudación, trasladando los montos depositados en las cuentas de detracciones de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, como en el siguiente título lo detallaremos. Además, la misma norma en su artículo N° 13 establece 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 efectuados de forma indebida o en exceso, así como el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, entre otros aspectos. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF de 2004)

Al referirnos a las facultades de recaudación establecidas en el Decreto Legislativo N° 940, concluye que: *“...En este panorama, podemos precisar que en las diversas resoluciones que regulan la aplicación del sistema de detracciones, se contempló que los montos ingresados como recaudación serían empleados 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 derivados de un Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación*

de sanciones no pecuniarias de acuerdo con las normas vigentes. También que tales conceptos a ser cancelados con tal imputación, son aquellos cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación en el caso de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la fecha de los depósitos.” (Zuñiga, N. 2014)

Se advierte así dos posibilidades para el ingreso en forma de recaudación, derivado de las detracciones bajo análisis:

- a) La posibilidad de oficio que tiene la SUNAT para utilizar el monto detraído en aras de buscar el pago de impuestos adeudados.
- b) La posibilidad de parte de solicitar lo propio a la SUNAT.

Y haciendo referencia nuevamente al trabajo de Zúñiga, N (2014) es en la imputación de oficio donde se han advertido excesos por parte de la Administración Tributaria, toda vez que tales imputaciones correspondían a deudas no notificadas o deudas extinguidas sea por pagos directos, solicitudes de compensación o de modificación de datos aprobadas por SUNAT, lo cual significaba para los contribuyentes una indebida aplicación del mencionado procedimiento.

Así, y derivado del desarrollo de los conceptos y antecedentes normativos del ingreso como recaudación y especificando sus múltiples características, podemos proponer las siguientes:

- a) Que, el ingreso por recaudación normativamente se encuentra relacionado al Sistema de Detracciones conocido como SPOT, cuyo procedimiento fue regulado por Resolución de Superintendencia recién en el año 2017, existiendo incertidumbre jurídica en torno la determinación del monto recaudado, entre otros aspectos relevantes.
- b) Que, el ingreso como recaudación, los montos ingresados 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.
- c) Que, los depósitos de detracciones son montos de dinero que se van acumulando en la cuenta corriente habilitada a tal efecto, con la finalidad asegurar la recaudación a través de la generación de fondos para el pago de las deudas tributarias, quedando reflejadas así como parte de la cuenta “Efectivo y equivalentes de efectivo”.
- d) Que, los conceptos mencionados en el punto anterior son aquellos cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación

- en el caso de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos.
- e) Que, las causales para el ingreso como recaudación deben estar expresamente establecidas por la ley.
 - f) Que, el porcentaje de recaudación difiere de acuerdo al bien vendido o a la actividad realizada, lo que logra ejecutarse de acuerdo a las causales indicadas en el punto anterior
 - g) Que para registrar contablemente los montos ingresados como recaudación, éstos deberían reflejarse en libros como un activo, pues el dinero ingresado no deja de pertenecer a la empresa, siendo la Cuenta 16 “Cuentas por cobrar diversas – terceros”, la ideal para reflejar este importe.
 - h) Que, el Ingreso como Recaudación viene siendo aplicada como medida derivada del SPOT para incrementar en cifras la Recaudación del Fisco, al trasladar los fondos de las cuenta de detracciones del contribuyente a la cuenta del tesoro público, registrándose la comisión de excesos por parte la SUNAT.
 - i) Que, la aplicación práctica del ingreso por recaudación se aprecia la existencia de una doble naturaleza: administrativa y tributaria.
 - j) Que, la norma permite la devolución de lo detraído después de haber verificado que el contribuyente no registra deuda pendiente de pago.

1.2. Desarrollo en el Código Tributario.

Si nos remitimos al Código Tributario para encontrar una definición de la Facultad de Recaudación otorgada a la Administración Tributaria, el artículo 55° del referido cuerpo normativo hace referencia a la función de recaudar los tributos, habilitando al ente recaudador para contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, incluso para la recepción de declaraciones y/ comunicaciones que el contribuyente se encuentre obligado a presentar a la Administración Tributaria.

En un sentido amplio la recaudación recae en la acción de cobrar y percibir los tributos que se encuentran bajo la administración de la SUNAT, la misma que inicia con una expectativa de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente y continúa con acciones inductivas, fiscalizadoras y posterior cobranza coactiva. Como parte de la facultad de recaudación existe

la potestad de la Administración Tributaria para contratar los servicios de entidades del sistema bancario y financiero como canales privados que faciliten la recaudación de tributos.

Atendiendo el tema, el Código Tributario clasifica a los impuestos como tributos y en ese contexto la SUNAT define a este último como una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio del ius imperium sobre la base de la capacidad contributiva, a efecto de lograr financiar los gastos que se generen en el cumplimiento de sus fines.

El Código Tributario establece que el término **TRIBUTO** comprende impuestos, contribuciones y tasas, en donde:

- **Impuesto:** Es el tributo cuyo pago no origina por parte del Estado una contraprestación directa en favor del contribuyente. Tal es el caso del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).
- **Contribución:** Es el tributo que tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, como lo es el caso de la Contribución al SENCICO.
- **Tasa:** Es el tributo que se paga como consecuencia de la prestación efectiva de un servicio público, individualizado en el contribuyente, por parte del Estado. Por ejemplo los derechos arancelarios.

La ley establece la vigencia de los tributos cuya administración corresponde a los distintos niveles de gobierno o entidades administradoras, según corresponda.

Doctrinariamente, la facultad de recaudación es reconocida como primordial e inherente a toda administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones. De forma estricta las facultades otorgadas a la administración tributaria son: Recaudación, determinación, fiscalización y sanción. Siendo en este contexto, la facultad de recaudación aquella que habilita al ente fiscal para cumplir con la función primordial de recaudar los recursos tributarios además de buscar eficiencia en el procedimiento. (Bravo, 2014, p.508)

A continuación, echaremos un pequeño vistazo a la situación actual de nuestro país en materia de recaudación para comprender su trascendencia. Conforme al siguiente gráfico, actualizado al mes de julio del presente año 2018 la recaudación de los impuestos se ha incrementado ascendiendo a S/. 7 987 millones, cifra que representó un aumento real de

17,7%, reflejando un ascenso de S/. 1 311 millones con relación al mismo mes del año anterior.

Este buen resultado se explica principalmente por la recuperación de la actividad económica, así como por el incremento en los pagos registrados tanto en tributos internos (12,7%) como en tributos aduaneros (10,9%). En julio el Impuesto a la Renta se incrementó en 14,9%, explicado por los mayores pagos del Régimen MYPE Tributario (31,7%), y por pagos del Régimen General de Tercera Categoría (20,0%). Por su parte el Impuesto General a las Ventas Total, registró un incremento de 11,1%, explicado por los buenos resultados tanto en el IGV Interno (11,2%), como en el IGV Importaciones (11,6%). Sin embargo, la recaudación del Impuesto Selectivo al Consumo, registró una disminución de -6,0% explicado por la menor recaudación tanto en el ISC Combustibles (-28,5%), como en el ISC Importaciones (-0,8%).

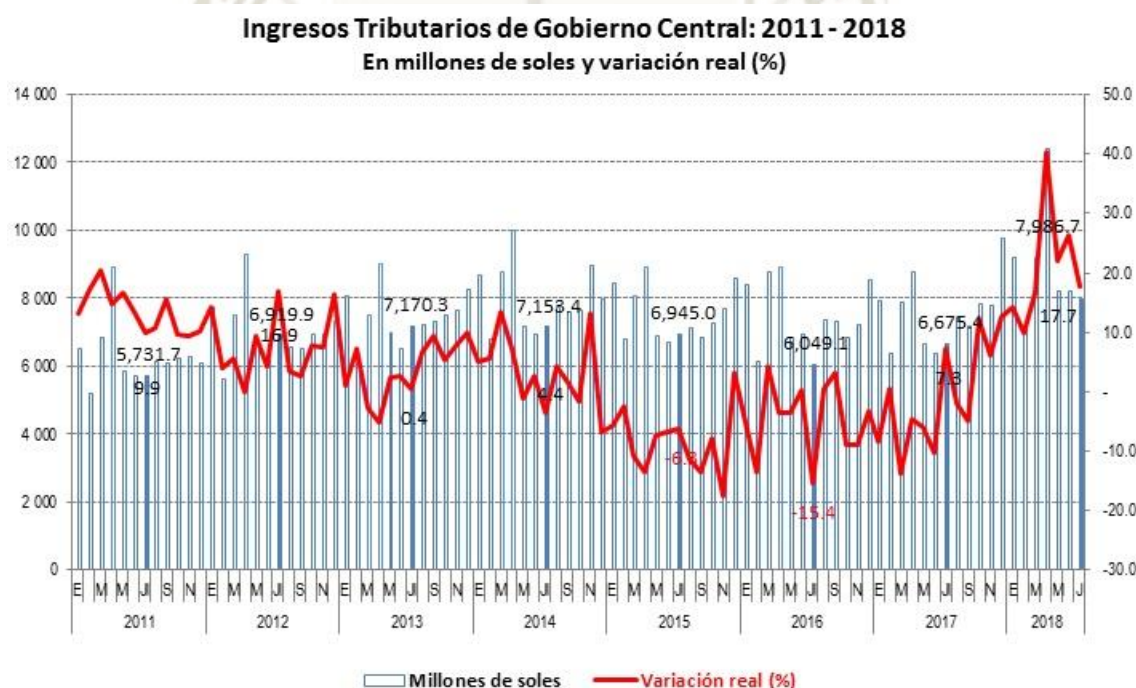


Imagen 2

Fuente: Diario Gestión

Es importante en este punto referenciar las estadísticas del Diario Gestión en su publicación de setiembre del año 2017 que anteriormente ya hemos referido, en donde el Jefe de la SUNAT expresó que: "Tenemos dos tributos importantes: el IGV y el IR. En el caso del IGV, la evasión alcanza el 36% de la recaudación potencial que implica S/ 22,000 millones",

mientras que en el caso del Impuesto a la Renta expresó que la brecha de evasión representa el 57.3% de la recaudación potencial y en general el nivel de incumplimiento solo en ambos impuestos (IGV + IR) alcanzará el 55% este año 2018.

Ahora bien, en el procedimiento de recaudación existen diversas acciones que la administración tributaria despliega a fin de cumplir con los objetivos planteados como entidad, en este sentido pueden evidenciarse dos formas de recaudar, pasiva y activa; en la pasiva la administración espera el cumplimiento voluntario de parte del deudor tributario considerando el nacimiento de la obligación tributaria y los plazos de vencimiento según corresponda, todo ello sin dejar de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes o y/o responsables, simplificando procedimientos y otorgando facilidades, echando mano por supuesto de los avances tecnológicos.

Mientras que en la recaudación activa tanto la entidad fiscal como el mismo Estado deben implementar estrategias encaminadas a optimizar el procedimiento recaudatorio, sin dejar de combatir contra informalidad y la evasión fiscal. Es así que desde este enfoque en nuestro sistema tributario se ha diseñado herramientas que pretenden coadyuvar con la recaudación, además de tener un objetivo extrafiscal, bajo esta línea de ideas se instauró el Sistema de Detracciones (SPOT), junto a los sistemas de Percepciones y Retenciones del IGV, buscando así asegurar el pago de un tributo que está puesto en riesgo a causa de la informalidad y evasión fiscal como lo ha explicado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el proceso de Amparo Expediente N° 06089-2006-PA/TC pronunciando que justifica la creación y aplicación de los mencionados sistemas con el fin ulterior de incrementar los niveles de recaudación:

“Respecto de la cuestión en cuanto a si la tributación podría ser empleada para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino afirmativa, puesto que, si bien la creación de un régimen determinado que justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales la ciudadanía en general debe tomar conciencia de que en un estado que pretenden la equidad, el gasto social no puede recaer respecto de un grupo pequeño de

contribuyentes, por ende la necesidad de ejecutar medidas que contribuyan a mitigar la mencionada disparidad.” (Tribunal Constitucional, Expediente N°06089-2006-PA/TC)

Dentro de esta perspectiva y como parte del desarrollo de la presente investigación es necesario reconocer que el Sistema de Deduciones como mecanismo de recaudación en el sector empresarial ha generado algunas implicancias, específicamente en cuanto a su operatividad, complejidad y su relación con el Ingreso por Recaudación que es materia de estudio.

Prima facie, debemos considerar que el SPOT desde su creación y aplicación a las actividades comerciales ha sido criticado en diversos aspectos, incluso se le ha calificado como una forma de “Recaudación a Ciegas”, así lo ha descrito Adolfo Valencia Gutiérrez docente de la Universidad Mayor de San Marcos en su artículo titulado Impacto Financiero, Tributario en la Gestión Económica según el sistema de deducciones, considera que las empresas se han convertido en fedatarios y recaudadores de la SUNAT, restando liquidez al sector empresarial y produciendo un sistema de recaudación excesiva con relación a la real capacidad económica del contribuyente como empresa. Explica también que la calificación “Recaudación a Ciegas” se le atribuye especialmente al SPOT, debido a que el fisco no considera la real cuantía de Impuesto que le corresponde pagar al contribuyente, ya que no toma en cuenta los saldos a favor o créditos tributarios existentes. (Gutiérrez, 2016, p.102)

Al respecto considero que el Spot tiene como propósito combatir la informalidad y la evasión fiscal con el fin ulterior de incrementar los niveles de recaudación, lo cual evidentemente de aplicarse a los sectores económicos idóneos y con los porcentajes adecuados genera un impacto positivo en las cifras de recaudación, en ese sentido discrepo con Valencia Gutiérrez ya que además para la Administración Tributaria sería casi imposible determinar de forma anticipada el monto exacto del impuesto a pagar por parte del contribuyente, además al ser un sistema administrativo del IGV los porcentajes a deducir nunca han sido mayor al 18%, alícuota del IGV.

No obstante, y como se desarrollará en el presente trabajo de investigación, considero que la calificación “Recaudación a ciegas” debe ser atribuida no al Sistema de Deduciones propiamente dicho, sino al tema que viene siendo materia de estudio, es decir al Ingreso como Recaudación, procedimiento que se aplica como si se tratase de una sanción o medida

punitiva respecto de la conducta del contribuyente cuando en realidad se trata de acciones u omisiones que ya han sido contempladas por el Código Tributario en el Libros de Infracciones y Sanciones, en este aspecto sí se evidencia excesos y medidas desproporcionadas.



1.3. Desarrollo en el Sistema De Pago De Obligaciones Tributarias.

Está claro que el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 940, modificado por el Decreto Legislativo N° 1110 establece como finalidades del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias las siguientes:

- a) 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 recaudadas y/o administradas por la SUNAT, de conformidad con el artículo 33° del Código Tributario.
- b) Generar fondos para el pago de las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115° del Código Tributario.

Así como establecer que la generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema.

Asimismo, respecto al ingreso como recaudación efectuado por el Banco de la Nación, en el inciso d) del artículo 9.3 de la norma se establece que de conformidad con el procedimiento establecido por la SUNAT, el mismo que se aplica desde el año 2004, sin embargo recién en el año 2017 la Administración cumple con crear y normar el procedimiento correspondiente a través de la dación de la Resolución de Superintendencia N° 184-2017/SUNAT. El ingreso como recaudación se ejecuta cuando el titular de la cuenta de Detracción hubiera incurrido en alguna de las causales establecidas en el mencionado artículo; entre ellas tenemos: Condición de No habido, Inconsistencia entre las ventas declaradas y la proyección de depósitos, No comparece ante la Administración Tributaria cuando esta lo solicite, así como la comisión de 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, siendo 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 este inciso 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.

Estas infracciones están relacionadas a con:

- a) La obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.
- b) La obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
- c) La obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.
- d) La obligación de permitir el control de la administración, comparecer ante la misma e informar según requerimiento.
- e) El cumplimiento de las obligaciones tributarias

Así podemos construir el siguiente cuadro donde se especifica la base legal y la infracción cometida, respectivamente:

BASE LEGAL	INFRACCIÓN
Artículo 174, inciso 1.	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, diferentes a la guía de remisión.
Artículo 175, inciso 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.
Artículo 176, inciso 1.	No presentar las declaraciones determinativas acorde a los plazos establecidos.
Artículo 177, inciso 1	No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite
Artículo 177, inciso 7	No comparecer ante la Administración Tributaria.
Artículo 178, inciso 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.
--	--

Tabla 1

Fuente: Elaboración Propia en base al Código Tributario

Sin embargo, en la práctica el aplicar de manera conjunta el SPOT y el Ingreso como Recaudación ha generado cierta problemática para el sector empresarial, incluso en torno a su operatividad, ya que los sistemas de recaudación anticipada del IGV (como son percepciones, retenciones y detracciones) implican el cumplimiento de ciertas obligaciones de carácter formal y sustancial, y su correcta ejecución resulta ser sumamente compleja para el contribuyente, además de generar reparos y contingencias administrativas tributarias sin considerar las constantes modificaciones incorporadas al sistema. (Alva, 2013, p.13)

Una de las razones por la que en el Sistema de Detracciones se han presentado medidas desproporcionadas, se debe a que el SPOT como sistema de recaudación desde su creación a la actualidad se ha distorsionado, puesto que como sabemos la Administración Tributaria tiene como misión facilitar y simplificar el cumplimiento de obligaciones para el contribuyente; y siendo objetivos cuando el SPOT se aplica de forma correcta por parte del Adquiriente o Usuario, es decir cuando la parte obligada a efectuar el depósito en la cuenta del Vendedor o Proveedor lleva a cabo esta obligación de manera correcta, sin imprevistos

o errores, el beneficiario o titular de la cuenta de detracciones puede contar con dinero para cumplir con el pago de sus impuestos o multas entre otros, incluso de no agotarse podría solicitar la liberación de ese fondo quedando a su entera disposición, este es el aspecto positivo del SPOT cuando existe un depósito de detracción efectuado correctamente y de forma oportuna.

Pero en la realidad, existen imprevistos o errores que comete el contribuyente y que lo privan de gozar no solo del beneficio directo del SPOT que se ha descrito, y no porque no exista voluntad de cumplir con sus obligaciones sino por la complejidad del sistema. Y nos preguntamos ¿A qué tipo de errores o imprevistos nos estamos refiriendo? Pues en la práctica aquella obligación de “efectuar un depósito” en principio no es un depósito convencional en el que el sujeto se acerca al banco y solo proporciona el número de cuenta bancaria, en el Sistema de Detracciones cuando nos referimos a un solo depósito implica que el contribuyente llene un formulario pre-elaborado con los siguientes datos:

- a. Número de Cuenta Corriente del Proveedor
- b. Nombre del Proveedor
- c. Tipo de Servicio, el mismo que se encuentra identificado por un código que debe ser ubicado en la Tabla N° 1 que aparece al reverso del formato.
- d. Tipo de Operación, de igual forma debe ubicar el código correcto en la Tabla N° 2 al reverso del formato.
- e. Periodo Tributario, se refiere al año y al mes de la operación de dio origen a la detracción.
- f. Tipo de Comprobante, teniendo como opciones Factura, Boleta de Venta o Guía de Remisión.
- g. Tipo de Documento del Adquiriente, RUC, DNI u otro.
- h. Número de Documento del Adquiriente.
- i. Nombre del Adquiriente.
- j. Tipo de Depósito, debiendo elegir entre efectivo o cheque.
- k. Monto a Depositar.
- l. Información del cheque.
- m. Fecha.

Como se aprecia de la siguiente imagen:

 Banco de la Nación el banco de todos N° DE LA CTA CORRIENTE DEL PROVEEDOR NOMBRE PROVEEDOR (No es necesario consignar el RUC del Proveedor) TIPO DE BIEN/SERVICIO (Tabla N° 1) TIPO DE OPERACIÓN (Tabla N° 2) PERIODO TRIBUTARIO TIPO DE COMPROBANTE COMPROBANTE TIPO DE DOCUMENTO ADQUIRIENTE N° DE DOCUMENTO ADQUIRIENTE NOMBRE ADQUIRIENTE TIPO DE DEPÓSITO MONTO A DEPOSITAR S/. INFORMACIÓN DEL CHEQUE FECHA	DEPÓSITO DE DETRACCIONES <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td colspan="10"></td></tr> <tr><td colspan="10"></td></tr> </table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td></td><td></td><td></td></tr> </table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td></td><td></td></tr> </table> AÑO <table border="1"><tr><td>2</td><td>0</td><td></td><td></td></tr></table> MES <table border="1"><tr><td></td><td></td></tr></table> FACTURA <table border="1"><tr><td></td></tr></table> BOLETA <table border="1"><tr><td></td></tr></table> GUIA <table border="1"><tr><td></td></tr></table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> </table> RUC <table border="1"><tr><td></td></tr></table> DNI <table border="1"><tr><td></td></tr></table> OTRO <table border="1"><tr><td></td></tr></table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr> <tr><td colspan="10"></td></tr> <tr><td colspan="10"></td></tr> </table> EFFECTIVO <table border="1"><tr><td></td></tr></table> CHEQUE <table border="1"><tr><td></td></tr></table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td colspan="10"></td></tr> </table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td colspan="10">CHEQUE N°:</td></tr> </table> <table border="1" style="margin-bottom: 10px;"> <tr><td colspan="10">BANCO:</td></tr> </table>																																				2	0																																																															CHEQUE N°:										BANCO:									
2	0																																																																																																																							
CHEQUE N°:																																																																																																																								
BANCO:																																																																																																																								

FOP-#12-V15-GOFE-2018

(ANVERSO)

Imagen 3

Fuente: <https://www.bn.com.pe/clientes/cuentas-bancarias/formatos/>

FORUMULARIO REVERSO

BIENES Y SERVICIOS SUJETOS AL SISTEMA (TABLA N° 1)	
001.- AZÚCAR Y MELAZA DE CAÑA	025.- FABRICACIÓN DE BIENES POR ENCARGO
002.- ARROZ.	026.- TRANSPORTE DE PERSONAS.
003.- ALCOHOL ETÍLICO	027.- TRANSPORTE DE BIENES.
004.- RECURSOS HIDROBIOLÓGICOS.	028.- TRANSPORTE DE PASAJEROS.
005.- MAÍZ AMARILLO DURO.	030.- CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN.
007.- CAÑA DE AZÚCAR	031.- ORO GRAVADO CON EL IGV.
008.- MADERA.	034.- MINERALES METÁLICOS NO AURÍFEROS
009.- ARENA Y PIEDRA.	035.- BIENES EXONERADOS DEL IGV.
010.- RESIDUOS, SUBPRODUCTOS, DESECHOS, RECORTES, DESPERDICIOS Y FORMAS PRIMARIAS DERIVADAS DE LOS MISMOS.	036.- ORO Y DEMÁS MINERALES METÁLICOS EXONERADOS DEL IGV.
011.- BIENES GRAVADOS CON EL IGV, POR RENUNCIA A LA EXONERACIÓN	037.- DEMÁS SERVICIOS GRAVADOS CON EL IGV
012.- INTERMED. LABORAL Y TERCERIZACIÓN.	039.- MINERALES NO METÁLICOS.
013.- ANIMALES VIVOS.	040.- PRIMERA VENTA DE INMUEBLES GRAVADOS CON EL I.G.V.
014.- CARNES Y DESPOJOS COMESTIBLES.	099.- LEY N° 30737
015.- ABONOS, CUEROS Y PIELS.	
016.- ACEITE DE PESCADO	
017.- HARINA, POLVO, MOLLUSCOS Y DEMÁS.	
019.- ARRENDAMIENTO BIENES.	
020.- MANTEN. / REPARACIÓN BIENES MUEBLES.	
021.- MOVIMIENTO DE CARGA.	
022.- OTROS SERVICIOS EMPRESARIALES.	
023.- LECHE	
024.- COMISIÓN MERCANTIL.	

TIPO DE OPERACION (TABLA N° 2)	
01.- VENTA DE BIENES O PREST. DE SERVICIOS	04.- VENTA A TRAVÉS DE BOLSA DE PRODUCTOS
02.- RETIRO DE BIENES GRAVADOS IGV	05.- VENTA DE BIENES EXONERADA DEL IGV.
03.- TRASLADOS QUE NO SON VENTAS.	09.- PAGO LEY N° 30737

F.OP.412-V15-GOPE-2018

(REVERSO)

Imagen 4

Fuente: <https://www.bn.com.pe/clientes/cuentas-bancarias/formatos/>

Como se puede apreciar la formalidad de la obligación resulta un tanto compleja, existiendo casos en los que el contribuyente se ve obligado a efectuar las consultas correspondientes, no obstante, la mayor dificultad no se encuentra en el llenado del formato si no lo que sucede cuando existe algún error en los datos consignados en el formulario de depósito.

Si bien es cierto la Administración Tributaria ha elaborado un procedimiento para solicitar correcciones en la Constancia de Depósito de Detracciones, el mismo que consiste en presentar un formato a modo de solicitud en el cual el contribuyente debe marcar el tipo de error en el que ha incurrido precisando el dato errado como el “Dice” y a la vez el dato correcto como el “Debe decir”, anexando los documentos que sustentan la equivocación, cabe precisar que la Administración tiene un plazo de 30 días hábiles para resolver la solicitud procediendo con la corrección de la Constancia de Depósito de Detracciones. A continuación, se muestra un listado de los errores de los que se solicita corrección:

- a. Error en tipo de bien
- b. Error en tipo de operación
- c. Error en el Ruc o Razón social del Proveedor
- d. Error en el tipo de documento del Adquiriente
- e. Error en el número del documento del adquirente.
- f. Depósito indebido o en exceso (error en monto), ya sea por un depósito duplicado, porque la operación sobre la cual se hizo el depósito no le correspondía detracción o porque existió un depósito con cálculo erróneo.
- g. Error en el número de cuenta de detracciones.
- h. Error en el Periodo tributario.
- i. Error en el Tipo de Comprobante de pago
- j. Error en el número de serie del Comprobante de pago.

En este punto es necesario precisar que el empresario que se ve forzado a iniciar el comentado procedimiento además no solo debe esperar 30 días hábiles para obtener una respuesta, sino que en tanto no sea modificada la constancia de depósito de detracción el adquiriente del bien o usuario del servicio no puede utilizar el crédito fiscal que le correspondería para de esta manera aminorar el IGV a pagar al fisco.

En la práctica ha existido cierta confusión para el común de los empresarios incluso asesores contables en torno a si deben o usar el crédito fiscal cuando existe una constancia de depósito de detracción errada y la solicitud de corrección presentada aún se encuentra en trámite, puesto que aparentemente no se apreciaba un criterio uniforme o norma específica que regule este tipo de situaciones, sin embargo, en el artículo 18.3. e) la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT regula en que supuestos carece de validez la Constancia de Depósito de Detracciones entre ellos el hecho que contenga información que no corresponda con el tipo de operación, en virtud de la cual se generó el depósito. ¿Entonces al perder validez la Administración Tributaria no consideraría que el contribuyente cumplió con efectuar el depósito de la detracción correspondiente?

Si nos remitimos a la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, hallaremos el articulado que vincula el reconocimiento del derecho al crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio vinculado al IGV, a que el contribuyente haya efectuado el depósito de la detracción en el momento que establezca la SUNAT. Notemos

que en el citado dispositivo no solo se refiere a la existencia de una constancia evidentemente válida sino también hace referencia al depósito realizado en el momento oportuno, norma con la que podemos responder en sentido estricto nuestra interrogante en cuanto a la actuación de la administración tributaria al considerar que no existe el depósito de detracción respectivo por cuanto la constancia de depósito carecería de validez, en consecuencia se desconocería el crédito fiscal y algún otro beneficio tributario.

No obstante, y como se ha mencionado en líneas anteriores, en el SPOT el contribuyente debido a la complejidad que existe en la operatividad del sistema se encuentra presto a cometer no solo errores al consignar el tipo de operación, bien o servicio; es evidente que se requieren dispositivos legales expresos y claros, más aun cuando existe de por medio el reconocimiento de un beneficio tributario que busca incentivar la ejecución de operaciones formales por parte del sector empresarial en lugar de quebrar el otorgamiento de beneficios fiscales por la complejidad que reviste la operatividad del SPOT.

Y prueba de que este sistema necesita mejoras o que cuanto sea el contribuyente tenga la garantía de contar con criterios fiscales uniformes, es el informe emitido recientemente por la Administración Tributaria (SUNAT) en el que se consulta, si en el caso de un servicio que se encuentre sujeto al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), un tercero ajeno a la operación efectúa el depósito consignando en la constancia su propio número de RUC en calidad de usuario del servicio, cuando en la realidad no tiene tal condición, registrando los demás datos de forma correcta. (Intendencia Nacional Jurídico Tributario, Informe N° 108-2018)

EL caso expuesto se hace referencia a la comisión de un error que en teoría no debería invalidar la constancia, pero que en la práctica ha generado controversia ya que desde la puesta en marcha del SPOT a raíz de situaciones similares se ha desconocido el depósito de la detracción y en consecuencia se ha puesto en riesgo el goce de un beneficio tributario; siendo necesario un pronunciamiento de parte de la Administración, la entidad luego de un minucioso análisis concluyó que al consignarse el número de RUC de un tercero ajeno a la operación, no es factible considerar que tal constancia acredite por sí misma el depósito de la detracción de la operación, de manera que será necesario que la Administración Tributaria constatare tal situación valiéndose de otros medios probatorios o que el depositante solicite y

obtenga la corrección del dato considerado errado. (Intendencia Nacional Jurídico Tributario, Informe N° 108-2018)

El informe bajo comentario marca una clara directriz en torno al proceder de la SUNAT, pero también evidencia que antes de su emisión han existido situaciones que han vulnerado el derecho del contribuyente, ya que la entidad tributaria no tenía como pauta obligatoria corroborar la situación problema con otros medios probatorios, o incluso el darle la opción a la parte afectada de presentar información adicional.

Cabe precisar que los errores expuestos al momento de efectuar el depósito, trascienden y terminan materializando en una causal del Ingreso como Recaudación, nos referimos a la Causal regulada el artículo 9.3 del Decreto Legislativo N°940, es decir cuando la Administración Tributaria detecta que existe inconsistencias entre los montos consignado en sus declaraciones juradas por sus operaciones de compra y/o venta y el monto que proyectado debe figurar en la cuenta de detracciones.

Esta causal se puede suscitar por varias razones entre ellas un error de cálculo o una equivocación al momento de consignar el periodo al que pertenece la operación y en consecuencia la detracción, o porque existió una confusión respecto del porcentaje a detraer que debía aplicarse, y claro también podría llegar a tratarse de un caso en el que no existieron errores, sino la omisión de cifras relacionadas a las operaciones de venta o compras por parte del contribuyente. Es decir, existe la posibilidad de que el contribuyente se encuentre inmerso en un procedimiento de ingreso como recaudación solo por incurrir en una equivocación que podría llamarse incluso un “error material”, en este aspecto concuerdo con Valencia Gutiérrez al calificar al SPOT como un mecanismo de “recaudación ciega.”

Finalmente, en torno a este punto revisaremos dos pronunciamientos del Tribunal Constitucional emitidos con relación al SPOT como Sistema Administrativo del IGV:

a. Expediente N° 03769-2010-PA/TC:

“El Sistema de Detracciones (SPOT) es un mecanismo de naturaleza administrativa (control indirecto) que permite a la Administración Tributaria llevar a cabo la labor de lucha contra la evasión fiscal en determinados sectores económicos que poseen altos índices de

informalidad e incumplimiento tributario. Sin embargo, no se trata de un sistema de recaudación anticipada.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

b. Expediente N° 06089-2006-PA/TC

“La operatividad del Régimen de Percepciones del IGV evidencia su misión extra fiscal, al tener como objetivo lograr asegurar la recaudación tributaria, pero además se trata de una medida que se encuentra enfocada en la lucha contra la evasión fiscal e informalidad. A diferencia de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, en el sistema de percepciones la exigencia de los pagos a cuenta no se encuentra fundamentada en la necesidad de mantener el flujo de la recaudación, sino básicamente en asegurar el pago de aquellos tributos cuya cancelación se encuentra en riesgo.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 06089-2006-PA/TC)

De ambos pronunciamientos tenemos la conclusión que los sistemas administrativos del IGV tienen como propósito combatir con la informalidad y la evasión fiscal en consecuencia, queda claro que el SPOT contribuye a mejorar los niveles de recaudación.

Sin embargo, como se ha expuesto en la práctica existen medidas o situaciones en torno a su aplicación y operatividad que evidencian la problemática que sostiene el contribuyente llegando a producir perjuicio en el sector empresarial.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional afirma en uno de sus pronunciamientos que el SPOT no es un sistema de recaudación anticipada y en buena cuenta el SPOT como tal en efecto no lo es, ya que el dinero producto del depósito efectuado a la cuenta del vendedor o proveedor permanece en poder de la entidad bancaria hasta que el contribuyente procese el pago de los impuestos correspondientes, sea autoliquidando o pagando la deuda tributaria notificada, produciéndose recién el traslado al arca fiscal.

No obstante, no sucede lo mismo cuando la Administración tributaria inicia un procedimiento de ingreso como recaudación, siendo que el motivo o la causal no es la existencia de una deuda tributaria sino en su mayoría una acción u omisión calificada como infracción, en ocasiones el dinero del contribuyente permanece en el fisco sin ser imputado o dirigido a una deuda en particular porque simplemente el contribuyente no adeuda monto

alguno, pero tampoco puede disponer libremente de ese fondo, por todo ello considero que la figura del ingreso como recaudación si puede llegarse a calificar como un mecanismo de recaudación desproporcionado.

1.4. Jurisprudencia Constitucional sobre el Ingreso como Recaudación.

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 03769-2010-PA/TC de fecha 17 de octubre del año 2011.

En este apartado nos enfocaremos en el análisis del Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Julio Elerd Guillén Oporto, representante de la empresa Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A., respecto de la resolución expedida por la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Arequipa, la misma que declaró infundada la demanda interpuesta en contra del Presidente de la República, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas solicitando que:

- a) Se le declare inaplicable el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias SPOT, así como las normas que crearon dicho sistema, lo modificaron, reglamentaron o derogaron parcialmente, como el Decreto Legislativo Nro. 917, el Decreto Supremo Nro. 070-2002-EF, la Resolución de Superintendencia Nro. 058-2002- SUNAT, la Ley Nro. 27877, la Resolución de Superintendencia Nro. 082-2003- SUNAT, el Decreto Legislativo Nro. 940, el Decreto Legislativo Nro. 954 y la Resolución de Superintendencia Nro. 183-2004-SUNAT, vigentes al momento de la presentación de la demanda.
- b) Disponer que los demandados cesen inmediatamente sus acciones de intervención fiscal, de coerción administrativa y de sanción, originadas con aplicación a la empresa accionante de las citadas normas.
- c) Disponer que se repongan las cosas al estado anterior a la violación de sus derechos constitucionales a la libertad de empresa, libre competencia e igualdad, ordenando que los demandados otorgue las mismas condiciones de participación en el mercado a su empresa.

La referida solicitud se sustentaba en el hecho que mediante el Decreto Legislativo Nro. 917, se creó el SPOT, obligando a aplicar el sistema de detracciones a las operaciones de venta de determinados bienes como son: caña de azúcar, alcohol etílico y arroz, sin embargo los vendedores de otro tipo de bienes se encuentran excluidos de la referida obligación, hecho que genera desigualdad contributiva y distorsiona la estabilidad impositiva, dado que obliga a los sujetos a retener un porcentaje del precio de venta de bienes gravados con el Impuesto General a las Ventas. La accionante señala que dicha normativa se encontraba suspendida de ser aplicaba hasta el momento en que la SUNAT a través de Resolución de Superintendencia designe los sectores económicos o bienes, respecto de los cuales constituiría de aplicable el sistema de pagos de obligaciones fiscales. Esto es, se estaría rompiendo la neutralidad e igualdad del tratamiento tributario que debe observar la administración tributaria en todos los contribuyentes, expresando además que las Resoluciones de SUNAT se constituyen en normas autoaplicativas y que no sólo se estaría creando un pago anticipado a cuenta de tributos exclusivos para cierto tipo de empresas, sino que además se está obligando a la implementación de obligaciones formales como apertura de cuentas bancarias, suscripción de formatos y consignación de datos, y formalidades al traslado de bienes, que no aplica a todos los contribuyentes en similares condiciones de actividad económica.

Procesalmente, la demanda fue rechazada liminarmente por el Poder Judicial, al considerar que el proceso de amparo carece de estación probatoria. Ahora bien, al evidenciarse, a juicio del Colegiado, que se trataba de cuestionamientos que podrían incidir en los derechos fundamentales de la recurrente, el Tribunal Constitucional resolvió declarar nulo todo lo actuado (STC Nro. 09730-2006-PA/TC del 11 de enero de 2007), debiendo remitirse los autos al juzgado de origen a fin de que se admita la demanda y se la tramite con arreglo a ley y así el Octavo Juzgado Civil de Arequipa declaró infundada la demanda al haberse determinado la legalidad de los dispositivos materia de pedido de inaplicabilidad y aplicado satisfactoriamente el test de proporcionalidad en el juicio de igualdad. Adicionalmente, indicó que se estaba frente a una desigualdad justificada y no discriminatoria, concluyendo también que no se habían fundamentado los hechos de materia de probanza.

Por su parte la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Arequipa confirma la apelada al considerar que no se ha verificado la existencia de afectación o amenaza

de los derechos constitucionales referidos por la empresa demandante, en tanto se ha probado que el SPOT constituye un mecanismo que permite combatir tanto la evasión fiscal como la informalidad en el país.

Finalmente, nuestro Tribunal Constitucional la declaró Infundada, siendo de especial importancia para nuestra investigación los siguientes considerandos que reflejaron, en ese año, **la naturaleza jurídica del SPOT:**

- **En el primer punto de los Fundamentos** se delimita el Petitorio, estableciendo que el objeto de la evaluación del Tribunal versa sobre la constitucionalidad del Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) describiendo hasta 09 normas entre Decretos Legislativos, Supremos y Resoluciones de Superintendencia, evidenciando que desde sus inicios el SPOT no tuvo una base normativa eficiente, que previno o analizó todas las transferencias, sectores económicos, bienes y servicios que su aplicación comprendería, siendo que en realidad, se fueron dictando normas que modificaron su competencia, ampliándola a otro tipo de actividades realizadas por los contribuyentes y que, ciertamente se diferenciaban unas de otras, permitiendo deducir que se podía estar discriminando y por ende afectando reglas de la libre competencia, aspecto central de la sentencia bajo comentario y sobre la que se pronunció en los siguientes fundamentos.
- Como ***cuestiones previas*** el Tribunal estableció la idoneidad del proceso constitucional de amparo para analizar la controversia, sustentada tal posición en el expediente 00626-2006 AA/TC resuelto también por su competencia, mediante el cual el Tribunal ya estableció que puede pronunciarse sobre cuestiones de puro derecho como el establecer si la aplicación de las normas alegadas por la parte accionante son o no constitucionales, es decir evaluó la constitucionalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias atendiendo no solamente cuestiones jurídicas sino además de trascendencia social, política y económica en las posiciones ambivalentes de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes y la lucha contra la evasión fiscal. Precisa además y transcribimos que si bien es cierto anteriormente el mismo accionante (Chucarapi S.A) no recibió una respuesta de fondo sobre el mismo asunto, tal situación no impide que ahora, el Colegiado se pronuncie sobre el tema, muy por el contrario se encuentra obligado a hacerlo: *“Cabe precisar que en la STC 01207-2010-PAITC de fecha 25 de agosto de 2010, expedida en un*

proceso de amparo interpuesto por la empresa Industrial Chucarapi Pampa Blanca S.A., del mismo rubro económico que la recurrente, este Tribunal tuvo un pronunciamiento superficial y no se avocó a resolver el fondo al verificarse que existía litispendencia. Sin embargo en el presente caso debe resolverse la pretensión al cumplirse cabalmente los requisitos formales de admisibilidad y procedencia, más aun si en instancias previas ha habido pronunciado sobre el fondo. Siendo así este Colegiado, en el marco de su función ordenadora y Supremo Intérprete de la Constitución, al considerar la relevancia del asunto y la presencia de más de una causa relativa a la constitucionalidad del Sistema de Detracciones, considera oportuno emitir pronunciamiento resolviendo la pretensión.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 01207-2010-PA/TC)

- Al analizar el **Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central SPOT)- Detracciones al Impuesto General a las Ventas** comienza delimitando la naturaleza administrativa de este sistema al señalar que: *“Dentro de las relaciones del Derecho Administrativo- Tributario, se advierte la existencia de ciertos deberes especiales de carácter meramente administrativo. Este es precisamente el lugar de la figura de la detracción, en el que una persona que compra un bien o adquiere un servicio se encuentra obligado a substraer (detracer) un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o servicio.”* (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)
- Además lo define como un mecanismo que tiene el Estado peruano para garantizar el pago del IGV en sectores con alto grado de informalidad, reconociendo que desde la entrada en vigencia del mismo, es decir el año 2002, han existido varias modificaciones en las que se han retirado y reincorporando bienes y servicios, cuya venta, traslado o prestación, se encuentran comprendidas en el mismo a partir del 01 de febrero de 2005. Así también establece sus finalidades, identificándolas como las siguientes:
 - Generar fondos para las deudas tributarias por concepto de tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta por dichos tributos, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del tesoro público, administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a entidades como ESSALUD y a la ONP.

- Generar fondos para las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115 del Código Tributario.
 - Reducir la competencia desleal sustentada en el incumplimiento tributario de algunos participantes de la cadena de producción, comercialización y distribución de bienes.
- Dentro del mismo punto el Tribunal precisa que debe entenderse que el SPOT, NO se trata de un nuevo impuesto sino de un mecanismo que asegura la recaudación del impuesto general a las ventas, resultando por ende razonable y técnico que el mismo se concentre en aquellos sectores económicos que representan mayor dificultad recaudatoria y mayores niveles de evasión reportada, así como resalta la aparición del fenómeno conocido como “Privatización de la actividad recaudatoria del Estado”, que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos (que corresponde a terceros) para entregarlos al Estado. Define además a la detracción como *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 típicas, el agente retenedor o perceptor sí entrega los montos directamente a la administración tributaria produciéndose un impacto inmediato en la recaudación fiscal. Es decir, nos encontramos frente a un deber, cuya ejecución implica una acción de colaboración o apoyo de forma indirecta a la recaudación de tributos, **de manera que es posible considerarlo como un deber de naturaleza administrativa.***
- Sobre la **constitucionalidad de las medidas extrafiscales para evitar la evasión tributaria,** inicia el análisis el Tribunal, manifestando que ya existe un sistema similar al SPOT que es constitucional, refiriéndose a las percepciones al IGV (STC 06089-2006-PA/TC), sustentado este en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado en el artículo 43 de la Constitución, expresando que el deber del contribuyente no es únicamente el de pagar los tributos, sino también el de colaborar con la administración tributaria y haciendo referencia a su Sentencia N° 6626-2006-PA/TC señala que ya se estableció la posibilidad de redimensionar la clásica visión del tributo, para dar cobertura a otras finalidades igualmente valiosas, entendiendo a la finalidad recaudadora del tributo no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para

financiar necesidades sociales lo que propicia que se utilice con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, sin que esto signifique obviar la legislación tributaria específica como la que consigna la Constitución o escribe el Código. Sin embargo debemos precisar que es algo contradictoria esta misma Sentencia cuando en su considerando 22 literalmente expresa: *“Antes de entrar al fondo del asunto, cabe precisar que en la STC Nro. 06089-2006 PA/TC, el Tribunal Constitucional realizó un importante análisis al sistema de percepciones al IGV. Así en torno a la observancia del Principio de Reserva de Ley concluyó que tanto las Resoluciones de Superintendencia y como la propia norma que habilita la expedición de éstas / son inconstitucionales por vulnerar el principio de reserva de ley en materia tributaria, protegido en el artículo 74° de la Constitución, mencionando: "las percepciones al IGV materia de revisión, poseen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos, esto es, son obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como es el caso de los tributos. No obstante, ello no exime al legislador para que en su regulación prescinda del principio de reserva de ley y habilite a un órgano administrativo para su regulación (...). En consecuencia, indica la jurisprudencia, no es que las Resoluciones cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe iniciar por la propia Ley de creación del sistema que sirve de base.”* (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

- En esa línea de desarrollo el Tribunal ha identificado las siguientes ventajas del Sistema:
 - Su sistema de control (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y
 - Complementariamente, permite que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo de pago de las obligaciones tributarias que éstas generaron.
- **La estadística** también forma parte de la decisión del Tribunal: *“Al respecto, del propio expediente se ha podido extraer que de las estimaciones anuales del ratio de incumplimiento en el IGV muestran que éste se ha venido reduciendo de manera*

constante desde el año 2001 (año en el cual el indicador se aproximaba al 50% del incumplimiento) hasta el año 2008, en donde el indicador se sitúa alrededor del 33% (los aproximados 17 puntos significan una contracción en el incumplimiento total de aproximadamente 34%). Estas cifras corresponden al periodo de tiempo en el cual la SUNAT, entre otras medidas, desarrolló y puso en funcionamiento medidas de gestión tributaria como el SPOT, En ese sentido, el Régimen bajo análisis ha dado resultado ya que la recaudación y el pago de impuestos han mejorado significativamente.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

- **El sistema** ha permitido también que se identifiquen a proveedores que vienen realizando operaciones comerciales y presentan indicadores de incumplimiento tributario además de haberse corroborado- por el Tribunal- que el SPOT permite elevar la recaudación tributaria expandiéndose a una serie de bienes y servicios, registrando un importante crecimiento y contribución a los ingresos tributarios, los que han ido en aumento. Es así que en el año 2002 representaba solamente el 0.2% del total de ingresos tributarios y al cierre de 2010 el 11.4% de los ingresos totales del Gobierno Central, lo que comprueba que su finalidad está concorde con la Constitución Política.
- Sobre el **caso concreto**, parte de la idea establecida que *las detracciones no tienen naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definir las como “un mecanismo administrativo indirecto”*, por lo que no le serían aplicables las exigencias tributarias del artículo 74 de la Constitución, sin embargo debe tenerse en cuenta que en relación a los principios constitucionales tributarios, respecto al contenido del principio de reserva de Ley en materia de tributos el Tribunal ya ha señalado que en materia tributaria se está frente a una reserva relativa, permitiéndose derivaciones de los elementos del tributo al Reglamento, siempre y cuando los parámetros se encuentre plenamente establecidos por la ley y es en base a este supuesto que el Tribunal desestima el argumento del accionante en el sentido que antes de la entrada de la vigencia de una norma de detracciones debería establecerse diversas instituciones jurídicas, como la base imponible, la tasa, fecha de nacimiento de la obligación, etc debido a que como ya se ha indicado previamente, no les son aplicables en estricto las prerrogativas del artículo 74 de la Constitución Política, aclarando la diferencia de esta detracción con un tributo: *“El tributo como las retenciones y percepciones implican un efectivo ingreso de dinero a las arcas*

fiscales, mientras que en el régimen de detracciones solamente produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

- Y posteriormente analiza el caso específico del accionante-contribuyente, descartando así el perjuicio a su patrimonio.
- Diferencia aún más la naturaleza administrativa del SPOT, haciendo referencia a la Sentencia N° 06089-2006-PA/TC al afirmar que en ningún caso el principio de reserva de ley se ha regulado en atención a medidas de naturaleza administrativa.
- Sobre el Principio del Derecho de Igualdad, precisas que este principio reconocido en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú se rige por la regla de “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”, es decir que sí pueden existir diferencias en el tratamiento de determinados sujetos, pero las mismas no deben obedecer a cuestiones subjetivas o arbitrarias sino fundarse en razones suficientes que no discriminen en su ejercicio. Así sobre el caso bajo análisis, el Tribunal reitera que al no tratarse de un impuesto sino de un mecanismo administrativo de lucha contra la evasión de tributos el SPOT no promueve un trato desigual, pues está dando el mismo trato a los empresarios del mismo rubro, siendo la regla de "igual a los iguales", esto es, todos los participantes del sector azucarero y de alcohol etílico, como es el caso del accionante, considerando además que la aplicación del SPOT se justifica en los altos índices de evasión en los sectores críticos como el que desarrolla el administrado.
- Utilizando el mismo argumento sustentado en la naturaleza administrativa del SPOT desestima la afectación a la capacidad contributiva del accionante, así como la afectación a la libertad de empresa, es más crítico con la accionante, al recalcar que el argumento de afectación en las operaciones comerciales que sus clientes realizarían con ésta (al comprar por ejemplo menos azúcar) es falso, debido a que se advierte de autos que Central Azucarera Chucarapi S.A. explota un sector agroindustrial en el que se encuentra posicionado en calidad de “único proveedor” en la zona sur del país.
- Por último se desestima el perjuicio ocasionado por el desconocimiento del crédito fiscal precisando que conforme a lo señalado en la STC 0920-2006- PA/TC, el derecho al crédito fiscal es un derecho de orden legal que carece de sustento constitucional, por lo que las pretensiones relativas a su reconocimiento y ejercicio no ameritan protección a través del proceso de amparo.

- **Finalmente**, es importante resaltar a raíz del pronunciamiento constitucional analizado, que ha quedado establecido que el SPOT es un sistema de recaudación indirecta, considerando entre otras cuestiones su operatividad o la forma en que se ejecuta, de ahí que predomina su naturaleza administrativa en la relación administrativa-tributaria. No obstante, no ocurre lo mismo con el Ingreso como Recaudación cuyo funcionamiento y aplicación difiere del SPOT, por tanto para efecto del presente trabajo de investigación y considerando lo resuelto por el Tribunal Constitucional en cuanto a la comparación que realiza entre el SPOT y los sistemas de Percepciones y Retenciones; concluimos que si bien el SPOT es calificado como un mecanismo de recaudación indirecta, el Ingreso como Recaudación sería uno de recaudación directa resaltando así la predominancia de su naturaleza tributaria.

1.5. Jurisprudencia Fiscal sobre el Ingreso como Recaudación.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 18329-5-2012 del 06 de noviembre del 2012 emitida en el Expediente N° 13340-2012.

La resolución emitida por el Tribunal Fiscal y que es materia de análisis fue expedida en el expediente de Queja N° 13340-2012, el recurso fue interpuesto en contra de la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria, por actuaciones y procedimientos que infringen el Código Tributario.

Cabe precisar que el recurso empleado por la contribuyente se encuentra regulado en el artículo 155° del Código Tributario calificado por el propio Tribunal Fiscal como un remedio procesal que, ante la afectación de derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas con incidencia en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar procedimientos, en los casos que no exista otra vía idónea.

En el caso en cuestión la Administración Tributaria detectó una inconsistencia entre los montos declarados como ingresos o ventas por la contribuyente y el monto que se proyecta debería figurar en la cuenta de detracciones como depósitos, es decir se configuró la primera

casual que genera el Ingreso por Recaudación según lo establecido en el literal a) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo 940°.

La SUNAT procede a emitir la Resolución de Intendencia N° 0230240184279 que dispone el Ingreso por Recaudación, procediendo el Banco de la Nación a trasladar los fondos de la cuenta de detracciones de la contribuyente al fisco a través de la Boleta de Pago – Formulario 1662 N° 119615278 por la cantidad de S/. 36, 435.00. Acto seguido, la Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en el numeral 26.3 del artículo 26° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT procedió a realizar la imputación automática del monto ingresado por recaudación a determinados valores y demás conceptos, es decir de oficio utilizó el dinero trasladado de la cuenta de detracciones para pagar algunas deudas tributarias de la contribuyente según la información que tenía registrada en sus sistemas, de esta manera los fondos recaudados fueron imputados a una Resolución de Multa N° 024-002-014343433 y a una Orden de Pago N° 0230013994950, adicionalmente a diversos impuestos que fueron declarados por la contribuyente, por los cuales SUNAT no emitió documentos de cobro alguno (Valores) de manera que en los sistemas de la administración tributaria la contribuyente había determinado vía declaración jurada como deuda a favor del fisco conceptos como impuesto a la renta, retenciones del sistema nacional de pensiones y contribuciones al sistema de salud; y la Administración Tributaria decide extinguir las referidas deudas con el dinero recaudado de la cuenta de detracciones.

-De los argumentos de la recurrente, la contribuyente afectada a quien llamaremos la quejosa, cuestiona el acto administrativo denominado Ingreso por Recaudación alegando que le ha generado un estado de indefensión ya que sufrió una afectación en su cuenta de detracciones al haberse trasladado dinero de esta al fisco, debido a la comisión de una supuesta infracción por parte de la quejosa por una aparente inconsistencia que podría no ser real ya que se encontraba en ese momento en un procedimiento de fiscalización.

Además, que con el dinero recaudado se ha pagado una deuda tributaria por la suma ascendente a S/. 21, 222.00 no obstante, refiere que la Administración Tributaria nunca le notificó los documentos de cobro emitidos. Menciona también que se encontraba impedida de pagar sus obligaciones tributarias puesto que no contaba con ese efectivo de inmediata disposición con cargo a la cuenta de detracciones, evidenciando una afectación en la liquidez de su empresa.

-De los argumentos del Tribunal Fiscal, se emite pronunciamiento en el caso expuesto considerando en principio que el Recurso de Queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido el Código Tributario, luego reconoce la finalidad que tiene el SPOT al generar fondos para el pago de deudas tributarias, así como el procedimiento de ingreso por recaudación y su regulación en cuanto a la facultad de SUNAT para imputar los fondos recaudados a conceptos cuyo vencimiento, fecha comisión de la infracción o detección se haya producido con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes.

Así también realiza un breve análisis en torno al tema de la competencia para determinar si le corresponde pronunciarse sobre este tipo de causas, ya que en múltiple jurisprudencia se ha establecido que el Ingreso como Recaudación es un asunto que corresponde ser tratado conforme a las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que el Tribunal Fiscal optaba por la inhibición. No obstante, el referido Tribunal agrega que la quejosa no cuestiona el Ingreso como Recaudación, sino que el monto traslado de su cuenta de detracciones haya sido imputado a deudas tributarias respecto de las cuales no se emitió valores o estos no le fueron notificados.

Es decir para que el Tribunal Fiscal pueda emitir un pronunciamiento en el caso expuesto y a través de la vía de la queja, debía existir una contravención a las normas contempladas en el Código Tributario; y precisamente el punto de quiebre radica en que la Administración Tributaria procedió a extinguir las deudas detectas a la contribuyente a través de un mecanismo empleado de forma coercitiva nos estamos refiriendo a la imputación de pagos con los fondos ingresados como recaudación de la cuenta de detracciones, sin que se produzca las condiciones contempladas en el Código Tributario.

En otras palabras, el Tribunal fiscal se define como competente para analizar y emitir pronunciamiento en torno a la legalidad de la imputación de pagos a las deudas determinadas por SUNAT con los fondos de la cuenta de detracciones que fueron trasladados a las arcas del fisco en mérito a una Resolución de Intendencia de Ingreso como Recaudación. El proceder del Tribunal encuentra su sustento y amparo en una Resolución N° 07409-11-2012 emitida por el mismo órgano, de la que se puede interpretar que al tratarse de un aspecto vinculado directamente con la extinción de la obligación tributaria y al no existir un procedimiento tributario específico para que la contribuyente puede cuestionar los actos de

la administración y ejercer su derecho de defensa, es que se considera necesaria su intervención en el caso de autos.

En cuanto a la legalidad de la imputación de pagos ejecutados de oficio por SUNAT, el Tribunal indica que en ningún caso dicha aplicación libera a la Administración Tributaria de emitir los valores (resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago) correspondientes respetando lo regulado en el artículo 75° del Código Tributario, es decir una vez culminado el procedimiento de fiscalización, además de considerar la exigibilidad coactiva de la deuda tributaria.

Así también el Tribunal Fiscal vuelve a hacer referencia al pronunciamiento contenido en la Resolución N° 07409-11-2012 y al artículo 26° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004 para dejar en claro que previo a la imputación de pago a la deuda tributaria, la Administración debe verificar que dicha deuda se encuentre previamente liquidada y establecida en una orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa según corresponda además de estar debidamente notificada para que la contribuyente puede ejercer su derecho a impugnarla. Evidenciando un exceso en el ejercicio de la facultad de la Administración Tributaria.

Otro detalle importante a resaltar en la resolución materia de análisis es denotar que el Tribunal Fiscal se pronunció en torno a la notificación de la Resolución de Intendencia que dispone el Ingreso por Recaudación determinando que no se encuentra acreditado en autos que la notificación se haya efectuado debidamente a la recurrente. Así como tampoco la Administración Tributaria pudo probar la correcta notificación de los valores (documentos de cobro) en consecuencia no existe certeza de que constituya deuda exigible coactivamente.

-De la decisión del Tribunal Fiscal, por los fundamentos expuestos se declaró fundada la queja y se dispuso que la SUNAT proceda a revertir la imputación de los pagos efectuados con el dinero ingresado como recaudación de la cuenta de detracciones de la quejosa al no haberse acreditado la emisión y notificación de valor o acto administrativo que contenga el monto de la deuda tributaria, ni la exigibilidad de las deudas por las que se emitió valores.

-La Relación de la Resolución del Tribunal Fiscal con la materia de investigación:

-En cuanto a la causal del Ingreso por Recaudación, en el caso expuesto la casual que motivo el ingreso por recaudación es la inconsistencia detectada entre los montos declarados y el que se proyecta existe en la cuenta de detracciones.

Al respecto es necesario mencionar que una las acciones que realiza la Administración Tributaria es detectar todo tipo de inconsistencias fiscales, para ello por ejemplo utiliza las declaraciones informativas, es decir, aquellas que no determinan deuda pero que si proporcionan información valiosa para el fisco, ya que sea porque el proveedor A declaró que le vendió al comprador B una determinada cantidad de bienes en determinados periodos de tiempo y este último omitió declararlas o las consignó en periodos equivocados. Inclusive cuando SUNAT verifica que la actividad económica que tiene registrada el contribuyente en su ficha RUC no corresponde a la actividad u operación comercial que reporta el comprador del bien o usuario del servicio al momento de efectuar el depósito en la cuenta de detracciones del vendedor o proveedor, generando una inconsistencia en torno al porcentaje del monto detruido.

Es consecuencia, la Administración Tributaria se sirve de la información que le proporcionan los contribuyentes a través de los múltiples canales habilitados, realiza los cruces respectivos, detecta las posibles inconsistencias que pudieran alertar una posible infracción o evasión fiscal y para cada uno de esos resultados SUNAT tiene un procedimiento que debe aplicar, muchos de ellos inician con alguna acción inductiva para continuar con un procedimiento de fiscalización y determinar si existieron infracciones culminando con la emisión de resoluciones de multa y/o resoluciones de determinación según corresponda.

Entonces esa inconsistencia que detecta la Administración entre los montos declarados por el contribuyente y las sumas proyectadas que deben figurar como depósitos en la cuenta de detracciones, debería solo ser empleada como referente para cruces de información y no como motivo para aplicar una medida de aparente carácter administrativo con trasfondo pecuniario que termina vulnerando el derecho del contribuyente al adelantar un resultado sin aplicar el procedimiento correspondiente, generando adicionalmente indefensión para el contribuyente.

-Perjuicio al Contribuyente, la recurrente determina cuestionar el acto administrativo denominado Ingreso por Recaudación alegando que le ha generado un estado de indefensión, ya que sufrió una afectación en su cuenta de detracciones al haberse trasladado dinero de esta al fisco, debido a la comisión de una supuesta infracción por una aparentemente inconsistencia que podría no ser real ya que se encontraba en ese momento en un procedimiento de fiscalización.

-Es evidente que se generó un estado de indefensión para la contribuyente al no tener una vía específica para cuestionar el acto administrativo, en este sentido el Tribunal Fiscal debió a realizar una interpretación de hechos y derecho para poder intervenir en un asunto de implicancia directa en la relación jurídico tributaria.

-Finalmente, desde la fecha que la Administración Tributaria emite la Resolución que dispone el Ingreso como Recaudación y hasta que el Tribunal Fiscal emitió el pronunciamiento correspondiente en el expediente de Queja transcurrió un margen de tiempo en el que la contribuyente no pudo contar con una cantidad importante de fondos en su cuenta de detracciones para poder cancelar otras obligaciones fiscales, es decir se vio afectada en cuanto a la liquidez de la empresa.

-La competencia del Tribunal Fiscal y la vía idónea, la decisión del Tribunal Fiscal al pronunciarse sobre un tema como es la legalidad de la imputación de pagos con los fondos recaudados, no solo denota ambigüedad en cuanto a la competencia en este tipo de materias, sino también evidencia un vacío legal en torno al Ingreso como Recaudación como procedimiento y sus implicancias en la relación jurídica tributaria, lo que refleja la doble naturaleza del mencionado mecanismo, administrativa y tributaria.

El propio tribunal reconoce que no existe una vía idónea para cuestionar la legalidad de la imputación de pagos, no obstante, al ser un acto que tiene relación directa con la extinción de la deuda, en consecuencia tiene implicancia en la relación jurídica tributaria la misma que se encuentra regulada por el Código Tributario. Desde esta misma lógica se fundamenta la naturaleza tributaria del Ingreso como Recaudación, al encontrarse en torno a su aplicación vinculado con la relación jurídica tributaria.

Sin embargo, también se pronuncia sobre la notificación de la resolución de Intendencia que dispone el Ingreso por Recaudación, llegando a merituar que no ha sido probada la correcta notificación, cuando se supone que ese sería un tema a ser cuestionado según las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

-El Recurso de Queja como Remedio Procesal, el recurso planteado por la contribuyente ha sido calificado como un remedio procesal que ante la afectación de derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas con incidencia en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar procedimientos, en los casos que no exista otra vía idónea.

Como versa de la propia resolución materia de análisis y otras varias emitidas por el Tribunal Fiscal la tendencia ha sido la inhibición cuando se cuestiona algún acto del procedimiento denominada Ingreso como Recaudación que inicia con la configuración de una causal y culmina con la imputación de pagos, alegando que se trata de un asunto que corresponde ser tramitado según las normas de la Ley del Procedimiento Administrativo General, sin embargo en el caso de autos si existió un pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal respecto de un acto (imputación de oficio) que es parte del Ingreso como Recaudación, sobre cual se evidenció excesos por parte de la SUNAT.

En este punto consideramos correcta la postura del Tribunal Fiscal al vincular la legalidad de la imputación de pagos con la extinción de deudas, un tema con implicancia directa en la relación jurídica tributaria, disponiendo la reversión de la imputación de pagos.

2. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias –SPOT

2.1. Antecedentes Históricos y Concepto.

2.1.1. Antecedentes Históricos.

El sistema de Obligaciones de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) conocido también como el Sistema de Detracciones ha sido objeto de varias modificatorias desde su creación, su origen data del año 2001 con el hoy derogado Decreto Legislativo N° 917, siendo desde su creación junto al resto de sistemas administrativos del IGV considerado como una obligación de carácter temporal.

Cabe precisar que desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 917 las variantes normativas en el Sistema de Detracciones se dieron a través de Resoluciones de Superintendencia de la Administración Tributaria meramente en torno a modificaciones de porcentajes así como los bienes afectos al sistema, hasta la dación de la Ley 27877 del año 2002 dispositivo que modifica diversos artículos del Decreto Legislativo N° 917 en torno a temas de operatividad del SPOT así como de sanciones e infracciones vinculadas. Después de este importante cambio normativo nuevamente las variantes al sistema estuvieron relacionadas a la incorporación de nuevos productos, modificación de porcentajes a detraer, así como la suspensión de la aplicación del SPOT en la venta de algunos productos; todas estas variantes ponen en manifiesto que desde su creación, el sistema de detracciones ha sido

utilizado como un mecanismo que ha venido coadyuvando con la recaudación, así como a combatir la informalidad.

En el año 2003 se introdujo el último cambio trascendente en cuanto a la norma base del sistema SPOT a través de la dación del Decreto Legislativo N° 940 quedando derogado el Decreto Legislativo 917 modificado por la Ley 27877; esta modificación respondió a la necesidad de ampliar el ámbito de aplicación del referido sistema, además de perfeccionar y actualizar la normativa con el propósito final de cubrir vacíos legales como supuestos de evasión y elusión, encargando así a la Administración Tributaria la facultad de determinar los bienes o sectores afectos al sistema así como el porcentaje de detracción o el monto fijo por unidad a pagar según corresponda, paralelamente establece cuatro infracciones sancionadas con multa las mismas que no están tipificadas en las tablas de sanciones e infracciones del Código Tributario.

Tiempo después con el Decreto Legislativo N° 954 del año 2004 se incorporó dentro del ámbito de aplicación del SPOT al servicio de transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre. Otro cambio importante de comentar es el que introdujo la Resolución de Superintendencia N° 207-2004/SUNAT al flexibilizar el Reglamento del SPOT exceptuando del sistema ciertas operaciones y establece la libre disposición de los saldos de las cuentas abiertas en el Banco de la Nación. En el mismo año también se aprobó el Régimen de Gradualidad vinculado al SPOT, y se dispuso la posibilidad de efectuar los depósitos vía internet facilitando el cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente.

Así también continuando con la tendencia de flexibilización del sistema en el año 2013 mediante Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT se establecieron supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación que contempla el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, procedimiento y requisitos para presentar la solicitud de Extorno.

En el año 2014 se mantiene la línea de flexibilización del sistema se emite la Resolución de Superintendencia N° 343-2014 con la finalidad de racionalizar y simplificar la aplicación de dicho sistema homogenizando las tasas detracción y excluyendo a ciertos sectores económicos. Sin embargo, en el año 2017 la Administración Tributaria tras evaluar el comportamiento tributario de los contribuyentes excluidos del sistema en el año 2014, se determinó que existía evidencia de incumplimiento tributario y riesgo respecto de la correcta

determinación del impuesto general a las ventas (IGV) por parte de tales contribuyentes, afectando la recaudación de dicho impuesto terminando así por reincorporar al sistema a los sectores antes excluidos a través de la Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT.

Como se puede apreciar de las numerosas modificaciones al SPOT que son motivadas en resumen acorde a las variantes que se producen en los niveles de recaudación, es evidente que este sistema administrativo de carácter temporal desde el año 2001 se ha convertido en una herramienta de la cual el Estado depende para recuperar el índice de recaudación del fisco.

2.1.2. Concepto.

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) o Sistema de Detracciones es considerado un mecanismo de recaudación que se introdujo en nuestra tributación como un sistema administrativo del IGV, que permite generar fondos para asegurar el pago de obligaciones tributarias así como combatir la evasión en sectores de gran informalidad. Este sistema es también reconocido en la doctrina como un mecanismo de pago anticipado o adelantado del IGV, denominado SPOT o Sistema de Detracciones, y constituye uno de los tres (3) mecanismos de recaudación anticipada implementado por la Administración Tributaria. (Entrelíneas, 2007, p. 9)

El referido procedimiento genera en determinados sectores comerciales la obligación de detraer un porcentaje del precio de venta por parte del adquiriente de un bien o usuario de un servicio en una operación comercial, el monto detraído deberá ser depositado en una cuenta corriente abierta en el Banco de la Nación (cuenta de Detracciones) a nombre del vendedor del bien o prestador del servicio.

Para Alva (2009) etimológicamente el vocablo detracción significa “*restar o sustraer*” y se define como un descuento a cargo de la persona que realiza la compra de un bien o contrata un servicio que se encuentre afecto al sistema, aplicando el porcentaje (%) previamente establecido en la norma, usando como base el precio de venta fijado por el proveedor (vendedor), procediendo a efectuar el depósito en la cuenta corriente (cuenta de detracciones) aperturada en el Banco de la Nación de la que es titular el vendedor del bien o proveedor del servicio; el propósito del fondo depositado será de forma exclusiva para el pago de deudas tributarias. (p. 10)

Por su parte el Tribunal Constitucional ha contribuido definiendo al SPOT como un deber de colaboración o apoyo indirecto a la recaudación de tributos, pudiéndole considerar como un deber administrativo, un mecanismo parafiscal 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. (Peña, 2011, p. I-23)

Según el aporte del Tribunal Constitucional la obligación de detraer encuentra su fundamento en el Principio de Colaboración y Solidaridad Tributaria consagrado en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú, que se aplica en la creación de determinados mecanismos fiscales en mérito a que en nuestro país el rol del Estado entre otros, es menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos, asumiendo la facultad de incluir terceros colaboradores con la administración tributaria orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas sea directas o indirectas.

Así también en cuanto a la naturaleza jurídica del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, el máximo órgano constitucional ha referido que no tiene naturaleza de anticipo, pago a cuenta o impuesto independiente al definirla como un mecanismo de recaudación indirecta; por ello, no le son aplicables las exigencias de los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución de 1993.

Ahora bien, sobre la constitucionalidad de la existencia de medidas con fines extrafiscales, como es el caso de los sistemas administrativos del IGV entre ellos el SPOT, su creación y aplicación se justifica en la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, además de permitir la mejora de los procedimientos de fiscalización y asegurar el pago de tributos en actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario, contribuyendo finalmente a incrementar la recaudación tributaria.

Sin embargo, pese a que en el Perú contamos con la existencia y vigencia de tres sistemas administrativos del IGV como son: el Sistema de Retenciones, Sistema de Percepciones y el Sistema de Detracciones, materia de estudio; el SPOT como tal no implica un efectivo ingreso de dinero a las arcas fiscales a diferencia del resto de regímenes, y viene siendo una herramienta significativa para la Administración Tributaria en su labor de recaudación. No obstante, la operatividad del sistema ha generado diversas críticas principalmente por el grado de dificultad y sus implicancias tributarias.

2.2. Actividades afectas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

El Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Decreto supremo N° 155-2004-EF, regula el ámbito de aplicación del sistema de Detracciones, la referida norma ha considerado en su artículo 3° determinadas actividades comerciales que se encuentran sujetas al SPOT que se mencionan a continuación:

- a) La venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el IGV y/o ISC o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta;
- b) El retiro de bienes que se encuentren afectos al IGV a que se referencia el inciso a) del artículo 3° de la Ley del IGV;
- c) El traslado de bienes, tanto desde cualquier zona del país que goce de beneficios tributarios, así como el transporte de los mismos fuera del Centro de Producción: siempre que el referido traslado no se origine en una operación de venta. Se encuentra comprendido en el presente inciso el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF de 2004)

Como se aprecia el dispositivo legal enmarca el ámbito de aplicación a operaciones comerciales específicas, sin embargo la norma en mención ha incluido en su artículo 13° un acápite de normas de complementas que ha permitido que el sistema de detracciones sea bastante flexible y modificable en cuanto al campo de aplicación, otorgándole a la Administración Tributaria la facultad para designar a cualquier sector económico, tipo de bien o servicio, o contrato de construcción e incluirlo como parte del sistema, además del porcentaje o valor fijo aplicable a través de Resolución de Superintendencia. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF de 2004)

Así también se le concedió a la SUNAT la potestad para regular algunos otros temas trascendentes en el funcionamiento del SPOT, ya sea vinculados a la operatividad del procedimiento, mecanismos de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, como refiere el inciso b) del artículo 13° del mismo dispositivo.

Es por ello que en encontramos también como afecto al sistema al Transporte de Bienes por Vía Terrestre y al Servicio Público de Pasajeros por Vía Terrestre incorporados a través de Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT y Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT, según corresponda.

De manera que para efectos del presente trabajo de investigación desarrollaremos las operaciones afectas al SPOT, el propósito es evidenciar la cantidad de sectores comerciales involucrados, que poseen una cuenta de detracciones y que se encuentran expuestos a la aplicación del Ingreso como Recaudación, son las siguientes:

- El SPOT en la Ventas de Bienes, Prestación de Servicios y Contratos de Construcción
- El SPOT en la Venta de Inmuebles gravada con IGV
- El SPOT en la Venta de Bienes gravadas con el IVAP
- El SPOT en el Transporte de Bienes por Vía Terrestre
- El SPOT en el Servicio Público de Pasajeros por Vía Terrestre

2.2.1. El Spot en la Venta de Bienes, Prestación de Servicios y Contratos de Construcción.

Ha quedado establecido que el Sistema de Detracciones genera la imposición de una obligación de carácter formal, el presente subtítulo busca identificar las operaciones comerciales afectas al SPOT, los sujetos obligados, procedimientos y demás características relevantes. Cabe precisar que el tratamiento legal en materia SPOT aplicable es similar para las transacciones de Venta de Bienes, Prestación de Servicios y Contratos de Construcción.

En el sistema de detracciones, la obligación de efectuar el depósito del monto detruido es en principio atribuida al cliente de la empresa que realiza la venta de bienes, prestación de servicios o es contratada para ejecutar una construcción. En este sentido al cliente es denominado como adquiriente de un bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción.

Ahora bien, la norma ha previsto la posibilidad de trasladar la obligación de detraer y efectuar el depósito a la empresa (vendedor, proveedor o que ejecuta el contrato de construcción), en aquellos casos que reciba la totalidad del importe de la operación y el cliente no le haya acreditado el depósito, produciéndose así la figura denominada como “autodetracción”. Sin perjuicio de que la Administración Tributaria aplique las sanciones correspondientes.

Cabe precisar que la norma establece momentos específicos que se producen durante la transacción comercial, calificándolos como la oportunidad que tiene el cliente de llevar a

cabo el depósito en la cuenta de detracciones de la empresa, es decir es el momento en que se produce el nacimiento de la obligación formal de detraer.

El artículo 7° del TUO del Decreto Legislativo N° 940 contiene una larga lista de situaciones para cada tipo de operación afecta al SPOT en las que el cliente debe cumplir con efectuar el depósito en la cuenta de detracciones de la empresa vendedora, proveedora o contratista.

Teóricamente la SUNAT debe considerar las características de los sectores económicos involucrados para definir el momento idóneo del depósito, no obstante, la dinámica del sistema en este aspecto y las múltiples oportunidades para detraer son percibidas como confusas; prueba de ello es la cantidad de errores en los que incurren los obligados a depositar, perjudicando a la empresa titular de la cuenta de detracciones debido a que en el sistema de la Administración Tributaria lo acontecido será calificado como una inconsistencia entre lo declarado y lo depositado, configurando así una causal de Ingreso como Recaudación. Además del impacto en el uso del crédito fiscal del cliente.

En la siguiente imagen se puede apreciar de forma gráfica y clara el procedimiento del sistema de detracciones en cuanto a su ejecución:

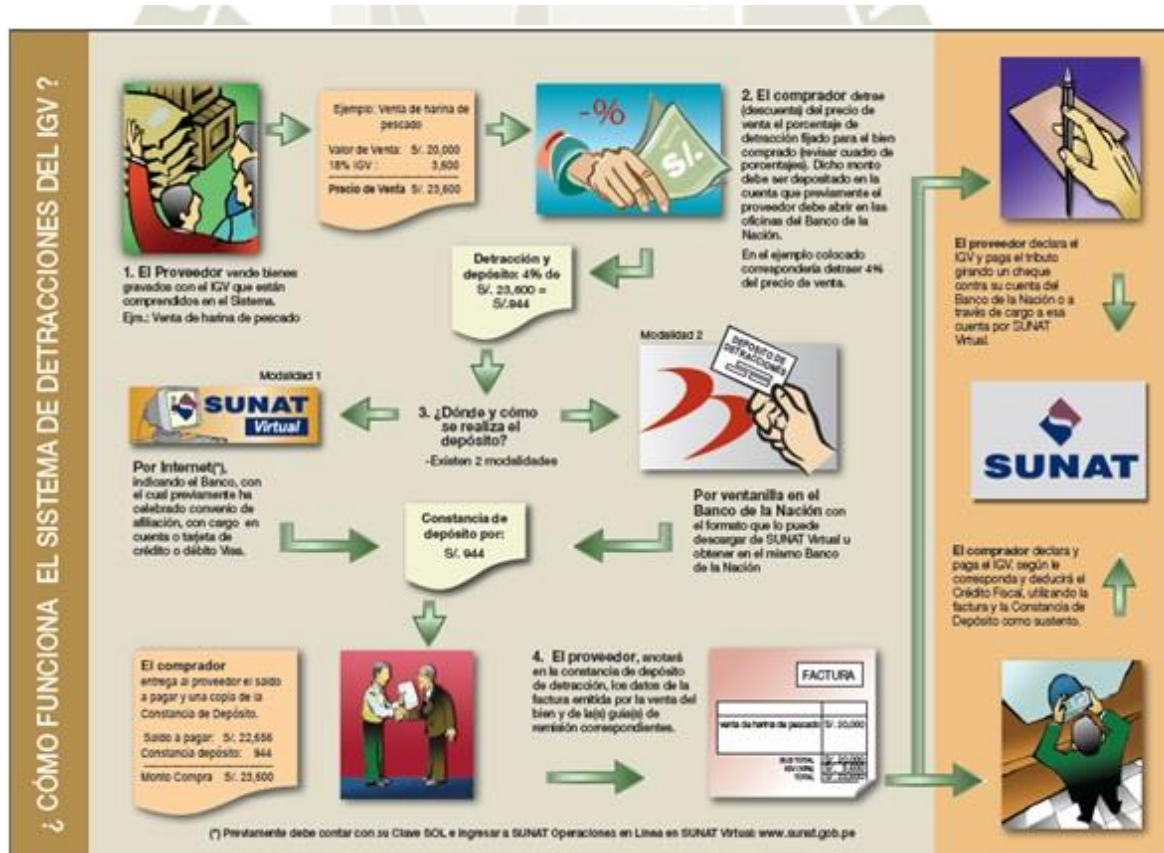


Imagen 5

Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3142-03-en-la-prestacion-de-servicios-empresas>.

Como se ha precisado anteriormente el SPOT como herramienta de recaudación es flexible en cuanto al tipo de operaciones, bienes y servicios afectos al sistema, las mismas que se encuentran distribuidas de forma expresa en tres anexos que se muestran a continuación, acorde al periodo de investigación, considerando los cambios normativos que generaron variantes en la relación de los bienes sujetos al sistema.

Anexo I

La última modificatoria al anexo I fue introducida mediante la Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT publicada el 04 de octubre de 2017, incluyéndose así las operaciones de venta de los siguientes bienes en las que el porcentaje a detraer es homogéneo, siendo de obligatoria aplicación cuando el importe de la operación es mayor a media (1/2) UIT, para este efecto deberá considerarse el valor de la UTI que se encuentre vigente a la fecha en la que inicie el traslado de bienes o la fecha que coincida con el nacimiento de obligación tributaria, lo que suceda primero.

En este anexo también se ha establecido que tipo de transacciones consideradas “operaciones de venta” “según la ley del IGV genera la obligación de detraer y cuales se encuentran excluidas, a pesar haber sido también tipificadas como “operaciones de venta” para efectos tributarios.

N°	DEFINICIÓN	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJE
1	Azúcar y melaza de caña	Bienes perteneciente a las subpartidas nacionales 1701.13.00.00, 1701.14.00.00, 1701.91.00.00, 1701.99.90.00 y 1703.10.00.00.	10%
2	Alcohol etílico	Bienes correspondientes a las subpartidas nacionales 2207.10.00.00, 2207.20.00.10, 2207.20.00.90 y 2208.90.10.00.	10%”

Tabla 2

Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3141-02-en-la-venta-de-bienes-empresas>

Anexo II

En este apartado se ha considerado la operación de venta de bienes, siempre que el importe de la transacción comercial sea mayor a S/. 700.00 soles, tenemos así los siguientes bienes con su correspondiente porcentaje de detracción aplicable a partir del 01 de enero del 2015:

- Recursos Hidrobiológicos (4%).
- Maíz amarillo duro (4%).
- Arena y Piedra (10%)
- Residuos, desechos, subproductos, recortes, desperdicios y sus formas primarias derivadas. (15%).
- Carnes y demás despojos comestibles. (4%)
- Harina de pescado, pellets, moluscos, crustáceos y demás invertebrados acuáticos. (4%)
- Madera (4%)
- Oro que se encuentre gravado con el IGV (10%)
- Minerales metálicos no auríferos (10%).
- Bienes que se encuentren exonerados del IGV. (1.5%).
- Minerales no metálicos (10%).

Al respeto cabe precisar que la normativa que regula el anexo I, contempla para cada uno de los bienes afectos al SPOT el detalle del número de la partida o sub partida arancelaria según corresponda, a efecto de que el obligado a detraer pueda identificar si el bien objeto de la transacción es considerado materia de detracción.

Asimismo, mediante Resolución de Superintendencia N° 082-2018/SUNAT, se incorporan al Anexo II los bienes gravados con el IGV por renuncia a la exoneración de este impuesto y el Aceite de Pescado, aplicable desde el 01 de abril de 2018 y de acuerdo a lo siguiente :

- Bienes que se encuentren gravados con el IGV, en mérito a la solicitud de renuncia a la exoneración del impuesto por parte del contribuyente. (10%).
- El aceite de Pescado (10%).

Posteriormente a través de la Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT publicada el 04.10.2017 se incorporó al Anexo II las transacciones en las que se comercialice la caña de azúcar, como afectas al sistema en los siguientes términos:

	DEFINICIÓN	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJE
4	<u>Caña de azúcar</u>	Se incluye los Bienes cuya ubicación arancelaria nacional corresponde a 1212.93.00.00.	10%

Tabla 3

Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3141-02-en-la-venta-de-bienes-empresas>

Anexo N° III

El anexo III se caracteriza por incluir como operaciones sujetas al sistema a las transacciones comerciales consideradas como “prestación de servicios”, y al igual que el anexo II solo se genera la obligación de deducir siempre que el importe de estas sea mayor a S/. 700.00 soles; cabe precisar que de forma similar a los bienes contenidos en los anexos anteriores, la norma ha detallado los números de partidas y sub partidas arancelarias con la finalidad de que el sujeto obligado a efectuar la deducción pueda diferenciar si se trata de un bien afecto o no al sistema, dentro de los cuales están sujetos los siguientes. (Superintendencia Nacional de

Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT, 2017)

- Tercerización e intermediación laboral, independientemente del nombre que las partes que intervienen en la transacción le asignen. Este apartado incluye también Contratos de Gerencia así como servicios de alta especialización y/o complementarios (10%),
- El Arrendamiento de Bienes, extendiéndose incluso la afectación al sistema a servicios como la cesión en uso o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles (10%). Quedando exceptuados de forma expresa los contratos de Leasing o Arrendamiento Financiero.
- La actividad de Mantenimiento y Reparación de bienes muebles, incluyendo a naves y aeronaves, según las definiciones de la Ley del IGV (10%).
- El servicio de Mantenimiento de carga y descarga (desestiba) de bienes, tarja y movilización, la normativa también regulada la definición de ambas operaciones (10%). Quedando exceptuados de forma expresa los servicios prestados a través de los operadores de comercio exterior.
- Otro tipo de servicios empresariales incluyéndose a las siguientes actividades desarrolladas a nivel comercial: jurídicas, de contabilidad, auditoria, investigación de mercados, encuestadoras, asesoramiento y gestión empresarial, arquitectura e ingeniería, publicidad, limpieza de edificios, seguridad, investigación, así como las actividades de empaque y envase. Cabe señalar que para conocer la descripción de detallada de las actividades mencionadas y su ámbito de aplicación, corresponde remitirnos a la Clasificación Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas (10%). Quedando también exceptuados de forma expresa los servicios prestados a través de los operadores de comercio exterior.
- Los servicios de comisión mercantil, o comúnmente denominados “Comisionistas”, quedando excluidos de esta definición los corredores de bolsa, empresas del sistema financiero y de seguros, así como los agentes de Aduana (10%).
- El servicio de transportes de personas prestado por vía terrestre, siempre que el comprobante de pago emitido producto de la transacción otorgue derecho al crédito fiscal (10%).

- Los Contratos de Construcción, quedando exceptuadas las actividades que sólo impliquen el arrendamiento, cesión o subarrendamiento de maquinaria o equipos de construcción con operario incluido (4%).
- Finalmente, demás servicios que se encuentren gravados con el IGV (10%), no obstante la normativa excluye las siguientes actividades: Servicios prestados por empresas del sistema financiero, por el Seguro Social de Salud, por la Oficina Nacional Previsional, expendio de comidas y/o bebidas en establecimientos abiertos al público, servicio de alojamiento no permanente, servicios postales, entre otras.

El último cambio normativo a la fecha del desarrollo de la investigación en cuanto al ámbito de aplicación se realizó mediante Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT, estableciendo que a partir del 01 de abril de 2018 el porcentaje del monto a detracer variaba del 10% al 12%, el cambio que sería aplicable respecto de aquellas operaciones comerciales en las que el nacimiento de la obligación de pago del IGV se origine a partir de la referida fecha. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT, 2018). En este punto es importante mencionar que la aplicación del nuevo porcentaje no se encuentra vinculada a la fecha en la que se considera nace la obligación de detracer, sino a la fecha del nacimiento de la obligación tributaria del IGV que en la práctica podrían ser en momentos y fechas distintas.

- Servicio de Intermediación Laboral y Tercerización, al margen de la denominación acordada entre las partes de la transacción (12%).
- Actividades de mantenimiento y reparación de bienes muebles, considerando inclusive a las naves y aeronaves (12%).
- Los servicios empresariales conforme al detalle de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas (12%).
- Así como también a las demás actividades que se encuentran gravadas con el IGV (12%),

Cabe precisar que la Resolución de Superintendencia N° 183.2004/SUNAT establece las operaciones que se encuentran exceptuadas de la aplicación del SPOT, mencionando supuestos específicos para cada uno de los anexos como se aprecia a continuación:

Para el Anexo I el artículo 3° de la referida resolución establece que el sistema de detracciones no se aplicará cuando se emita los siguientes comprobantes de pago:

- a) Póliza de adjudicación, por operaciones de remate o adjudicación efectuada por martillero público o cualquier entidad que remata o subasta bienes por cuenta de terceros.
- b) Liquidaciones de Compra (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 183.2004/SUNAT, 2004).

En el caso del Anexo II las operaciones exceptuadas del SPOT aparecen reguladas en el artículo 8° de la misma Resolución, disponiendo que no se aplicará el sistema cuando:

- a) El importe de la operación sea igual o menor a S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Nuevos Soles).
- b) Se emita comprobante de pago que no permita sustentar gasto o costo para efectos tributarios, ni de derecho a crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio relacionado con la devolución del IGV, por ejemplo, cuando se emita una boleta de venta en la operación. No obstante, en este último supuesto subsiste la obligación de detraer cuando el sujeto adquirente se trate de una entidad del Sector Público Nacional, salvo que se trate de entidades estatales que se dedican a ejercer actividad empresarial.
- c) Cuando el comprobante de pago emitido sea liquidación de compra, evidentemente porque se trata de un comprobante que por su naturaleza y operatividad asegura el pago del IGV y/o Impuesto a la Renta a través de la retención a cargo del adquirente.
- c) Así también configura una situación exceptuada del sistema de detracciones cuando se emita cualquiera de los denominados documentos autorizados, o cuando los sujetos indicados en el siguiente cuadro emitan comprobante de pago electrónico por las operaciones señaladas: (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 183.2004/SUNAT, 2004)

	SUJETO	OPERACIONES
i)	Las administradoras privadas de fondos de pensiones	Cualquiera
ii)	Los centros de inspección técnica vehicular a que se refiere el artículo	El servicio de inspección técnica vehicular a del artículo 4° del Reglamento Nacional de Inspecciones Técnicas Vehiculares.

	4° del Reglamento Nacional de Inspecciones Técnicas Vehiculares.	
iii)	Las empresas que se dedicadas al transporte ferroviario público de pasajeros.	El transporte ferroviario público de pasajeros. Exceptuándose los servicios que emplea la vía férrea local.
iv)	Las empresas de transporte acuático (lacustre, marítimo o fluvial) de mercancías a nivel nacional.	El servicio derivado de un contrato de transporte de mercancías (fluvial, lacustre o marítimo). Siempre que genere la emisión de Conocimiento de Embarque.
v)	Empresas de transporte aéreo de carga a nivel nacional.	El servicio derivado de un contrato de transporte aéreo de carga. Siempre que genere la emisión de una Carta Porte Aéreo.
vi)	Empresas de transporte aéreo no regular (Servicio de transporte aéreo especial de pasajeros).	El servicio de transporte aéreo especial y/o no regular de pasajeros.

Tabla 4

Fuente: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3142-03-en-la-prestacion-de-servicios-empresas>

Finalmente, para el anexo III las operaciones exceptuadas se encuentran enumeradas en el artículo 13° del mismo texto normativo, contemplándose las mismas operaciones exceptuadas del anexo II, con la única diferencia que el usuario del servicio o quien encargue la construcción, tengan la condición de no domiciliados, según lo dispuesto por el artículo 7° y 8° de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.2.2. El SPOT en la Venta de Bienes Inmuebles gravada con IGV.

En el año 2013 se incluye al Sistema de Detracciones a las operaciones de venta de bienes inmuebles gravadas con el IGV, mediante Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, aplicándose a este sector una tasa del 4% de detracción sobre el importe de

la operación. A diferencia de los anexos precedentes el porcentaje a detraer se aplica sin importar el monto de la operación. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, 2013)

La Administración Tributaria decide incluir a al sector comercial de venta de inmuebles luego de evaluar a los contribuyentes respecto de su comportamiento tributario y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculas al impuesto general a las ventas (IGV), cuando se ejecutaba la primera venta de inmuebles que realizaban los constructores de los mismos, obteniendo como resultado indicadores que revelaban el incumplimiento tributario de los operadores comerciales del referido sector.

Es por ello que en el caso de venta de inmueble sujetas al SPOT, se establece la obligación de acreditar el pago de la totalidad del depósito ante los notarios, quienes además deben informar a la SUNAT, a través de una declaración de carácter informativo denominada “Declaración de Notarios - PDT 3520”, reportando a la Administración Tributaria todas las operaciones económicas y patrimoniales realizadas contenidas en escrituras públicas que contengan actos como son: transferencia o cesión de bienes muebles o inmuebles, compra venta, donación, permuta, anticipos de legítima, arrendamiento financiero, contratos de mutuo, fideicomiso y colaboración empresarial entre otras. (Superintendencia Nacional de Aduanas Y Administración Tributaria, 2018)

Este cambio normativo se desarrolló sobre la base del principio de colaboración y solidaridad a efecto de coadyuvar a la recaudación, incidiendo de manera positiva en los indicadores.

En este tipo de operaciones se dispone como sujetos obligados a efectuar el depósito a (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT, 2013).

- a) **El adquiriente**, cuando se le emita y entregue un comprobante de pago que le otorgue derecho a crédito fiscal o que le permita sustentar costo o gasto para efecto tributario, como por ejemplo cuando reciba una factura de parte de la empresa constructora.
- b) **El Vendedor**, del bien inmueble cuando el comprobante de pago que corresponda emitirse y otorgarse según la legislación de comprobantes de pago, no permita ejercer el derecho a crédito fiscal, ni tampoco sustentar costo o gasto para efecto tributario; o cuando reciba el importe total de la operación, y no se le haya acreditado el depósito

correspondiente. En ambos casos nos encontraríamos ante la figura denominada como “auto detracción.”

Así también, existe en este tipo de operaciones momentos oportunos para realizar el depósito que se encuentran previstos en el artículo 8° de la Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT dependiendo si el obligado a efectuar el depósito es el adquiriente o el vendedor.

2.2.3. El SPOT en la Venta de Bienes gravados con IGV.

El IVAP o Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, es un tributo que fue creado por la Ley N° 28211, con el propósito de gravar la primera vena de arroz pilado en el país, incluyendo también ciertas variedades de arroz conforme a la partida arancelaria asignada y la importación definitiva de arroz pilado.

En este punto debemos comprender que se considera arroz pilado, al arroz descascarado y blanqueado en un Molino y que es preparado para su comercialización y consumo final. La norma también precisa que la primera venta es aquella que se realiza luego de pilar el arroz en el molino, operación en la que puede intervenir el agricultor, acopiador o comercializador. (Ley N° 28211, de 2004)

Este tipo de operaciones han sido consideradas dentro del ámbito de aplicación del sistema, relativamente desde la creación del SPOT, según el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT, la obligación de detraer está condicionada al importe de la operación, siendo aplicable en los casos en que sea mayor a S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Nuevos Soles) o cuando la suma del importe de varias operaciones correspondientes a bienes trasladados por cada unidad de transporte, sea mayor a S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Nuevos Soles). (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT, 2004)

En este tipo de transacciones se aplicará el porcentaje de (3.85%) sobre el monto de la operación; cabe precisar que el depósito debe realizarse antes del retiro de los bienes del Molino o Almacén previo a la primera venta.

En cuanto a los sujetos obligados a efectuar el depósito del monto detraído según el artículo 5° de la misma resolución, en principio es el adquiriente, no obstante existen situaciones en las que el proveedor debe asumir la obligación de detraer como son:

- a) Cuando como parte del acuerdo de la operación comercial el proveedor se obliga a ejecutar el traslado y entrega de los bienes, independientemente de que el servicio de transporte sea realizado de forma directa o por medio de un tercero. Adicionalmente la suma del monto de las operaciones correspondientes debe superar la cantidad de S/. 700.00 (Setecientos y 00/100 Soles).
- b) Cuando haya recibido en pago el importe total de la operación y el adquiriente no le exhiba la constancia de depósito
- c) En el caso que la venta se realice por medio de la Bolsa de Productos.

Finalmente, la misma resolución también califica como operación exceptuada del sistema las transacciones en las que se emita póliza de adjudicación con ocasión del remate o adjudicación por los martilleros públicos o entidades que rematen o subasten bienes por cuenta de terceros.

2.2.4. El SPOT en el transporte de Bienes por vía terrestre.

La Administración Tributaria en el año 2006 y mediante Resolución de Superintendencia, decidió incluir como operación sujeta al sistema de detracciones al servicio de transporte de bienes por vía terrestre gravado con el IGV. En este sector comercial a diferencia del resto de operaciones afectas al SPOT, corresponde verificar no solo el importe de la operación, sino también el valor referencial, eligiendo como monto base sobre el que se aplicará el porcentaje de detracción, el que sea mayor a S/.400.00 (cuatrocientos y 00/100 Nuevos Soles). (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, 2006)

En este tipo de operaciones también se encuentran afectas al sistema las subcontrataciones totales o parciales que realice el prestador del servicio de transporte de bienes por vía terrestre.

Cabe precisar que en este ámbito, no se incluyen los servicios de transporte de bienes realizado por vía férrea ni transporte de equipaje de pasajeros cuando estos servicios concurren con el transporte de pasajeros y transporte de caudales o valores

En cuanto a los obligados y el momento en que debe efectuarse el depósito del monto detruido, la norma establece determinadas situaciones calificando como obligado tanto al usuario como al proveedor.

Así también la norma establece operaciones como operaciones exceptuadas las siguientes (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT, 2006):

- a) Aquellas en las que se emita comprobante de pago que no otorgue derecho a crédito fiscal, saldo a favor del exportador o cualquier otro beneficio relacionado con la devolución del IGV. Salvo que el usuario sea una Entidad del Sector Público que realice actividad empresarial del Estado.
- b) Cuando el usuario del servicio tenga la condición de no domiciliado, según lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta.

2.2.5. El SPOT en el Transporte de Pasajeros por vía terrestre.

En cuanto al sector comercial dedicado al servicio de transporte de pasajeros por vía terrestre, la Administración Tributaria dispuso su inclusión al SPOT, siempre que el vehículo en el que se preste el servicio transite por los puntos de peaje o garitas señaladas en el anexo de la resolución correspondiente. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT, 2007)

Es importante precisar que solo se considera afecto al sistema aquel servicio que se realiza en vehículos de la clase III de la categoría M3, según lo dispuesto en el Reglamento Nacional de Vehículos aprobado mediante D.S. N° 058-2003-MTC.

En este tipo de operaciones el monto del depósito será calculado de acuerdo a los siguientes parámetros:

- a. **En el caso de garitas o puntos de peaje que hacen efectivo el cobro de tarifas en ambos sentidos, S/. 2.00 (Dos y 00/100 Nuevos Soles) por cada eje del vehículo.**
- b. **Mientras que para las garitas o puntos de peaje que cobren tarifas en un solo sentido, S/. 4.00 (Cuatro y 00/100 Nuevos Soles).**

Siendo el transportista el sujeto obligado a pagar el monto del depósito a la Administradora de Peaje (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT, 2007).

Finalmente, en aquellas situaciones en las que se emita un comprobante del pago que de derecho a crédito fiscal, por el servicio de transportes de pasajeros por vía terrestre, no corresponde aplicar el sistema de detracciones.

2.3. El Procedimiento de Recaudación en el SPOT.

Para poder entender de forma clara el sistema de detracciones y su relación con la recaudación procederemos a analizar su naturaleza jurídica apoyándonos en la doctrina, como explica Durand (2003) en su artículo publicado en la Revista Gaceta del Tribunal Constitucional:

“Una de las cualidades jurídicas que caracteriza jurídicamente al tributo, es que se define como la obligación de entregar dinero al Estado, quien en ejercicio de sus facultades coercitivas puede exigir al contribuyente la ejecución de la prestación tributaria siendo el acreedor tributario, el propio Estado; sin embargo en el sistema de detracciones el proveedor o vendedor se identifica como el acreedor del monto detruido que corresponda depositar en la cuenta de detracciones. Por lo tanto, “al no ser la detracción un tributo”, no podría extinguir deudas tributarias, ni ser pasible de la aplicación de intereses moratorios en caso de incumplimiento del depósito o si fuera efectuado en forma extemporánea; incluso tampoco podría ser objeto de cobranza coactiva. En ese sentido, al adquiriente o usuario no podría otorgársele la calidad de contribuyente ni responsable. Dentro de este contexto el SPOT constituye una obligación de carácter formal de contenido pecuniario, y una manifestación del deber de colaboración con el fisco.” (P. Sec. I)

De lo expuesto podemos concluir que en cuanto a su naturaleza jurídica el Sistema de Detracciones presenta las siguientes características:

a. El SPOT no tiene calidad de Tributo:

Cuando partimos de la idea que el sistema de detracciones no es un tributo entendemos que no se condiciona su creación al cumplimiento de los principios tributarios como son el Principio de Legalidad y de Reserva de Ley, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional en su sentencia N° la STC N° 03769-2010-PA/TC emitida a raíz del Recurso de agravio constitucional interpuesto por la empresa Central Azucarera Chucarapi Pampa Blanca S.A. en contra de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Presidente de la República y el Ministerio de Economía y Finanzas, solicitando que se le declare inaplicable el SPOT.

Al respecto el Tribunal Constitucional indicó que no se estaba frente a un nuevo impuesto sino a un mecanismo administrativo extrafiscal de colaboración con la recaudación del IGV, concluyendo el colegiado en que las exigencias del régimen tributario constitucional del artículo 74° de la Constitución sólo corresponde sean aplicadas a los tributos o los sistemas directos de pago. (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

De ese modo, el órgano constitucional reconoce que a los depósitos originados en el sistema de detracciones no se les puede atribuir la naturaleza de impuesto o tributo independiente, puesto que el sistema propiamente dicho califica como una medida administrativa enfocada en combatir la competencia desleal, la informalidad y asegurar el pago de la deuda tributaria.

b. Es un mecanismo de recaudación indirecta:

El colegiado constitucional se ha encargado de reiterar que el sistema de detracciones no representa un nuevo impuesto, en consecuencia, no tiene naturaleza de pago a cuenta, como es el caso del Impuesto a la Renta, sino que el SPOT representa en esencia un mecanismo indirecto de recaudación que asegura el pago del impuesto general a las ventas (IGV), entre otras obligaciones tributarias.

Se dice que es un mecanismo indirecto porque a diferencia de los sistemas de Retenciones y Percepciones, no produce un impacto inmediato en la recaudación fiscal, ya que no se genera la entrega directa de los montos retenidos o percibidos al fisco al incluir el importe de ambos conceptos como parte de su declaración determinativa de impuestos mensual (PDT 621); mientras que en el sistema de detracciones los montos detruidos tienen como destino inmediato la cuenta corriente (cuenta de detracciones) del vendedor del bien o proveedor del servicio, para su posterior aplicación al pago de obligaciones tributarias, pudiendo también ser objeto de liberación quedando a disponibilidad del titular de la cuenta.

c. Es una obligación formal:

El SPOT en suma, constituye una obligación impuesta al administrado, pero según refiere la doctrina y el propio Tribunal Constitucional de carácter formal,

encontrándose su creación y obligatoriedad fundamentada en el deber de colaboración o apoyo indirecto a la recaudación de tributos, ya que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no solo se recae en la obligación de cumplir con la prestación a favor del fisco (obligación sustancial) sino también abarca el deber de colaborar con la administración tributaria (obligación formal).

Incluso el Tribunal Constitucional refiere en torno a esta característica, que existen deberes especiales de contenido administrativo dentro de las relaciones del Derecho Administrativo-Tributario, y precisamente en ese espacio donde se ubica el sistema de detracciones. (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

d. No está sujeto a intereses moratorios:

Luego de determinar que el SPOT no tiene calidad de tributo, podemos inferir que al no ser un impuesto no puede generar intereses moratorios ya que en esencia no es una deuda, esta postura esta respaldada por el artículo 28° del Código Tributario, dispositivo que detalla los componentes de la deuda tributaria refiriendo que se encuentra constituida por el tributo, multas y los intereses; y que estos a su vez comprenden el interés moratorio que se aplica a las multas y pagos extemporáneos, además del interés propio del aplazamiento y/o fraccionamiento. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, de 2013)

Incluso la doctrina se ha encargado de establecer como característica del Sistema de Detracciones la imposibilidad de la generación de intereses por un depósito de detracciones extemporáneo, como se ha indicado en el libro Detracciones, Percepciones y Retenciones Sistema de Pago Adelantado del IGV, ya que carece del carácter de deuda tributaria. (Entrelíneas, 2007, p.10)

Para finalizar en este punto el SPOT no genera intereses al no tener carácter de deuda tributaria, pero si representa una obligación de carácter formal.

e. El sujeto obligado no es contribuyente, responsable o sustituto:

Como se ha detallado largamente el SPOT en esencia no es un tributo, y no representa una obligación de carácter tributario sino de carácter formal o administrativo; es decir en el SPOT no existe el denominado hecho imponible o un supuesto hipotético cuya realización por un sujeto en un determinado lugar y momento, genere el nacimiento de la obligación tributaria.

Cuando decimos que el sistema de detracciones, no es una obligación tributaria estamos indicando que el precepto legal del SPOT no contiene la hipótesis de incidencia como ocurre con las obligaciones de contenido meramente tributario, así lo ha expresado Carmen del Pilar Robles Moreno docente de Derecho Tributario en de la Pontificia Universidad Católica del Perú y UNMSM. (2008): La hipótesis de incidencia engloba aquellos actos que de ocurrir convierten el mandato en obligación, además de establecer las cualidades del sujeto obligado. Además de contener de forma implícita los cuatros aspectos: subjetivo, objetivo, temporal y espacial. (p.42)

Entonces el obligado a efectuar el depósito en el sistema de detracciones, no podemos llamarlo contribuyente, responsable o sustituto como sucede en la obligación tributaria, sino “terceros colaboradores de la administración tributaria (SUNAT)” ya que el SPOT se fundamenta en el principio de solidaridad y se adapta al cumplimiento del deber de colaboración a cargo del contribuyente, en merito a la existencia del Estado Social y Democrático de Derecho como ha señalado el Tribunal Constitucional, al considerar que la lucha contra las desigualdades sociales se genera en el marco del Estado social y democrático de derecho, al considerar a terceros colaboradores precisamente para mitigar la desigualdad en el sostenimiento del gasto público derivada de la evasión tributaria. (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

2.3.1. Finalidad del SPOT.

Como se ha señalado en el punto anterior, el SPOT constituye un mecanismo cuyo propósito es recaudar de forma indirecta, a través de la generación de fondos para de esta forma asegurar el pago de deudas tributarias, como refiere el artículo 2.1° del Decreto Legislativo 940°. Sin embargo, la Administración Tributaria tiene como misión encontrar el equilibrio entre la presión tributaria y el fomento del cumplimiento voluntario de obligaciones, reduciendo así los costos de cumplimiento.

De manera que el sistema de detracciones no solo representa un mecanismo de recaudación fiscal, sino también extrafiscal, al buscar reducir la competencia desleal fundamentada en el incumplimiento tributario de algunos de los agentes de la cadena de producción, comercialización de bienes o prestación de servicios.

Cabe precisar que en nuestro país este tipo de mecanismos tienen a ser empleadas en circunstancias determinantes para la economía del país como es la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, buscando de alguna forma contribuir a la mejora de los procedimientos de fiscalización teniendo a la Administración Tributaria como agente de control, asegurando así el pago de tributos en sectores y transacciones comerciales que presentan altos índices de incumplimiento tributario, logrando incrementar la recaudación a través del crecimiento de la base tributaria.

En este punto es importante mencionar las principales ventajas que tiene el SPOT según lo analizado por el colegiado del máximo órgano constitucional: “A pesar que con el sistema de detracciones no se aseguran los fines de recaudación definitiva, por cuanto existe la figura de liberación de fondos, al ser una cuenta empleada efectivamente para el pago de obligaciones tributarias, destacan las siguiente ventajas: a) representa un sistema de control del fisco a través de controles contable o en carretera a través de la instalación de garitas, obligando a vincular cada operación con un depósito específico, combatiendo así la evasión; y b) permite generar un fondo con relación a las operaciones efectuadas, facilitando que las operaciones detectadas se concreten en el cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias correspondientes. (Tribunal Constitucional, Expediente N° 03769-2010-PA/TC)

El SPOT como mecanismo de recaudación fiscal y extrafiscal contribuye de alguna forma ampliar la base tributaria, debido a que el sistema genera una expansión de obligatoriedad respecto de determinadas transacciones, elevando así la recaudación a través del crecimiento de los ingresos tributarios para el país.

Cabe precisar que el presente trabajo de investigación no está en contra del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, pues como se ha expuesto su aplicación en ciertos sectores económicos generan importantes ventajas en la recaudación, siendo la principal para la autora del proyecto, la posibilidad de ampliar la base tributaria y que la presión fiscal vaya de la mano con el fomento del cumplimiento voluntario de obligaciones, todo ello es parte de lo que representa una tributación justa; lo que se busca con el presente trabajo es poner de manifiesto una deficiencia del sistema que es contraproducente al concepto de una

tributación justa. El Ingreso como Recaudación, no comparte la naturaleza jurídica ni la operatividad del SPOT, por el contrario su aplicación representa una doble sanción para el administrado, afectando entre otros aspectos, la liquidez empresarial como se explicará más adelante.

2.3.2. Liberación de Fondos en el SPOT.

Para el presente trabajo, es necesario desarrollar el procedimiento denominado como Liberación de Fondos en contrapartida con los depósitos efectuados como parte del Sistema de Detracciones.

Como se ha explicado el Sistema de Detracciones es considerado un mecanismo indirecto de recaudación, puesto que a diferencia de los demás sistemas administrativos del IGV no genera entrega inmediata de los montos detraídos al fisco, por el contrario, el dinero permanece en la cuenta del titular hasta que el contribuyente decida utilizarlos en el pago de alguna deuda tributaria o que medie Resolución de Intendencia se disponga el Ingreso por Recaudación.

No obstante, aunado a estos procedimientos existe una figura que le permite al contribuyente titular de la cuenta disponer en algún momento de los fondos depositados, para ello la norma ha previsto en el artículo noveno del Decreto Legislativo N° 940 tres situaciones que compilan el destino de los montos depositados, considerando la libre disposición de fondos como uno de ellos, naciendo de esta forma el procedimiento denominado Liberación de Fondos.

Conceptualmente hablando el procedimiento de Liberación de fondos según el portal web de la Administración Tributaria es definido al contribuyente de la siguiente forma: “Respecto de aquellos fondos que obran en las cuentas de detracciones y que luego de ser empleados en el pago de deudas tributarias, no se hubieren agotado, serán considerados de libre disposición (devolución para el titular de la cuenta), permitiendo que el contribuyente pueda disponer de los referidos fondos sin limitación alguna.” (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2018)

Sin embargo, este beneficio está sujeto al cumplimiento de determinadas condiciones que el mismo texto legal ha establecido en el literal a) del artículo 9° del Decreto Legislativo 940° como son:

- No tener deuda pendiente de pago.
- Tenga la condición de No Habido.
- Incurrir en la infracción contemplada en numeral 1° del artículo 176° del Código Tributario, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos (Decreto Supremo N° 155-2004-EF, 2004).

3. La Aplicación del Principio Non Bis In Idem con relación a la Empresa

3.1. El Principio Non Bis In Idem en el Derecho Tributario.

El vocablo latín “Non Bis In Idem” incorporado como principio, derecho, prohibición y garantía constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, significa “No dos veces lo mismo”, cabe resaltar que en cuanto a su nominación tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se emplea indistintamente el aforismo “Non Bis In Idem” y/o “Ne Bis In Idem”.

La trascendencia del Non Bis In Idem en nuestro sistema radica en su contenido constitucional por el cual ninguna persona puede ser procesada ni condenada dos veces por un mismo hecho; si bien es cierto inicialmente el referido principio fue incorporado con el propósito de ser aplicado en el ámbito del derecho penal, posteriormente considerando el carácter constitucional de esta garantía y su vinculación con otros principios del mismo orden, fue menester incorporarlo a otras ramas del derecho, llegando a desarrollar su propio contenido y fundamento.

Como refiere Canchari (2009): “Al principio la aplicación del Principio Nos Bis In Idem estuvo orientada al derecho penal, sin embargo luego del desarrollo de la actividad administrativa del Estado, su alcance se extendió al campo del derecho administrativo como órgano ejecutar de la potestad sancionadora del Estado.” (p. 183)

La doctrina en general resalta la supremacía constitucional del Non Bis In Idem, convirtiéndose en el instrumento jurídico que limita la potestad sancionadora del Estado tanto en materia penal como administrativa. Mientras que el Tribunal Constitucional ha emitido pronunciamiento al respecto refrendándolo como garantía del Estado Constitucional y Democrático de Derecho, al imponer límites a la facultad sancionadora del Estado otorgando seguridad jurídica al ciudadano.

Es importante mencionar que el Non Bis In Idem no se encuentra establecido literalmente en nuestro texto constitucional, sin embargo como se ha descrito en párrafos anteriores tanto la doctrina como la jurisprudencia dentro de un sentido amplio de interpretación lo han vinculado con la garantía de la cosa juzgada regulada de forma expresa en el artículo 139° inciso 13° de la Constitución Política del Perú.

De manera que en la actualidad el Principio del Non Bis In Idem tiene un contenido propio, desarrollado desde una doble vertiente, una sustantiva y otra procesal como refiere Canchari (2009) en su artículo El Principio de Ne bis in ídem y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: “En mérito a su vertiente sustantiva, ningún sujeto puede ser castigado dos veces por el mismo hecho; y desde su vertiente procesal, se prohíbe perseguir o juzgar dos veces por un mismo, hecho y fundamentos a un mismo sujeto. De esta manera se establece una importante garantía, restringiendo la potestad sancionadora del Estado, evitando la posibilidad de exponer a cualquier persona a un doble riesgo de sanción y persecución. (p. 183-184)

Así también otro sector de la doctrina y la jurisprudencia encuentran al Non Bis In Idem implícito en los principios de Legalidad, Debido Proceso y Proporcionalidad; como refiere Cassagne (2010): “Constituye un principio derivado del derecho natural que representa una garantía constitucional innominada, en virtud de la cual una persona no puede ser procesada ni sancionada dos veces por un mismo hecho; el referido principio se encuentra fundamentado en el debido proceso legal. Así también, tiene como sustento la garantía de razonabilidad de los actos del Estado, al considerar que de permitirse una segunda condena por un mismo hecho, se produce una innegable desproporción entre la falta y la sanción. En la jurisprudencia de la Corte Suprema, el carácter de esta garantía constitucional ha sido admitida, sin profundizar en su fundamentación positiva.” (p. 576)

De lo expuesto en el párrafo anterior consideramos que la relación del Non Bis In Idem con el principio del Debido Proceso nace precisamente dentro de ese conjunto de garantías que ofrece el sistema jurídico a efecto de otorgar protección al administrado, tanto dentro de un proceso judicial como administrativo.

Así también dentro de la esfera del debido proceso encontramos al principio de Legalidad, el mismo que garantiza que todas las actuaciones de los órganos estatales deben estar sometidas tanto a la ley como a los principios del ordenamiento jurídico como refiere Allan Brewer (2008): “El principio de legalidad, implica que las actividades que efectúe la

Administración Pública se sometan al derecho, pero también como ocurre con el procedimiento administrativo, a los principios que forman parte del derecho positivo, por lo tanto toda actividad contraria a los mismo deben sr controladas por la jurisdicción contenciosa administrativa.” (p. 181)

Recordemos que el principio Non Bis In Idem fue positivizado no sólo por el derecho penal, sino también por el Derecho administrativo aplicable en los procedimientos sancionadores.

Evidentemente y en este orden de ideas, no podemos dejar de mencionar la relación que guarda el principio materia de estudio con el principio de Proporcionalidad, definido como aquel que obliga a la Administración Pública no solo a actuar con sujeción a los fines establecidos en ley, sino también a emplear los medios idóneos para su cumplimiento en el marco de la razonabilidad, es decir guardando una relación lógica entre el objeto y el fin; sin alterar los principios y/o garantías, como describe Dromi (2005): “El principio de razonabilidad permite preservar el valor de justicia, prohibiendo que los órganos del Estado alteren los principios, garantías y derechos constitucionales. La Razonabilidad garantiza una relación lógica y proporcional entre el objeto y el fin, el consecuente y los antecedentes; en mérito de esta garantía los entes públicos deben valorar razonablemente el hecho y el derecho, a efecto de disponer la aplicación de medidas proporcionadas y adecuadas al fin u objeto que pretende lograr el ordenamiento jurídico.” (p. 76)

El Non Bis In Idem junto a las garantías y principios mencionados delimitan la actuación del Estado en cuanto al ejercicio del Ius Puniendi o potestad punitiva traducida como la capacidad y/o facultad de imponer sanciones, castigos o reprimir el incumplimiento de las normas del ordenamiento jurídico por parte de los ciudadanos.

En este sentido la Corte Suprema ha establecido que el poder punitivo del Estado se manifiesta a través de dos vertientes sancionadoras o dos potestades sancionadoras, la penal y la administrativa, ambas contienen el mandato imperativo de la Ley respecto de alguna determinada conducta del sujeto infractor. (Poder Judicial, Expediente 86-1997, 1997)

En este sentido la potestad sancionadora en materia administrativa es una manifestación de la potestad punitiva del Estado y es ejercida por los órganos de la Administración Pública respetando los principios generales del derecho, de ahí nace el Derecho Administrativo Sancionador y le son aplicables principios específicos como son: Principio de Legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, non bis in ídem, etc. Para efectos del presente trabajo de investigación es necesario mencionar que los referidos principios que son aplicables en un

procedimiento administrativo sancionador, también son de aplicación en un procedimiento tributario sancionador, el mismo que la propia doctrina ha calificado como en esencia administrativo.

En el marco de la potestad sancionadora administrativa de forma expresa en la Ley General de Procedimientos Administrativos en el artículo 230°, se encuentran plasmados los principios especiales aplicables a la potestad sancionadora de todas las Entidades Públicas, compilando junto al Non Bis In Idem, el principio de Legalidad, Debido Procedimiento, Razonabilidad, Tipicidad y Concurso de Infracciones.

En la norma administrativa por el principio Non Bis In Idem, queda prohibido imponer de forma sucesiva o simultánea una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento. Como se aprecia de la definición extraída del propio texto legal, el principio materia de estudio ha desarrollado un contenido propio y fundamento que procederemos analizar más adelante.

No obstante, circunscribiendo la presente investigación al ámbito tributario es necesario mencionar dos ideas relevantes a considerar en un cuanto a la potestad sancionadora tributaria y el Non Bis In Idem. Lo primero que debemos tener en cuenta es la determinación de la infracción es en forma objetiva y sancionada de manera administrativa.

Y lo segundo es que el Código Tributario en el artículo 171° también regula sus propios principios aplicables a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, sin embargo la referida regulación sólo es de forma enunciativa, es decir a diferencia del artículo 230° de la Ley General del Procedimiento Administrativo, no desarrolla el contenido de cada uno de los principios, incluso deja abierta la posibilidad de aplicar otros principios en materia sancionadora.

De esta forma la potestad sancionadora tributaria deberá enmarcarse en los principios de: Legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y como refiere la misma norma “otros principios aplicables.”

Por tanto, al no existir un concepto propio del Non bis In Idem en el Código Tributario, y considerando la naturaleza del procedimiento y la forma de sancionar, corresponde emplear la misma definición contemplada en el artículo 230° de la Ley General del Procedimiento Administrativo, así como recurrir a los aportes en materia de interpretación del Tribunal

Constitucional y la Jurisprudencia, como en efecto se ha considerado en el desarrollo en el presente trabajo de investigación.

Así también, resultada pertinente mencionar que el artículo 171° del Código Tributario fue introducido en el año 2007 en mérito a una modificatoria del Decreto Legislativo N° 981° sustituyendo al texto denominado como “Concurso de Infracciones” por el título actual “Principios de la Potestad Sancionadora.”

En mérito a la potestad sancionadora, la Administración Tributaria se encuentra facultada a sancionar administrativamente la comisión de infracciones a través de la imposición de penas pecuniarias, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, comiso de bienes, así como con suspensión de autorizaciones, licencias, concesiones o permisos, que el propio Estado otorga al administrado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Para efectos del presente trabajo de investigación es necesario reparar en el objeto y naturaleza de las sanciones administrativas, al respecto Cassagne (2010) en su libro de Derecho Administrativo, en el capítulo las Sanciones Administrativas, hace referencia a las diferentes sanciones que aplica la administración en mérito a su potestad sancionatoria y su trascendencia. En cuanto al tipo de sanciones señala que por un lado existen aquellas que cuyo objeto se traduce en la retribución del perjuicio o daño que se causa al Estado, de naturaleza eminentemente patrimonial, pero también junto a estas la administración pública puede aplicar mecanismos represivos y preventivos que pretenden sancionar el incumplimiento del deber de contribuir o de colaborar. (p. 560)

En el presente trabajo de investigación se estará enfocando el principio Non Bis In Idem respecto de las sanciones administrativas de naturaleza patrimonial y de contenido pecuniario equiparable a la denominada multa, conceptualizada y caracterizada como la sanción más empleada en el campo contravencional, la misma que consiste en la obligación de entregar sumas de dinero determinadas por la Administración, como consecuencia de una violación normativa, los importes a pagar se liquidan acorde a los montos publicados de forma previa y son cognoscibles por los administrados. (Cassagne, 2010, p.579)

Al respecto y considerando su naturaleza patrimonial, está no puede ser confiscatoria, como menciona el mismo autor, a pesar que la sanción de multa de forma significativa el patrimonio de la persona, esa lesión no debe ser confiscatoria. (Cassagne, 2010, p.580)

Como se aprecia el Non bis In Idem como principio le ofrece al administrado la garantía de no ser sancionado dos veces por la misma causa (hechos y fundamento) en el marco de un Estado Constitucional y Derecho, de esta manera le impone límites a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria generando seguridad jurídica en el contribuyente.

En un Estado moderno la seguridad jurídica tiene implicancia directa en la solidaridad social, existiendo entre ambos valores una relación de concordancia o de correspondencia, es decir, uno no se da sin el otro, de manera que no es posible describir un escenario de seguridad jurídica sin solidaridad social y viceversa. La solidaridad social representa la igualdad sostenida en la seguridad jurídica y sus principios. (Dromi, 2005, p.70)

Por lo tanto la seguridad jurídica que garantiza el principio del Non Bis In Idem, se traduce en certeza, publicidad y razonabilidad para el administrado, expresándose en la existencia de un ordenamiento jurídico coherente, armónico y preciso que otorgue estabilidad a los derechos y garantías.

3.2. La Triple Identidad de Sujeto, Hecho y Fundamento.

Como se ha precisado en el punto anterior, el Non Bis In Idem como principio y garantía ha sido desarrollado por la doctrina, jurisprudencia y el Tribunal Constitucional, adquiriendo así su propio contenido y fundamentos con el propósito de generar mayor eficiencia y utilidad a la potestad sancionadora del Estado así como otorgar las garantías debidas para la defensa del administrado.

En este sentido para determinar una probable vulneración al principio Non Bis In Idem, necesariamente debe existir lo que la doctrina y la jurisprudencia han denominado la triple identidad: Identidad de sujeto, identidad de hecho e identidad de fundamento. Así también el Tribunal Constitucional ha interpretado que la prohibición del doble castigo debe sustentarse en los mismos hechos y la misma causa.

Recordemos que el propósito del Non Bis In Idem al limitar la potestad sancionadora del Estado, es evitar que el administrado quede expuesto a una doble sanción, pero también a un doble riesgo de persecución procedimental. Al respecto García de Enterría (2000) señala que este principio prohíbe la imposición de una doble sanción sobre la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, impidiendo así, que concurren dos sanciones de contenido penal y administrativo; o ambas de naturaleza administrativa. (p.180)

No obstante, no solo la doctrina y los tribunales reconocen la existencia de la triple identidad, sino también la Ley del Procedimiento Administrativo General al positivizar en nuestro marco legal al Non Bis In Idem en el inciso 10 del artículo 230° establece de forma expresa los elementos concurrentes de la denominada triple identidad, al prohibir imponer de forma sucesiva o simultánea una pena o sanción de carácter administrativo, por el mismo hecho siempre que se observe la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Cabe precisar que en la doctrina ha existido controversia respecto de la necesidad o no de la incorporación expresa del Non Bis In Idem a la normativa administrativa; el sector que alega que no es necesaria su incorporación fundamenta su posición precisando que se encuentra en los incisos 2 y 13 del artículo 139° de la Constitución Política en el marco del Principio de legalidad y debido proceso.

Mientras que el otro sector de la doctrina y con el que concordamos para efectos del presente trabajo de investigación, defiende la necesidad de la incorporación expresa del Non Bis In Idem, ante la probabilidad de que se cometan excesos en los procedimientos sancionadores. Asimismo, era necesario precisar de forma expresa tanto los alcances del Non Bis In Idem, como su contenido y la exigencia de la triple identidad para aplicarlo de forma correcta, y que procederemos a desarrollar a continuación.

3.2.1. Identidad del sujeto.

Recordaremos el contenido del aforismo Non Bis In Idem para explicar el primer elemento de la triple identidad, nos remitiremos a lo establecido en el artículo 230° inciso 10 de la Ley General del Procedimiento Administrativo, dispositivo que prohíbe a la administración pública imponer de forma sucesiva o simultánea una pena o sanción por el mismo hecho, verificando que coexista el elemento denominado identidad del sujeto, elemento que procederemos a analizar.

En la doctrina este punto ha sido desarrollado escuetamente, no obstante, para una mejor ilustración del contenido del principio se compilaron algunas definiciones, como señala Canchari (2009): “La identidad del sujeto, describe la imposibilidad de que dos o más sanciones sean impuestas al mismo sujeto, respecto de quien ya hubiera recaído anteriormente una sanción por el mismo hecho y fundamento.” (p.185)

Mientras que Lizárraga (2012), sostiene que el principio Non Bis In Idem representa una garantía individual, busca proteger sólo a la persona respecto de quien el Estado ejerció su facultad sancionadora, evitando que sea sujeto de una paralela o nueva acción del órgano estatal. (p. 4)

De lo anterior podemos reparar en que la acepción “sujeto” a pesar de no estar conceptualizada tiene como propósito establecer la identidad de la persona sobre la que recae la acción sancionadora del Estado. Al respecto en nuestro ordenamiento jurídico se reconocen dos tipos de sujetos de derechos y obligaciones, a las personas naturales y a las personas jurídicas, de manera que cabe la interrogante ¿Por qué la norma empleo el término “sujeto” en lugar de introducir en el texto legal el término “persona” o “administrado”?; pues bien en nuestra posición consideramos que el legislador eligió la palabra “sujeto” como la más idónea dentro del contenido de la triple identidad, ya que en la práctica, el sancionado no siempre resulta ser una persona natural o una persona jurídica, en algunos casos por el grado de informalidad que existe en nuestro país o por los contratos de asociación en participación empleados por los administrados como estrategia empresarial, dificulta identificar sobre quien recaerá la potestad sancionadora. Es decir la palabra sujeto amplía el universo de posibilidades al momento de evaluar la probable contravención al principio Non Bis In Idem.

En materia tributaria el elemento identidad de sujeto es de simple determinación, debido a que en esta rama del derecho el título “sujeto” se le asigna al administrado denominado “deudor tributario” a quien se le atribuye la calidad de sujeto pasivo en la obligación tributaria y que según la normativa tributaria puede ser tanto el contribuyente como el responsable, dependiendo de quien tenga a cargo el cumplimiento de la prestación tributaria a favor del Estado como sujeto activo de la obligación.

Es necesario recordar que la calidad de contribuyente, según el artículo 8° del Código Tributario, la tiene aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador. No obstante, también es considerado como aquel deudor tributario por cuenta propia, como refiere Robles (2014): “El contribuyente representa el destinatario legal del tributo, es decir el titular del hecho imponible o el deudor tributario por cuenta propia, quien genera el hecho imponible obligándose así al pago del tributo.” (p.127)

Mientras que para la norma tributaria la calidad de responsable la tendrá aquel sujeto que sin tener la condición de contribuyente, le corresponde cumplir con la obligación tributaria atribuida, a pesar que no realice el hecho generador.

Para un mejor entender, en cuanto a la calidad de contribuyente o responsable como sujetos pasivos de la obligación, citamos a Valdez (1996) señala que el término “Responsable” ha generado crítica, considerando que inevitablemente el contribuyente también se convierte en responsable, puesto que la única diferencia entre los términos “contribuyente” y “responsable”, es la naturaleza de la responsabilidad; por lo tanto el contribuyente será el sujeto responsable por deuda propia, mientras que el responsable lo será por una deuda ajena. (p. 313)

En resumen y para efectos de la presente investigación usaremos la distinción de la doctrina en mención, es decir, el deudor tributario puede ser el contribuyente (deudor por cuenta propia) o el responsable (deudor por cuenta ajena).

Ahora bien, es necesario mencionar que la normativa tributaria se anticipó a las distintas figuras legales y contractuales que pudieran generarse en la realidad empresarial y social, de manera que creó y clasificó diversos tipos de contribuyentes, atribuyendo así la obligación de inscribirse en el denominado Registro Único de Contribuyentes (RUC) a los sujetos que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables.

- Para efectos del presente trabajo de investigación, y en cuanto a la identidad de sujeto se refiere, nos apoyaremos en la lista de tipos de contribuyentes del Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004-SUNAT y sus respectivas modificatorias. De manera que cuando se haga mención al sujeto sobre el que se prohíbe que recaigan dos o más sanciones por los mismos hechos y fundamento, estaremos considerando en base a la normativa tributaria como deudores tributarios o sujetos pasivos a los siguientes sujetos. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 210-2004-SUNAT, 2004)
- La Persona Natural con o sin negocio.
- La Sociedad Conyugal con o sin negocio.
- La Sucesión Indivisa con o sin negocio.
- La Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.
- Las Sociedades en Comandita Simple.

- Sociedades Colectivas.
- Sociedades Anónimas.
- Sociedades Anónimas Abiertas.
- Sociedades Anónimas Cerradas.
- Sociedades en Comandita por Acciones.
- La Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada.
- Las Sucursales en el Perú de una Sociedad Extranjera, o Establecimiento Permanente de no domiciliados.
- Sociedades Mineras de Responsabilidad Limitada.
- Las Sociedades Agrícolas de Interés Social (SAIS) y Cooperativas Agrícolas.
- Las Comunidades Campesinas o Nativas, Rondas Campesinas o Comunales, Empresas Comunales y Empresas Multicomunales.
- Los Fondos de Inversión, Fondos mutuos de inversión en valores y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras.
- Los Contratos de Colaboración Empresarial que tienen contabilidad independiente.
- Las Empresas de Derecho Público.
- Empresas del Estado de Derecho Privado.
- Empresas de Economía Mixta.
- Empresas de accionariado del Estado.
- Las Embajadas, Oficinas Consulares, Organizaciones Internacionales y Misiones Diplomáticas.
- Las Instituciones y Entidades Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX).
- Oficinas de Representación de no domiciliados.
- Las Universidades, Institutos y Escuelas Superiores, Centros Educativos y Culturales.
- Sociedades Civiles
- Sociedades Irregulares
- Comunidad de Bienes
- Asociaciones de hecho de Profesionales
- Asociaciones
- Fundaciones
- Sociedades de Beneficencia

- Entidades de Auxilio Mutuo
- Asociación, Fundación y Comité no inscritos
- Partidos, Movimientos, Organizaciones y Alianzas Políticas
- CAFAES y SUBCAFAES.
- Los Sindicatos y Federaciones Confederaciones de Trabajadores.
- Los Colegios Profesionales
- Comités Inscritos.
- Juntas de Propietarios
- Instituciones Religiosas
- Las Instituciones Públicas y Unidades Ejecutoras
- Gobiernos Locales, Gobiernos Regionales y Unidades Ejecutoras
- Las Entidades del Gobierno Central y Unidades Ejecutoras
- Las Organizaciones Sociales de Base
- Las Juntas de Propietarios con Reglamento Interno no inscrito en los Registros Públicos.
- Núcleo Ejecutor
- Los Comités de compra del Programa Nacional de Alimentación Escolar (Qali Warma).

3.2.2. Identidad de Hecho.

Volviendo al precepto materia de estudio, por el principio del Non Bis In Idem se enuncia que no se puede imponer de forma sucesiva o simultánea una pena o una sanción administrativa por el mismo hecho, cuando se registre la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Es importante recalcar que en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional respecto al contenido del Non Bis Ib Idem, circunscribe su aplicación a la palabra hecho y no delito, considerando que ya ha quedado claramente establecido que su operatividad no solo se limita al campo del Derecho Penal, de esta manera el máximo intérprete de la Constitución busca garantizar la permeabilidad jurídica del principio.

En este punto es necesario mencionar que la norma utiliza dos expresiones “el mismo hecho” e “identidad de hecho”, es decir que para aplicar el principio Non Bis In Idem no basta con

hacer referencia al acaecimiento de una circunstancia con relevancia jurídica en la que se ve envuelto el administrado y por la que recibe una doble sanción; sino que en esencia los elementos sujeto, hecho y fundamento deben permanecer conectados entre sí. De ahí que la doctrina extrae la noción que el principio materia de estudio prohíbe la doble sanción, más no la doble regulación, puesto que el ámbito de intervención no es la configuración de la infracción, sino la sanción propiamente dicha. (Cury, 2005, p. 110)

Mientras que Canchari (2009) al referirse al tema identidad de hecho menciona: “Aquel hecho por el que se busca volver a sancionar o perseguir, debe ser el mismo por el que se sancionó anteriormente o por el que se le está procesando al sujeto en ese momento.” (p. 185)

En donde la diferencia radica precisamente en que el “mismo hecho” encuentre coincidencia con el mismo sujeto y el mismo fundamento.

Para dilucidar la identidad de hecho, partiremos de analizar desde el punto de vista jurídico el concepto que se le asigna al vocablo “hecho”. Según el Gran Diccionario Jurídico, en un sentido amplio se refiere a toda acción material o evento exterior al hombre, sin embargo en el caso de los hechos jurídicos, su importancia radica en que generan o crean obligaciones, derechos y distintos tipos de responsabilidades. (Lecca, 2007, p.635)

Según la definición precedente el hecho está representado tanto por una acción material como por un evento, que origina derechos obligaciones y responsabilidades. Sin embargo en el marco de un procedimiento sancionador y ante la prohibición de una doble sanción, amerita la existencia no de cualquier clase de hecho jurídico sino de aquel que tiene un contenido de ilicitud, por lo tanto para efecto del presente trabajo de investigación emplearemos una definición más específica remitiéndonos al vocablo “hecho ilícito”, conceptualizado como una clasificación de los hechos jurídicos, al ser ejecutados por el hombre constituyen actos y por su contravención al ordenamiento jurídico se les denomina ilícitos. (Lecca, 2007, p.635)

Dentro de esta perspectiva es que se encuentra la identidad de hecho o como un sector de la doctrina lo ha denominado “identidad objetiva o fáctica” como refiere Nieto (2005): “La identidad fáctica, implica la comisión de una acción u omisión descrita en el tipo legal; no obstante, sólo aquellos que configuren una afección a bienes o intereses jurídicos, serán considerados de contenido ilícito.” (p. 475)

La definición precedente compila mayores detalles en torno al elemento identidad de hecho, en principio considerando tanto a la acción como a la omisión, adicionalmente que está se encuentre enmarcada o tipificada en el texto legal, y cuya comisión genera una afectación a intereses y/o bienes jurídicos que se encuentran protegidos por el ordenamiento jurídico. Conforme a lo descrito, podemos concluir que en torno al elemento identidad de hecho en la vigilancia y aplicación del Non Bis In Idem, estaría representado por las denominadas infracciones tributarias, en lo que refiere al presente trabajo de investigación.

Una infracción tributaria como hecho pertenece al género del ilícito tributario, que se define como aquella conducta contraria al ordenamiento jurídico tributario o sistema tributario en general.

Un mayor alcance del concepto de ilícito tributario lo encontramos en el trabajo de investigación desarrollado por Alvarez (1999) quien menciona que el ilícito tributario se define como la contravención tipificada y sancionada por una norma jurídica del ordenamiento, que obliga al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria a un determinado comportamiento a favor del ente recaudador, respecto del cual le es aplicable una sanción de naturaleza resarcitoria, sancionadora o punitiva.

Los ilícitos tributarios como actos o hechos pueden ser denominados como infracciones tributarias o delitos tributarios, no obstante, las primeras se encuentran tipificadas en el Código Tributario y son sancionadas de forma administrativa por la Administración Tributaria (SUNAT); mientras que los delitos tributarios yacen tipificados y regulados en el Código Penal y en algunas leyes especiales, su comisión genera la aplicación de una pena impuesta por el Poder Judicial.

Otra diferencia sustancial entre estos dos ilícitos se halla en la intencionalidad, al respecto según Ruiz de Castilla (2014), este elemento está presente tanto en las infracciones como en los delitos tributarios, con diferentes grados de intensidad, refiriendo que el elemento subjetivo relacionado a la intención del infractor se reduce a la mínima expresión en los sistemas de infracciones tributarias; difiriendo del campo del delito tributario en el que por lo general se requiere de la presencia del dolo como elemento intencional. (p. 1020)

Y precisamente es, en ese margen que existe la discrecionalidad en la aplicación de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, ya que según lo estipulado en el artículo 165° del Código Tributario las infracciones tributarias son determinadas de forma objetiva.

De manera que, para encontrarnos frente a los mismos hechos, es necesario verificar que el administrado haya incurrido en la comisión de la misma infracción tributaria. En este punto resulta conveniente explicar la forma en la que la Administración Tributaria determina la ocurrencia de infracciones en el marco de la objetividad que establece el Código Tributario, no obstante, en nuestro sistema tributario actual llevar a cabo una evaluación individual, personalizada y detallada de los hechos, es ciertamente imposible, es por ello que la Administración Tributaria emplea sistemas de automatización masiva, siendo suficiente la detección de aspectos materiales u objetivos del hecho ilícito para determinar la comisión de la infracción y se aplique de forma inmediata los mecanismos correctivos correspondientes. (Ruíz de Castilla, 2014, p.1025)

Es decir, los mecanismos que en la actualidad emplea la Administración Tributaria para detectar la comisión de infracciones se circunscriben a determinar el cumplimiento por parte del contribuyente respecto de las obligaciones impuestas por la noma, tipificando los hechos de forma objetiva, de manera que dentro de este contexto y bajo el comentado sistema automatizado masivo el riesgo de imponer doble sanción a un mismo sujeto por un mismo hecho debería suprimirse al mínimo, salvo en los casos en los que existan errores materiales que la propia Administración pueda corregir de oficio o a solicitud del contribuyente.

Ahora bien, como la doctrina ha explicado podrían existir situaciones en las que se genere problemática al momento de verificar que un mismo hecho se encuentra tipificado en más de un tipo legal, y sobre el cual recae dos o más sanciones administrativas hacia un mismo sujeto y por identidad de fundamento. Sin embargo como se expondrá con detalle en el ítem “Causales de ingreso por recaudación” en el caso materia de estudio, la propia normativa que regula el Ingreso como recaudación, en su mayoría no describe el hecho, es decir la acción o la omisión que genera la imposición de la medida sino incluye de forma literal el articulado del Código Tributario que contiene la descripción de las infracciones tributarias.

En este orden de ideas contravenir el principio del Non Bis In Idem supone permitir que exista una colisión de dos leyes sobre un mismo hecho generando la doble sanción en perjuicio del administrado, en la que la concurrencia de normas puede ser total o parcial. (Morrón, 2003, p. 522)

3.2.3. Identidad de Fundamento.

En la casuística el mismo hecho y el mismo sujeto, suelen identificarse con mayor facilidad, sin embargo, la identidad de fundamento es el elemento que reviste mayor controversia en la doctrina y el que requiere de un análisis más exhaustivo ya que su resultado es determinante al momento de establecer si existe o no vulneración al principio Non Bis In Idem.

Entonces cabe preguntarse qué se entiende por identidad de fundamento, para ello nos remitiremos a lo expuesto por el máximo intérprete de nuestra Constitución en la Sentencia emitida en el expediente N° 2050-2002-AA/TC: “ No es permisible la imposición de una doble sanción por un mismo hecho ejecutado por un mismo sujeto, sino se encuentra sustentada en un mismo fundamento o contenido injusto, es decir, en la lesión de un mismo interés o bien jurídico protegido, por lo tanto la igualdad de fundamento constituye el elemento clave en la aplicación del principio Non Bis In Idem.” (Tribunal Constitucional, Expediente N° 2050-2002-AA-TC, 2002)

El Tribunal Constitucional no solo resalta la trascendencia de la igualdad de fundamento, sino que explica que el término identidad de fundamento hace referencia a la coincidencia de un mismo bien jurídico o interés que se ve afectado.

Sin embargo, también existe un importante aporte en la materia por parte de la Jurisprudencia Nacional, que permiten complementar la noción expuesta por nuestro Tribunal Constitucional al indicar que la idea de diferente fundamento implica que ambos ordenamientos jurídicos persigan fines diferentes o busquen satisfacer bienes o intereses jurídicos distintos. (Poder Judicial del Perú, Expediente 2090-2005, 2005)

La definición de la jurisprudencia no solo está referida al bien jurídico o interés protegido, sino al sector y contenido del ordenamiento que lo ampara, en cuanto a su finalidad y en torno a identificar cuál es su espíritu normativo.

Mientras que en la doctrina encontramos un concepto adicional vinculado a la identidad de fundamento, en la que se reconoce al denominado objeto de protección, de manera que en aquel contexto en el que un mismo hecho logra lesionar más de un bien jurídico, que tal vez se encuentren protegidos por distintos sectores del ordenamiento; lo que el legislador busca es que si un mismo hecho se sanciona más de una vez, dicha acción será permitida en tanto se tutele diferentes intereses o bienes jurídicos, más no por el mismo objeto de protección. (Kierszenbaum, 2009, p. 188)

En suma y de acuerdo a lo detallado en párrafos anteriores, cuando la norma hace referencia al mismo fundamento o a la identidad de fundamento como elemento de la triple identidad, se refiere a la prohibición de imponer una doble sanción a un mismo sujeto, por un mismo hecho que se fundamenta en la lesión o afectación del mismo interés o bien jurídico protegido por el ordenamiento. La identidad de fundamento está relacionado con responder a las interrogantes: ¿Qué tipo de bien jurídico tutelado se intenta proteger? ¿Cuál es el interés que intenta proteger la norma?, lo que nos lleva a la necesidad de establecer un concepto de bien jurídico protegido a efecto del presente trabajo de investigación.

En un sentido amplio el término Bien Jurídico según el Diccionario Prehispánico del Español Jurídico (2020) se refiere a aquella condición que es útil o necesaria en el desarrollo de la vida de la persona y de la sociedad. Un bien jurídico puede estar representado por objetos, inmateriales como materiales, intereses, derechos o relaciones; que revisten trascendencia social por lo que son merecedores de protección jurídica a través de alguna de las ramas del derecho.

De manera que podríamos decir que el bien jurídico específico varía en función del interés que se vulnera o se pone en peligro. No obstante, es necesario mencionar que a pesar que ha quedado claramente establecido que la identidad de fundamento está relacionada al bien jurídico que se pretende proteger, existe un aporte doctrinario que pretende hacer una distinción entre la identidad de fundamento que se emplea en el derecho administrativo y en materia penal, señalando que los fundamentos jurídicos se encuentran relacionados con aquello que se desea, es decir, en el caso de materia penal se trata de qué bienes jurídicos se protegen, mientras que en el ámbito del derecho administrativo se refiere a qué actos se sancionan. (Ruiz C, El Principio Non Bis In Idem en el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal)

Entonces, desde ese contexto consideramos que aunque la interrogante según esta postura de la doctrina para identificar el fundamento sería: “¿Qué actos se pretenden sancionar? La simple respuesta nos llevaría a cuestionarnos ¿Por qué el legislador considera que esos actos son sancionables? Llegando a la conclusión que el propósito de establecer determinados actos como sancionables, es el interés que revisten y en consecuencia el bien jurídico que busca proteger el ordenamiento.

Como es de verse el elemento identidad de fundamento siempre se encontrará relacionado con el bien jurídico protegido, sin embargo, identificar este último genera una labor de

interpretación a efecto de descubrir el espíritu de la norma, como menciona Ramírez al citar a Jescheck: “El bien jurídico representa el concepto central del tipo, en virtud del cual giran los elementos subjetivos y objetivos; así como un importante instrumento de interpretación.”(Jescheck, 1981, citado en Ramírez, 2013)

En ese último aspecto en materia interpretativa vinculada al elemento identidad de fundamento, resulta pertinente considerar el aporte del Derecho comparado en el artículo de investigación “El Non Bis In Idem en el ámbito administrativo Sancionador” al señalar que a existe identidad de fundamento aun cuando las diferencias entre los bienes jurídicos protegidos o los riesgos regulados en dispositivos normativos, carecen de la distintividad suficiente para justificar la doble sanción; por existir aspectos que no merecen una segunda punición, por cuanto la primera sanción resulta suficiente para lograr la protección de todos los bienes jurídicos tutelados y vinculados. (Ramírez, 2013, p.509)

3.3. Causales de Ingreso como Recaudación.

Se ha explicado en la primera parte del presente trabajo de investigación acerca del Ingreso como Recaudación, en este punto nos detendremos a desarrollar cada una de las causales que genera el mencionado procedimiento, así como la configuración de cada uno de los elementos de la triple identidad respecto de la garantía del Non bis In Idem y la existencia de la doble sanción en contra del administrado.

Cabe precisar que las causales de ingreso por recaudación se encuentran reguladas de forma expresa en el numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N°940 bajo el título “Destino de los montos depositados.”

3.3.1. Inconsistencia entre la información declarada y los Depósitos SPOT.

Probablemente se trate de la causal que ocurre con mayor frecuencia, para comprender como se suscita debemos recordar que el contribuyente tiene la obligación de presentar de forma mensual y en algunos casos anual una declaración de impuestos, en la que determine su deuda tributaria, cabe precisar que la causal bajo comentario solo es detectada a nivel de declaraciones mensuales ya que el SPOT se encuentra vinculado al Impuesto General a las Ventas (IGV) y este es de periodicidad mensual.

A efecto de determinar la existencia de la causal la Administración Tributaria realiza un cruce de información entre los montos que aparecen registrados por el contribuyente en su

declaración mensual de IGV-RENTA (Formulario Virtual N°0621) y la suma que se proyecta debería existir depositada en su cuenta de detracciones. Ejemplificando la situación, supongamos que la empresa Especialistas S & M S.A.C. cuyo rubro comercial es la venta de arena y piedra declaró que en el mes de agosto de 2019 generó ingresos por la suma de S/8,000.00 (ocho mil soles) provenientes de dos ventas, emitiéndose la factura E-00020 y E-00021 respectivamente, en ambos casos se llevó a cabo la entrega de bienes y se cancelaron en su totalidad, al encontrarse las operaciones sujetas a SPOT, en la cuenta de detracciones de la empresa Especialistas S & M S.A.C. debería figurar la suma de S/ 800.00 (ochocientos soles), es decir el equivalente a la tasa aplicable según norma, para el caso propuesto el 10% sobre el total de ambas facturas.

En el ejemplo, la Administración Tributaria verifica que exista coincidencia entre ambos importes, el declarado y el que se proyecta en base a los depósitos efectuados en la cuenta SPOT; de ahí que la primera causal es descrita como la situación en la que: “Las declaraciones determinativas presentadas contengan información que no es consistente con las operaciones por las que hubiere correspondido realizar depósito SPOT.” (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2018)

Al respecto, cabe precisar que la norma establece una exceptúa aplicar esta causal cuando se trate de operaciones que provengan de traslados de bienes fuera del Centro de Producción o de cualquier zona geográfica que goce de ciertos beneficios tributarios, y siempre que el mencionado traslado no se haya generado debido a una operación de venta.

Si bien es cierto, esta causal no hace referencia de forma expresa a un artículo del Código Tributario que establezca una infracción, como veremos en las causales del literal d) del inciso 9.3, no obstante detectar una inconsistencia implica que existe un error en la declaración o en el depósito efectuado en la cuenta de detracciones. En el caso que el virtual error encuentre su explicación en el hecho que el contribuyente haya omitido declarar ingresos en el rubro ventas, al recibir la Comunicación de detección de la causal por parte de la Administración Tributaria, el empresario se encontrará obligado a revisar la suma de sus operaciones reales y las declaradas al fisco; y si en efecto verifica que existe una diferencia o alguna operación que omitió declarar la única forma de corregir la situación detectada será presentando una declaración rectificatoria consignando los montos correctos y en algunos casos esa modificación podría variar el impuesto resultante que dejó de pagarse, o el saldo a favor del fisco; de ser así el contribuyente estaría incurriendo en la infracción

tributaria tipificada en el numeral 1 del artículo 178°, es decir el administrado habría cometido la infracción denominada como “declarar cifras y/o datos falsos.”

Declarar cifras y/o datos falsos es un hecho que se encuentra tipificado como infracción en el Código tributario, la misma que a la vez se encuentra señalada como causal en el mencionado literal d) del numeral 9.3, y que según la norma tributaria es sancionable con multa. Es decir volviendo al ejemplo, el empresario al no poder acreditar la inexistencia de la causal, estaría aceptando la inconsistencia atribuida por la Administración Tributaria, quien a su vez procedería a emitir la Resolución que disponga el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones de la empresa.

Expresado de otra forma, el contribuyente sería notificado con una Resolución de Multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178°, y paralelamente recibiría la Resolución disponiendo que el dinero que tiene depositado en la cuenta detracciones sea trasladado al fisco, ambas disposiciones recaen sobre el mismo sujeto y se encuentran fundamentadas en buscar proteger la recaudación tributaria.

Según la Resolución de Superintendencia N°375-2013/SUNAT, cuando se produce el ingreso como recaudación en base a la causal relacionada con la existencia de información inconsistente, se dispone el traslado de la totalidad de los fondos de la cuenta de detracciones del administrado correspondientes al periodo o mes en el que se suscitó la causal, de manera que el impacto de la medida aplicada por el fisco en la empresa dependerá básicamente de la cantidad de transacciones comerciales realizadas en el mes. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT, 2013)

Ahora bien, si observamos tanto la causal de inconsistencia de la información declarada y la infracción por cifras y datos falsos, en ambos casos lo que el Estado pretende obtener de parte del contribuyente es información real en sus declaraciones de impuestos, tanto en ingresos y/o ventas como en egresos y/o compras, ya que sobre bases ciertas el impuesto que le corresponda recaudar al fisco será el correcto. Así también se busca reducir la evasión de impuestos detectados a través de cruces de información.

Sin embargo, a pesar de compartir el mismo fundamento y recaer ambas disposiciones respecto del mismo sujeto; no se ha corroborado que se trate del mismo hecho, dado que no toda inconsistencia deviene necesariamente en la declaración de cifras y/o datos falsos como infracción tipificada en el artículo 178° numeral 1 del Código Tributario.

Es decir, al margen del contenido eminentemente tributario de la causal y su aplicación desproporcional a la empresa como contribuyente, al no concurrir los tres elementos de la triple identidad, no es posible en este extremo alegar contravención al Principio Non Bis In Idem.

3.3.2. Condición de No Habido.

La segunda causal que genera el ingreso como recaudación se encuentra vinculada a la condición del domicilio fiscal del contribuyente denominada como “No Habido”. El texto legal en cuanto a esta causal refiere: *“Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.”* (Decreto Supremo N° 155-2004-EF, 2004). A continuación procederemos a explicar en qué consiste y el momento en el cual el empresario adquiere tal condición.

Existe basta normativa en cuanto a la condición del no habido y su operatividad, encontrando su origen en la Vigésimo Primera Disposición Final del Código Tributario mediante la cual se establece que la referida condición debería ser regulada mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Es así que mediante Decreto Supremo N° 041-2006-EF se dictaron las normas sobre las condiciones de “No hallado” y “No Habido” para efectos tributarios. Recordemos que ambas condiciones se encuentran vinculadas al domicilio fiscal del contribuyente y que la obligación del contribuyente es declarar y mantener actualizada la dirección de su domicilio fiscal.

Cabe precisar que la condición de “No hallado” y “No habido” son diferentes, la primera se adquiere de forma automática y sin que sea necesario la emisión y notificación de acto administrativo adicional, bastará que al momento de notificarle algún documento al contribuyente por parte de la Administración Tributaria o cuando esta proceda a verificar la existencia del domicilio fiscal, se susciten alguna de las siguientes situaciones. (Decreto Supremo N°041-2006-EF, 2006)

- Negativa de recepción de la constancia de verificación o de la notificación enviada al domicilio fiscal, por parte de la persona capaz que se ubique en la dirección señalada al fisco.
- El Domicilio se encuentre cerrado o no se encuentre presente una persona capaz en el mismo.

-La dirección declarada como domicilio fiscal no exista

Las dos primeras situaciones deberán suscitarse en tres oportunidades, mientras que la última bastará con que suceda en la primera oportunidad, para que la condición del domicilio fiscal cambie de “habido” a “no hallado.”

De igual forma el artículo 6° del mismo Decreto establece el Procedimiento para el cambio de la condición de “No hallado” a “No habido”, el mismo que inicia con el requerimiento por parte de SUNAT al contribuyente para que cumpla con confirmar o declarar la dirección de su domicilio fiscal, teniendo como plazo hasta el último día hábil del mes en que fue requerido, en caso de incumplimiento el administrado adquiere la condición de “No habido” en la fecha en que la Administración Tributaria publique la relación de deudores tributarios que no cumplieron con la confirmación o declaración del domicilio fiscal. (Decreto Supremo N°041-2006-EF, 2006)

Ahora bien, la normativa tributaria le atribuye una serie de consecuencias al contribuyente cuando incurre en la condición de “No habido” como son, según lo extraído del portal web de SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020):

- *Suspensión del cómputo del plazo de prescripción para la determinación de deuda tributaria y exigibilidad de las mismas.*
- *Genera denegatoria a la solicitud de fraccionamiento de deuda tributaria.*
- *En un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria queda facultada a emplear los procedimientos de determinación de la deuda sobre base presunta.*

Como se observa las consecuencias aplicables tienen implicancia en el desarrollo de procedimientos ya se de cobranza coactiva, fraccionamiento tributario, prescripción de deudas y fiscalización; incluso condiciona la emisión de comprobantes de pago electrónicos, pero ninguna de ellas de carácter punitivo como si sucede con el ingreso como recaudación.

Cabe precisar que la condición de “No habido” como tal no está catalogada como una infracción, ya que constituye una forma de identificar la situación del domicilio fiscal del contribuyente para efectos tributarios; no obstante, como ya se ha explicado en los párrafos precedentes existen varios hechos previos a la declaración del “No Habido” siendo el principal de ellos materia de infracción, nos estamos refiriendo al hecho que el contribuyente no cumpla con reportar a la Administración Tributaria (SUNAT) el

cambio de domicilio fiscal, en el plazo legalmente establecido, obligación que se encuentra incluso publicada en la plataforma virtual de la entidad: “Conforme a las disposiciones del Código Tributario, los contribuyentes y responsables se encuentran obligados a declarar y actualizar la dirección del domicilio fiscal. En caso se susciten cambios, deben ser informados a la SUNAT, dentro de un (1) día hábil computado desde la fecha en que se generó el hecho.” (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

De manera que cuando el administrado realiza el cambio de la dirección de su domicilio fiscal, pero no comunica oportunamente el hecho a la SUNAT, estaría incurriendo en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 173° del Código Tributario, al no comunicar o proporcionar a la SUNAT información relacionada con su inscripción en el RUC, como el cambio de domicilio fiscal o cualquier actualización en el Registro del Contribuyente, considerando los plazos, condiciones y forma que señale la Administración Tributaria. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

La referida infracción está sancionada con comiso o multa, sin embargo en todos los casos la norma establece se aplique la sanción de multa, salvo que existan bienes en los locales no declarados; en ese último supuesto la sanción a aplicar sería comiso.

De lo expuesto, el hecho que un contribuyente no cumpla con comunicar a la SUNAT la nueva dirección de su domicilio fiscal en el plazo y forma indicado en la norma, genera la imposición de una multa pero también podría suscitarse la declaración de “No hallado” y posterior cambio a “No habido” del domicilio fiscal, produciendo así que la Administración Tributaria emita la correspondiente Resolución que disponga el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones.

Cabe preguntarse ¿Qué pretendió el legislador al instituir la figura del no habido para el contribuyente?, recordemos que la mencionada condición está vinculada al domicilio fiscal del contribuyente y a la obligación de fijar y cambiarlo de acuerdo a las disposiciones vigentes, es decir para el fisco es trascendente que el administrado mantenga actualizada su dirección en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), con el propósito final de facilitar la ejecución de las funciones de la Administración Tributaria, teniendo incluso la potestad discrecional de solicitar al contribuyente fije un nuevo domicilio en caso percibida dificultad funcional conforme lo establece el cuarto párrafo del artículo 11° del Código Tributario. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Por lo tanto, a través de la obligación establecida al administrado de mantener actualizada la dirección del domicilio fiscal así como con la declaratoria de la condición de “No Habido”, el legislador pretende contribuir a facilitar las funciones del ente recaudador.

En otras palabras la segunda causal del Ingreso como Recaudación y la infracción contemplada en el artículo 173° numeral 5 del Código Tributario, comparten el mismo fundamento y ambas disposiciones se aplican respecto del mismo sujeto. Sin embargo, no es posible aseverar la existencia del mismo hecho por cuanto la declaratoria de “No Habido” es producto de un procedimiento en el que participan ambas partes, SUNAT y el contribuyente, y no necesariamente la referida condición se produce absolutamente por no comunicar a la Administración Tributaria el cambio de domicilio. Por lo tanto, en cuanto a la segunda causal del Ingreso como Recaudación no existe contravención al Principio Non Bis Idem, al no validarse la existencia de la triple identidad.

3.3.3. No Comparecer o Comparecer fuera del plazo establecido.

El Decreto Legislativo N° 940 contempla como causal del ingreso como recaudación el hecho que el contribuyente no cumpla con comparecer ante la Administración Tributaria o se apersona fuera del plazo establecido, de forma adicional la norma condiciona este tipo de comparecencia a que se encuentre relacionada con las obligaciones tributarias del sujeto que es titular de la cuenta de detracciones. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF, 2004)

Cabe cuestionarnos ¿a qué se refiere la norma con la acción de comparecer?, de modo que nos remitiremos a algunos conceptos elaborados por la doctrina, según Cabanellas (1982) la comparecencia se define como la acción y efecto de presentarse ante la autoridad, en respuesta de su llamado o para constituirse parte en un asunto determinado. (p.58)

Y si revisamos el aporte de (Alfaro, 2002, p. 221) encontraremos que el término “comparecencia” tiene dos significados:

- a) *El acto de intervenir como parte en un procedimiento o juicio, formulando peticiones.*
- b) *El acto por el cual una persona se constituye físicamente ante un Juez o Tribunal, para realizar un acto procesal, sea de forma espontánea o por llamado de la autoridad.*

De los conceptos presentados, conceptualizamos a la “comparencia” para efectos tributarios como el acto de presentarse o recurrir de forma personal ante la Administración Tributaria, con el propósito de llevar a cabo una actuación que permita esclarecer alguna situación referida a sus obligaciones tributarias.

Cabe precisar que la acción de comparecer también se encuentra establecida como una obligación del contribuyente, y tiene su origen en el numeral 9 del artículo 87° del Código Tributario, bajo el título obligaciones de los administrados, el texto legal establece el deber de acudir a las oficinas de la Administración Tributaria en caso su presencia sea solicitada, a efecto de esclarecer hechos relaciones a obligaciones tributarias. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Al respecto, podemos identificar dos aspectos importantes de la comparencia, en principio la presencia del administrado siempre será requerida para esclarecer hechos que guarden relación con las obligaciones tributarias del contribuyente y en segundo lugar el carácter personalísimo del acto. En este punto es necesario indicar que la propia Administración Tributaria ha dejado establecido a través de su Informe N° 090-2005-SUNAT/2B0000 que la obligación de comparecer no es aplicable a personas jurídicas y que solo atañe a las personas naturales, por cuanto se exige la presencia física del citado.

Ahora bien, como es de verse el hecho descrito como causal se ajusta a la infracción tributaria contemplada en el numeral 7 del artículo 177 del Código Tributario, que describe el hecho de no comparecer antes la autoridad tributaria o hacerlo fuera del plazo señalado para ello, constituye ilícito tributario. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Si bien es cierto que, la causal del ingreso como recaudación, hace énfasis en el hecho que la comparencia se encuentre vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta, no obstante, por la naturaleza de sus funciones la Administración Tributaria (SUNAT) siempre tendrá como propósito de la comparencia, el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.

En este contexto, si el contribuyente es llamado por la SUNAT a comparecer un día y hora determinada y el administrado no cumple con apersonarse, siendo la determinación de la infracción de forma objetiva, la Administración Tributaria se encontraría facultada a emitir y notificar la Resolución de Multa correspondiente; sin perjuicio, de incurrir al mismo tiempo en la tercera causal que motiva legalmente un ingreso como recaudación

de manera que también sería notificado en principio con una Comunicación a través de la cual se le atribuya la existencia de la causal y al no poder desvirtuar el hecho terminaría siendo notificado con la Resolución que dispone el traslado de sus fondos de la cuenta de detracciones al fisco.

Es decir, el mismo sujeto estaría siendo sancionado dos veces por incurrir en el mismo hecho y en base al mismo fundamento, que no necesita mayor interpretación considerando incluso que la figura de la comparecencia en materia tributaria sólo es una, así como la identidad en la redacción de ambos textos legales.

3.3.4. Haber incurrido en alguna de las infracciones contempladas en el Código Tributario.

La norma postula como cuarta causal, la comisión de algunas infracciones tributarias, procediendo a listarlas de la siguiente manera:

“d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones establecidas 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.” (Decreto Supremo N° 155-2004-EF, 2004)

Para efecto del presente trabajo de investigación trataremos cada una de forma independiente:

3.3.4.1. Numeral 1 del Artículo 174° del Código Tributario.

La causal e infracción se encuentra vinculada a obligación que tiene el contribuyente de emitir u otorgar comprobantes de pago entre otros documentos. Es importante señalar que el presente articulado ha sido modificado mediante el Decreto Legislativo N° 1420 publicado el 13 de setiembre de 2018, de manera que considerando el periodo materia de estudio no haremos referencia a la modificatoria debido a que entro en vigencia el 02 de enero del 2020 en mérito a lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 226-2019 /SUNAT.

La norma SPOT establece como causal de Ingreso como Recaudación, el hecho que el administrado incurra en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario.

Como se aprecia, el articulado hace referencia de forma expresa, al contenido de una infracción contemplada en el Código Tributario, a diferencia de las causales de los ítems

anteriores no requiere mayor interpretación a efecto de determinar si se trata del mismo sujeto y del mismo hecho, por cuanto bastará que el contribuyente incurra en la infracción del numeral 1 del artículo 174° que refiere:

“Son infracciones vinculadas con la obligación de exigir, emitir y otorgar comprobantes de pago y/u otros documentos (...)

1. *No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.”* (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

La infracción se materializa con dos tipos de omisiones que pueden suceder al mismo tiempo o cada una de manera independiente. Cabe resaltar la diferencia que existe entre “No emitir” y “No otorgar”, según Ruíz de Castilla (2014): “La emisión hace referencia a la anotación de los datos relacionados a la operación del bien o servicio. Mientras que la entrega del comprobante de pago, significa a la obligación del proveedor o vendedor de dar o proporcionar el documento al cliente. Se trata de dos acciones distintas pero en la práctica representan una secuencia lógica de hechos, considerando que primero surge la emisión o para continuar con la entrega del documento o comprobante de pago al usuario o comprador.” (p.1129)

El legislador contempla ambas situaciones a efecto de ampliar el ámbito de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria y considerando las prácticas comerciales que existen como parte de la informalidad, en donde es común observar ventas o prestación de servicios sin emisión ni entrega de comprobante de pago, pero también están aquellas transacciones en las que el proveedor cumple con emitir el comprobante pero no concreta la obligación de la entrega del documento al cliente, y estas omisiones se refuerza con la usual conducta del cliente al no solicitar la entrega del comprobante de pago como comprador o usuario de servicios.

En la actualidad la obligatoriedad del uso de sistemas de emisión electrónica para determinados grupos de contribuyentes, han logrado en algunos casos facilitar la labor de emisión y entrega de comprobantes, no obstante, debido a la complejidad de los sistemas de emisión, servidores o problemas de red, entre otros dificultan el cumplimiento de la obligación, considerando que tributariamente existe un momento oportuno tanto para la emisión como para la entrega.

Cabe precisar que la norma no solo hace referencia los comprobantes de pago, sino también a “documentos complementarios a estos, diferentes a la Guía de Remisión”, según la información publicada en el sitio web de la Entidad en el rubro orientación se refiere a las Notas de Crédito y Notas de Débito. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

Ahora bien, como se aprecia por la manera en que se suscita la comentada infracción, a diferencia de otros ilícitos, este es detectado en campo por el fedatario designado por la Administración Tributaria, quien se desenvuelve como comprador o usuario en una transacción comercial cualquiera, y al no recibir el comprobante de pago procede a levantar el acta probatoria con la cual se da fe de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, para la posterior emisión de la Resolución de Cierre del Establecimiento o de Multa, según corresponda; además el contribuyente estaría incurriendo en la comisión de una de las causales que motiva el Ingreso por Recaudación, en consecuencia sería notificado previamente por una Comunicación y posteriormente con la Resolución que disponga el traslado de fondos de la cuenta de detracciones del administrado al fisco.

Es decir, tanto la Resolución de Cierre o Multa como sanción, como la Resolución como Ingreso como Recaudación serían emitidas respecto del mismo sujeto y exactamente por el mismo hecho. En cuanto al fundamento, la razón de ser de la infracción está vinculada al interés que tiene la Administración Tributaria de asegurar a través del cumplimiento de una formalidad, una forma certera de contabilizar los ingresos que reporta el empresario al fisco, a efecto de garantizar que el procedimiento de recaudación tributaria se ejecute correctamente sobre bases ciertas.

3.3.4.2. Numeral 1 del Artículo 175° del Código Tributario.

La causal que detallaremos a continuación se circunscribe a la comisión de la infracción contemplada en el artículo 175° numeral 1 del Código Tributario, al igual que con la causal anterior la norma SPOT señala de forma expresa:

“ d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en (...) el numeral 1 del artículo 175° (...) ” (Decreto Supremo N° 155-2004-EF, 2004)

Nos remitiremos al Código Tributario para conocer el contenido la infracción indicada como causal:

“Constituyen infracciones relacionadas con la obligación del administrado de llevar libros y/o registros, así como de contar con informes u otro tipo de documentos:

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 establecidos en la normativa correspondiente.”* (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Para comprender la referida causal e infracción iniciaremos dando respuesta a la interrogante ¿Cuáles son aquellos libros de contabilidad o registros exigidos por la normativa tributaria? La respuesta la encontramos en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, si bien es cierto existe una vasta variedad entre libros contables y registros vinculados a asuntos tributarios, no todos son exigibles a todo el universo de contribuyentes, la obligatoriedad depende de diferentes factores, acordes al Régimen Tributario o a la actividad que desarrolle el empresario

A continuación se detalla la relación de Libros y Registros vinculados a asuntos tributarios, contenida en el Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT:

- Libro Caja y Bancos
- Libro de Ingresos y Gastos
- Libro de Inventarios y Balances
- Libro de Retenciones
- Libro Diario
- Libro Mayor
- Registro de Activos Fijos
- Registro de Compras
- Registro de Consignaciones
- Registro de Costos
- Registro de Huéspedes
- Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas
- Registro de Inventario Permanente Valorizado
- Registro de Ventas e Ingresos
- Registro de Ventas e Ingresos
- Registro del Régimen de Percepciones
- Registro del Régimen de Retenciones

- Registro IVAP
- Registro(s) Auxiliar(es) de Adquisiciones
- Libro de Actas de La Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
- Libro de Actas de La Junta General de Accionistas
- Libro de Actas del Directorio
- Libro de Matrícula de Acciones
- Libro de Planillas

Para efecto del presente trabajo de investigación, nos enfocaremos en el criterio más común que se utiliza a efecto de determinar la obligatoriedad del llevado de libros y registros, nos estamos refiriendo al tipo de Régimen Tributario en el que se encuentre el contribuyente, como se ha pronunciado la propia Administración Tributaria en el informe N° 065-2010-SUNAT/2B0000 en cuanto a la consulta si existe alguna disposición legal que obligue a las empresas a tener libros contables. (Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2010)

En la actualidad existen cuatro tipos de regímenes tributarios y en cada uno se establecen parámetros y obligaciones para el administrado respecto de su relación con el fisco, en algunos casos el empresario tiene la plena libertad de escoger en cual ubicarse pero en otros sólo deberá optar por aquel que la norma lo obligue a acogerse. Los Regímenes Tributarios son los siguientes:

- - Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS)
- - Régimen Especial (RER)
- - Régimen Mype Tributario
- - Régimen General

Ahora bien, en el nuevo RUS el contribuyente no se encuentra obligado a llevar libros, mientras que en el Régimen Especial el empresario debe contar de forma obligatoria con el Registro de Compras y el Registro de Ventas.

En cuanto a los contribuyentes que se ubican en el Régimen Mype Tributario la norma dispone lleven Registro de Compras, Registro de Ventas y Libro Diario en formato Simplificado en tanto no superen las 300 UIT de ingresos netos anuales, de lo contrario deben regirse a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, hasta llegar a un sistema de contabilidad completa, y de forma similar ocurre con los empresarios que se encuentran acogidos al Régimen General la obligatoriedad de libros

varía según la suma de los ingresos netos anuales del contribuyente. Como se aprecia de la siguiente tabla:

Límite de ingresos	Libros Obligados
Hasta 300 UIT de ingresos netos	-Registro de Ventas -Registro de Compras -Libro Diario de Formato Simplificado
Con ingresos netos anuales Superiores a 300 hasta 500 ingresos brutos	-Registro de Ventas e Ingresos -Registro de Compras -Libro Mayor -Libro Diario
De 500 Ingresos Brutos a 1700 Ingresos Netos	-Registro de Ventas -Registro de Compras -Libro Mayor -Libro Diario -Libro de Inventarios y Balances

Tabla 5

Fuente: <https://www.bsale.com.pe/article/todo-lo-que-debemos-saber-sobre-regimenes-tributarios-y-libros-contables>

Cabe precisar que los Libros y Registros pueden ser llevados de forma manual, computarizada o electrónica, esta última es de obligatoriedad progresiva para el universo de contribuyentes, según las disposiciones de la Administración Tributaria.

Como se aprecia existe un importante grado de complejidad en cuanto al sistema tributario de llevado de libros aplicable al empresario que pretende formalizarse, una obligación más que en caso de ser incumplida por desconocimiento, confusión de régimen o acatada parcialmente genera la imposición de una sanción en la modalidad de multa por parte de la Administración Tributaria, pero al mismo tiempo el hecho de omitir llevar libros de contabilidad y/o registros vinculados a asuntos tributarios exigidos, genera que al empresario se le notifique por parte del órgano recaudador una Comunicación por haber incurrido en una causal de Ingreso por Recaudación a efecto de que desvirtué la existencia de la causal,

al no poder probar lo contrario la SUNAT procede a emitir y notificar la Resolución que dispone el Ingreso como Recaudación trasladándose sus fondos al fisco.

Como es de verse ambos actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria recaen sobre el mismo sujeto, en mérito a un mismo hecho y cuyo fundamento sigue siendo asegurar y proteger la recaudación, ¿De qué manera? Pues bien, la obligación de llevar determinados libros y/o registros es impuesta al contribuyente con el propósito de facilitar el control de ingresos y egresos, verificar movimientos contables con incidencia tributaria y generar evidencia en caso de omisiones y diferencias que pudieran afectar la base imponible declarada por el empresario a efecto de determinar la suma a pagar al fisco por impuestos.

En resumen, la omisión de llevar libros contables y/u otros registros exigidos, pone en riesgo la labor de recaudación por parte de la Administración Tributaria, ya que la ausencia de las referidas herramientas contables podría incidir en la información reportada por el contribuyente al fisco y que posteriormente sería aplicada en las acciones de cobro.

3.3.4.3. Numeral 1 del Artículo 176° del Código Tributario.

Ahora nos detendremos en la causal que hace referencia a la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, la norma SPOT literalmente refiere:

“ d) Incurrir en cualquiera de las infracciones reguladas en (...) el numeral 1 del artículo 176° (...)”

Al remitirnos al artículo correspondiente del Código Tributario encontramos que a la letra dice:

“(...)1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro del plazo normativamente establecido.” (Decreto Supremo N°133-2013-EF, 2013).

Es importante precisar que el referido ilícito es de común comisión por parte de los administrados, de la tipificación se aprecia que la norma no solo se limita a calificar como infracción la omisión a la presentación de la declaración determinativa sino también el hecho que el contribuyente cumplan con enviar su declaración de impuestos fuera del plazo otorgado.

Precisamente el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario hace referencia a una de las obligaciones más importantes del sistema tributario nacional, ya que es aplicable a todo el universo de contribuyentes siendo de variable periodicidad, en el caso del sector empresarial que es materia de estudio les compete presentar declaraciones determinativas de forma mensual y en algunos casos anual, esta última está sujeta a la condición que el contribuyente se encuentre afecto al régimen Mype Tributario o General.

Cabe preguntarnos ¿En qué consiste la presentación de declaraciones tributarias? La respuesta la encontramos de forma detallada en el del numeral 1 del artículo 88° del Código Tributario: “La declaración constituye la manifestación de hechos que se ponen en conocimiento de la Administración Tributaria conforme a la forma y lugar señalado por la norma correspondiente, la declaración contiene la base para determinar o liquidar la obligación tributaria. En este sentido, resulta necesario que los deudores tributarios consignen en la declaración tributaria los datos requeridos correctos y sustentados. En todos los casos se presumen sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria tiene carácter de declaración jurada.” (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Es decir la declaración tributaria se define por el acto a través del cual el contribuyente cumple con comunicar o suministrar a la Administración Tributaria hechos y/o datos con incidencia tributaria, en la forma y plazos que señala la Entidad, la misma que debe contener información correcta y sustentada, es decir debe revestir veracidad.

En la actualidad la forma de remitir las declaraciones a la SUNAT es virtual a través del llenado y envío de formularios digitales diseñados, aprobados y publicados por la propia Institución recaudadora; el acceso es a través de la plataforma web validando previamente la autenticidad del administrado a través del empleo de un usuario y contraseña.

En materia tributaria existen dos tipos de declaraciones las de carácter informativo y declarativo, en el caso de la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176° hace referencia específicamente a las declaraciones determinativas, es decir, aquellas a través de las cuales el contribuyente procede a determinar su obligación tributaria definiendo el importe del impuesto a pagar. Según la información publicada en el sitio web de la SUNAT su denominación determinativa corresponde a declaraciones a través de las que se calcula el tributo, pudiendo ser de periodicidad mensual o anual. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

Declaraciones informativas: Son aquellas a través de las cuales reportar a la Administración información que por norma se obliga comunicar a cierto grupo de contribuyentes, sin que implique pagar un impuesto.

Como se indicó inicialmente, la forma en que ha sido tipificado el ilícito tributario genera cierta ambigüedad para un sector de la doctrina respecto de la descripción del hecho ilícito, como refiere Ruiz de Castilla (2014): “El Código Tributario debió indicar que la infracción del artículo 176° numeral 1 consiste en no declarar a la ente tributario la determinación de impuestos, dentro del plazo establecido en la norma; refiriendo que el actual texto legal causa confusión del fondo con la forma.” (p. 1157)

En nuestra posición creemos que la intención del legislador fue abarcar ambos hechos, es decir sancionar tanto la presentación extemporánea de la declaración determinativa, como aquellas situaciones en las que el contribuyente se mantiene omiso al envío de su declaración, recordemos que la obligación del administrado no sólo es presentar la declaración sino dentro del plazo establecido y acorde a la forma señala por la SUNAT; de manera que bajo esta premisa la Entidad se encuentra facultada a sancionar la omisión de cualquier detalle de la obligación en la que incurra el contribuyente.

La infracción contemplada en el artículo 176° numeral 1 del Código Tributario busca proteger una de las obligaciones tributarias más trascendentales para el fisco, ya que no sólo le permite cubrir brechas de informalidad, sino que también significa el punto de partida para que la Administración Tributaria pueda cumplir con su labor de recaudación al tomar conocimiento del importe por concepto de impuestos sobre el cual posteriormente deberá desplegar acciones de cobranza, así como verificar y validar que los datos reportados por el contribuyente sean reales, contrastando la información reportada con otras fuentes a efecto de detectar algún tipo de inconsistencia.

Dentro de este contexto, tanto la causal que motiva el ingreso por recaudación materia de análisis que en buena cuenta es la misma infracción contemplada en el Código Tributario en el artículo 176° numeral 1, resultan ser el mismo hecho cometido por un mismo sujeto y comparten el mismo fundamento, que se traduce en asegurar y proteger la recaudación a favor del fisco. Cabe precisar que ambas situaciones generan consecuencias jurídicas pecuniarias, recibiendo así el administrado no sólo la notificación de una resolución de multa sino también la comunicación que detecta la existencia de causal, que al no ser desvirtuada

culminará con la notificación de la resolución que dispone el ingreso como recaudación de sus fondos de la cuenta de detracciones.

3.3.4.4. Numeral 1 del Artículo 177° Del Código Tributario.

Continuando con el análisis de causales que motivan el Ingreso como Recaudación, la norma señala como configuración de causal el hecho de incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, del dispositivo versa:

“ d) Incurrir en cualquiera de las infracciones contempladas en (...) el numeral 1 del artículo 177° (...) ”

Y que dispone el articulado bajo referencia en la norma tributaria, que además se trata de una infracción sancionable con multa:

“(...) 1. No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.” (Decreto Supremo N°133-2013-EF, 2013)

Del texto legal se aprecia que existe infracción cuando el contribuyente no cumple con exhibir libros, registros u otro tipo de documentos que le sean solicitados por la Administración Tributaria, de manera que surge la interrogante: ¿A qué tipo de documentos se refiere la norma? y al mismo tiempo cabe cuestionarse ¿Qué tipo de documentos puede solicitar la entidad recaudadora?

Para dar respuesta a las interrogantes planteadas nos remitiremos al numeral 1 artículo 62° del Código Tributario, el referido dispositivo faculta a la Administración Tributaria a solicitar de forma discrecional la exhibición y /o presentación de libros y registros, documentos que sustenten la contabilidad, informes, correspondencia comercial u otros que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; de lo expuesto y considerando la discrecionalidad otorgada a la SUNAT, existen diversos tipos de documentos que pueden ser solicitados al contribuyente; incluso la norma ha previsto que clase de documentos o soportes son exigibles en caso el deudor tributario o tercero requerido registre sus operaciones contables en sistemas de procesamiento electrónico o similares, dando la opción a la Administración Tributaria según el numeral 2 del artículo 62° del Código Tributario a solicitar la exhibición de la copia de todo o parte de los soportes magnéticos u otro tipo de almacenamientos de información. (Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 2013)

Por tanto, ¿Existe algún límite en cuanto a la documentación que se solicita sea exhibida por el contribuyente? En este sentido podríamos afirmar que el límite está vinculado al hecho

de por cuánto tiempo se encuentra obligado el administrado a conservar documentos o almacenar información, según el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario, el plazo es de cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, debiendo considerar el que fuera mayor.

No obstante, y dentro de un sentido interpretativo la Administración Tributaria a través de su Intendencia Jurídica ha dejado establecido el criterio bajo el cual es posible solicitar la exhibición de libros, registros y/o documentos incluso antecedentes de situaciones u operaciones ocurridos en periodos prescritos, siempre que contenga información que se encuentre relacionada con hechos que tengan incidencia tributaria o determinen la obligación de pago de impuestos, en periodos no prescritos. (Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2006)

En el mismo documento concluye: *“La no exhibición de la documentación antes referida por parte del deudor tributario faculta a la Administración Tributaria a efectuar los reparos y determinación correspondientes respecto de la obligación tributaria no prescrita sujeta a fiscalización. Asimismo, la referida omisión configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177° del TUO del Código Tributario.”* (Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2006)

En el contexto del Ingreso como Recaudación, el contribuyente es requerido por la Administración Tributaria a exhibir libros y documentación relacionada a sustentar movimientos comerciales con incidencia tributaria respecto del IGV declarado al fisco, el administrado no cumple con la exhibición solicitada, de manera que ya se encuentra inmerso en la comisión del ilícito tributario y es pasible de una sanción de multa, no obstante y al mismo tiempo es notificado con la Comunicación que indica haber incurrido en una de las causales que motivan el Ingreso como Recaudación, al contribuyente al no poder sustentar la inexistencia de la misma es notificado posteriormente con la Resolución que dispone el traslado de los fondos de la cuenta de detracciones al fisco, es decir el Ingreso como Recaudación.

En el ejemplo del párrafo anterior y en la práctica acontece que un mismo sujeto respecto de la comisión de un mismo hecho es susceptible de la aplicación de dos consecuencias jurídicas de carácter pecuniario, la resolución de multa y el traslado de fondos de su cuenta SPOT al fisco. Si nos cuestionamos cual es el interés que se busca proteger con la emisión de ambos actos administrativos, en sendas situaciones sigue siendo asegurar la recaudación,

pues bien la Administración Tributaria requiere documentos y/o información al contribuyente con la intención de esclarecer la correcta determinación de la obligación tributaria a efecto de proceder con la recaudación a favor del fisco, mientras que con la disposición del Ingreso como Recaudación también busca asegurar el pago de la obligación tributaria con los fondos trasladados de la cuenta de detracciones.

3.3.4.5 Numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario.

La última causal que sustenta el Ingreso como Recaudación hace referencia a la comisión de la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el texto de la norma SPOT señala:

“ d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en (...) el numeral 1 del artículo 178° (...) ”

El articulado que contiene el ilícito tributario hace referencia a una infracción tributaria denominada como Cifras y/o Datos Falsos, por la realidad comercial de las empresas es de común comisión, no porque exista en todos los casos intención de declarar cifras erróneas al fisco sino por la ocurrencia de errores materiales involuntarios o por cambios en las transacciones comerciales, entre otros, y todos ellos con incidencia tributaria.

La infracción de cifras y/o datos falsos ha sido materia de modificación en mérito a los dispuesto por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1311 entrando en vigencia desde el 31 de diciembre del 2016, considerando el periodo materia de investigación del presente proyecto se procederá con el análisis de ambos dispositivos.

Ahora bien, que enunciaba la norma antes de la mencionada modificación:

“1. No incluir en las declaraciones datos como ingresos y/o remuneraciones y/o rentas y/o patrimonio y/o retribuciones y/o tributos retenidos o percibidos y/o actos gravados y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes que difieran a las cifras que le corresponda declarar al contribuyente al momento de determinar la deuda tributaria; o declare datos o cifras falsas, así como en caso omita considerar en las declaraciones determinadas circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos pérdidas tributarias, saldos o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables o valores similares.”

(Decreto Supremo N°133-2013-EF, 2013)

Y a partir del 31 de diciembre de 2016 el texto vigente versa de la siguiente manera:

“1. No incluir en las declaraciones datos como ingresos y/o remuneraciones y/o rentas y/o patrimonio y/o retribuciones y/o tributos retenidos o percibidos y/o actos gravados y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes que difieran a las cifras que le corresponda declarar al contribuyente al momento de determinar la deuda tributaria; o declare datos o cifras falsas, así como en caso omita considerar en las declaraciones determinadas circunstancias que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos pérdidas tributarias, saldos o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables o valores similares.” (Decreto Supremo N°133-2013-EF, 2013)

En ambos articulados se ha subrayado el texto que modifica la tipificación de la infracción tributaria, nótese que en sendos casos no se sanciona el hecho de consignar en las declaraciones datos errados o incorrectos en torno a conceptos como ingresos, remuneraciones, retribuciones, rentas, patrimonio coeficientes, entre otros; si no el efecto que tiene consignar ese “dato y/o cifra falsa” en la declaración de impuestos, y precisamente la diferencia entre ambos dispositivos gira en entorno a la forma en que afecta a la liquidación de impuestos al fisco.

En el caso del párrafo vigente hasta el 30 de diciembre de 2016, se suscita la infracción cuando producto de declarar cifras y/o datos falsos se ve afectada sólo la determinación del impuesto, es decir la suma que figura antes de aplicar conceptos que tienen la calidad de saldos o créditos que reducen el importe a pagar.

Mientras que con la modificatoria para que exista infracción debe verse afectado no sólo la determinación del impuesto sino también el importe a pagar, es decir la norma plantea la concurrencia de dos condiciones. Recordemos que en la liquidación de impuestos existen dos conceptos distintos: el impuesto determinado y el impuesto a pagar, siendo este último el resultado de aplicar conceptos previos como son:

- Saldo a favor de periodos anteriores
- Pérdida Neta compensable de ejercicios anteriores.
- Pagos anticipados
- Créditos y compensaciones

Por tanto a partir de la modificatoria el hecho trasciende a infracción cuando la Administración Tributaria verifica que existe un impuesto omitido dejado de pagar, no sólo un impuesto omitido producto de consignar cifras y/o datos falsos en la declaración.

Por ejemplo la empresa Cerámicos S.A.C. declaró en el mes de febrero de 2018 la suma de ocho mil soles (S/ 8,000) por Impuesto General a las Ventas (IGV) pero tiene un saldo a favor del mes anterior de la misma cantidad, es decir de nueve mil soles (S/ 9,000), si bien es cierto el impuesto calculado es ocho mil soles (S/ 8,000) al usar el saldo a favor por el mes de febrero de 2018 la empresa no tiene impuesto a pagar. Sin embargo por un error administrativo no consideró en el rubro ventas una factura que realizó en el mes objeto de la declaración, de manera que el área contable procede a presentar una declaración rectificatoria a efecto de reportar al fisco datos veraces; producto de la omisión en ventas el impuesto determinado varía de ocho mil soles (S/ 8,000) a nueve mil soles (S/ 9,000), pero al aplicar el saldo a favor del mes anterior también por nueve mil soles (S/ 9,000) la empresa Cerámicos S.A.C no debería suma alguna al fisco.

Sobre el ejemplo precedente, con la normativa anterior a la modificatoria el contribuyente habría incurrido en infracción por el hecho de variar el impuesto determinado de ocho mil soles (S/ 8,000) a nueve mil soles (S/ 9,000), sin importar que no adeude saldo al fisco. No obstante, si al mismo ejemplo aplicamos el dispositivo vigente la empresa Cerámicos S.A.C no habría incurrido en infracción, por cuanto pese a rectificar y existir datos o cifras falsas consideradas inicialmente solo se vio afectado el impuesto determinado, más no el importe a pagar.

Como se aprecia del ejemplo expuesto es factible comprender la razón por la cual la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario es de común comisión debido a que las simples situaciones que suceden en las transacciones comerciales originan complejas implicancias tributarias para el contribuyente, en las que no necesariamente existe intencionalidad por parte de la empresa sino dependen de omisiones involuntarias administrativas o contables entre otras, considerando adicionalmente que en materia de infracciones tributarias la determinación es meramente objetiva, como precisa Francisco Ruiz (2014) en su comentario a la infracción materia de análisis preciso que para la comisión de la infracción, no se toma en consideración el dolo o negligencia que pudiera existir por parte del administrado. Se dice que el deudor actúo con dolo cuando de forma consciente y voluntaria no declara determinados ingresos gravados con impuestos, mientras que la

negligencia se produce cuando el deudor por descuido, más no intención omite declarar ingresos afectos. (p. 1194)

Ahora bien, la norma SPOT establece como causal de Ingreso como Recaudación la comisión de la infracción explicada como “declarar cifras y/o datos falsos”, es decir, cuando el contribuyente presenta una declaración rectificatoria cualquiera fuera la intención o motivo, en tanto exista incidencia en la determinación y pago del impuesto como se ha explicado en párrafos anteriores, estaría inmerso en la comisión de una infracción tributaria siendo pasible de una sanción de multa impuesta a través de la notificación de la resolución correspondiente; no obstante, este mismo hecho cometido por el mismo contribuyente genera que la Administración Tributaria se encuentre facultada a notificarle la Comunicación de existencia de la causal de Ingreso por Recaudación y el administrado al no poder acreditar la inexistencia de la misma, terminaría siendo notificado adicionalmente por una Resolución que disponga el traslado de los fondos de su cuenta de detracciones al fisco, es decir se ejecutaría el Ingreso como Recaudación.

A efecto de validar la triple identidad del Non Bis In Idem, cabe cuestionarse que se pretende proteger con la emisión de ambos actos administrativos emitidos por SUNAT y si comparten el mismo fundamento.

En buena cuenta, y a la luz de la opinión emitida por la doctrina en torno a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario el legislador pretende sancionar un hecho de común comisión pero que reviste una importante incidencia tributaria y con impacto directo sobre los niveles de recaudación. (Ruíz de Castilla, 2014, p.1193)

Al aporte doctrinario agregamos un dato estadístico importante extraído del diario Gestión, que refleja del universo de infracciones tributarias detectadas y sancionadas por la Administración Tributaria, el 71% está representado por la comisión de la infracción de declarar cifras y/o datos falsos junto con la omisión en declaración de impuestos: *“Asimismo, es importante indicar que las multas por cifras y datos falsos, así como por ser omiso a la presentación, declaración y pago representaron, en promedio, el 71% del total de pagos por este concepto, y la recaudación originada por estas dos causales registraron en el 2015 una caída de S/ 175 millones y S/ 19 millones, respectivamente.”* (Diario Gestión, 2016)

Entonces para fundamentar cual es el interés que se pretende proteger al tipificar el hecho de declarar cifras y/o datos falsos como infracción tributaria, nos enfocaremos en determinar ¿De qué forma afecta al fisco la comisión del comentado ilícito tributario? Es evidente que

el incumplimiento de obligaciones fiscales afecta de forma directa la recaudación, y en aquellos casos en los que el contribuyente ya se de forma intencional o involuntaria presenta sus declaraciones con datos falsos generando un impacto en el impuesto a pagar, la recaudación tributaria se ve afectada; por un lado en cuanto a la mora por el pago tardío de los impuestos a pagar producto de las omisiones en las declaraciones presentadas a la Administración Tributarias, además de existir un ocultamiento parcial o total de conceptos que deberían ser gravados.

De lo expuesto podemos concluir en que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario busca proteger el interés de carácter fiscal en cuanto a cautelar la recaudación, de manera que tanto la emisión y notificación de multa por declarar cifras y datos falsos, como el Ingreso como Recaudación comparten el mismo fundamento, al pretender asegurar el cumplimiento en el pago de la obligación tributaria, favoreciendo a el incremento de la recaudación.

Si bien es cierto, en el desarrollo de cada causal se ha procedido a explicar de forma detalla la existencia de la triple identidad, resulta menester para culminar el desarrollo de esta parte del proyecto y a manera de conclusión preliminar, reparar en el fundamento jurídico que comparten en general los hechos calificados como infracciones que motivan la imposición de sanciones y las causales que sustentan la disposición del Ingreso como Recaudación.

Recordemos que para dilucidar la identidad de fundamento necesitamos responder algunas interrogantes como son: ¿Ambos ordenamientos cumplen los mismos fines? ¿Cuál es el bien jurídico o interés protegido? ¿Cuál es el espíritu normativo? En el caso del Ingreso por Recaudación es claro que la normativa pretende asegurar la recaudación tributaria, protegiendo los ingresos a favor del fisco al trasladar con celeridad los fondos de la cuentas de detracciones al arcas del Estado ante la ocurrencia de hechos con relevancia tributaria que al mismo tiempo se encuentran tipificados como infracciones. Mientras que en cada una de las causales detalladas, se ha observado y explicado que existe un hecho calificado como infracción tributaria susceptible de sanción regulados por el Código Tributario, ahora bien el interés que se pretende proteger en cada una de ellas es la recaudación tributaria como bien jurídico colectivo.

En cuanto a la recaudación tributaria, se trata de un interés o bien jurídico colectivo, ya que pretende satisfacer las necesidades de la sociedad como ente colectivo a través de la captación de recursos que podría ejecutarse por medio del cumplimiento voluntario de

obligaciones tributarias o del ejercicio de la potestad tributaria a efecto de que el Estado pueda formar su propio patrimonio.

En el rol recaudador del Estado, se requiere contar con el desarrollo y ejecución de una forma eficiente de captar los ingresos tributarios, lo que implica también el diseño de modernos sistemas, además de ser conscientes que un Estado moderno se trata de un acto bilateral y de colaboración mutua entre el administrado y la administración tributaria.

La recaudación tributaria como bien jurídico colectivo, se pretende sea efectiva, completa, exacta y oportuna en virtud de la potestad tributaria, no obstante, existen conductas (infracciones y causales) que dificultan y obstaculizan la labor de recaudación de ingresos.

En la doctrina encontramos un importante aporte en cuanto a la definición de recaudación fiscal elaborada por De la Garza (1982): *“Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a la creación de los tributos, es decir, la imposición de impuestos, derechos, contribuciones especiales, así como las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los administrados, con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de obligaciones, incluyendo también la regulación de procedimientos contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.”* (p.109)

Desde esta óptica tanto las normas que regulan las obligaciones, infracciones, sanciones o procedimientos como el Ingreso por Recaudación, todas ellas forman parte de la recaudación fiscal, es decir nos encontramos ante ordenamientos que cumplen los mismos fines.

Finalmente, la identidad de fundamento también se sustenta en la similitud del espíritu normativo de los dispositivos que se aplican al mismo hecho respecto del mismo sujeto. Dentro de este contexto tenemos al Código Tributario estableciendo obligaciones al contribuyente, tipificando hechos con relevancia tributaria como infracciones y convirtiéndolos en ilícitos sancionables; mientras que del otro extremo se encuentra el Decreto Legislativo 940° normativa SPOT que en su artículo 9.3° crea y regulada la operatividad de un Procedimiento denominado Ingreso por Recaudación aplicable a hechos con incidencia tributaria calificados como causales, hechos que resultan ser los mismos que el Código Tributario calificó previamente como infracciones.

Considerando que ambos dispositivos buscan proteger la Como se explicó en el ítem “Mismo Fundamento” una forma de identificar el Bien Jurídico protegido, es enfocarse en descubrir el espíritu normativo o el espíritu de la ley que en forma, en otras palabras, cual fue la

intención del legislador o la finalidad que inspiró la dación de la norma. (Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, 2020)

La recaudación tributaria como bien jurídico colectivo, cabe cuestionarse con el objeto de conocer la intención del legislador en el Código Tributario ¿De qué forma el cumplimiento de obligaciones tributarias contribuye a la recaudación? o ¿De qué manera la comisión de infracciones afecta la recaudación? y en el caso del Ingreso como Recaudación como procedimiento derivado del SPOT ¿En qué sentido protege la Recaudación Tributaria?

Pues bien, en el caso de la creación de obligaciones tributarias impuestas al contribuyente representan en el sistema tributario un mecanismo necesario y a la vez estrategia trascendental que permiten concretar o ejecutar el procedimiento de recaudación, además de fortalecer la potestad de recaudación del Estado, son pilares sobre los cuales la Administración tributaria ejerce el “ius puniendi.”

Asimismo, las infracciones tributarias pretenden resaltar la importancia del cumplimiento de la obligación tributaria en el procedimiento de recaudación, sirviendo estas últimas de directrices para el contribuyente en su vida tributaria, buscando cubrir brechas de “incumplimiento” otorgando obligatoriedad a aquellas acciones de los administrados que son necesarias para lograr que el procedimiento de recaudación se lleve a cabo, como por ejemplo: La necesaria presentación de declaraciones determinativas a efecto que la Administración Tributaria tome conocimiento de la base imponible y el importe liquidado a recaudar, la emisión y/u otorgamiento de comprobantes de pago calificados como documentos que permitirán cuantificar la suma de ingresos sobre la cual se aplicará la tasa correspondiente, la infracción de declaración de cifras y/o datos falsos pretenden sincerar la declaración del contribuyente para que el fisco proceda al cobro de los montos correctos, mientras que al solicitar la exhibición de los libros y registros el ente recaudador puede constatar si existe algún tipo de inconsistencia entre lo registrado, anotado y declarado por el contribuyente.

En suma las obligaciones tributarias tipificadas están evocadas a garantizar la ejecución de aquellas prácticas que fortalecen la recaudación fiscal, buscando soslayar la evasión tributaria.

Asimismo, el cumplimiento de las referidas obligaciones le permite a la Administración Tributaria obtener información del universo de contribuyentes a efecto de establecer los denominados “cruces de información” detectando así supuestos de inconsistencias o alerta

fiscal; verificando la coincidencia entre lo declarado en los canales virtuales, los montos contenidos en los comprobantes de pago emitidos y recibidos, así como lo registrado y reportado en libros.

Decimos que afecta la recaudación tributaria, ya que al incurrir en las infracciones tributarias se afecta al Estado como sujeto activo de la relación respecto del rendimiento del tributo para el fisco, como refiere Alpaca (2013): *“El factor rendimiento del tributo dependerá de que exista recaudación oportuna y completa respecto de la obligación tributaria, de esta forma el Estado puede controlar de forma eficaz el sistemas de gestión tributaria.”* (p.383)

Y en cuanto al Ingreso como Recaudación como medida, cuya ejecución se encuentra condicionada a la existencia de una causal ¿Cuál sería la intención de fondo del legislador para su aplicación en el sistema tributario? Si partimos de la premisa que el ingreso como recaudación es una medida derivada del propio sistema SPOT, que pretende como su nombre lo indica contribuir a la recaudación directa al disponer el traslado de fondos a las arcas del fisco, no podríamos alegar que con esta medida se pretende verificar y controlar el cumplimiento del Sistema de detracciones, dado que para ello existe una tabla de infracciones y sanciones específica aplicable ante el incumplimiento de las normas SPOT.

En buena cuenta, si el legislador creó un sistema de infracciones y sanciones para controlar la operatividad del sistema de detracciones, entonces la naturaleza o el propósito del Ingreso por Recaudación constituiría la mera aplicación de una consecuencia jurídica vinculada a la ocurrencia de un hecho (acción u omisión) que por su contenido de ilicitud podría afectar la recaudación del fisco.

Como se aprecia la naturaleza de las causales que se emplean en el Ingreso por Recaudación son circunstancias de contenido fiscal extraídas del Código Tributario, por lo tanto la finalidad de la aplicación del Ingreso por Recaudación sería fortalecer y facilitar la labor de recaudación por parte de la Administración Tributaria; a pesar que la normativa actual califica a este último como una medida de carácter administrativo, en la realidad comparten el mismo propósito y finalidad que los dispositivos del Código Tributario, esto es contribuir a la recaudación.

Cabe precisar que el presente trabajo de investigación no está en contra del Sistema de Detracciones como tal, por el contrario, consideramos que viene siendo un mecanismo efectivo que coadyuva a prevenir la evasión y cubrir brechas de incumplimiento, además de

no ser materia de investigación. Nuestra postura está evocada meramente al Ingreso como recaudación en torno a la contravención del principio Non Bis In ídem.

Cabe precisar que del estudio y análisis de las causales que motivan la disposición del Ingreso como Recaudación en la empresa, así como del contenido del Principio Non Bis In Idem; se ha logrado verificar la denominada triple identidad de sujeto, hecho y fundamento; situación que permite en este punto de la investigación equiparar el Ingreso como Recaudación a una sanción considerando que en esencia constituye la aplicación de una consecuencia jurídica respecto de un incumplimiento normativo de contenido tributario; en la cual el fondo recaudado se encuentra inmovilizado de forma temporal o indefinida, el tiempo en que el contribuyente demore en tener acceso al fondo o que tarde el fisco en aplicarlo a una deuda tributaria vía imputación, implica la privación al fondo y sólo refleja la magnitud de la sanción así como el grado de perjuicio empresarial. En este punto se puede afirmar de forma preliminar y según lo explicado en párrafos anteriores, que existe la aplicación de una doble sanción por parte de la Administración Tributaria respecto 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°, numeral 7 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

4. El Perjuicio contra el Contribuyente como Empresa

Considerando la materia de estudio del presente proyecto de investigación, y habiendo culminado el desarrollo en torno a la forma en que el procedimiento denominado Ingreso por Recaudación contraviene la aplicación del principio Non Bis In Idem, este tramo de la investigación pretende exponer el impacto de carácter perjudicial hacia la empresa. Al respecto abordaremos el perjuicio empresarial desde dos aspectos: financiero y normativo, este último enfocado en torno a la inseguridad jurídica que percibe el sector empresarial.

Iniciaremos este ítem explicando la razón por la que se eligió el término “Perjuicio” para describir el impacto que recibe la empresa en virtud de la disposición del Ingreso por Recaudación de los fondos de la cuenta de Detracciones. Para comprender mejor el contexto, recurrimos a plasmar una definición simple de perjuicio: *“Es la consecuencia de un daño que sufre una persona. En el ámbito del derecho, se traduce en el bien deteriorado, la ganancia lícita que se deja de percibir, así como también el detrimento a la reputación del sujeto, todo ello producto de la acción u omisión por dolo o cual de una tercera persona.”* (Conceptos Jurídicos, 2020)

En el concepto precedente se aprecia que el perjuicio puede ser de dos tipos: material y moral, nuestro trabajo está orientado al ámbito del perjuicio de carácter material en la empresa. Ahora bien cabe precisar que al enfocarnos en los perjuicios y no en el daño, estamos haciendo referencia a los efectos que experimenta el sector empresarial derivados de la aplicación del Ingreso por Recaudación como procedimiento que contraviene al Non Bis In Idem, que se traducen básicamente en la ganancia lícita que deja de percibir la empresa o los gastos que se le ocasionan por un acto u omisión de otro. (Guía Jurídica Wolters Kluwer, 2020)

4.1. Aspecto Financiero.

Es inevitable hablar de perjuicio empresarial y no vincular a este concepto el aspecto financiero de la empresa como unidad económica y sujeto de derechos, sea desarrollado a través de una persona natural o jurídica. Cuando nos referimos a perjudicial empresarial en materia financiera, estamos haciendo énfasis al menoscabo económico que soporta la empresa cuyo alcance podría repercutir en aspectos como la ganancia, liquidez o inversiones. El perjuicio empresarial desde un aspecto financiero se podría expresar en: “La diferencia que se suscita entre el estado del patrimonio agraviado y el que tendría si no se hubiere generado el hecho o evento dañoso, ya sea por disminución del activo o la ganancia que se frustró; siempre considerando la totalidad de las consecuencias del acto lesivo.” (Guía Jurídica Wolters Kluwer, 2020)

El perjuicio financiero se traduce en la pérdida o privación de un fondo que existía en la cuenta de detracciones y que a solicitud del contribuyente podría ser de libre disponibilidad para la empresa, quedando a discreción de esta el destino financiero del mismo. En este escenario privar al contribuyente del referido fondo genera un impacto o perjuicio a nivel de finanzas, llegando a convertirse en uno de los factores que afectan la viabilidad de las Pymes. Según Maya (2019) en su artículo “¿Cuáles son los riesgos que podrían acabar con su empresa?” Hace referencia a ocho factores que de acuerdo con la doctrina y organismos públicos dedicados al análisis del sector empresarial ponen en riesgo la viabilidad de la empresa, siendo en su mayoría de índole financiero, se mencionan a continuación:

1. Recursos financieros limitados
2. Ausencia de personal capacitado
3. Gran nivel de endeudamiento

4. Manejo inadecuado de costos
5. Bajo nivel de ventas
6. Poco capital para inversión
7. Escasas opciones de financiamiento
8. Falta de una estrategia o gestión idónea.

Al privar al empresario de la libre disposición de un fondo que obraba en su cuenta de detracciones, financieramente es privarle el acceso a un recurso monetario, que podría devenir en acrecentar el nivel de endeudamiento de la empresa o perder oportunidades de inversión.

Para entender lo que sucede en el aspecto financiero de la empresa al producirse una medida de Ingreso por Recaudación, es necesario detenernos en la explicación algunos conceptos clave para comprender el perjuicio empresarial de carácter financiero.

En principio, los fondos depositados en la cuenta de detracciones pertenecen al contribuyente, los mismos que Ingresan como Recaudación al fisco por disposición de la Administración Tributaria en mérito a la existencia de una causal, estos fondos son parte de uno de los recursos financieros con los que cuenta la empresa para el desarrollo de sus actividades y que determina la toma de decisiones en la unidad económica. Según la Enciclopedia de la Economía tanto el dinero en efectivo como los depósitos bancarios conforman los recursos financieros, así como los activos con cierto grado de liquidez, entendiéndose como la capacidad de transformarse en dinero en efectivo, ya que representan 'para la empresa una fuente para alcanzar sus objetivos. (Enciclopedia de la Economía, 2020)

Es decir, los fondos depositados en la cuenta de detracciones tienen la capacidad de ser transformados en dinero en efectivo, hecho que se produce cuando el contribuyente solicita la liberación de fondos a la Administración Tributaria, sin embargo este procedimiento sufre una interrupción cuando a la empresa le acontece un Ingreso por Recaudación por incurrir por ejemplo en una infracción tributaria por la que asume el pago de una multa y de forma adicional pierde la posibilidad de obtener la liberación de sus fondos, es decir pierde liquidez.

Según Suárez (1981) la liquidez empresarial se define como la capacidad para enfrentar de forma rápida las obligaciones financieras de la empresa, y desde una perspectiva económica

sería el conjunto de disponibilidades monetarias así como el ahorro líquido a corto plazo. (p. 324)

Los fondos depositados en la cuenta de detracciones pueden ser calificadas como disponibilidades monetarias al momento en que la Administración Tributaria emite y notificada la Resolución de Liberación de Fondos. En la figura del SPOT los referidos depósitos también representan para la empresa un ahorro líquido a corto plazo, considerando que la oportunidad para solicitar la liberación de fondos se produce como mínimo quince (15) días calendario y máximo tres (3) meses, dependiendo del tipo de procedimiento que le corresponda al contribuyente.

En la práctica el Sistema de Detracciones le ofrece al contribuyente una opción financiera de ahorro, además de contribuir a asegurar el pago de deudas tributarias, de manera que el problema financiero no deriva principalmente de la aplicación del SPOT, más aun tomando en cuenta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional que ampara al referido Sistema, el mismo que incluso ha sido materia de análisis en el presente trabajo de investigación. No obstante, consideramos que el Ingreso como Recaudación quiebra la dinámica fiscal diseñada, contraviniendo el Principio del Non Bis In Idem y generando perjuicio al empresario.

Ahora bien, ¿Cuál es el impacto que tiene el factor liquidez en la desarrollo de la empresa? o ¿De qué forma podría afectar la rentabilidad? Robles (2015) en su libro “Fundamentos de la Administración Financiera” nos explica como el equilibrio entre la liquidez y la rentabilidad repercute en el aspecto financiero de la empresa, permitiéndole no solo cumplir con el pago de obligaciones sino también produciendo utilidad, a través de la siguiente gráfica se aprecia la relación que existe entre la gestión de efectivo y la generación de liquidez que le permite a la empresa llevar a cabo sus operaciones y cumplir de forma oportuna con sus obligaciones. (p.18)

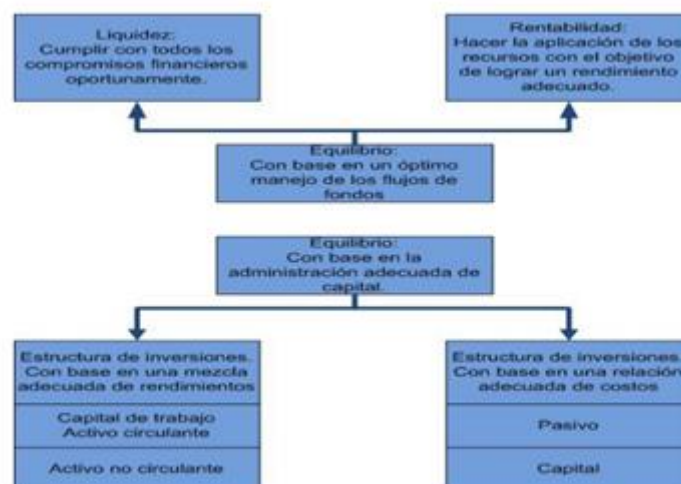


Imagen 6

Fuente: Robles (2015), Fundamentos de la Administración Financiera, Red Tercer Milenio, pg. 19.

Para una empresa disponer de liquidez representa la posibilidad de cumplir oportunamente con sus obligaciones y compromisos de pago, evitando además que recurra a otras fuentes de financiamiento externas generando endeudamiento; la suma de todos estos factores favorecen a la rentabilidad y contribuyen en la toma de decisiones en torno a inversiones que pudiera requerir el empresario.

De manera que, a medida que el contribuyente se encuentre privado de acceder al fondo financiero acumulado producto de uno o varias disposiciones de Ingreso como Recaudación, de forma indeterminada y condicionada al cumplimiento de procedimientos previos, el perjuicio empresarial se traduce en perjuicio a las inversiones. Como ha manifestado Flores (2013) al referirse a lo expuesto por Hunt, Williams y Donaldson en torno al aspecto financiero de la empresa al constituir el esfuerzo para generar los fondos necesarios para el negocio en las condiciones más favorables y en pro del cumplimiento de objetivos. (p. 9)

Luego de plasmar el perjuicio empresarial desde un enfoque financiero, el mismo que surge como consecuencia de la carente accesibilidad del contribuyente a la libre disposición de los fondos de su cuenta de detracciones producto del Ingreso por Recaudación por parte de la Administración Tributaria; corresponde explicar de qué forma se ocasiona la privación de liquidez y/o efectivo al empresario.

Para ello, es necesario tomar en consideración que significa en la gestión empresarial el flujo de efectivo, entendido como: *“Un método empleado en la administración financiera para determinar si la empresa posee los fondos necesarios para llevar a cabo sus operaciones. Para ello se debe tener conocimiento de todos los conceptos por los que se perciben ingresos, tanto por operaciones convencionales del giro del negocio como por financiamiento, además de los egresos normales y de financiamiento, empleando la estructura que se muestra a continuación.”* (Robles, 2015, p.39)

CONCEPTO	ENE	FEB	MAR
SALDO INICIAL	428,600	888,959	973,746
ENTRADAS:			
VENTAS	4,962,687	4,553,995	3,911,765
RECUP. CTAS. POR COBRAR	42,500	42,500	42,500
TOTAL DE ENTRADAS	5,005,187	4,596,495	3,954,265
TOTAL DE DISPONIBLE	5,433,787	5,485,455	4,928,011
SALIDAS: (PAGOS)			
COMPRA DE MATERIALES	2,266,195	1,672,795	1,672,795
SUELDOS Y SALARIOS	315,728	315,728	315,728
GTOS INDIRECTOS	789,320	789,320	789,320
GTOS DE VENTA	247,184	278,082	185,388
GTOS DE ADMON	369,768	415,989	277,326
GTOS FINANCIEROS	10,300	11,588	7,725
PAGO PROVEEDORES	250,000	250,000	250,000
PAGO ACREEDORES	143,333	143,333	143,334
PAGO DE IMPTOS (I.S.R., I.V.A.)	153,000	634,875	587,846
TOTAL DE SALIDAS	4,544,828	4,511,709	4,229,462
SALDO EFECTIVO FIN DE MES	888,959	973,746	698,549

Tabla 6

Fuente: Robles (C.), Fundamentos de la Administración Financiera, Red Tercer Milenio, pg. 39.

Del gráfico anterior apreciamos el método que se emplea para conocer cuál es el saldo efectivo mensual o según el periodo que encuentre en evaluación, como ya se ha descrito el perjuicio al empresario se materializa en esa pérdida de efectivo, por cuanto el panorama

financiero de la empresa variaría si al efectivo ejemplificado en la tabla precedente, se le adicionara el saldo existente que ya no figura en la cuenta de detracciones, sino en las arcas del fisco producto del Ingreso como Recaudación aplicado.

En ocasiones los montos recaudados permanecen en el fisco, sin que el contribuyente pierda su titularidad respecto del fondo, sin generarle ningún beneficio como sucedería si el referido fondo se encontrará en una cuenta bancaria a plazo fijo, por cuanto mientras no exista deuda tributaria o esta sea mínima, el saldo permanecerá en las arcas del fisco generando incluso un indicador de falsa recaudación a la Administración Tributaria.

En conclusión, la primera opción que tiene la empresa para utilizar el fondo recaudado es solicitando su imputación a deudas pendientes de pago y que la cuantía de sus obligaciones tributarias sean equivalentes al saldo que permanece en recaudación. Entonces, ¿Qué sucede cuando el contribuyente no calza en el escenario descrito? Simplemente empieza a perder oportunidades financieras, al ser privado de un fondo que le pertenece y sin la posibilidad de que le genere interés a su favor que compense el tiempo de indisponibilidad.

Evidentemente surge la interrogante, ¿De qué forma podría el contribuyente recuperar el fondo que ingresó vía recaudación? Pues bien, existe el procedimiento regulado en el artículo 5° de la Resolución de Superintendencia 375-2013/SUNAT denominado “Extorno de los Importes Ingresados como Recaudación”, a través del cual la Administración Tributaria procede a realizar la devolución a la cuenta de detracciones del contribuyente de los importes ingresados como recaudación, para ello el empresario debe presentar una solicitud a la SUNAT siempre que se encuentre en alguna de las siguientes situaciones. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

- a) Tratándose de los contribuyentes registrados como personas naturales, cuando hayan solicitado y obtenido la baja de inscripción en el RUC.*
- b) Tratándose de personas jurídicas, cuando se encuentren inmersas en proceso de liquidación.*
- c) Tratándose de contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente inscritos en el RUC, cuando ocurra el término del contrato.*

En otras palabras, la condición es que la empresa independientemente del tipo de contribuyente que sea, para obtener la devolución del fondo recaudado debe evidenciar el término de sus actividades, cabe cuestionarse ¿Cuán oportuna o necesaria sería la

devolución? Evidentemente en este panorama, las personas jurídicas son las más perjudicadas por cuanto el fondo ya no estaría destinado al giro del negocio sino quedaría a disposición e interés de los socios o miembros de hecho, según corresponda.

Sin embargo, no es la única condición, en este procedimiento existen otras circunstancias cuyo cumplimiento será verificado por la SUNAT, que no sólo restringen el acceso al fondo sino que además dificultan la autorización del extorno como procedimiento, en detrimento de la inversión empresarial.

En lo que atañe al aspecto financiero y el procedimiento de extorno creado para obtener la devolución del fondo, el factor tiempo es determinante en el perjuicio al empresario ya que la normativa exige que deben transcurrir nueve (9) meses desde que la persona natural con negocio obtuvo la baja de inscripción en el RUC, mientras que en el caso de las personas jurídicas el periodo de tiempo referido se computan desde la fecha que la empresa acreditó el inicio del proceso de liquidación, en ambos casos el contribuyente debe probar que no ha realizado actividad durante esos nueve (9) meses.

En consecuencia, si el empresario opta por la posibilidad de un nuevo negocio o una oportunidad de inversión con el fondo del que pretende obtener su devolución, en teoría debe esperar casi un (1) año sólo para presentar la solicitud de extorno, sin considerar los noventa (90) días calendarios que tiene la SUNAT para emitir un pronunciamiento o aplicando silencio administrativo negativo.

No obstante, en el supuesto que la Administración Tributaria autorice el extorno del fondo recaudado a la cuenta de detracciones del contribuyente, éste debe realizar un último trámite de forma virtual denominado “Liberación de Fondos” regulado en el artículo 25° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, cuyo propósito es otorgar libre disponibilidad al administrado sobre el fondo que se extornó a la cuenta de detracciones, según lo publicado en el portal web del ente recaudador: *“Si después de emplear los fondos en el pago de obligaciones tributarias, los montos en la cuenta de detracciones no se agotarán, estos serán considerador de libre disposición u objeto de devolución para el titular, pudiendo esta persona disponer de los fondos recaudados sin limitación alguna.”* (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

Ahora bien, el factor tiempo se extiende debido a que la solicitud de Liberación de Fondos sólo deberá ingresar en determinados periodos, es decir el contribuyente deberá esperar según el tipo de procedimiento que le corresponda entre quince (15) días calendario, dos (2) o tres (3) meses y adicionalmente debe tomar en cuenta que el registro de la Liberación de Fondos se efectúa durante los primeros tres (3) o cinco (5) días hábiles; finalmente la SUNAT cuenta con treinta (30) días hábiles para emitir la Resolución que aprueba la Liberación de Fondos.

Como se aprecia el Ingreso por Recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones, no sólo limita al empresario al acceso de un recurso financiero que debería ser de libre disposición al agotar la deuda tributaria, sino que además el trámite de extorno y liberación prorrogan la facultad que tiene el empresario al retiro del fondo.

4.2. Aspecto Normativo.

En el marco normativo en torno a la aplicación del Ingreso como Recaudación, existen disposiciones que perjudican al empresario sobre quien recae el referido procedimiento, contraviniendo el principio de Non Bis In Idem y generando inseguridad jurídica.

Recordemos que el ordenamiento jurídico es el resultado del rol regulador del Estado, cuyo diseño, estructura y operatividad deben contribuir a otorgar seguridad al ciudadano en todas sus manifestaciones como refiere Dromi (2005): *“El ordenamiento jurídico debe brindar un marco normativo armónico, coherente y preciso para otorgar seguridad jurídica y estabilidad a los derechos y garantías.”* (p.74)

Para efectos del presente trabajo de investigación se han identificado tres circunstancias normativas que afectan al contribuyente, y las desarrollamos a continuación:

4.2.1. En el Procedimiento de Ingreso como Recaudación.

Si bien es cierto, en el numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 940 se menciona por primera vez el Ingreso como Recaudación como un acto llevado a cabo a través del Banco de la Nación relacionado a la operación de traslado de los fondos depositados en la cuenta de detracciones al fisco, y la norma señalaba que la Administración Tributaria debía establecer el procedimiento a aplicar. Es decir, lo único claro con la dación del TUO en torno al Ingreso como Recaudación eran las causales motivo

y la intervención del Banco de la Nación en el sentido de proceder con la entrega de los fondos depositados al fisco.

Con la dación del TUO del Decreto Legislativo N.º 940, en el año 2004, se creó el Ingreso como Recaudación, sin embargo recién en el año 2017 la SUNAT regulada el procedimiento aplicable a través de la Resolución de Superintendencia 184-2017/SUNAT, entrando en vigencia a partir del 07 de agosto de 2017 para los titulares de cuentas que pertenezcan al directorio de principales contribuyentes de la Intendencia Lima o al directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, y para el resto de contribuyentes desde el 01 de octubre del mismo año.

De lo expuesto y luego de revisar los antecedentes normativos, podemos afirmar que durante más de diez (10) años la Administración Tributaria dispuso Ingresos como Recaudación respecto del universo de contribuyentes, sin que existiera un marco legal a través del cual el empresario tenga conocimiento de temas de suma importancia como: los plazos, la forma de presentar sus descargos o en qué momento se consideraba la conclusión del procedimiento a efecto de iniciar acciones de defensa.

El perjuicio al empresario en este extremo, radica en la ausencia de la publicidad normativa en torno a un procedimiento que genera, como ya se ha explicado, cierto desmedro financiero. Este tipo de panorama legislativo afecta la seguridad jurídica que el Estado debe ofrecer al contribuyente, según Roberto Dromi (2005) la regulación de límites entre la economía pública y la privada es un asunto que atañe a la seguridad jurídica y que genera estabilidad en el sistema; y la estabilidad garantiza un proceso de transformación sin riesgo. (p.74)

4.2.2. En el Procedimiento de Extorno.

Como se ha desarrollado en ítems anteriores, el procedimiento de extorno permite retornar los importes que ingresaron como recaudación a la cuenta de detracciones del contribuyente, a efecto de que posteriormente éste pueda solicitar la liberación de fondos.

Sin embargo el ingreso de la solicitud de extorno se encuentra condicionado al cumplimiento de un requisito de carácter general que consiste en subsanar previamente la causal que originó el ingreso como recaudación; probablemente sea el factor que más obstaculice el extorno del fondo recaudado. Asimismo, recordemos que el hecho referido como causal es

también una infracción tributaria que legalmente amerita la aplicación de una sanción por parte de la Administración Tributaria.

En este escenario resulta necesario aclarar que se entiende por subsanar, según la Guía Jurídica Virtual la subsanación consiste en adaptar a la normalidad mediante la corrección del error, siempre que el defecto en virtud de la naturaleza del acto y su importancia, permita ser corregido o subsanado. (Guía Jurídica Virtual, 2020)

Bajo esta perspectiva y en el marco del concepto de subsanación, se presume que la causal es un error cometido por el contribuyente y que debe ser corregido antes de presentar la solicitud de extorno.

Este requisito de carácter general no es exigible en el supuesto que la causal que produjo el Ingreso como Recaudación se trate de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° es decir “No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión”; ni en el caso de que la causal se refiera a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario que señala “No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos”. Según la información publicada en el sitio web de la Administración Tributaria se enuncia como requisito general de la solicitud de extorno:

“b) Haber subsanado la causal que originó el Ingreso como Recaudación, 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 Decreto Legislativo N° 940 (información no consistente y no habido), así como en las causales contempladas 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.” (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

Frente a este panorama resulta necesario preguntarnos ¿Si las causales en efecto son subsanables? o ¿Qué implica para el contribuyente subsanar? De la revisión de las causales según el párrafo anterior, cuya corrección será verificada por la SUNAT previo al extorno de fondos, se aprecia que en el proceso de subsanación el empresario se encuentra con situaciones que reducen las posibilidades de corregir el error atribuido, debido a que en la mayoría de casos la solución no depende totalmente de él. A continuación se procede a

describir algunos escenarios que se generan, dificultando y hasta imposibilitando la subsanación de la causal por parte del administrado:

4.2.2.1. Información no Consistente.

Subsanar la información identificada como inconsistente, implica que el contribuyente verifique la suma por ventas o ingresos declarados en el mes observado, así como la información que obra en su Registro de Ventas respecto de los comprobantes de pago anotados y el monto de los depósitos realizados en su cuenta de detracciones por su cliente (comprador o usuario); de manera que coincida los importes efectivamente detraídos y depositados con la suma calculada en cada comprobante de pago que se encontraba sujeto a SPOT.

Una vez detectado el error el empresario procede a rectificar la declaración mensual y/o a corregir la suma registrada en Libros. No obstante, la dificultad surge si la inconsistencia deriva de un error en la suma depositada por el cliente en la cuenta de detracciones o algún dato relacionado a la identidad de la empresa como el número de RUC o de Cuenta Bancaria, entre otros; debido a que la subsanación implicaría la presentación a la Administración Tributaria de una solicitud de Corrección de Errores de la Constancia de Depósitos de Detracciones, en la mayoría de casos esta labor le corresponde al cliente de la empresa por cuanto es quien tiene a cargo la obligación de efectuar el depósito, salvo se trate de una autodetracción. En estos casos la subsanación de la causal dependerá de la disposición del Cliente del empresario para realizar el trámite, o de que tan buena sea la relación comercial entre ambas partes, factores que no dependen totalmente de contribuyente afectado por el ingreso como recaudación y que dificultan el acceso al extorno de fondos.

4.2.2.2. Condición de No Habido.

Recordemos que el término No Habido en materia tributaria hace referencia a la condición del domicilio fiscal del contribuyente. Subsanar esta causal implica que el empresario solicite a la Administración Tributaria la verificación del domicilio fiscal señalando la misma dirección u optando por cambiarlo. La verificación implica la constatación presencial de la existencia física del domicilio del contribuyente, una vez ubicado el notificador procede con la entrega de una constancia de verificación al administrado o la persona capaz que se encuentre en la dirección informada.

La dificultad radica en que en la mayoría de casos las visitas están a cargo de una empresa de mensajería contratada por la Administración Tributaria, al respecto existe un gran número de quejas por parte de los contribuyentes expresando su malestar por la poca eficacia en las verificaciones de domicilio, generando que el empresario no pueda obtener la condición de Habido y realice el trámite de forma reiterada.

A continuación extraemos del Informe de Gestión por Resultados del año 2016 de la SUNAT un cuadro (Imagen 7) en donde se aprecia la cantidad de quejas y reclamos por procesos, en el cual “Notificaciones y Confirmaciones de Domicilio” se ocupa en el cuarto lugar con un total de 912, indicador que evidencia el grado de malestar del contribuyente por el servicio en cuestión. Mientras que en el año 2017 según la Oficina de Defensoría del Cliente y usuario Aduanero la cantidad de quejas ingresadas por el mismo indicador fue de 480, ocupando el octavo lugar de la tabla. (Imagen 8)

De lo expuesto, podemos concluir en que subsanar la condición de No Habido para el administrado representa la ejecución de un trámite cuyo resultado en es incierto en el tiempo, carece de celeridad y su regularización no depende sólo de su intervención sino fundamentalmente del desempeño de la empresa de mensajería o del notificador a cargo; no obstante condiciona y restringe el acceso al extorno de fondos, generando un perjuicio al empresario.

Cuadro N° 10: Quejas y Reclamos por proceso
Resultado año 2016

PROCESO	TOTAL 2016	TOTAL 2015	Diferencia 2016-2015	Variación Porcentual
SUNAT Virtual	2 981	2 447	534	21,8 %
Cobranza Coactiva	1 310	1 462	-152	-10,4 %
Devolución de Tributos	1 302	1 406	-104	-7,4 %
Notificaciones y Conf. Domic.	912	2 110	-1 198	-56,8 %
Trámites y Orientación	802	1 244	-442	-35,5 %
Deuda	682	819	-137	-16,7 %
Detracciones	625	832	-207	-24,9 %
Acciones de Fiscalización	427	807	-380	-47,1 %
Otros Temas Tributarios	415	659	-244	-37,0 %
EsSalud - ONP – Planillas	335	405	-70	-17,3 %
Aduanas	322	465	-143	-30,8 %
Fraccionamiento	320	610	-290	-47,5 %
Recursos Impugnativos	154	146	8	5,5 %
Insumos Químicos	73	79	-6	-7,6 %
Incumplim. envío DJ por causas externas	8	127	-119	-93,7 %
TOTAL	10 668	13 618	-2 950	-21,7 %

Fuente: Oficina de Defensoría al Contribuyente y Usuario Aduanero
Elaboración: División de Evaluación y Seguimiento - GPCG

Imagen 7

Fuente: Oficina de Defensoría al Contribuyente y Usuario Aduanero

CUADRO 33 PROCESOS MOTIVO DE QUEJA En unidades y porcentaje		
Temática	Total 2017	% del Total de Quejas a Diciembre 2017
Sunat Virtual	2 962	27%
Devoluciones	1 921	18%
Cobranza Coactiva	1 010	9%
Fraccionamiento	916	8%
Trámites y orientación	768	7%
Otros temas tributarios	650	6%
Deuda	578	5%
Notificaciones y conf. de domicilio	480	4%
Detracciones	406	4%
Aduanas	340	3%
Acciones de fiscalización	229	2%
Essalud y ONP	196	2%
Incumplimiento por causas externas	183	2%
Recursos impugnativos	153	2%
Insumos químicos	64	1%
Total	10 856	100%

Fuente: Sistemas de Gestión

Elaboración: Oficina de Defensoría del cliente y usuario Aduanero



Imagen 8

Fuente: Oficina de Defensoría del Cliente y Usuario Aduanero

4.2.2.3. Numeral 1 Artículo 175°.

La causal e infracción contenida en el articulado de referencia está tipificada como la omisión de 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 leyes y reglamentos.

Consideramos es la causal que reviste menor dificultad en cuanto a la forma en que debe ser subsanada, pues implicaría que el contribuyente proceda con la legalización de los libros y/o registros que le correspondan, en caso se encuentre obligado a llevar registros físicos; mientras que si la norma le confiere la obligación de llevar libros de forma electrónica, el acto subsanar equivaldría a realizar el envío de registros por los periodos omitidos.

A pesar de la simplicidad descrita, la norma no menciona de que forma la SUNAT verificará la subsanación de la causal, en el caso de libros electrónicos bastará con cotejar lo reportado al sistema o que el administrado adjunte a su solicitud de extorno las constancias de envío de Libros. Mientras que en el caso de Registros Físicos el panorama no es claro ni está regulado, de manera que el contribuyente podría optar por adjuntar a la solicitud de extorno una fotocopia de la legalización de los libros o esperar a que la Administración Tributaria le emita y notifique un requerimiento para la verificación correspondiente.

4.2.2.4. Numeral 1 Artículo 177°.

La siguiente causal está referida a la infracción tipificada como: No exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración Tributaria solicite. Recordemos que en el marco de la SUNAT en mérito a la facultad de fiscalización puede llevar a cabo inspecciones, investigaciones y ejercer control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. De manera que en el marco de un procedimiento de fiscalización puede solicitar la exhibición de libros, registros u otro tipo de documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

En este orden de ideas, el empresario que incurrió en la infracción y causal, ¿De qué forma podría subsanar la causal? El dispositivo que regula el procedimiento de extorno creado recién en el año 2017, no establece la forma en que el administrado pudiera corregir la omisión, considerando que entre la ocurrencia de la causal y la solicitud de extorno debe mediar un periodo prolongado de tiempo, es decir existe una alta probabilidad que cuando la empresa pretenda solicitar el extorno, el procedimiento de fiscalización en el cual se generó la infracción y causal se encuentre culminado.

Nuevamente nos encontramos ante un vacío normativo en cuanto a una forma concreta y clara de proceder para el empresario a efecto de cumplir con la subsanación requerida como condición general del trámite de extorno.

4.2.2.5. Numeral 1 Artículo 178°.

Finalmente la causal e infracción denominada “declaración de cifras y/o datos falsos” la forma en que debe subsanarse no reviste un alto grado de complejidad, en el sentido que corresponderá al contribuyente revisar y comparar los montos declarados, anotados en libros y comprobantes tanto emitidos como recibidos.

La problemática para el empresario deriva en el cruce de información que utiliza la Administración Tributaria para determinar la infracción y atribuir la existencia de causal, es decir el contribuyente procederá a subsanar en base a su propia información (libros, comprobantes, documentos contables, depósitos de detracciones, etc) no obstante, desconoce la información que posee la SUNAT que obtiene de declaraciones de terceros, que podrían carecer de veracidad y, en base a la cual emite su pronunciamiento de forma discrecional.

4.2.3. Duplicidad de Procedimiento.

Normativamente el hecho que es calificado como causal de Ingreso como Recaudación e infracción tributaria pasible de sanción, expone al contribuyente a un escenario no solo de doble sanción sino también de doble procedimiento, respecto de un mismo hecho y fundamento. (Canchari, 2009, p. 185)

Este aspecto normativo que genera un perjuicio en el contribuyente, está relacionado con el contenido procesal del principio Non Bis In Idem, cuando nos alegamos que existe una contravención de orden procesal, nos estamos refiriendo a que se suscitan dos procedimientos vinculados al mismo sujeto, hecho y fundamento. Cabe precisar que en el ítem relacionado a la jurisprudencia analizaremos un pronunciamiento del Tribunal Constitucional respecto del contenido sustancial y procesal del del Principio Non Bis In Idem,

Ahora bien, ¿Cómo se suscitan de forma paralela la figura del doble procedimiento? Recordemos que al producirse por acción u omisión del contribuyente el ilícito tributario tipificado como infracción por el Código Tributario y como causal de Ingreso como

Recaudación por el Texto Único Ordenado Del Decreto Legislativo N° 940, cada dispositivo presente un contenido normativo distinto regulando cada procedimiento.

De manera que si se trata de una infracción tributaria el ente recaudador emitirá y notificará al administrado una Resolución de Multa, dejando a salvo el derecho del contribuyente de impugnar, a través de la presentación de un recurso de Reclamación, que será resuelto por la propia SUNAT, y segunda instancia la Apelación siendo el Tribunal Fiscal el encargado de emitir el pronunciamiento correspondiente.

Mientras que en el caso de las Resoluciones de Intendencia que disponen el Ingreso como Recaudación, según el portal web de la SUNAT los Recursos Administrativos aplicables son aquellos que regula el Texto Único de la Ley 27444 – Ley General del Procedimiento Administrativo, es decir Reconsideración y Apelación Administrativa, según corresponda en ambos casos el órgano resolutor es la SUNAT:

“Respecto de una resolución de oficina zonal o de Intendencia que dispone el ingreso como recaudación, es factible interponer los siguientes recursos administrativos:

- *Reconsideración, se presenta en aquellos casos en los que existe una nueva prueba. Este recurso es opcional y su no interposición no le impide al administrado ejercer su derecho a presentar el recurso de apelación.*
- *Apelación, cuando el recurso interpuesto se fundamenta en una interpretación diferente de las pruebas actuadas o cuando se trate de cuestiones de puro derecho.*

El plazo para su presentación de ambos recurso es de quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de la resolución impugnada, teniendo el órgano resolutor un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de presentación del recurso, para emitir un pronunciamiento.” (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2020)

A continuación y para una mejor comprensión un diagrama extraído del sitio web de la Administración Tributaria:



Imagen 9

Fuente: <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/ingreso-como-recaudacion-y-extorno/7262-09-recursos-administrativos-contras-el-ingreso-como-recaudacion>

Es importante mencionar que en la única disposición que existe en torno al Ingreso como Recaudación, la Resolución 184-2017/SUNAT no regula el aspecto impugnatorio.

Finalmente, ¿Cómo se materializa el perjuicio al empresario que enfrenta dos procedimientos de forma paralela, por los mismos hechos y fundamentos?, en las siguientes líneas se ha elaborado una descripción de lo que acontece en la práctica en este tipo de casos.

Cuando al contribuyente se le notifica una resolución de multa por presentar fuera del plazo establecido una declaración determinativa de impuestos tipificada como infracción en el artículo 176° numeral 1 del Código Tributario, el administrado puede manifestar su disconformidad respecto de la sanción a través de la interposición de un recurso de reclamación, teniendo entre otros como fundamento el hecho que presentó su declaración de impuestos conforme al cronograma dispuesto por la institución, hecho que también será materia de probanza en autos.

Mientras el procedimiento de reclamación inicia, la propia Administración Tributaria notifica al contribuyente y empresario con una Resolución de Intendencia disponiendo el ingreso por Recaudación de los fondos que obran en su cuenta de detracciones, fundamentando en el hecho que el administrado ha incurrido en una de las causales del

Ingreso como recaudación, es decir, cometió la infracción establecida en el artículo 176° numeral 1 del Código Tributario, esto es presentar fuera del plazo establecido la declaración determinativa.

Evidentemente el contribuyente considera que no incurrió en la infracción tipificada en el artículo 176° numeral 1 del Código Tributario, de manera que para evitar el ingreso por recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones, interpone contra la Resolución de Ingreso por Recaudación un recurso de Reconsideración.

Como se aprecia por un mismo hecho, la presentación extemporánea de la declaración de impuestos, respecto de un mismo sujeto se han iniciado dos procedimientos uno de Reclamación regulado en el Código Tributario y otro de Reconsideración por la Ley General de Procedimientos Administrativos, ya que en la legislación actual el Ingreso por Recaudación es considerada una medida administrativa, a pesar de que desde un aspecto normativo y regulatorio la mayor cantidad de matices son de índole tributario.

4.3. Jurisprudencia Constitucional sobre la Doble Sanción Tributaria.

Para efectos del presente trabajo de investigación, resulta importante mencionar el aporte del Tribunal Constitucional en cuanto al contenido del Principio Non Bis Idem otorgando mayor claridad con relación a su aplicación desde la óptica de la doble vertiente.

Nos estamos refiriendo al pronunciamiento del máximo intérprete de la Constitución que recae en el Expediente N°2050-2002-AA/TC, cabe precisar que la materia expuesta en la Acción de Amparo interpuesta no está directamente vinculada a asuntos tributarios, no obstante desarrolla el contenido y alcances del Principio del Non Bis Idem, temas relevantes para la investigación. De manera que sólo nos enfocaremos en los fundamentos directamente relacionados al tópico en cuestión:

Sentencia del Tribunal Constitucional del 16 de abril del 2003 emitida en el Expediente N° 2050-2002-AA/TC.

El principio del Ne Bis In Idem como contenido del derecho al debido proceso.

La sentencia del Tribunal Constitucional establece una interesante perspectiva del Principio Non Bis Idem, al definirlo como un derecho fundamental cuyo contenido se encuentra

implícito en el derecho al debido proceso reconocido de forma expresa como principio y derecho de la función jurisdiccional regulado en el artículo 139° inciso 3) de la Constitución.

El órgano supremo de control constitucional explica que atribuye la calidad de derecho fundamental al Principio Non Bis In Idem en mérito a la labor de interpretación elaborada conforme a los tratados sobre derechos humanos en los que el Estado peruano es parte, amparándose en la IV Disposición Final y Transitoria de la Constitución. Señala también que el derecho al debido proceso se encuentra reconocido en el artículo 8.4° de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Asimismo, aborda y desarrolla el contenido del Principio Non Bis In Idem estableciendo que posee una doble configuración sustantiva y procesal, refiere que los derechos fundamentales tienen una dimensión subjetiva (sustantiva) y objetiva (procesal) debido a que representan los valores materiales de nuestro sistema jurídico.

En cuanto a la vertiente material precisa que representa una garantía propia del Estado de Derecho, limitando la facultad sancionadora del Estado o el denominado “Ius Puniendi”. Desde esta esfera versa el mandato que *“Nadie puede ser sancionado dos veces por un mismo hecho”* o por una misma infracción, deviniendo en el imposible que sobre un mismo sujeto y por una misma infracción recaigan dos sanciones.

Establece también la importante conexión que existe entre el principio Non Bis In Idem y los principios de legalidad y proporcionalidad, a efecto de otorgar las garantías mínimas al ciudadano (Canchari, 2009, p.184).

El Tribunal Constitucional precisa que en el marco de la dimensión sustantiva del Non Bis In Idem, la clave que define el sentido del principio es la igualdad de fundamento, es decir, un mismo contenido injusto, mismo bien jurídico o interés protegido.

Por otro lado, en lo que respecta a la dimensión procesal la prohibición queda enmarcada en el texto legal *“Nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos”* explica el Tribunal que en mérito al principio Non Bis In Idem un mismo hecho no puede ser objeto de dos procesos distintos o iniciar dos procesos con el mismo objeto.

La Relación de la Sentencia del Tribunal Constitucional con la materia de investigación.

El aporte del máximo intérprete de la Constitución en cuanto al desarrollo del contenido del Principio Non Bis In Idem, partiendo de su condición de derecho fundamental proporciona

una directriz para la Administración Pública al momento de ejercer su facultad sancionadora, como menciona Carrera (2019) en su artículo Criterios Jurisprudenciales del Tribunal Constitucional al señalar que a pesar de la crisis de identidad el *Ne Bis In Idem*, el referido principio cuenta con tutela constitucional y es permisible su invocación en los procedimientos administrativos sancionadores. (p. 331)

A lo largo del presente proyecto de investigación se ha enfocado la problemática que atraviesa el contribuyente como empresario al encontrarse expuesto a la aplicación de un dispositivo normativo, el Ingreso como Recaudación, experimentando la imposición de una doble sanción de contenido pecuniario por el mismo hecho o la comisión de la misma infracción; además de ser sujeto de dos procedimientos administrativos por el acontecimiento de un mismo hecho sobre la base de las mismas razones o fundamentos. Es decir, se ha esbozado y abordado la materia en torno a la contravención del *Non Bis In Idem* desde ambas dimensiones, subjetiva y objetiva.

Es evidente y necesaria, como señala la sentencia analizada, la conexión que existe entre el *Non Bis In Idem* y los principios de Legalidad y Proporcionalidad, perfectamente aplicables en los procedimientos administrativos sancionadores; permitiendo obtener una visión amplia de la problemática derivada de la disposición de Ingreso como Recaudación en las empresas.

En el desarrollo de la investigación se ha establecido la relación del principio *Non Bis In Idem* con los de Legalidad y Proporcionalidad; evidenciando que al aplicar respecto de la comisión de un mismo hecho catalogado como infracción y causal tanto una multa como disponer el Ingreso como Recaudación, no sólo se está contraviniendo el principio materia de estudio, sino que además no existe proporción entre el ilícito tributario y la suma que es trasladada de la cuenta de detracciones del empresario al arca fiscal.

Finalmente, y considerando el criterio jurisprudencial del Tribunal Constitucional, reconocer al *Non Bis In Idem* como un derecho fundamental de contenido implícito del debido proceso, significa que se garantiza su aplicación como límite a la facultad sancionadora del Estado, pero también que el legislador debe considerar el contenido subjetivo y objetivo del principio al momento de crear dispositivos normativos.

Sentencia del Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia Casación N° 3419-2009-Lima de fecha 14 de junio del año 2011.

Se trata del Recurso de Casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), contra la Sentencia de Vista expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de La Libertad, de fojas 225, de fecha 09 de setiembre de 2009, que revoca la Sentencia apelada que declarada infundada la demanda; reformándola la declara fundada, ordenando que la demandada SUNAT extorne a favor de la empresa accionante el saldo de trescientos sesenta y cinco mil novecientos doce nuevos soles (S/. 365, 912.00) a la cuenta del Banco de la Nación de la Demandante; monto que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) mantiene retenidos indebidamente.

-De la procedencia y causales del Recurso, la Casación interpuesta fue declarada procedente por las causales de: a) Infracción normativa, por interpretación errónea del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940. b) Infracción normativa, por indebida aplicación del artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Civil.

-Exposición fáctica y materia controvertida, el conflicto de intereses inicia cuando la empresa Corporación del Sur Sociedad Anónima fue sancionada con una multa equivalente a tres mil seiscientos treinta y dos nuevos soles (S/. 3,632.00) por incurrir en la infracción del inciso 1 del artículo 177° del Código Tributario, es decir, no exhibir libros, registros u otros documentos requeridos por la SUNAT. Al cometer la citada infracción la contribuyente también habría incurrido en una de las causales que motivan la disposición del Ingreso como Recaudación, de manera que la Administración procedió a ordenar el traslado de fondos de la cuenta de detracciones de la empresa por la suma de trescientos sesenta y cinco mil novecientos doce nuevos soles (S/. 365,912.00). El cobro de la multa se efectivizó con el monto recaudado, incluyendo costas y gastos de la cobranza coactiva, quedando la empresa sin deuda tributaria pendiente de pago.

A juicio de la propia Sala Suprema, el conflicto de intereses radica en que luego de restarse el monto de la multa que se hizo efectiva por tres mil seiscientos treinta y dos (S/. 3,632.00), el saldo de los fondos trasladados, es decir, la suma de trescientos sesenta y dos mil doscientos ochenta nuevos soles (S/. 362,280) permanecieron retenidos en las cuentas del tesoro público por disposición de la Administración Tributaria, a pesar de no existir deuda

pendiente. En primera instancia la demanda fue declarada infundada, no obstante la Sentencia de Vista declaró fundada la demanda.

-De la Pretensión de la Demanda, la empresa Corporación del Sur Sociedad Anónima inició la Acción Contencioso Administrativa, teniendo como pretensión de la demanda el extorno de traslado de los fondos de detracciones (S/. 362,280), a fin de solicitar su libre disposición.

-De los Argumentos de la Recurrente, la SUNAT interpone el recurso de la casación invocando la causal de infracción normativa en dos modalidades: Interpretación errónea y por indebida aplicación de la norma. a) **Infracción normativa por interpretación errónea,** del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940, argumenta que la Sala Superior determinó que la contribuyente cumplía con los requisitos del numeral 9.2 del artículo 9° para solicitar la liberación de fondos, sólo considerando el hecho que la deuda tributaria ya había sido cobrada, al pagarse la multa con el traslado de fondos (Ingreso como Recaudación). Sin tomar en cuenta que la demandante no había cumplido con exhibir los documentos requeridos por la SUNAT, y precisamente este último hecho faculta a la Administración Tributaria a disponer el Ingreso como Recaudación (retener los fondos), en consecuencia el extorno de los fondos de detracciones y la solicitud de libre disposición devienen en improcedente. b) **Infracción normativa por indebida aplicación,** del artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Civil. La demandada manifiesta que ha aplicado correctamente las normas de acuerdo al ordenamiento jurídico constitucional tributario, actuando con legalidad; por lo tanto, no se ha configurado el supuesto abuso del derecho, concluyendo que se ha aplicado una norma impertinente al caso.

-De la fundamentos de la Sentencia de Vista, la Sala Superior refiere que conforme al numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940, los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de deudas tributarias, costas y gastos, cuya infracción se produzca antes o después a la fecha del depósito. Asimismo, la propia normativa establece que de no agotarse los montos depositados luego de haberse destinado al pago de deudas tributarias, el titular puede solicitar su libre disposición. En el caso materia de autos, el colegiado verificó que la contribuyente no tenía saldo deudor pendiente de pago luego de haberse cobrado la multa, en consecuencia determina que corresponde a la SUNAT proceder de acuerdo al numeral 9.2 del artículo 9° del Decreto 940°, es decir, que extorne los fondos de detracción tributaria. A juicio de la segunda instancia jurisdiccional, retener los fondos, a pesar de que se procedió a hacer efectiva la cancelación de la multa y demás conceptos;

evidencia el ejercicio abusivo del derecho por parte de la SUNAT, proscrito por el Artículo II del Título Preliminar del Código Civil.

-De los fundamentos de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la

Corte Suprema; emite pronunciamiento respecto de ambas causales invocadas en el recurso

de Casación. a) **Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 9° del**

Decreto Legislativo N° 940; establece que la casual alegada se produce cuando la Sala

Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido o alcance que no tiene, aplica la

norma pertinente pero le confiere más requisitos legales o le atribuye menos requisitos que

los que fija la ley. Según los numeral 9.1 y 9.2 del artículo 9° del Decreto Legislativo N°

940, los montos depositados en la cuenta solo pueden ser usados para el pago de tributos y

otros; procediendo su liberación o disposición solo previa autorización de la SUNAT, luego

de verificar que no exista deuda pendiente. Es decir de no agotarse pueden ser objeto de

solicitud de libre disposición. Conforme al numeral 9.3° del mismo artículo, el Banco de la

Nación puede ingresar como recaudación, los montos depositados cuando el titular incurra

entre sus supuestos de infracción, la tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código

Tributario. **a.1) Contravención a los principios de Razonabilidad y Proporcionalidad,**

menciona que en hechos la SUNAT sancionó a la empresa con una Resolución de multa, por

la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código

Tributario; situación que genera el ingreso como recaudación trasladando la demandada los

fondos de la cuenta de detracciones al fisco. Asimismo, destaca la desproporción entre el

importe de la multa (S/.3, 593.50) y la suma del fondo recaudado (S/ 365,912.00). Precisa

que la SUNAT reconoce que tanto la multa, como las costas y gastos han sido cubiertos, que

existe un saldo que puede y debe ser aplicado a obligaciones tributarias posteriores. Para la

sala suprema el argumento de la Administración **contradice los dispuesto por el numeral**

9.2 del artículo 9° del Decreto Legislativo N°940, que faculta al titular de la cuenta de

detracción a solicitar la libre disposición, considerando que la SUNAT no ha señalado que

otras deudas se encuentran pendientes de pago. Finalmente califica la postura unilateral de

la recurrente como carente de legalidad y que por el contrario denota arbitrariedad al suponer

que el saldo pendiente puede ser aplicado a obligaciones tributarias futuras o posteriores,

cuando la norma en concreto, faculta al administrado –previa autorización de la SUNAT–

disponer de los montos que no hayan sido agotados. Concluye indicando que en la actuación

de la Administración excede los límites de su potestad, no sólo por la cuantía, sino por

rebasar los principios de razonabilidad y proporcionalidad. **b) Infracción normativa por**

indebida aplicación del artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Civil,

desestima la causal argumentando que la referida norma por su contenido procesal no resulta viable su invocación respecto de una causal por infracción normativa sustantiva.

-De la Resolución, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema declara infundado el Recurso de Casación, en consecuencia NO CASARON la sentencia de vista.

-La Relación de la Resolución del Tribunal Fiscal con la materia de investigación:

-El Petitorio de la Empresa demandante, como se ha precisado la acción Contenciosa Administrativa iniciada por la contribuyente expone como pretensión el extorno de los fondos recaudados a fin de solicitar su libre disposición, **situación que evidencia el perjuicio al empresario** al encontrarse frente a una disposición que lo priva de poder disponer libremente de sus fondos, optando por recurrir al órgano jurisdiccional a efecto de que pueda intervenir impartiendo justicia. Pero también se aprecia el desmedro pecuniario para la empresa al perder importantes recursos financieros, así como encontrarse expuesto a un doble riesgo **producto de obtener una doble sanción** por un mismo hecho.

-De la materia controvertida y el análisis de la Sala Suprema, explica que el conflicto de intereses surge por la comisión de una infracción tributaria que generó no sólo la imposición de una Resolución de Multa, sino además el ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones al fisco. Probablemente lo que alertó y llamo la atención del órgano jurisdiccional fue la exagerada diferencia entre el monto de la multa (S/. 3,632.00) que fue efectivamente cancelada, y la cuantiosa suma que SUNAT traslado a la cuenta del tesoro público (S/. 365,912.00); fue precisamente este hecho lo que llevó al Colegiado a convencerse de la desproporción de la medida y la falta de razonabilidad en la actuación de la Administración Tributaria; situación que se agrava con la retención de fondos por parte de la SUNAT sin que exista deuda pendiente de pago. **Al reconocer la contravención de los principios de Proporcionalidad y Razonabilidad,** la sala está determinando la existencia de una medida que es aplicada por la Administración Tributaria como consecuencia de la comisión de un hecho de contenido ilícito, que recibe una doble calificación por un lado es una infracción tributaria y al mismo tiempo una causal; llegando a la conclusión que la actuación del órgano recaudador sobrepasa los límites del ejercicio de su potestad. Cabe precisar que a juicio del Colegiado supremo existe **arbitrariedad e ilegalidad por parte de la SUNAT,** al oponerse a la libre disposición del saldo retenido por parte de la empresa demandante, asumiendo que esa suma debe permanecer en la cuenta

del tesoro público a la espera de que el contribuyente genere una nueva deuda, sin considerar que la normativa permite la libre disposición de fondos que no hayan sido agotados.

-El Ingreso como Recaudación como sanción adicional, para efectos de la presente investigación es importante señalar que la propia Sala luego de exponer el orden cronológico de los hechos objeto del conflicto, concluye calificando al Ingreso como Recaudación como una sanción adicional, que incluso fue impugnada de forma extemporánea por la empresa demandante, en palabras del propio Colegiado: “(...) ***en virtud a dicha deuda la demandada ha trasladado los fondos de la cuenta de detracciones de la empresa demandante en el Banco de la Nación como recaudación de la SUNAT, sanción impugnada de manera extemporánea por la accionante.***” En este extremo es relevante identificar la percepción y apreciación de la Sala Suprema respecto de la operatividad y aplicación del Ingreso como Recaudación, terminando por definirlo no como una simple medida sino como una sanción, una sanción adicional, que carece de proporcionalidad y razonabilidad; en otras palabras está reconociendo la existencia de dos sanciones la multa y el Ingreso como Recaudación, que ambas fueron aplicadas a la empresa contribuyente quien al sentirse evidentemente perjudicada accionó en contra de la Administración Tributaria. Finalmente, consideramos que existe un error interpretativo por parte del colegiado supremo al indicar que el Ingreso como Recaudación o el traslado de fondos de la cuenta de detracciones al fisco, se ejecutó en virtud de la multa (deuda), cuando el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo atribuye de forma expresa la calidad de causal no a las multas impuestas por la SUNAT sino a la ocurrencia de determinadas situaciones, entre ellas se encuentra como causal el haber incurrido en la infracción del numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, es decir no exhibir Libros, Registros u otros documentos solicitados por la Administración.

4.4. Jurisprudencia Fiscal sobre la Doble Sanción Tributaria.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00023-4-2016 del 05 de enero del 2016 emitida en el Expediente N° 15946-2015.

La resolución emitida por el Tribunal Fiscal y que es materia de análisis fue expedida en el expediente de Apelación N° 15946-2015, el recurso de Apelación fue interpuesto en contra la Resolución de Intendencia N° 0260140129940/SUNAT emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa emitida por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Cabe precisar que el recurso empleado por la contribuyente se encuentra regulado en el libro III del Código Tributario, como garantía de la doble instancia a la que tiene derecho el administrado. El recurso de apelación es presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada, es decir la propia Administración Tributaria quien luego de verificar el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad procederá a elevar el expediente al Tribunal Fiscal, siendo este último el órgano competente para resolver en última instancia las reclamaciones sobre materia tributaria.

En el caso materia de análisis la SUNAT emitió una Resolución de Multa sancionando la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177°, debido a que la contribuyente no cumplió con exhibir con fecha 05 de noviembre de 2014 diversa documentación solicitada de los periodos de enero a junio de 2014.

Asimismo, mediante Resolución de Intendencia N° 024-0240047310/SUNAT la Administración Tributaria dispuso el Ingreso como Recaudación de los fondos de las cuentas de detracciones, por encontrarse inmerso en la causal prevista en el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, al incurrir en la infracción del numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

-De los argumentos de la recurrente, la contribuyente afectada a quien llamaremos la recurrente, solicita la nulidad de la Resolución de Multa impugnada y de la Resolución apelada.

La recurrente sostiene que en la resolución apelada se evidencia la falta de claridad con respecto a si se llevó a cabo o no la notificación del requerimiento de documentación que sustenta la Resolución de Multa, debido a que la propia Administración Tributaria hace referencia a dos fechas diferentes de notificación. Refiere también que no existió la negativa a recepción que señala la SUNAT, que al no haber sido notificada debidamente se le ha privado de ejercer su derecho de defensa procesal.

Asimismo, la recurrente alega que ya fue sancionada por la infracción de no exhibir libros, registros y otros documentos, habiendo sido notificada con la Resolución de Intendencia N° 0240240047310/SUNAT a través de la cual la Administración Tributaria dispone el Ingreso como Recaudación de los fondos de la cuenta de detracciones, vulnerándose así el principio “Non Bis In Idem”, que prohíbe aplicar dos o más sanciones ante un solo hecho, deviniendo en la nulidad.

- De los argumentos de la Administración Tributaria. acota que cumplió con notificar a la recurrente la Esquela de Requerimiento, mediante la cual solicitó la exhibición de diversa documentación. Con el documento de Cierre de Esquela de Requerimiento que también fue notificada se deja constancia que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación solicitada, asimismo se le indicó la posibilidad de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Refiere que los administrados se encuentran obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, permitir acciones de control, así como presentar la documentación solicitada. Señala que el artículo 165° del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias.

La SUNAT también se pronuncia respecto al monto de la sanción según lo estipulado por la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Código Tributario, resultando aplicable la sanción de multa equivalente al 0.6% de los ingresos netos anuales y, conforme la Nota 10 de la referida tabla, el caculo de la sanción no podrá ser menor del 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Finalmente señala que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del

destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o recibiendo se niegue a suscribir la constancia y/o no proporcione los datos de identificación. En cuanto a la falta de claridad que alega la recurrente en torno a la fecha de notificación, asevera que tal hecho constituye un error de redacción siendo la fecha correcta 16 de octubre de 2014 mediante certificación de la negativa a la recepción por persona capaz.

-De los argumentos del Tribunal Fiscal, determina que en el presente caso la Resolución de multa fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que la recurrente no exhibió la documentación solicitada mediante Esquela de Requerimiento por parte de la SUNAT.

Valida que la notificación de la Esquela de Requerimiento de Documentación fue realizada de conformidad con el inciso a) artículo 104° del Código Tributario, con fecha 16 de octubre de 2014 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante certificación de la negativa del documento, dejándose constancia de los datos de identificación y firma del notificador encargado de la diligencia. En consecuencia, no

Que en efecto, la Administración Tributaria dejó constancia que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación solicitada con el Documento de Cierre de la Esquela de Requerimiento de Documentación para la Verificación de Obligaciones Formarles; incurriendo de esta manera en la infracción tipificada en el numeral 1 artículo 177° del Código Tributario.

Respecto de la determinación del monto de la multa, emitida por el monto de S/ 5,662.00 más intereses, es correcto y se encuentra con arreglo a ley.

Con relación a que se ha vulnerado el principio “Non Bis In Idem” al haberse realizado el Ingreso como Recaudación de la cuenta de detracciones de la recurrente, indica que al incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, la Administración Tributaria se encontraba facultada para disponer el ingreso como recaudación por el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias del Gobierno Central. No existe inobservancia del principio “Non Bis In Idem”, por cuanto se encuentra referido a la forma en que va a pagar la multa.

-De la decisión del Tribunal Fiscal, por los fundamentos expuestos el Tribunal Fiscal decidió confirmar la Resolución de Intendencia N° 0260140129940/SUNAT que resuelve la Reclamación interpuesta por la recurrente. Es decir, se considera válida la Resolución de Multa cuestionada y surte todos sus efectos.

-La Relación de la Resolución del Tribunal Fiscal con la materia de investigación:

-La infracción tributaria y causal de Ingreso como Recaudación, de los hechos expuestos se aprecia el típico panorama que acontece cuando el mismo contribuyente debe asumir por la ocurrencia de un mismo hecho, en este caso por la comisión de la infracción tributaria contenida en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, es pasible no sólo de la imposición de una multa por el monto de S/ 5,662.00 más los respectivo intereses moratorios. Sino también, como lo ha señalado el propio Tribunal Fiscal en la Resolución materia de análisis, la normativa actual que forma parte del marco legal del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias del Gobierno Central, faculta a la SUNAT a disponer del Ingreso como Recaudación de los fondos de la cuenta de Detracciones, motivado y fundamentado en la ocurrencia de una causal que se traduce en la comisión de la misma infracción por la que ya se aplicó una consecuencia jurídica de carácter pecuniario, es decir un multa.

Nótese además que la misma prueba que sustenta la comisión de la infracción “No exhibir libros, registros y otros documentos solicitados por la Administración Tributaria” también determina la existencia de la causal que genera la disposición del Ingreso como Recaudación.

De la propia Resolución se evidencia que la solicitud de exhibición de documentación por parte de SUNAT a la recurrente, tenía como propósito que la Administración verifique el cumplimiento de obligaciones formales trascendentales en la correcta determinación del impuesto, como son la forma del llevado del Libros y la anotación de los Comprobantes de Pago, en pro de contribuir a la labor de recaudación del fisco al recabar el importe correcto por impuestos.

La recaudación como bien jurídico protegido es el mismo fundamento que comparte el hecho tipificado en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario como infracción y como causal de Ingreso como Recaudación.

-Pronunciamiento del Tribunal Fiscal en torno al Principio Non Bis In Idem, en la Resolución materia de análisis, el Tribunal Fiscal no realiza mayor trabajo interpretativo en

cuanto la imposición de doble sanción por un mismo hecho alegada por la recurrente, de manera que permita a la parte apelante entender porque motivos o razones este principio incorporado tanto en la Ley General del Procedimiento Administrativo como en el Código Tributario, no resulta aplicable al caso expuesto.

La única motivación expuesta por el Tribunal Fiscal respecto a este punto es indicar que la Administración Tributaria se encuentra facultada a aplicar el Ingreso como Recaudación por el dispositivo SPOT, explica a la recurrente que no está siendo sancionada dos veces por el mismo hecho, sino que el Ingreso como Recaudación es una forma de pagar la multa.

Es decir, no existe un análisis acerca de cuál es el contenido del Principio invocado por la recurrente, ni tampoco se ha reparado en que elementos deben concurrir para que se produzca la aplicación del Principio Non Bis In Idem, o porque razones no se configuraría la inobservancia del mismo.

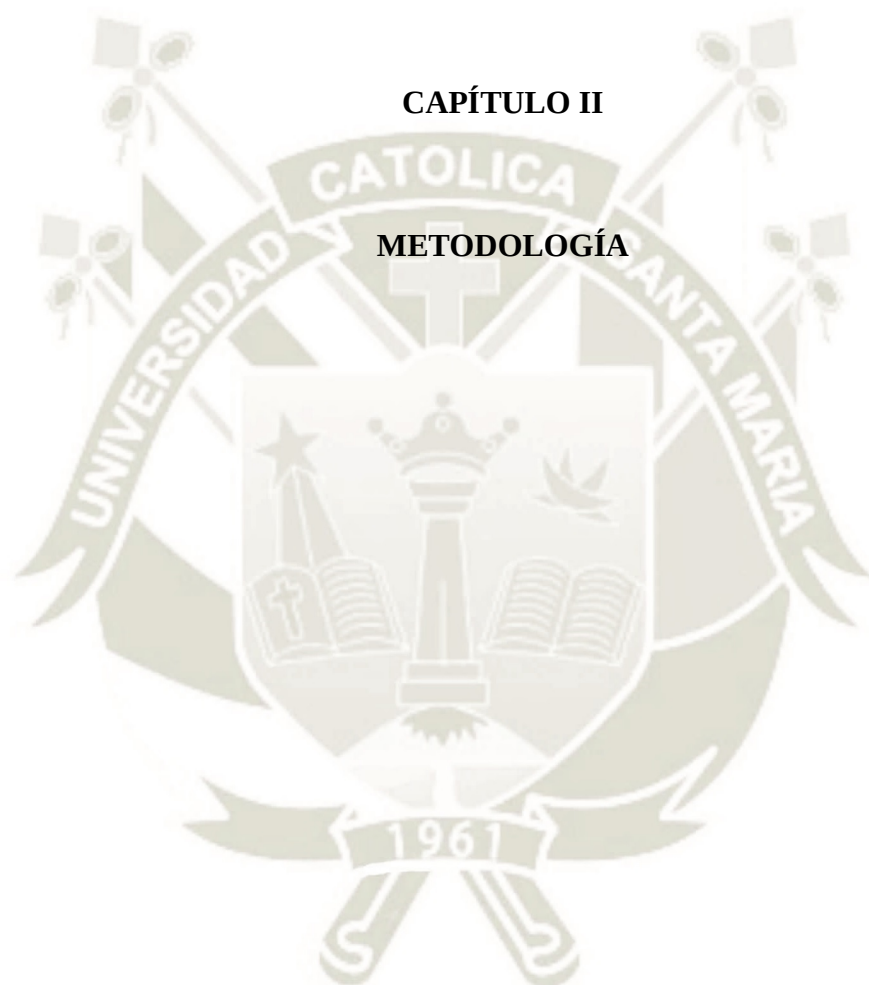
- **Perjuicio al Contribuyente**, de la lectura y revisión de la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal se aprecia una interesante perspectiva con relación a la forma en que el contribuyente y recurrente percibe ser notificado por una sanción de multa que asciende a S/ 5,662.00 más intereses, y adicionalmente con una Resolución que ordena el traslado del dinero de su cuenta de detracciones directamente al fisco.

La percepción del contribuyente es de desproporción, al coexistir para un mismo hecho la aplicación de dos medidas de carácter pecuniario; percepción de inseguridad jurídica por cuanto el propio Estado creo un marco regulatorio que pareciera contradecir el contenido y función de los principios jurídicos que limitan la facultad sancionadora de la Administración.

La seguridad jurídica y el rol del Estado Regulador se complementan e integran para establecer un ordenamiento jurídico armónico, coherente y preciso generando estabilidad para el ejercicio de derechos y garantías. Recordando que la moderna seguridad jurídica se traduce también en seguridad económica.

CAPÍTULO II

METODOLOGÍA



CAPITULO II

2.1. TÉCNICAS, INSTRUMENTOS Y ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

2.1.1. Técnicas:

Las técnicas empleadas para el presente trabajo de investigación para ambas variables fueron la observación, lectura y análisis.

2.1.2. Instrumentos:

Utilizando como instrumentos fichas bibliográficas y hemerográficas, fichas resumen, fichas textuales, entrevistas dirigidas a profesionales del sector público y privado. Así también se realizó encuestas tipo cuestionarios aplicadas a profesionales dedicados al asesoramiento empresarial en la ciudad de Arequipa.

2.1.3. Estrategia de Recolección de Datos:

El proceso de la recolección de la información, en cuanto a la primera y segunda variable, constó en la revisión y análisis de bibliografía diversa, así como jurisprudencia nacional y también de informatigrafía; empleándose como instrumentos fichas bibliográficas y hemerográficas, textuales y resumen.

Se realizó entrevistas a la Jefa de la División de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, Supervisor de la División de Servicios al Contribuyente de la SUNAT y a la Auditora de la Gestión de Masivos de la SUNAT. Asimismo se efectuó entrevistas dirigidas a abogados especializados en Derecho Tributario y/o Administrativo

En cuanto a las Encuestas que se practicaron tipo cuestionario elaborado con preguntas abiertas y cerradas, dirigidas a Contadores, Administradores de Empresas y Abogados dedicados al asesoramiento empresarial en la ciudad de Arequipa, con el propósito de conocer y medir su opinión respecto de la problemática planteada.

2.2. MATRIZ DE COHERENCIAS

VARIABLES	INDICADORES	SUBINDICADORES	Técnicas	Instrumento
Independiente: El ingreso por recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	El Ingreso como Recaudación	-Concepto, antecedentes y características. -La Facultad de Recaudación. -Desarrollo en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. -Jurisprudencia Constitucional sobre el ingreso por recaudación. -Jurisprudencia Fiscal sobre el ingreso por recaudación.	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográfica Fichas de resumen. Fichas textuales. Entrevistas Encuestas.
	El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	-Antecedentes históricos y concepto -Actividades afectas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. -El procedimiento de Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográfica. Fichas de resumen. Fichas textuales.

Dependiente: La Aplicación del Principio Non Bis Idem con relación a la empresa	La Aplicación del Non Bis Idem en con relación a la empresa.	-El non bis in ídem en el Derecho Tributario. -La triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. -Causales del ingreso por recaudación. -El perjuicio contra la empresa como contribuyente. -Jurisprudencia Constitucional sobre la doble sanción tributaria. -Jurisprudencia Fiscal sobre la doble sanción tributaria.	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográfica. Fichas de resumen. Fichas textuales. Entrevistas. Encuestas.
---	---	--	--	--

2.3. VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Los instrumentos empleados se validaron a través de expertos en metodología y profesionales en derecho.

Asimismo, se aplicó una prueba en vacío de los instrumentos de entrevista y encuesta para una mayor validez y confiabilidad de los resultados de la presente investigación.

2.4. CAMPO DE VERIFICACIÓN

2.4.1. Ubicación Espacial

La investigación, ***EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA 2018-2019.***; comprende el ámbito de la provincia de Arequipa.

2.4.2. Ubicación Temporal

La recolección de datos propiamente dicha se realizará desde el mes de mayo del 2018.

2.4.3 Unidades De Estudio

Las unidades de estudio están constituidas por veinte (20) Sentencias y Resoluciones distribuidas de la siguiente manera: Cuatro (4) Sentencias del Tribunal Constitucional, tres (3) Sentencias de la Corte Suprema de Justicia y cuatro (4) Resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas al tema de investigación, así como nueve (09) Resoluciones de Intendencia de la Administración Tributaria de Arequipa que disponen el Ingreso como Recaudación.

2.4.4. Población y muestra

2.4.4.1. Población

La población está constituida por las Sentencias y Resoluciones emitidas en materia tributaria por el Tribunal Constitucional, Corte Suprema de Justicia, Tribunal Fiscal y la Intendencia de la Administración Tributaria de Arequipa vinculadas a las variables de estudio.

2.4.4.2. Muestra

La muestra está conformado por cuatro (04) sentencias del Tribunal Constitucional, tres (03) sentencias de la Corte Suprema de Justicia, cuatro (04) Resoluciones del Tribunal Fiscal y nueve (09) Resoluciones de Intendencia de la Administración Tributaria de Arequipa; siendo un total de veinte (20) pronunciamientos en materia tributaria relacionados al tema de investigación.

En cuanto a la muestra de la encuesta aplicada el proceso es mixto, cualitativo por cuanto se pretendió conocer la opinión y percepciones de los encuestados como asesores de empresas con relación a la materia de estudio, y cuantitativo a efecto realizar una proyección de cantidad de asesores a encuestar empleándose la siguiente fórmula:

$$n = \frac{z^2 \times p \times q}{e^2}$$

$$n = \frac{(1,96)^2 \times (0,5) \times (0,5)}{(0,05)^2}$$

Donde:

- z = Nivel de Confianza 95% =1,96 /(Estadígrafo normal)
- p = Probabilidad de éxito (0,50 equivalente al 50%)
- q = Probabilidad de fracaso/ complemento probabilístico de P (0,50 equivale al 50%)
- e = Error de muestreo (5% = 0,05 como error máximo admisible proporcional)

A través de la encuesta aplicada se buscó conocer el problema materia de investigación respecto de **384** empresas en la ciudad de Arequipa, a través de las percepciones y experiencias de los **40** asesores empresariales encuestados, quienes tuvieron una intervención profesional en promedio en **10** empresas cada uno, con casuística relacionada a las variables de estudio.

CAPÍTULO III

RESULTADOS Y DISCUSIÓN



CAPITULO III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN:

1. ORGANIZACIÓN:

- Revisión de la información recolectada en cuanto a la primera y segunda variable, en bibliografía, hemerografía e informatigrafía tanto nacional como extranjera, jurisprudencia nacional y textos legales; empleando como instrumentos fichas bibliográficas y hemerográficas, textuales y de resumen.
- Las Entrevistas se realizaron a profesionales del sector público y privado a efecto de compilar información relacionada al planteamiento del problema de investigación, considerando la experiencia y el perfil de los entrevistados. Se estructuraron entrevistas dirigidas a personal activo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria como son: la Jefa de la División de Servicios al Contribuyente, Supervisor de la División de Servicios al Contribuyente y Auditora de la Gestión de Masivos. Así también se entrevistó a abogados especialistas en Derecho Tributario y/o Administrativo.
- Las Encuestas estuvieron dirigidas a Contadores, Administradores de Empresas y Abogados que se desempeñen como asesores de empresas, con el propósito de conocer su percepción y experiencia en torno al problema materia de investigación, considerando ambas variables de estudio.

2. SÍNTESIS:

2.1.JURISPRUDENCIA:

2.1.1. JURISPRUDENCIA CON RELACIÓN AL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (SPOT):

a. Sentencia recaída en el expediente N°06089-2006-PA/TC.

Con Relación al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).

“En cuanto a si es factible emplear tributariamente, un sistema para fines no sólo de contenido recaudador, sino también que resulte aplicable en temas trascendentales para el fisco, como la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta prima facie no puede ser sino en sentido afirmativo, puesto que, la necesidad de enfrentar y reducir los niveles de evasión tributaria e informalidad justifican la necesidad de incorporar un determinado régimen fiscal, es claro que su objetivo subsiguiente sería el aumento del índice de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga de forma injusta sobre quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales, por lo tanto, la ciudadanía requiere tomar conciencia que dentro de un enfoque de equidad, el gasto social no puede ser asumido de forma exclusiva por un grupo pequeño de ciudadanos; por ello la necesidad de aplicar mecanismos enfocados en reducir tal disparidad.”

b. Sentencia recaída en el expediente N° 03769-2010-PA/TC.

Con Relación al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT).

“El Sistema de Detracciones (SPOT) es un mecanismo de contenido administrativo (control indirecto) que permite a la Administración Tributaria llevar a cabo la lucha contra la evasión fiscal en ciertos sectores económicos que detentan altos índices de informalidad e incumplimiento tributario. Advierte, no es un sistema de recaudación anticipada”

c. Casación N° 3419-2009.

Con Relación al Ingreso como Recaudación

“Si bien la ley faculta a la Administración Tributaria a efectuar la retención precipitada, en el supuesto de las obligaciones tributarias, como en el caso materia de revisión, es preciso señalar que el importe de la multa es de tres mil quinientos noventa y tres nuevos soles con cincuenta céntimos (S/. 3,593.50), que es ínfimo respecto a trescientos sesenta y cinco mil novecientos doce nuevos soles (S/. 365,912.00) que son los fondos materia de traslado.”

“Hecho que denota arbitrariedad en la actuación administrativa al exceder los límites del ejercicio de su potestad, no solo por el monto recaudado, que en este caso es cuantiosa, sino por rebasar los principios de proporcionalidad y razonabilidad.”

d. Resolución del Tribunal Fiscal N° 18329-5-2012.

Con Relación al Ingreso como Recaudación.

“Por los fundamentos descritos se declaró fundada la queja interpuesta y se ordenó a la Administración Tributaria cumpla con revertir la imputación de los pagos efectuados con el fondo (dinero) que ingresó vía recaudación de la cuenta corriente SPOT de la recurrente, puesto que no se ha probado la emisión y notificación del documento de cobro (valor) o acto administrativo con la suma de la deuda, ni la exigibilidad de la obligación tributaria que generó la emisión de valores

e. Resolución del Tribunal Fiscal N° 08246-8-2015

Con Relación al Ingreso como Recaudación.

“En mérito a lo expuesto, al no encontrarse probado que la contribuyente cometió la infracción regulada en el artículo 175° numeral 1 del Código Tributario, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada. Asimismo, cabe precisar que no corresponde emitir pronunciamiento con relación a los alegatos invocados por la recurrente destinados a cuestionar el Ingreso como Recaudación de los fondos de su cuenta de detracciones (SPOT), por cuanto la materia venida en grado es determinar si la recurrente incurrió o no en la infracción tipificada, y no cuestionamientos respecto del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central ni del Ingreso como Recaudación aplicada en la cuenta de la accionante.”

ANÁLISIS

En cuanto a la Jurisprudencia relacionada con la primera variable de estudio, se revisó distintos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional, Corte Suprema de Justicia y el Tribunal Fiscal, encontrando uniformidad en torno a la naturaleza y finalidad del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT). Corroborando que en efecto el Sistema de Deduciones no implica la creación de un nuevo impuesto para el contribuyente, no obstante, ha sido diseñado con el propósito de mejorar los niveles de recaudación, contribuyendo en la lucha contra la evasión fiscal e informalidad.

Si bien existe cierta claridad en los criterios jurisprudenciales en torno al SPOT, no sucede lo mismo en cuanto al Ingreso como Recaudación, generando confusión al momento de elegir la vía idónea a efecto de lograr la liberación del fondo recaudado.

Se observó que la tendencia es la inhibición del Tribunal Fiscal en torno a emitir pronunciamiento del Ingreso como Recaudación de los fondos de la cuenta de deducciones, a pesar que la causal se encuentre directamente relacionada con un asunto de naturaleza tributaria, como es por ejemplo determinar la comisión de una infracción regulada en el Código Tributario. Sin embargo, se registró que el referido Tribunal interviene en procedimientos relacionados a la reversión de la imputación de pagos efectuados con fondos trasladados en mérito a una disposición de Ingreso como Recaudación, al verificar la existencia de contravención al procedimiento de cobranza coactiva regulado por el Código Tributario.

Para el presente trabajo de investigación la Casación N° 3419-2009, es uno de los criterios jurisprudenciales más relevante al poner de manifiesto la arbitrariedad en la actuación administrativa y reconocer excesos en el ejercicio de la potestad de la Administración Tributaria, permitiendo con el pronunciamiento emitido la liberación del fondo recaudado.

2.1.2. JURISPRUDENCIA CON RELACIÓN A LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM:

a. Sentencia recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC.

Con Relación a las Sanciones Administrativas.

“De manera que, la aplicación de los intereses moratorios deviene en inconstitucional, al existir contravención al principio de razonabilidad en la aplicación de sanciones administrativas, como se ha determinado en la jurisprudencia constitucional.”

b. Sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA-TC.

Con Relación al Principio Non Bis In Idem.

“El TC ha optado por acuñarle la condición de derecho fundamental de contenido implícito. Por lo tanto, es posible deducir que la crisis de identidad del denominado principio non bis in ídem, no ha impedido su tutela constitucional así como su invocación y reconocimiento en los procedimientos administrativos sancionadores.”

c. Sentencia emitida en el Expediente 86-1997 del Poder Judicial.

Con Relación a la Potestad Sancionadora Administrativa.

“Es válido determinar que el ius imperium del Estado se manifiesta a través de dos tipos de potestades sancionadoras, la administrativa y la penal, dado que en ambas existe un elemento común, el denominado mandato imperativo de la Ley, el mismo que recae sobre ciertas conductas del sujeto que la incumple.”

d. Sentencia emitida en el Expediente 2090-2005 del Poder Judicial.

Con Relación al Principio Non Bis In Idem.

“Diferente fundamento tiene que ver con que ambos ordenamientos jurídicos cumplen distintos fines o sirvan de satisfacción de intereses o bienes jurídicos diferentes.”

f. Resolución del Tribunal Fiscal N° 18630-8-2012

Con Relación al Principio Non Bis In Idem.

“Que carece de fundamento el alegato de la recurrente al indicar que la SUNAT intenta por la misma infracción tributaria emitir una doble sanción, contraviniendo los derechos protegidos por el principio “ne bis in ídem”, considerando que la emisión de la Resolución de Multa en mérito a la infracción contemplada en el Código Tributario, artículo 178° numeral 1, consistente en declarar cifras o datos falsos, mientras que la Resolución de Multa materia de apelación ha sido emitida por la infracción consistente en no pagar las retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría, al tratarse de infracciones diferentes, no se evidencia vulneración al citado principio.”

g. Resolución del Tribunal Fiscal N°00023-4-2016

Con Relación al Principio Non Bis In Idem.

Con relación a que se ha vulnerado el principio “Non Bis In Idem” al haberse realizado el Ingreso como Recaudación de la cuenta de detracciones de la recurrente, indica que al incurrir en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, la Administración Tributaria se encontraba facultada para disponer el ingreso como recaudación por el inciso d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias del Gobierno Central. No existe inobservancia del principio “Non Bis In Idem”, por cuanto se encuentra referido a la forma en que va a pagar la multa.

ANÁLISIS

De la revisión de diversos pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Constitucional, Poder Judicial y Tribunal Fiscal en torno a la aplicación del principio Non Bis In Idem como segunda variable de estudio, se verificó el respaldo e interpretación del referido principio por el máximo intérprete de la Constitución, reconociéndolo como derecho

fundamental de contenido implícito perfectamente aplicable en la potestad sancionadora del Estado tanto penal como administrativa, permitiendo así su invocación en procedimientos administrativos sancionadores.

Se observó que el Tribunal Constitucional desarrollo el contenido del Principio Non Bis In Idem caracterizado por la concurrencia de la triple identidad, siendo la identidad de fundamento uno el elementos determinante y que demanda labor interpretativa, al momento de verificar la contravención al Principio Non Bis In Idem.

Se registró que considerando la forma en que se encuentran tipificadas y sistematizadas las infracciones tributarias, el Principio materia de estudio no es aplicado frecuentemente, cuando es invocado un hecho que representa la comisión de más de una infracción regulada de forma expresa por el Código Tributario.

No obstante, se verificó un importante e innovador pronunciamiento del Tribunal Constitucional al calificar la aplicación de intereses moratorios y su capitalización como una forma de sancionar al administrado de forma inconstitucional, evidenciando una perspectiva diferente de sanción administrativa.

Finalmente, se observó que uno de los argumentos del Tribunal Fiscal para desvirtuar la vulneración al principio Non Bis In ídem alegada por el contribuyente, es indicar que la Administración Tributaria se encuentra facultada para disponer el Ingreso como Recaudación por la existencia de un dispositivo normativo.

2.2.ENTREVISTAS:

2.2.1. ENTREVISTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DEL SECTOR PÚBLICO (SUNAT)

a. Entrevista dirigida a la Jefa de División de Servicios al Contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa-SUNAT (Entrevistado N° 1)

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☒

NO ☐

Considero un óptimo mecanismo, toda vez que:

- *Los sectores comprendidos son aquellos, en donde se puede observar un gran nivel de informalidad y/o evasión.*
- *No se afecta la capacidad contributiva del contribuyente.*

2. En las Resoluciones Administrativas de Intendencia, Jurisprudencia Fiscal y Constitucional referidas a la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación ¿Ha encontrado usted algún tipo de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario o vacío legal que afecte al administrado?

SI ☐

NO ☒

3. Cierta Jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015) ha advertido que el ingreso por Recaudación como dentro del SPOT conlleva una doble sanción (fiscal y administrativa), en el sentido que además de sancionar una conducta con una sanción

pecuniaria, se retiene un monto detractado ¿Considera esta conclusión válida? Sustente su respuesta.

SI ☐

NO ☒

Considero que el referido Sistema no implica sanción alguna, toda vez que su naturaleza jurídico-económica es la de un mecanismo alternativo de recaudación, con repercusiones favorables en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. En su experiencia laboral cotidiana: ¿Ha advertido algún tipo de malestar en los administrados que son afectados por la aplicación del SPOT?

SI ☒

NO ☐

Si la respuesta es afirmativa, descríbalos.

Fundamentalmente porque les resta liquidez.

5. ¿Considera que el SPOT ha logrado disminuir la informalidad en las actividades o sectores que se aplica? Justifique su respuesta.

SI ☒

NO ☐

Al respecto, pueden revisarse las estadísticas oficiales publicadas y difundidas por la SUNAT.

b. Entrevista dirigida al Supervisor de la División de Servicios al Contribuyente de la Intendencia Regional Arequipa-SUNAT (Entrevistado N° 2)

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☒

NO ☐

-Este sistema tiene casi 20 años de creación, tiene que haber ciertos cambios, como por ejemplo puede obtener su cuenta en cualquier banco, agilizar la liberación de fondos y más que todo el extorno del dinero de su cuenta en caso de liquidación o baja de la empresa, que en la actualidad es muy engorroso.

2. En las Resoluciones Administrativas de Intendencia, Jurisprudencia Fiscal y Constitucional referidas a la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación ¿Ha encontrado usted algún tipo de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario o vacío legal que afecte al administrado?

SI ☒

NO ☐

Si la respuesta es afirmativa, descríballo.

-No tengo jurisprudencia al respecto, muchos autores consideran que es un sistema confiscatorio, analizando ciertos casos si tendrían razón en el sentido que un contribuyente se encuentre al día en sus obligaciones no es justo que su dinero se encuentre imposibilitado de poder usarlo (confiscatorio), para recuperar tiene que hacer ciertos procedimientos que creo que estos deberían ser más sencillo o ver la manera de disponerlos mediante algún sistema más práctico, no como el que se tiene en la actualidad.

3. Cierta Jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015) ha advertido que el ingreso por Recaudación como dentro del SPOT conlleva una doble sanción (fiscal y

administrativa), en el sentido que además de sancionar una conducta con una sanción pecuniaria, se retiene un monto detractado ¿Considera esta conclusión válida? Sustente su respuesta.

SI	☒
NO	☐

- Estoy de acuerdo con ese criterio, agregando a lo indicado tiene un efecto confiscatorio señalado en la respuesta del punto anterior.

4. En su experiencia laboral cotidiana: ¿Ha advertido algún tipo de malestar en los administrados que son afectados por la aplicación del SPOT?

SI	☒
NO	☐

Si la respuesta es afirmativa, descríbalos.

- La mayoría argumentan que les están impidiendo a usar su dinero para su inversión en compras de insumos o mercancías, pese a que se encuentran al día en sus obligaciones.

5. ¿Considera que el SPOT ha logrado disminuir la informalidad en las actividades o sectores que se aplica? Justifique su respuesta.

SI	☒
NO	☐

-Definitivamente contrarresta con la informalidad y evasión tributaria, como lo dije al comienzo, se tiene que reformular los procedimientos para su aplicación, evaluar los bienes y servicios que resulten afecto y finalmente la recuperación inmediata de su dinero en caso no tengan deuda tributaria (liberación de fondos).

**c. Entrevista dirigida a Auditora de la Gestión de Masivos de la Intendencia
Regional Arequipa-SUNAT
(Entrevistado N° 3)**

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☒

NO ☐

-Facilita la detección de la evasión mediante del cruce de información de los depósitos y los importes declarados.

-Asegura el pago de tributos por la única finalidad de la cuenta de detracciones (pago de deudas tributarias).

2. En las Resoluciones Administrativas de Intendencia, Jurisprudencia Fiscal y Constitucional referidas a la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación ¿Ha encontrado usted algún tipo de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario o vacío legal que afecte al administrado?

SI ☐

NO ☒

3. Cierta Jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015) ha advertido que el ingreso por Recaudación como dentro del SPOT conlleva una doble sanción (fiscal y administrativa), en el sentido que además de sancionar una conducta con una sanción pecuniaria, se retiene un monto detractado ¿Considera esta conclusión válida? Sustente su respuesta.

SI ☐

NO ☒

-No considero el ingreso por recaudación como una sanción, pues el fin de dichos montos sigue siendo el mismo, pago de deuda tributaria, e inclusive se podría considerar como una

ventaja para las deudas tributarias futuras, ya que al pedir una reimputación de dichos montos pasada la fecha de vencimiento del periodo se omite el cálculo de intereses. Si bien es cierto, se aplica sanciones de multa por algunas de las causales por las que se ingresan por recaudación los montos de la cuenta de detracciones, son dos procedimientos distintos que incluyen criterios de subsanación.

4. En su experiencia laboral cotidiana: ¿Ha advertido algún tipo de malestar en los administrados que son afectados por la aplicación del SPOT?

SI ☐

NO ☒

5. ¿Considera que el SPOT ha logrado disminuir la informalidad en las actividades o sectores que se aplica? Justifique su respuesta.

SI ☒

NO ☐

-Se han detectado muchas empresas que no declaraban la totalidad de sus ingresos o que declaraban compras en exceso, no causales y no fehacientes, lo que hacía que se acumule saldo en la cuenta de detracciones; de esta manera se puede recuperar parte de los tributos omitidos.

2.3. ENTREVISTA DIRIGIDA A ABOGADOS ESPECIALISTAS EN DERECHO TRIBUTARIO Y/O ADMINISTRATIVO:

El propósito de la entrevista a profesionales del Derecho, es conocer su percepción y experiencia en torno a la materia de investigación, desde una perspectiva exclusivamente legal.

2.4. ENCUESTAS:

Se realizaron cuarenta (40) dirigido a Contadores, Abogados y Administradores de empresas con experiencia en temas tributarios y dedicados al asesoramiento empresarial.

Cabe precisar que el detalle de las encuestas se encuentra en el apartado correspondiente a los anexos del trabajo de investigación.

3. DISCUSIÓN DE RESULTADOS:

3.1. ENTREVISTAS A PROFESIONALES DEL SECTOR PÚBLICO (SUNAT):

A. VARIABLE N°1: EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

MATRIZ N° 1 DE RESULTADOS PREGUNTAS N° 1 Y N° 5

VARIABLE N° 1	ENTREVISTADO 1	ENTREVISTADO 2	ENTREVISTADO 3
INFORMACIÓN “El SPOT COMO MECANISMO”	-Mecanismo óptimo. -Se aplica en sectores gran informalidad y evasión. -No afecta la capacidad contributiva.	-El sistema es bueno, pero requiere cambios. -Agilizar Liberación de fondos. -Facilitar el extorno.	-Facilita detectar la evasión por el cruce de información. -Asegura el pago de tributos/deudas tributarias.
PERCEPCIÓN	El SPOT es óptimo	Requiere cambios.	Detecta Evasión

ANÁLISIS

- Los tres (3) entrevistados coinciden en considerar al SPOT como un buen mecanismo de recaudación, que además ha logrado reducir la informalidad. Ninguno de los entrevistados ha sugerido aplicar un mecanismo alternativo.
- La calificación de buen mecanismo de recaudación al SPOT a juicio de dos de los entrevistados, se fundamenta en que permite combatir la informalidad y la evasión, al aplicarse en determinados sectores sin afectar la capacidad contributiva del contribuyente. Asimismo, los representantes de la SUNAT señalaron que el SPOT asegura el pago de tributos y deudas tributarias.
- No obstante, desde la experiencia del Supervisor de la División de Servicios al Contribuyente, un área que se caracteriza por el contacto directo con el contribuyente, al ser un plataforma creada para orientar al contribuyente y conocer su problemática; manifestó una serie de razones por las cuales a pesar de ser el SPOT un buen mecanismo de recaudación, requiere ciertos cambios vinculados a facilitar y agilizar la liberación de fondos y el extorno del dinero recaudado, siendo en la actualidad descrito textualmente como “muy engorroso”.

B. VARIABLE N°2: LA APLICACIÓN DEL NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA.

MATRIZ N° 2 DE RESULTADOS

PREGUNTA N° 2

VARIABLE N° 2	ENTREVISTADO 1	ENTREVISTADO 2	ENTREVISTADO 3
INFORMACIÓN “CONTRADICCIÓN A PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO”	-No ha encontrado en la Jurisprudencia, contracción del SPOT a los Principios del Derecho Tributario.	- Refiere según doctrina es un Sistema Confiscatorio. -El dinero recaudado no se puede disponer con facilidad.	- No ha encontrado en la Jurisprudencia, contracción del SPOT a los Principios del Derecho Tributario
PERCEPCIÓN	-Sistema acorde al Ordenamiento Jurídico.	- Sistema confiscatorio	-Sistema acorde al Ordenamiento Jurídico.

ANÁLISIS

- Dos (2) de los entrevistados manifestaron no haber encontrado criterios jurisprudenciales que indiquen que la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación contradice los principios del Derecho Tributario.
- Uno (1) de los entrevistados, refirió no tener jurisprudencia, no obstante sostiene que según la doctrina la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación deviene en confiscatoria, afirma que al analizar ciertos casos se pudo corroborar que dicho criterio es correcto, debido que el administrado a pesar de cumplir oportunamente con sus obligaciones tributarias, se encuentra impedido de disponer del fondo recaudado. Asimismo sugiere debe encontrarse la forma de facilitar la libre disponibilidad del fondo al contribuyente.

MATRIZ N° 3 DE RESULTADOS

PREGUNTA N° 3

VARIABLE N° 2	ENTREVISTADO 1	ENTREVISTADO 2	ENTREVISTADO 3
INFORMACIÓN “ EXISTE DOBLE SANCIÓN” (Según Jurisprudencia)	-No, por su naturaleza es un mecanismo alternativo de Recaudación, con repercusión favorable en el cumplimiento de obligaciones tributarias.	-Sí, existe doble sanción y tiene efecto confiscatorio.	-No, porque el fin de lo recaudado es el pago de deuda tributaria futura. -Son dos procedimientos diferentes.
PERCEPCIÓN	-No existe doble sanción.	- Sí existe doble sanción.	-No existe doble sanción.

ANÁLISIS

- Dos (2) de los entrevistados luego de revisar la Jurisprudencia referida en la entrevista, manifestaron que no existe doble sanción para el administrado. El fundamento según los entrevistados se halla en que se trata de un mecanismo alterna

de recaudación, empleándose el fondo recaudado para el pago de deuda tributaria futura.

- Uno (1) de los entrevistados manifestó estar de acuerdo con la existencia de una doble sanción para el administrado, y que adicionalmente es de efecto confiscatorio.

MATRIZ N° 4 DE RESULTADOS

PREGUNTA N° 4

VARIABLE N° 2	ENTREVISTADO 1	ENTREVISTADO 2	ENTREVISTADO 3
INFORMACIÓN “ PERJUICIO DEL ADMINISTRADO”	-Sí, porque les resta liquidez.	-No	-Sí, porque les impide invertir, a pesar de esta al día en sus obligaciones tributarias.
PERCEPCIÓN	-Administrados afectados.	-No ha percibido malestar del administrado	-Administrados afectados.

ANÁLISIS

- En cuanto a un eventual perjuicio al administrado, como consecuencia de la aplicación del SPOT, dos (2) de los entrevistados manifestaron haber percibido el malestar de los contribuyentes, principalmente porque les resta liquidez y afecta su capacidad para invertir.
- Uno (1) de los entrevistados indicó no haber percibido el malestar del contribuyente respecto de la aplicación del SPOT.
- Cabe precisar que los entrevistados que manifestaron percibir la disconformidad y malestar de los contribuyentes, por su labor cotidiana se encuentran en mayor contacto con el administrado.

3.2. ENTREVISTAS A ABOGADOS ESPECIALISTAS EN DERECHO TRIBUTARIO Y/O ADMINISTRATIVO:

A. VARIABLE N°1: EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

- Se registró el acuerdo en considerar al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación, al permitir la recaudación y disposición de recursos tributarios a favor del Estado.
- No obstante, de la experiencia se confirma la existencia de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario, por parte de la autoridad tributaria que al actuar bajo el criterio de discrecionalidad, en algunos casos excede sus facultades generando perjuicio al contribuyente, situación que recupera el equilibrio con la intervención del órgano jurisdiccional.

B. VARIABLE N°2: LA APLICACIÓN DEL NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA.

- Al consultar opinión respecto si en determinada jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015), el Ingreso como Recaudación genera perjuicio al administrado, en el sentido que respecto del mismo hecho se estaría aplicando una sanción y una medida de contenido pecuniario, se obtuvo una respuesta afirmativa que se sustenta en la pérdida de la libre disponibilidad del fondo recaudado.
- La aplicación del Ingreso como Recaudación en la actualidad se encuentra justificada por el principio de legalidad, al encontrarse las causales establecidas de forma expresa en la noma, no obstante, existe un acuerdo en torno a la arbitrariedad que se genera en la actuación discrecional de la administración tributaria, provocando perjuicio al contribuyente.
- Se registró conformidad al calificar al Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una sanción, considerando sus características, contenido y operatividad; respecto de los literales c) y d) del numeral 9.3 del Decreto Supremo 155-2002-EF Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

3.3. ENCUESTAS APLICADAS A PROFESIONALES (ABOGADOS, CONTADORES Y ADMINISTRADORES DE EMPRESA) DEDICADOS A ASESORAMIENTO EMPRESARIAL CON EXPERIENCIA EN TEMAS TRIBUTARIOS-SPOT:

La encuesta se aplicó de forma virtual la misma que constó de seis (6) secciones, que a su vez contienen un total de once (11) preguntas, de las cuales siete (7) son preguntas abiertas y cuatro (4) preguntas cerradas, planteadas siguiendo una secuencia lógica acorde al planteamiento del problema.

A. VARIABLE N°1: EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Para el estudio y medición de la primera variable se formuló cuatro (4) preguntas que corresponden a la sección N° 1 y N°2 de la encuesta.

A.1. SECCIÓN N° 1.

Pregunta 1:

¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo?

- Se identificó que la mayoría de los encuestados considera al SPOT o Sistema de Detracciones propiamente dicho, como un buen mecanismo de Recaudación.

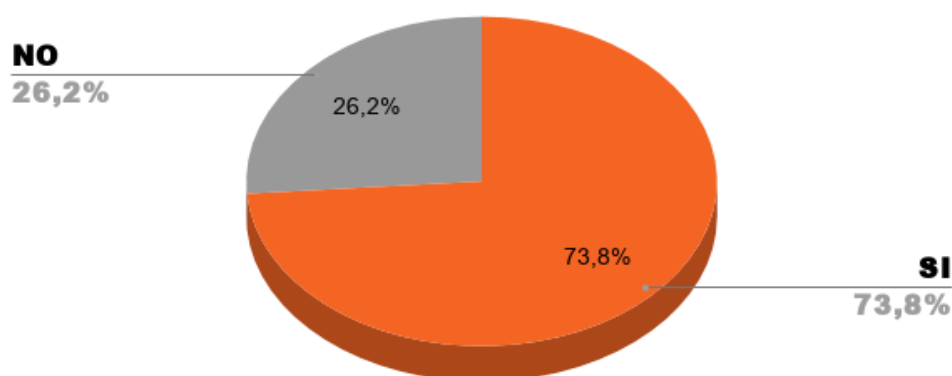


Gráfico 1

Pregunta 2:

Justifique su respuesta a la “Pregunta N°1”

- Los encuestados que NO consideran al SPOT como un buen mecanismo de recaudación, el 82% de ellos sostienen su respuesta en que perjudica o resta liquidez a la empresa, mientras que un 18% refirió que genera costos de cumplimiento para el contribuyente.

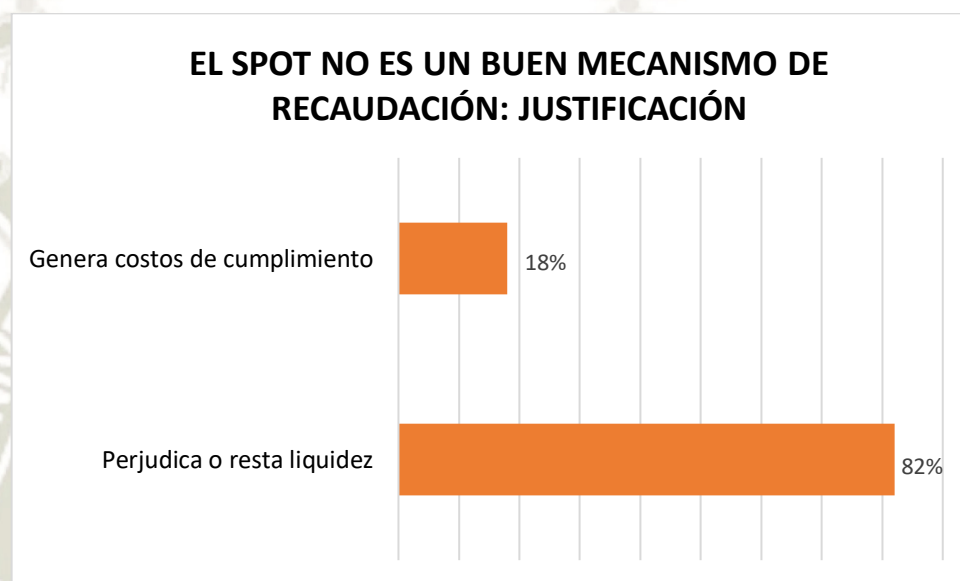


Gráfico 2

- Mientras que el sector de encuestados que SI califica al SPOT como un buen mecanismo de recaudación, mayoritariamente (69%) encuentra en el Sistema de Detracciones un sistema que les facilita el pago de impuestos y obligaciones tributarias. Factores como la lucha contra la evasión y/o informalidad así como un sistema que ayuda la recaudación coinciden en las respuestas de los encuestados cada uno con un 10%. De los encuestados una minoría representada con un 5% considera que el sistema es bueno porque no implica costos de cumplimiento, un 3% porque ofrece la posibilidad de liberar fondos y otro 3% considera que no logra perjudicar la liquidez de la empresa.

EL SPOT SI ES UN BUEN MECANISMO DE RECAUDACIÓN: JUSTIFICACIÓN



Gráfico 3

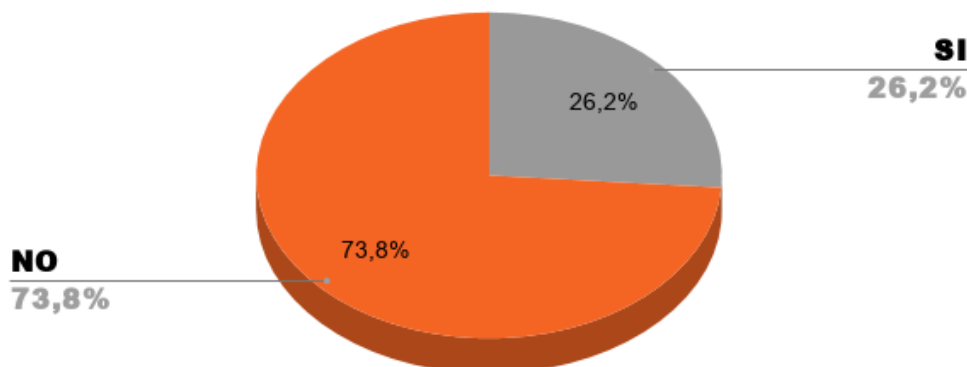
A.2. SECCIÓN N° 2.

Pregunta 1:

¿Se encuentra de acuerdo con la aplicación del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, en la Empresa?

- La mayoría de los encuestados no se encuentra de acuerdo con la aplicación del Ingreso como Recaudación en la empresa, este sector se encuentra representado por un 73,8%, mientras que un 26,2% manifestó encontrarse de acuerdo con su aplicación.

Gráfico 4



Pregunta 2:

Justifique su respuesta a la “Pregunta N°1”

- El grupo de encuestados que se encuentra de acuerdo con la aplicación del Ingreso como Recaudación en la empresa, justificó su opinión básicamente en tres motivos, de los cuales se tiene un 45% que sostiene que el Ingreso como Recaudación asegura el cumplimiento de obligaciones, junto a el 44% que señala que es una forma de contribuir fácilmente a la recaudación, mientras que el 11% de considera que es justa su aplicación en aquellos casos que el contribuyente cometió efectivamente la causal.

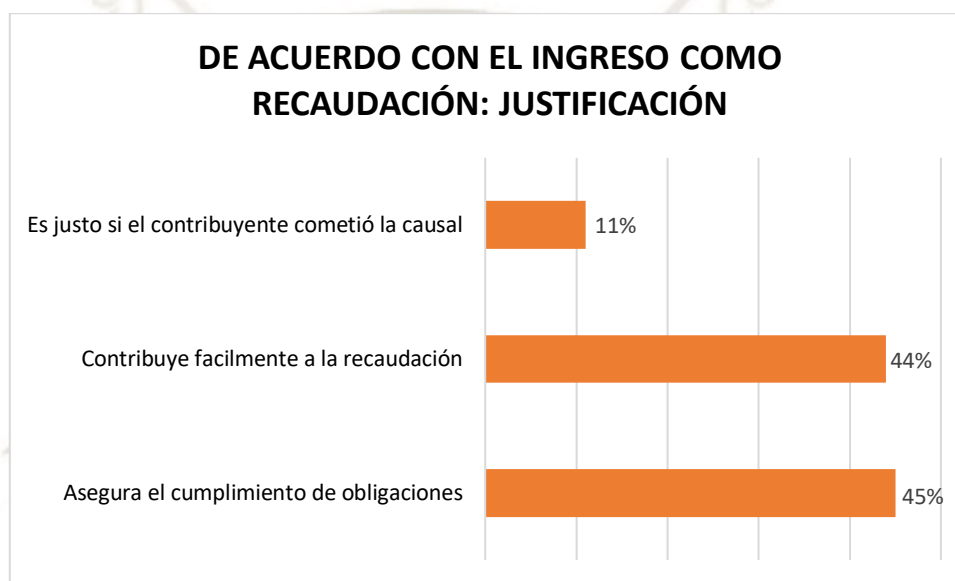


Gráfico 5

- En cuanto a los asesores de empresas que fueron encuestados y que manifestaron NO estar de acuerdo con la aplicación del Ingreso como Recaudación en la empresa, esbozaron una mayor gama de argumentos, siendo en su mayoría representada por el 35% de las respuestas quienes sostienen que la Administración Tributaria no valida correctamente la comisión de las causales. Sin embargo el 21% señaló que implica un perjuicio de carácter financiero para la empresa ya sea en el aspecto de liquidez o inversiones, así también se observa un 20% que desaprueba su aplicación porque afecta los derechos del contribuyente o aquellos que consideran que el fondo pierde la libre disponibilidad representado por un 15%. En cuanto a los motivos que representan la minoría de un 3% cada una, tenemos, que el Ingreso como Recaudación constituye una forma de sancionar, desnaturaliza el funcionamiento del SPOT además de exceder los poderes del Estado.

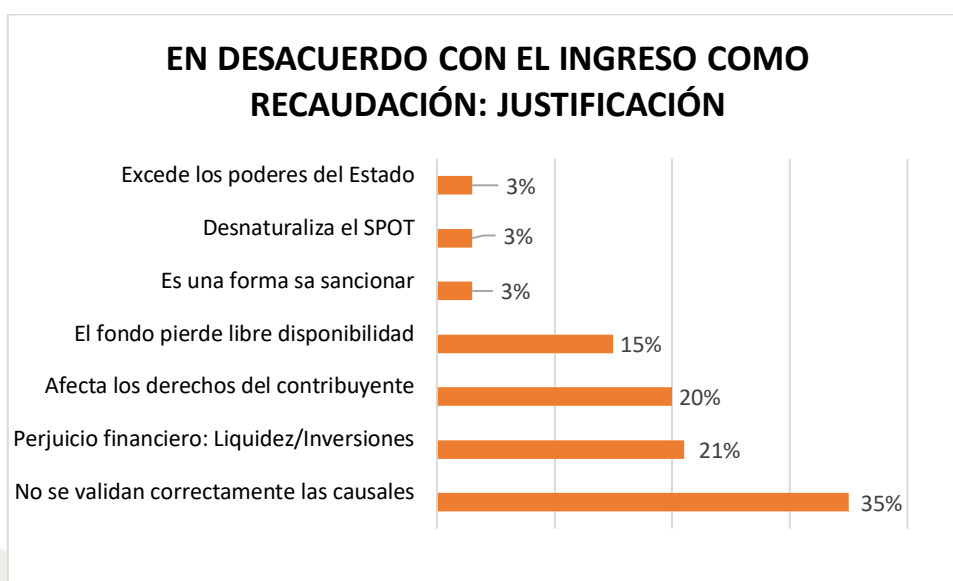


Gráfico 6

B. VARIABLE N°2: LA APLICACIÓN DEL NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA.

Para el estudio y medición de la segunda variable se formularon siete (7) preguntas que corresponden a la sección N° 3, 4, 5 y 6 de la encuesta.

B.1. SECCIÓN N° 3.

Pregunta 1:

¿Se encuentra de acuerdo con las causales que la norma ha establecido para aplicar el Ingreso como Recaudación en la empresa?

- De las encuestas aplicadas se obtuvo un 78,6% que manifestó NO estar de acuerdo con las causales que se han establecido para aplicar el Ingreso como Recaudación en la empresa, frente a un 21,4% que indicó SI estar de acuerdo.

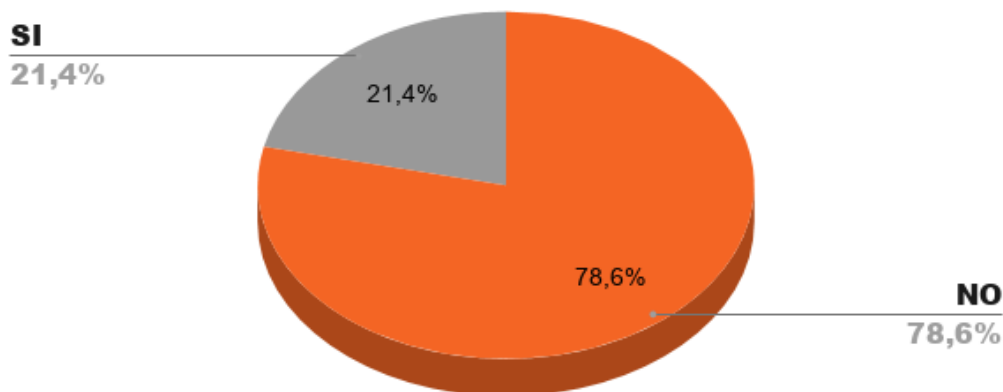


Gráfico 7

Pregunta 2:

Justifique su respuesta a la “Pregunta N°1”

- Del sector que manifestó SI estar de acuerdo con las causales del Ingreso como Recaudación, el 57% sostuvo que se trata de medidas aplicables en caso de omisiones y/o infracciones. Sin embargo existe un 29% que pesar de estar conforme con la regulación de causales no justificó su respuesta. Así también se registró el 14% que sostienen que las causales permiten una correcta administración de tributos.

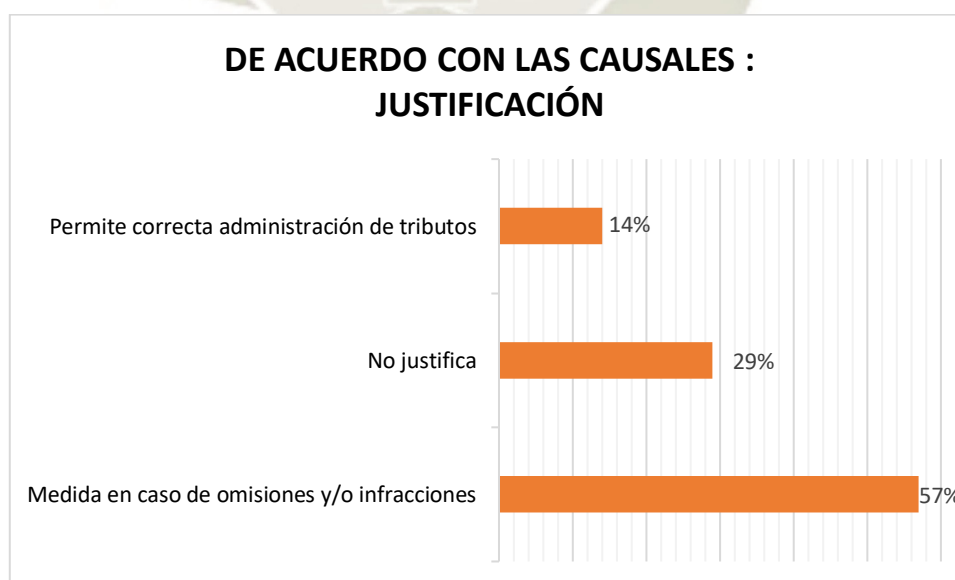


Gráfico 8

- Paralelamente se recopiló los motivos que sostiene el sector de asesores empresariales que manifestó NO encontrarse de acuerdo con las causales vigentes,

observando que el 19% sostuvo que las causales no son validadas correctamente por parte de SUNAT, el 16% señaló que constituyen excesos del fisco, junto a otro 16% que indicó que la comisión de algunas causales no dependen exclusivamente del contribuyente. Además se registró el 10% que justificó su respuesta en considerar que las causales son desproporcionadas, mientras que otro 10% declaró que afectan la liquidez empresarial, el 7% se inclinó por indicar que las causales requieren ser revisadas y/o de ajustes, también existe un 3% que replicó que las causales reguladas ya tienen multas y otro 3% explicó que SUNAT puede sancionar de otra forma.

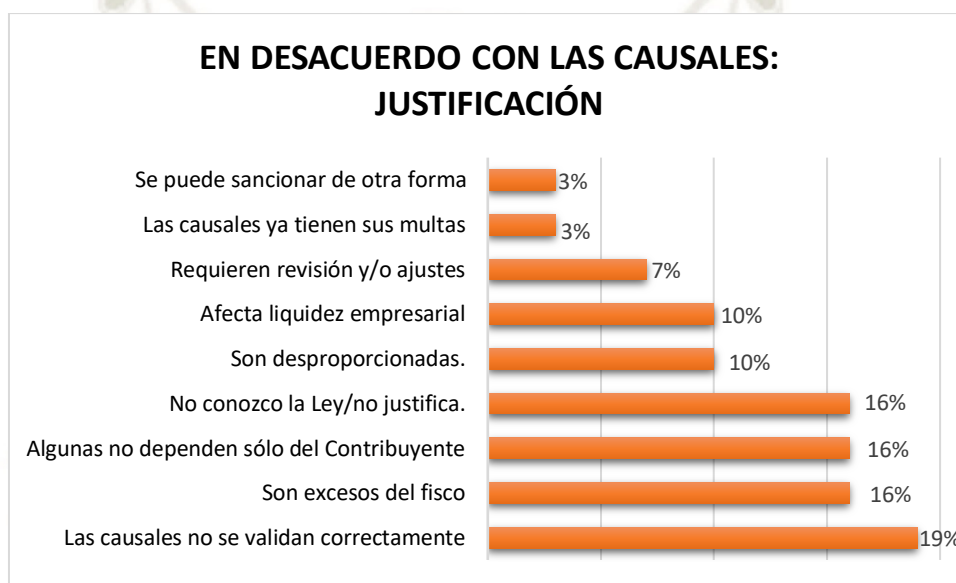


Gráfico 9

B.2. SECCIÓN N° 4.

Pregunta 1:

¿Considera que al aplicar el Ingreso como Recaudación a la empresa, se le genera algún tipo de perjuicio?

- De los encuestados se obtuvo un 71,4% que considera que SI se genera algún tipo de perjuicio a la empresa al aplicar el Ingreso como Recaudación, mientras que un 28,6% considera que NO se genera perjuicio empresarial.

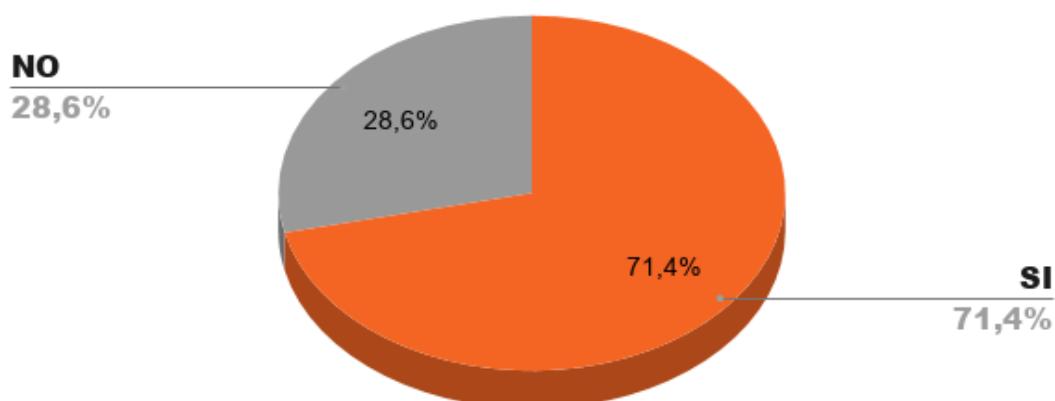


Gráfico 10

Pregunta 2:

Si su respuesta fue afirmativa, precise que tipo de perjuicio:

- A los participantes se les ofreció tres (3) alternativas en torno al eventual tipo de perjuicio que podría experimentar la empresa: Financiero, Legal o Ambos. Al respecto el 50% precisó la existencia de un perjuicio de carácter financiero y el otro 50% se inclinó por la alternativa “ambos” es decir, consideran se genera a la empresa perjuicio financiero y legal.

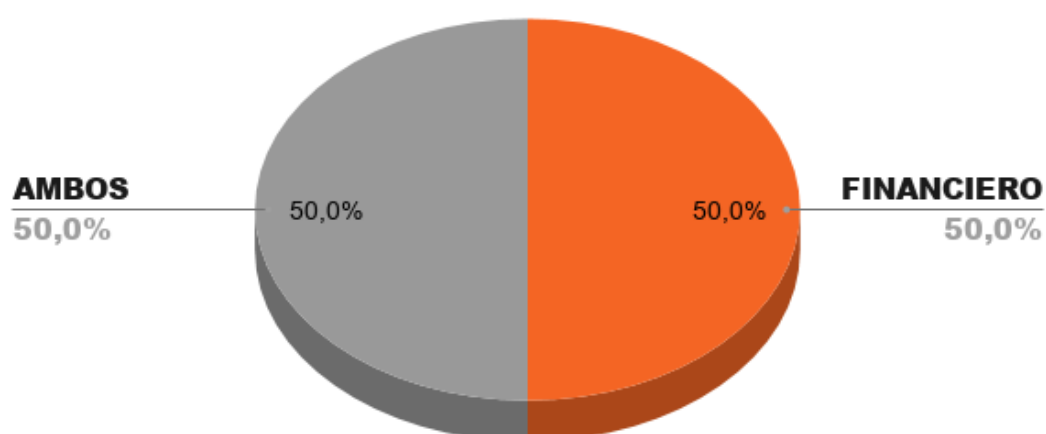


Gráfico 11

B.3. SECCIÓN N° 5.

Pregunta 1:

¿Calificaría la aplicación del Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una multa?

- En esta sección de la encuesta se registró que el 57.5% NO califica la aplicación del Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una multa, frente a un 42,5% que SÍ califica su aplicación como una medida peculiar similar a una sanción de multa.

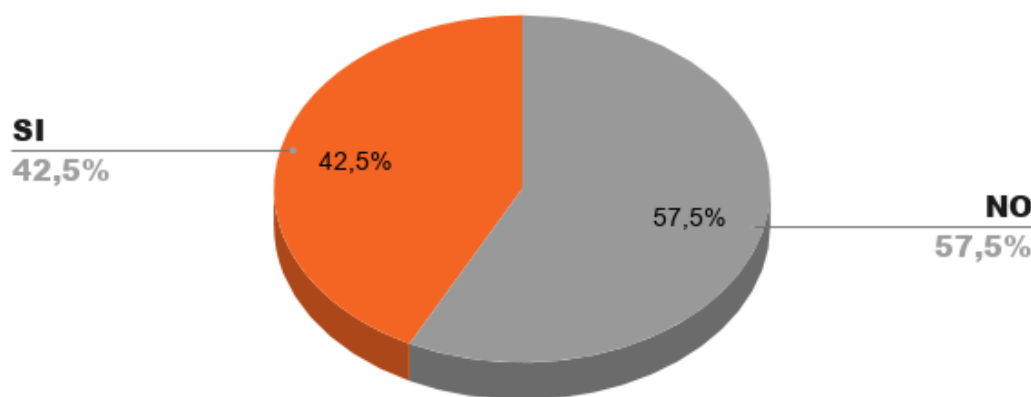


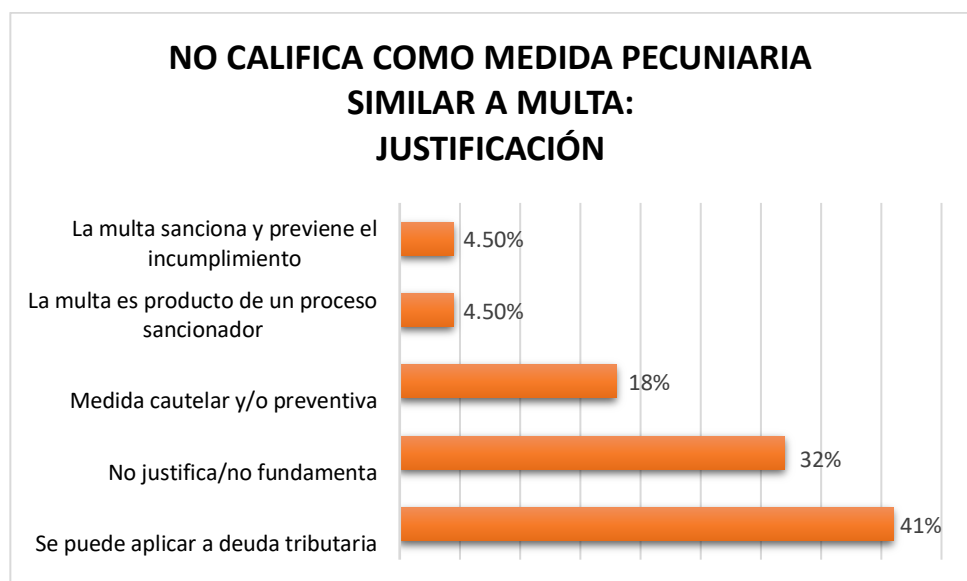
Gráfico 12

Pregunta 2:

Justifique su respuesta a la “Pregunta N°1”

- En cuanto al grupo de encuestados que NO califica al Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una Multa, al respecto el 41% justificó su posición en la posibilidad que tienen de recuperar el fondo recaudado al poder aplicarlo contra deuda tributaria, el 32% no logró fundamentar o justificar su respuesta, mientras que el 18% indicó que el Ingreso como Recaudación funciona como una medida cautelar y/o preventiva para asegurar el pago de deuda tributaria, mientras que el 4,5% sostuvo que la multa es producto de un procedimiento

sancionador y finalmente otro 4,5% explicó que la multa busca sancionar y prevenir el incumplimiento.



Gráfico

13

- En cuanto al grupo de asesores encuestados que SI califica al Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una sanción de multa, el 37% justifica su respuesta en que se trata de dinero inmovilizado o que no se puede recuperar, el 32% manifestó que constituye la aplicación de una multa o sanción, se registró también el 21% que opina que las causales tienen relación con una infracción, mientras que un 5% indicó que lo recaudado se usa a criterio del fisco y un 5% restante señaló que resulta una figura complicada de refutar.

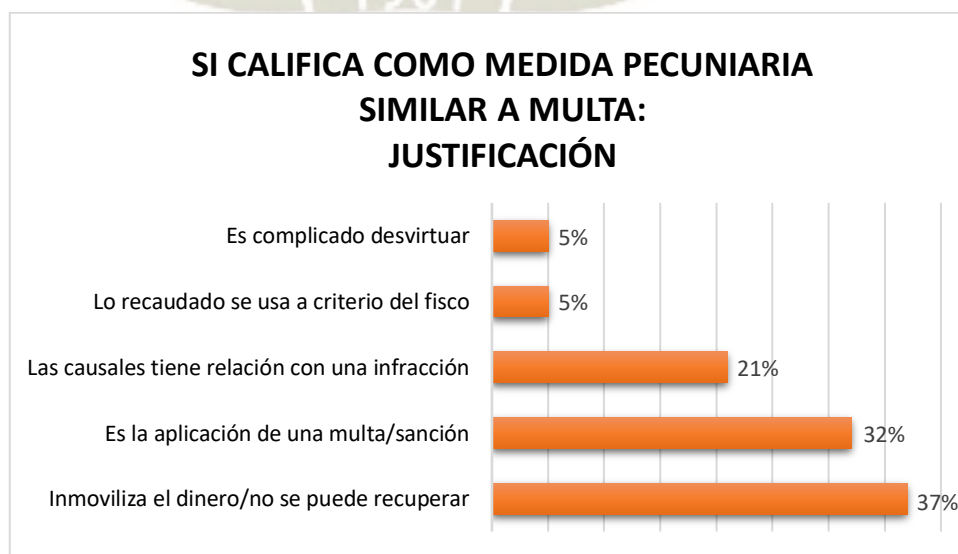


Gráfico 14

- En este punto es necesario precisar que la diferencia para catalogar la aplicación del Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una sanción de multa, es la posibilidad o no de recuperar el dinero recaudado. De manera que el grupo de encuestados que aseveró no considerar el Ingreso como Recaudación como una sanción, justificó su respuesta en la posibilidad de imputar el dinero recaudado contra deudas tributarias futuras. Frente al sector que considera que el fondo recaudado es imposible recuperar.
- Es menester señalar que aun existiendo la posibilidad de aplicar el fondo recaudado a deuda tributaria a través de un procedimiento de imputación, este no se aplica de forma automática, por lo tanto en mayor o menor grado existe una privación de disponibilidad del fondo, privación traducida también como dinero inmovilizado temporal o indefinidamente.

B.4. SECCIÓN N° 6.

Pregunta 1:

¿Estaría de acuerdo con un cambio normativo que disponga la anulación/derogación de la aplicación del Ingreso como Recaudación en la Empresa?

- En la última parte de la encuesta el 78,6% de los profesionales encuestados indicó que SI se encuentra de acuerdo con un cambio normativo que disponga la no aplicación del Ingreso como Recaudación en la empresa como contribuyente, frente al 21,4% que NO se encuentra de acuerdo con un cambio negativo en ese sentido.

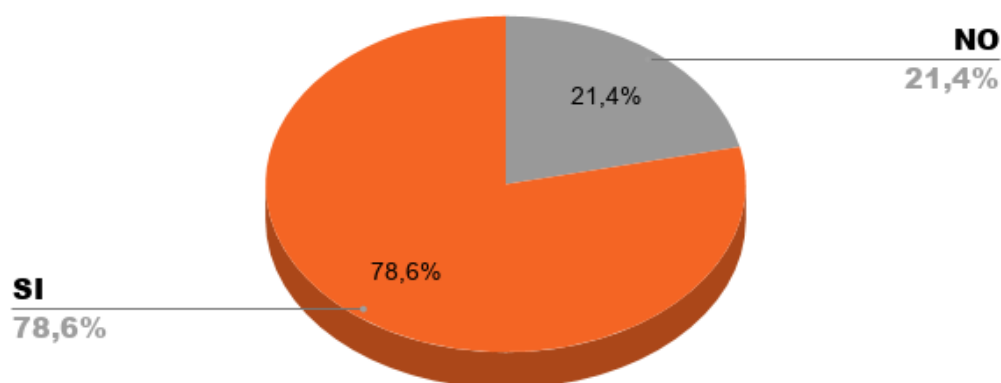


Gráfico 15



CONCLUSIONES

1. El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias del Gobierno Central (SPOT), no constituye la creación de un nuevo impuesto, sino un mecanismo de recaudación indirecta que facilita el pago de obligaciones tributarias. El SPOT posee naturaleza jurídica administrativa, mientras que el Ingreso como Recaudación predomina su naturaleza tributaria.
2. En el marco del Derecho Tributario, el principio Non bis In Idem según su alcance y contenido, le ofrece al administrado la garantía de no ser sancionado dos veces por la misma causa (hechos y fundamento), limitando la potestad sancionadora de la Administración Tributaria y otorgando seguridad jurídica a la empresa.
3. Del estudio y análisis de las causales del Ingreso como Recaudación, se concluye que su aplicación en la empresa implica la existencia de una consecuencia jurídica vinculada a una acción u omisión por parte del contribuyente que infringe una obligación tributaria, es decir, representa la aplicación de una medida pecuniaria de contenido sancionador.
4. Al aplicar el Principio del Non Bis In Idem en el Ingreso como Recaudación del SPOT, se verificó la existencia de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento en las causales del Ingreso como Recaudación establecidas en los literales c) y d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940, determinando contravención al principio materia de estudio.
5. Del estudio y análisis de las causales que motivan la disposición del Ingreso como Recaudación en la empresa, así como del contenido del Principio Non Bis In Idem; se concluye que existe la aplicación de una doble sanción por parte de la Administración Tributaria respecto 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°, numeral 7 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

RECOMENDACIONES

1. En cuanto a la naturaleza jurídica y operatividad del Ingreso como Recaudación del SPOT, se recomienda su revisión normativa acorde a la realidad a efecto de que la Administración Tributaria a través del órgano correspondiente emita un pronunciamiento que permita al contribuyente conocer con claridad su naturaleza jurídica, como sucede con el Sistema de Detracciones (SPOT) propiamente dicho.
2. Considerando el contenido y alcance del Principio Non Bis In Idem en materia tributaria, se recomienda reparar en la connotación del término “sanción” al momento de diseñar un mecanismo o producto legal, a efecto de cautelar la aplicación de los principios y garantías constitucionales, evitando que la contravención al ordenamiento jurídico se origine desde la etapa de creación normativa.
3. Se recomienda revisar la normativa que regula la aplicación del Ingreso como Recaudación, respecto del contenido de las causales que motivan su ejecución establecidas en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940, así como al criterio discrecional del fisco con relación al monto recaudado carente de proporcionalidad y sus implicancias en la empresa como contribuyente.
4. Se recomienda instaurar un cambio normativo respecto del Decreto Legislativo N° 940, que disponga la no aplicación del Ingreso como Recaudación a la empresa como contribuyente por las causales actualmente establecidas en los literales c) y d) del numeral 9.3 del artículo 9°, al generar con su aplicación normativa una contravención al Principio Non Bis In Ídem; paralelamente manteniendo la vigencia del SPOT o Sistema de Detracciones propiamente dicho. Considerando que, si el propósito de mantener la operatividad del Ingreso como Recaudación se encuentra justificada por la necesidad del fisco de controlar el correcto funcionamiento del SPOT, cabe precisar que para este fin existe una tabla específica de infracciones y sanciones del Sistema de Detracciones.
5. En cuanto a la aplicación del Ingreso como Recaudación respecto de las causales reguladas en los literales a) y b) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo, es decir Inconsistencia entre montos declarados y proyección de depósitos, y la condición de “No habido” respectivamente, se recomienda su revisión a efecto de introducir un cambio normativo que garantice a la empresa la aplicación disposiciones proporcionales y no confiscatorias.

6. Se sugiere buscar la innovación de las estrategias de recaudación aplicadas por la Administración Tributaria, aprovechando los beneficios de la tecnología aplicada al derecho y sobre el eje de una recaudación justa, evitando el uso de sistemas mecanizados que incrementan el índice de recaudación sobre supuestos que generan inseguridad jurídica.



PROYECTO DE LEY

MODIFICACIÓN DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 940 APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 155-2004-EF

CONSIDERANDO:

Que mediante Decreto Legislativo N° 940, se modificó el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central establecido por el Decreto Legislativo N° 917;

Que mediante Decreto Supremo N° 155-2004-EF se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N°940 y sus modificatorias;

Que, el numeral 9.3 del artículo 9° establece la aplicación del Ingreso como Recaudación, conforme al procedimiento que señale SUNAT y sujeto a la ocurrencia de las causales respecto del titular de cuenta de detracciones; en este extremo considerando que el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, representa un mecanismo de recaudación indirecta de naturaleza jurídica predominantemente administrativa, siéndole aplicable las disposiciones de la Ley General de Procedimientos Administrativos. No obstante, el Ingreso como Recaudación por su dinámica y operatividad en el diseño de su ejecución, constituye un mecanismo de recaudación directa en el que predomina su naturaleza tributaria al compilar como causales acciones u omisiones extraídas en su mayoría del Código Tributario; siendo que en la actualidad la disposición del Ingreso como Recaudación por parte de la Administración Tributaria se aplica como una consecuencia jurídica respecto de un incumplimiento normativo de contenido tributario, como una medida pecuniaria similar a una sanción, específicamente respecto de las causales c) y d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N°940, entendiéndose como sanción a toda consecuencia jurídica dispuesta y aplicada por la autoridad ante el incumplimiento normativo, con fines preventivos, disuasivos o sancionadores propiamente dichos.

Que, resulta necesario en el marco de un Estado Constitucional y Derecho establecer límites a la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, modificar el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo 940° a fin de garantizar seguridad jurídica al contribuyente, al evitar sea expuesto a un doble riesgo sancionador y de manera indirecta contribuir a fomentar el cumplimiento tributario voluntario. Además de motivar y priorizar el uso de herramientas de gestión de riesgo en la Administración Tributaria;

SE DECRETA:

Artículo 1. Objeto

La presente Ley tiene por objeto modificar el Decreto Legislativo N°940 aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, a fin contribuir a mejorar el Sistema Tributario.

Artículo 2. Ámbito de Aplicación

Las disposiciones contenidas en la presente Ley son de aplicación a los sujetos que sean titulares de cuenta de detracciones en el marco del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias del Gobierno Central por las operaciones afectas establecidas en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 940.

Artículo 3. Modificación del numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940

Artículo 9°. - Destino de los montos depositados

(...)

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.

Cabe precisar que además de ocurrencia de alguna de las causales de los literales a) y b), la SUNAT deberá verificar la existencia de deuda tributaria del titular de cuenta de detracciones a la fecha de detectada la causal, así como que en cuantía se igual o mayor al 50% de la UIT vigente a la fecha de detectada la causal; a efecto de aplicar el Ingreso como Recaudación.

Asimismo, la suma trasladada como recaudación deberá ser proporcional a la deuda tributaria del titular de la cuenta en el periodo en que se emita la Resolución que disponga el Ingreso como Recaudación.

Artículo 4. Aplicación Inmediata

Dispóngase la aplicación inmediata de la modificatoria establecida en la presente Ley, al día siguiente de su publicación en el diario oficial.

DISPOSICION COMPLEMENTARIA DEROGATORIA

ÚNICA. -Derogación de los literales c) y d) del numeral 9.3 del artículo 9° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.

Deróguese el literal c) y d) del numeral 9.3° del artículo 9° que regula el destino de los montos depositados y el traslado de fondos como recaudación del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alfaro R. (2002), Diccionario Práctico de Derecho Procesal Civil, Gaceta Jurídica, Lima, Perú, Pg.221.
- Alpaca A. (2013) Artículo Aspectos Nucleares del Delito de Defraudación Tributaria en el Derecho Penal Peruano, en Temas de Derecho Penal Económico: Empresa y Compliance Anuario de Derecho Penal. Congreso de la República del Perú. *Recuperado de* [http://www.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4F9E2CBF1F935DA9052582C200537119/\\$FILE/an_2013_13.pdf](http://www.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4F9E2CBF1F935DA9052582C200537119/$FILE/an_2013_13.pdf) Pág. 383
- Alva M. (2013) Manual de Detracciones, Retenciones y Percepciones, Lima, Perú, Pacífico Editores, pg. 13.
- Alvarez Carpenter Teresa, El respeto al principio de Non bis in idem en la represión al delito tributario. Tesis para obtener el grado de bachiller en derecho de la Pucp, 1999.
- Brewer A. (2008) Procedimiento y Justicia Administrativa en América Latina, México DF, México, Fundación Konrad Adenauer Acc., pg. 181.
- Canchari E. (2009) Artículo El Principio de Ne Bis In Idem y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: Controversias y Problemáticas Actuales, Revista Derecho & Sociedad, Lima, Perú. *Recuperado de* <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17469>.
- Cabanellas G. (1982), Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Helista S.R.L., Buenos Aires, Argentina, Pg. 58.
- Carrera B. (2019) Artículo Criterios Jurisprudenciales del Tribunal Constitucional sobre el Principio Non Bis In Idem. *Recuperado de* <https://janeyriboyer.com/wp-content/uploads/2019/01/13563-54006-1-PB.pdf>.
- Cassagne J. (2010) Derecho Administrativo Tomo II, Lima, Perú, Paletra Editores, pg. 576.
- Conceptos Jurídicos, Derecho Civil, Perjuicio (2020). *Recuperado de* www.conceptosjuridicos.com.
- Constitución Política del Perú (1993)
- Cury E. (2005), Derecho Penal, Parte General 7ª edición, Santiago de Chile, Ediciones Universidad Católica de Chile, pg. 110.

- Decreto Supremo N° 055-1999-EF (15 de abril de 1999) por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
- Decreto Supremo N° 155-2004-EF (11 de noviembre de 2004) por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central.
- Decreto Supremo N°1749-2004 (08 de diciembre de 2004) por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Decreto Supremo N° 041-2006-EF (12 de abril de 2006) por el cual se dictan normas sobre las condiciones de No Hallado y No Habido para efectos tributarios respecto de la SUNAT.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF (22 de junio de 2013) por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- Diario Gestión (2016), Sunat: en el 2015 se emitieron menos multas y recaudación por este concepto se redujo en S/ 272 millones. *Recuperado de* <https://gestion.pe/economia/sunat-2015-emitieron-multas-recaudacion-concepto-redujo-s-272-millones-114324-noticia/?ref=gesr>.
- Diccionario Panhispánico del Español Jurídico (2020), <https://dej.rae.es/lema/bien-jur%C3%ADdico>.
- Dromi R. (2005) Derecho Administrativo-Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Editorial de Ciencia y Cultura, pg. 76.
- Durán L. (2003) El deber de contribuir en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Artículo publicado en la Revista gaceta del Tribunal Constitucional, Lima, Perú, Gaceta Jurídica, Pág. Sec. I.
- Enciclopedia de la Economía (2020), <https://enciclopediaeconomica.com/recursos-financieros/>.
- Entrelíneas S.R. L., (2007) Detracciones, Percepciones y Retenciones Sistema de Pago Adelantado del IGV. Lima, Perú. Editorial Real Editores, pg. 9.
- Flores J. (2013), Contabilidad para Gerenciar Aplicación de las Normas Contables y Tributarias, Lima, Perú, Pacífico Editores, p. 14.
- García E. (2000), Curso de Derecho Administrativo Tomo II, Madrid, España, Editorial Civitas, Pg. 180.
- Gutiérrez A. (2016) Quipukamayoc Vol. 24, Revista de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Mayor de San Marcos, Lima, Perú, pg.102.

- Guías Jurídicas. Wolters Kluwer (2020) *Recuperado de* www.wolterskluwer.es.
- Kierszenbaum M. (2009), Artículo El bien jurídico en el derecho penal. Algunas nociones básicas desde la óptica de la discusión actual, Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de Publicaciones, Buenos Aires, Argentina. *Recuperado de* <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/86/07-ensayo-kierszenbaum.pdf> Pág. 188.
- Lecca J. (2007), Gran Diccionario Jurídico Elemental II Tomo, Lima, Perú, A.F.A. Editores Importadores S.A., Pg. 635.
- Ley 30978 (29 de marzo de 2004) por la cual se expide la Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado y modifica el Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.
- Maya M. (2019) Artículo ¿Cuáles son los riesgos que podrían acabar con su empresa? *Recuperado de* <https://www.atalait.com/cuales-son-los-riesgos-que-podrian-acabar-con-su-empresa>.
- Moron J. (2003) Comentarios Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, Lima, Perú, Pg. 522.
- Nieto A. (2005), Derecho Administrativo Sancionador 4ª edición, Madrid, España, Editorial Tecnos, pg. 475.
- Ortiz, M (2003). Tesis: “Evaluación de la Informalidad en el Perú 1990-2000”. Universidad San Martín de Porres.
- Peña J. (2011) Revista Actualidad Empresarial N°244. Primera Quincena – diciembre. Lima, Perú, Editorial Pacífico, pg. I-23.
- Peñaranda, César (2016). Incremento de la Evasión Tributaria Afecta la Productividad Impositiva. Informe Económico de la Cámara de Comercio de Lima.
- Pintado E. (2018) Informe de la Intendencia Nacional Jurídico Tributario N° 108-2018-SUNAT/7T0000 *Recuperado de* <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i108-2018-7T0000.pdf>.
- Poder Judicial de Perú (1997). Sentencia emitida en el Expediente 86-1997. *Recuperado* <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17469/17748/>.

- Poder Judicial de Perú (2005). Sentencia emitida en el Expediente 2090-2005. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_per_2090.pdf, sexto fundamento.
- Ramírez M. (2013), Revista de Derecho Universidad del Norte, El Non Bis In Idem en el ámbito administrativo sancionador, Barranquilla, Colombia, Pg. 16.
- Robles C. (2008) Introducción a la Obligación Tributaria. Lima, Perú pg. 42.
Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/18/introduccion-a-la-obligaciontributaria>.
- Robles C. (2014), Código Tributario Doctrina y Comentarios 3° Edición actualizada y aumentada Volumen I, Pacífico Editores, Pg. 127.
- Robles C. (2015), Fundamentos de la Administración Financiera, Red Tercer Milenio, México D.F.p. 18.
- Rodríguez R. (1982) Derecho Fiscal Segunda Edición, México D.F., Oxford University Press México, S.A. de C.V., p.109.
- Ruiz de Castilla F. (2014), Código Tributario Doctrina y Comentarios 3° Edición Actualizada y Aumentada II Tomo, Lima, Perú, Pacífico Editores, Pg. 1020.
- Ruiz C. (s.f.), El Principio Non Bis In Idem en el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal, Derecho y Cambio Social, <https://www.derechoycambiosocial.com/revista009/non%20bis%20in%20idem.htm>.
- Suarez M., (1981) Vocabulario Económico y Financiero. Madrid, España. Editorial Du Seuil, 1981., pg. 324
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018) *Recuperado de* <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018) *Recuperado de* <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3142-03-en-la-prestacion-de-servicios-empresas>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018) *Recuperado de* <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones/3141-02-en-la-venta-de-bienes-empresas>.

- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018)
Recuperado de <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/declaracion-y-pago-empresas/declaraciones-informativas-empresas/declaracion-de-notarios-personas>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018)
Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/liberacion-de-fondos-detracciones>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018)
Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/ingreso-como-recaudacion-y-extorno/3151-02-procedencia-del-ingreso-como-recaudacion-empresas>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2018)
Recuperado de <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-mype-tributario/7029-09-comprobantes-de-pago-a-emitir>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2020)
Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/ruc-personas/condicion-de-no-habido-personas/3134-02-consecuencias-de-tener-la-condicion-de-no-habido-personas>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2020)
Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/orientacion/Nohallados/index.html>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2020)
Recuperado de <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/declaracion-y-pago-personas/pdt-descarga-personas>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 183.2004/SUNAT (15 de agosto de 2004).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT (30 de diciembre de 2006).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT (3 de noviembre de 2004).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT (13 de mayo de 2006).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT (16 de marzo de 2007).

- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT (23 de enero de 2013).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT (27 de diciembre de 2013).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT (04 de octubre 2017).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia 184-2017/SUNAT (26 de julio de 2017).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT (28 de febrero de 2018).
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Resolución de Superintendencia N° 226-2019 /SUNAT (05 de noviembre de 2019).
- Tribunal Constitucional de Perú (2002). Sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA-TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>. Fundamento 19.
- Tribunal Constitucional de Perú (2006). Sentencia recaída en el expediente 06089-2006-PA/TC. *Recuperado de* <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional de Perú (2010). Sentencia recaída en el expediente N° 03769-2010-PA/TC. *Recuperado de* <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>.
- Tribunal Fiscal (2012). Resolución N° 18329-5-2012. *Recuperado de* <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>.
- Urteaga C. (2006), Informe N° 162-2006-SUNAT/2B0000. *Recuperado de* <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1622006.htm>.
- Urteaga C. (2010), Informe N° 065-2010-SUNAT/2B0000. *Recuperado de* <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i065-2010.pdf>
- Valdez R. (1996), Curso de Derecho Tributario, ed. Depalma, Temis, Marcial Pons. Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, Pg. 313.
- Viale, C (2013). Evasión y Elusión Tributaria en el Perú. Artículo basado en las entrevistas que se hicieron a Manuel Estela Benavides, ex superintendente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), y a Enrique Vejarano, Superintendente Adjunto de la SUNAT.

- Zúñiga, N (2014). Artículo denominado: “La imputación efectuada por la Administración Tributaria de los montos ingresados como recaudación solo se efectuará para deudas exigidas mediante acto administrativo”. Revista “Actualidad Empresarial” N° 294.



ANEXOS

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

ESCUELA DE POSTGRADO

MAESTRÍA EN DERECHO DE LA EMPRESA



**EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS
IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA, PERÚ, 2018-2019.**

**Proyecto de Tesis presentado por la Bachiller:
Milagros Elvira Espejo Vera para optar el
Grado Académico de Magister en Derecho de
la Empresa.**

AREQUIPA – PERÚ

2018

CONTENIDO

I. PREÁMBULO

II. PLANTEAMIENTO TEÓRICO

- 1.- Problema de Investigación.
 - 1.1. Enunciado del Problema.
 - 1.2. Descripción del Problema.
 - 1.2.1. Área del conocimiento.
 - 1.2.2. Análisis de Variables.
 - 1.2.3. Interrogantes Básicas.
 - 1.2.4. Tipo y Nivel de Investigación.
 - 1.3. Justificación.
- 2.- Marco Conceptual.
- 3.- Antecedentes Investigativos.
- 4.- Objetivos.
- 5.- Hipótesis.

III. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

- 1.- Técnicas e instrumentos.
- 2.- Campo de verificación.
 - 2.1. Ubicación Espacial.
 - 2.2. Ubicación Temporal.
 - 2.3. Unidades de Estudio
- 3.- Estrategia de recolección de información.
 - 3.1. Modo
 - 3.2. Medios
- 4.- Cronograma de trabajo.
- 5.- Fuentes de Información.
 - 5.1. Bibliografía Nacional
 - 5.2. Bibliografía Extranjera

- 5.3. Hemerografía
- 5.4. Informatigrafía
- 5.5. Textos Legales
- 5.6. Jurisprudencia

ANEXOS: Instrumentos de recolección de información.



I. PREÁMBULO

Durante mi formación académica he generado un gran interés por el sector empresarial y una alta expectativa por contribuir de alguna forma a su desarrollo y fortalecimiento, mientras que del lado del ejercicio profesional he sido testigo de ciertas situaciones que requieren un evidente cambio, y la suma de ambas experiencias me han llevado a ofrecer el presente trabajado de investigación.

En el campo profesional, he podido observar la problemática que genera en los contribuyentes del sector empresarial la aplicación de determinadas medidas tributarias y el accionar por parte del fisco, percibiendo su disconformidad con el actual sistema; si bien existen disposiciones y mecanismos fiscales eficaces, no obstante algunos otros requieren una pronta modificación o de ser el caso su derogación.

El presente trabajo de investigación pretende analizar una medida aplicada a la empresa como contribuyente, por parte de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) derivada del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), denominada Ingreso como Recaudación, que podría contravenir el Principio del Non Bis In Idem como garantía constitucional en el marco del Derecho Tributario y Administrativo.

Asimismo, se busca conocer la naturaleza jurídica de la mencionada medida con aparente trasfondo de sanción, determinando si su función y operatividad han sido reguladas acorde a la dinámica del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, considerando también su finalidad en el Sistema Tributario, o si por el contrario, la normativa vigente ha contribuido a desnaturalizar su funcionamiento afectando así características esenciales de este sistema, como son la intangibilidad y libre disponibilidad. De esta manera, poder determinar si el Ingreso como Recaudación se viene aplicando como una medida administrativa o si se trata de una consecuencia jurídica equiparable a una sanción de carácter pecuniario.

A efecto de establecer de qué forma el Ingreso como Recaudación podría contravenir el Principio del Non Bis In Idem, se llevará a cabo un análisis tanto de la mencionada figura como de cada una de las causales que motivan su aplicación según la normativa, en contraste con el contenido esencial del referido principio. Incluso llegar a conocer la opinión de algunos operadores del derecho y asesores fiscales con experiencia en la materia.

Así también se busca evidenciar las implicancias que experimenta el sector empresarial con la aplicación del Ingreso como Recaudación, si existe exposición a un doble riesgo tanto a nivel sustancial como objetivo en el marco de la aplicación del Principio Non Bis In Idem. Además de conocer el impacto del Ingreso como Recaudación en el aspecto financiero de la empresa, en torno a la operatividad de la mencionada medida; verificando si el empresario como contribuyente cuenta con seguridad jurídica expresada en seguridad económica.

Cabe señalar que el Ingreso como Recaudación se insertó en el sistema tributario de forma paralela al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, hace casi dos décadas, en un escenario fiscal distinto al de la actualidad, coexistiendo con estrategias de recaudación poco eficientes, como lo ha descrito la propia Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) en el año 2015 al informar a través de una Nota de Prensa el inicio de un “Cambio de Paradigma Institucional” buscando reorientar la forma de relacionarse con el ciudadano priorizando la facilitación y simplificación de sus servicios a los contribuyentes, pretendiendo modificar la percepción enemiga por parte de la sociedad respecto de la actuación de la Administración Tributaria.

Si el objetivo actual de la SUNAT es convertirse en una entidad que se encuentre al nivel de las mejores administraciones tributarias del mundo, caracterizada por el uso de la capacidad humana y las herramientas tecnologías como parte del denominado “Nuevo Paradigma Institucional”, en este marco de acciones y en la búsqueda de ponerse al servicio del bien común en los aspectos tributarios, implicaría también llevar a cabo un análisis del sistema vigente en aras del que pretende alcanzar, así como revisar los mecanismos y procedimientos que ha venido aplicando validando si en efecto representan a la tributación justa y moderna como visión institucional.

Considero que el Ingreso como Recaudación es una de las medidas que en la actualidad ejecuta la Administración Tributaria en el Sector empresarial, que amerita ser objeto de revisión y análisis, verificando si en efecto puede ser parte de un sistema tributario justo, eficiente, transparente y equitativo. O si por el contrario, corresponde su derogación considerando una serie de aspectos tributarios, administrativos y constitucionales en torno a lo que podría evidenciar una contravención al principio del Non Bis In Idem.

La propuesta de derogatoria respecto de la aplicación del Ingreso como Recaudación en la empresa como contribuyente, podría ser reflejo de un sistema fiscal justo y moderno, acorde

a las garantías constitucionales que ofrece nuestro ordenamiento jurídico. Además de tener un impacto positivo en el aspecto financiero de la empresa y en su relación con el fisco.

A través del presente trabajo de investigación, se busca realizar el análisis y revisión de la mencionada medida con el propósito final de ofrecer una alternativa que contribuya a mejorar nuestro sistema tributario beneficiando a los contribuyentes que son parte del sector empresarial, generando más confianza en el sistema, fomentando el cumplimiento voluntario de obligaciones y habilitando una fuente importante de financiamiento que permita fortalecer las inversiones.

Fomentar cambios normativos de este tipo, contribuyen a crear socialmente una percepción diferente del sistema fiscal, convirtiéndose en un incentivo para la formalización al ofrecer dispositivos normativos que otorguen seguridad jurídica y económica; reemplazando la perspectiva de recaudación ciega y desproporcional.

Asimismo, la Administración Tributaria en el marco del Nuevo Paradigma Institucional, podría enfocarse en diseñar y gestionar estrategias modernas de recaudación que revistan mayor eficiencia en el cumplimiento de indicadores fiscales, al intervenir en aquellos sectores que demandan su actuación, cubriendo las verdaderas brechas de incumplimiento.

Los cambios que se puedan canalizar normativamente, permitirían a la Administración Tributaria gestionar y distribuir el recurso humano en procesos o áreas que requieran la presencia y capacidad de la fuerza laboral para mejorar los resultados institucionales.

En cuanto a los operadores del derecho como son abogados, contadores y entre otro tipo de profesionales que se desempeñen como asesores tributarios, la extinción del Ingreso como Recaudación les facilitaría la labor al gestionar los fondos SPOT para el pago oportuno de obligaciones tributarias, así como aprovechar oportunidades de inversión para la empresa, al contar con la garantía de la libre disponibilidad e intangibilidad de la cuenta de detracciones que ofrece el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias al sector empresarial.

II. PLANTEAMIENTO TEÓRICO

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Enunciado del Problema

El Ingreso como Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y la Aplicación del Principio Non Bis In Idem con relación a la Empresa, Arequipa Perú, 2018 - 2019.

1.2. Descripción del Problema

1.2.1 Área Del Conocimiento

El problema a investigarse se encuentra ubicado en:

- Campo : Ciencias Jurídicas.
- Área : Derecho Tributario y Derecho Administrativo.
- Línea : Derecho Tributario Material y Constitucional.

1.2.2 Análisis De Variables

Variable Independiente:

El Ingreso como Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

Indicadores y sub indicadores:

a) El Ingreso como Recaudación:

Sub Indicador:

- Concepto, antecedentes y características.
- La Facultad de Recaudación
- Desarrollo en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias
- Jurisprudencia Constitucional sobre el ingreso como recaudación.
- Jurisprudencia Fiscal sobre el ingreso como recaudación.

b) El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

- Antecedentes históricos y concepto

- Actividades afectas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.
- El procedimiento de Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.

Variable Dependiente:

La aplicación del Principio Non Bis In Idem con relación a la empresa.

Indicadores y sub indicadores:

a) La Aplicación del Non Bis In Idem con relación a la empresa.

Sub Indicador:

- El non bis in ídem en el Derecho Tributario.
- La triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.
- Causales del ingreso como recaudación.
- El perjuicio contra el contribuyente como empresa.
- Jurisprudencia Constitucional sobre el ingreso como recaudación.
- Jurisprudencia Fiscal sobre el ingreso como recaudación.
-

VARIABLES	INDICADORES	SUBINDICADORES
Independiente: El ingreso por recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	• El Ingreso como Recaudación	- Concepto, antecedentes y características. - Desarrollo en el Código Tributario. - Desarrollo en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. - Jurisprudencia Constitucional sobre el ingreso como recaudación. - Jurisprudencia Fiscal sobre el ingreso como recaudación.

	• El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	- Antecedentes históricos y concepto - Sujetos afectos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. - El procedimiento de Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.
Dependiente: La Aplicación del Principio Non Bis In Idem con relación a la Empresa.	• La Aplicación del Non Bis Idem en el Ingreso con relación a la empresa.	- El non bis in ídem en el Derecho Tributario. - La triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. - Las causales del ingreso como recaudación. - El perjuicio contra el contribuyente como empresa. - Jurisprudencia Constitucional sobre la doble sanción tributaria. - Jurisprudencia Fiscal sobre la doble sanción tributaria.

1.2.3 Interrogantes Básicas

1.2.3.1. Interrogante General:

a) ¿Existe contravención al Principio Non Bis In Idem al aplicarlo en el Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias?

1.2.3.2. Interrogantes Específicas:

- a) ¿Cuál es la naturaleza jurídica del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y las características de su procedimiento?
- b) ¿Cuál es la naturaleza jurídica del ingreso como recaudación y en qué consiste su operatividad?
- c) ¿Cuál es alcance y contenido del Principio Non Bis Idem en el Derecho Tributario?
- d) ¿Qué implicancias genera las causales del Ingreso como Recaudación en el Contribuyente y sector empresarial?
- e) ¿Se configura doble sanción con la aplicación del Ingreso como Recaudación en el administrado?

1.2.4 Tipo y Nivel de Investigación

Tipo: Documental.

Nivel: Explicativo.

1.3. JUSTIFICACIÓN

JUSTIFICACIÓN PERSONAL:

Desde una perspectiva personal, considero que la labor de investigación del maestrista en Derecho, pone a nuestro alcance la posibilidad de ser agentes de cambio, entendiendo que las normas jurídicas son más que meras regulaciones o disposiciones imperativas respecto de la conducta humana con trascendencia jurídica, sino que también constituyen herramientas que tienen la fuerza para instaurar cambios significativos.

El ejercicio del Derecho nos permite analizar, verificar, contrastar, alertar, proteger y en la actualidad empieza a destacar también por tener el poder de innovar, pero a la vez buscando reducir riesgos innecesarios; siempre de la mano de los principios constitucionales sobre los cuales debe ser diseñado toda normativa que forme parte de nuestro ordenamiento jurídico.

JUSTIFICACIÓN JURÍDICA:

En la actualidad nuestra Administración Tributaria como parte de la política fiscal nacional viene aplicando medidas de intervención en sectores económicos de la población que presentan mayor índice de informalidad y cierto grado de dificultad en la labor de recaudación; es así que nacen los sistemas administrativos del IGV, entre ellos el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias –SPOT cuya norma de creación permite la ejecución del denominado Ingreso como Recaudación.

La labor de investigación realizada a través de este proyecto desde la óptica meramente jurídica permitirá revisar la normativa desde diferentes áreas del derecho, analizando dispositivos y doctrina de carácter constitucional, tributario, administrativo, económico y evidentemente empresarial; además de la jurisprudencia correspondiente en materia constitucional y fiscal; logrando así obtener una visión integrada del derecho, con el propósito de determinar el origen de la problemática expuesta, verificar la eficiencia de la normativa actual, así como la coherencia con el ordenamiento jurídico, buscando identificar las probables fallas del sistema, deficiencias normativas y vacíos legales a efecto de alcanzar una propuesta normativa válida, eficiente y acorde a la realidad actual.

JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL:

Todo nuestro sistema legal debe ser elaborado y aplicado considerando y respetando las disposiciones correspondientes de nuestra Carta Magna, a través de la presente investigación se pretende corroborar si existen dispositivos, mecanismo, procedimientos o medidas vigentes que estén afectando alguna disposición o garantía constitucional en alguna de sus etapas de ejecución.

Nosotros como profesionales del Derecho desde nuestro campo de acción tenemos la oportunidad de ser veedores del orden constitucional, de manera que se busca que la presente investigación se encuentre enfocada en analizar la aplicación y operatividad del

Ingreso como Recaudación a efecto de verificar si existe alguna contravención al Principio Non Bis In Idem como garantía constitucional de contenido implícito y derecho del administrado; para ello se aplicará el referido principio considerando su doble vertiente, sustantiva y objetiva.

JUSTIFICACIÓN TRIBUTARIA:

Se pretender llevar a cabo el presente trabajo de investigación, acorde al modelo del Nuevo Paradigma Institucional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria implementando recientemente, considerando el periodo materia de análisis. El mismo que se encuentra enfocado en mejorar la relación con el contribuyente, buscando el bien común en aspectos tributarios, haciendo que la recaudación se convierta en el efecto lógico de una administración tributaria moderna y no su finalidad; enfocado en desarrollar estrategias que permitan ampliar la base tributaria, promover el cumplimiento voluntario de obligaciones y reducir los costos para el administrado.

JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA:

Un aspecto importante del presente trabajo de investigación radica en que se podría compilar la problemática que representa para la empresa la aplicación del Ingreso como Recaudación en el aspecto económico y financiero, si existe algún impacto negativo en la liquidez empresarial o de qué manera se estaría afectando las inversiones y con ello la seguridad jurídica económica.

Así como también conocer la percepción que tiene el empresario respecto a la ejecución de la medida materia de estudio, así como lograr recabar la opinión y experiencia de asesores tributarios, en torno a lo que podría significar la imposición de una disposición con contenido sancionador.

JUSTIFICACION SOCIAL:

Los dispositivos tributarios y su aplicación tienen trascendencia social de forma positiva o negativa, la revisión de normativa en esta materia a través de proyectos de investigación permite esclarecer que medidas y políticas en materia fiscal podrían ser más convenientes para la sociedad, en aras del bien común, la seguridad jurídica y la solidaridad social.

JUSTIFICACIÓN DE UTILIDAD:

El análisis del Ingreso como Recaudación como medida derivada del SPOT aplicada en el sector empresarial, nos permitirá determinar su naturaleza jurídica a efecto de verificar si comparte la misma naturaleza del Sistema de Deduciones y si el diseño legal se ajusta a la finalidad y dinámica del SPOT; o si existe alguna contradicción al mismo, llegando a ser una medida de carácter pecuniario equiparable a una sanción empleada como un instrumento de recaudación desproporcionada.

Al revisar y analizar una medida del Sistema Tributario, que se aplica de forma continua durante casi dos décadas, nos ayudará a conocer algunas implicancias que enfrenta la empresa, además de validar su eficiencia y diseño acorde a nuestro ordenamiento jurídico, y si en efecto es reflejo de una tributación justa y moderna, con la expectativa de ofrecer una oportunidad de mejora normativa al sistema.

JUSTIFICACIÓN DE RELEVANCIA:

Como operadores del derecho, nuestro rol debe ser activo en el ejercicio del campo profesional, es decir no sólo almacenar experiencias y aprendizajes, sino también junto a la labor de investigación, buscar oportunidades para evidencias y exponer situaciones reales que demandan nuestra intervención, que luego de ser analizadas y estudiadas a la luz de los pilares el Derecho, sea factible ofrecer reformas normativas debidamente fundamentadas en concordancia con la situación actual, considerando que el Derecho debe ser tan dinámico como la realidad.

JUSTIFICACIÓN DE ORIGINALIDAD:

La experiencia en el campo profesional y trato directo con el empresario como contribuyente, así como escuchar su problemática diaria derivada puntualmente de la aplicación del Ingreso como Recaudación como materia de estudio, me ha permitido tener una visión más amplia de las implicancias que genera dentro de la empresa la referida medida y los dispositivos normativos vinculados. Además al poder conocer la posición de las partes involucradas: La Administración Tributaria, la empresa como contribuyente y los asesores tributarios; genera que el presente trabajo de investigación ofrezca un contenido original extraído de prácticas y gestiones cotidianas de aparente simpleza pero que en el fondo revisten una oportunidad de estudio pudiendo suscitar un importante cambio normativo.

JUSTIFICACION METODOLÓGICA:

El proyecto es viable porque se dispone de los recursos financieros, humanos y materiales para realizarlo.

Al ser un estudio cuya técnica será la observación documental y trabajo de campo es de vital importancia la disponibilidad de una bibliografía necesaria para realizarlo y funcionarios del área para entrevistarlos. Este requisito es cumplido satisfactoriamente ya que se cuenta con los libros, artículos físicos y virtuales, resoluciones e informes necesarios para desarrollar la tesis y con los datos de los probables entrevistados, que permitirán sustentar la hipótesis propuesta.

JUSTIFICACION TECNOLÓGICA:

Se espera a través del trabajo de investigación que se llevará a cabo evidenciar la necesidad de implementar de forma gradual cambios en la normativa tributaria que permitan a la Administración Tributaria desarrollar estrategias y mecanismos de recaudación modernos, teniendo como gran aliado a la tecnología y sus beneficios aplicados al Derecho. Siendo el inicio de la creación de mejores productos legales de gestión tributaria, la identificación clara y precisa del problema así como la posibilidad de ofrecer una alternativa de solución idónea.

2. MARCO CONCEPTUAL.

1. Actividad Financiera del Estado:

Comprende aquellas operaciones que el Estado lleva a cabo con el propósito de conseguir u obtener los recursos necesarios para la ejecución del gasto público, que a la vez permite el cumplimiento de sus funciones y la prestación de servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad. Simplificando la cuestión se desprenda de lo anterior que la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero de la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen ingresos públicos que se materializan en transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de organismos estatales.¹

¹Belisario V., (2005) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Novena Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea, pg. 14.

En mérito a la actividad descrita el Estado requiere de un ente ejecutor que coadyuve en la obtención de los recursos necesarios según el presupuesto público nacional, encargando así a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) dicha labor otorgándole la facultad de recaudación.

2. Actividad Financiera Fiscal:

Un elemento trascendente de la actividad financiera fiscal, reside en su instrumentalidad. Es decir, a diferencia del resto de actividades estatales, no implica un fin en sí misma, puesto que no repara directamente en satisfacer una necesidad de la comunidad, si no que cumple el rol de un instrumento, porque su normal funcionamiento es condición indispensable para el desarrollo de otras actividades. Ninguna actuación del Estado sería posible sin que se logre obtener los fondos necesarios para solventar la actividad general en busca de la satisfacción de necesidades públicas.²

Sin embargo, aún el desarrollo de la actividad financiera estatal está sujeta al estricto cumplimiento de los principios de orden constitucional.

3. Actividad Financiera Extrafiscal:

La actividad financiera extrafiscal por su finalidad, pretende enfocar su atención directamente en el interés público. Por lo tanto, empleará la actividad financiera del estado para desarrollar actuaciones diversas respecto de la sociedad. Tributariamente, este tipo de mecanismos generan conflicto con principios fiscales como el de generalidad y capacidad contributiva. Este quiebre de valores de contenido constitucional no siempre se encuentra justificado, dado que los riesgos son varios y las medidas extrafiscales producen más inconvenientes que ventajas.³

Como es el caso del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, creado con aparente carácter temporal a efecto de combatir la evasión y formalidad en determinados sectores de la población.

²Belizario V., *Op. Cit.*, pg.14 y 15.

³Belizario V., (2005) Derecho Financiero y Tributario, Novena Edición, *Op. Cit.*, pg. 15 y 16.

4. Facultad de Recaudación:

Entre las funciones o facultades asignadas a la administración tributaria, se encuentra la facultad de recaudación definida como el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público.

Ahora bien, el elemento central en la recaudación es la regulación del pago. La recaudación de los tributos constituye un interés público de primera importancia que el Estado tiene el derecho y el deber de proteger enérgicamente, de la misma manera que cuida la higiene pública y la moral pública. Por esto las leyes fiscales no imponen sólo al deudor del tributo una obligación específicamente impositiva, en el sentido jurídico-técnico de la expresión; a todos los ciudadanos imponen ciertas obligaciones de carácter administrativo que no hacen nacer un vínculo de aquella naturaleza.

En efecto la facultad de recaudación implica varias actividades conexas orientadas a que el contribuyente cumpla con el pago de la obligación tributaria, para ello se establecen distintas formas de recaudación, siendo el elemento central el cumplimiento del pago.⁴

Precisamente uno de los modos de recaudación implementados y ejecutados por la administración tributaria nacional es el denominado Ingreso por Recaudación.

5. SPOT:

El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (comúnmente llamado “Sistema de Detracciones” o simplemente SPOT) es uno de los tres mecanismos de recaudación anticipa implementados por la Administración Tributaria, los cuales tienen como finalidad, combatir la evasión tributaria, intentando disminuir de cierta forma la informalidad existente en el país.

Para tal efecto, la estructura del sistema contempla que los sujetos que realicen alguna o varias de las operaciones sujetas al sistema, tienen la obligación de apertura cuentas corrientes en el Banco de la Nación o en las entidades del Sistema Financiero (En este último caso previa celebración de convenios entre la Administración Tributaria y las empresas del Sistema Financiero) con la finalidad que sus clientes denominados por la norma como sujetos obligados detraigan y depositen en las mismas, un porcentaje del importe de la operación o un monto fijo, de ser el caso, con la finalidad de generar

⁴ Iannacone F., (2002) Comentarios al Código Tributario. Lima, Perú. Editorial Jurídica, pg.220.

fondos que servirán exclusivamente para el pago de deudas tributarias este concepto incluye tributos o multas, así como los anticipos y pagos a cuenta, incluidos sus respectivos intereses, que constituyan ingreso del Tesoro Público administradas y/o recaudadas por la SUNAT, y las originadas por las aportaciones a ESSALUD y la ONP. Incluye también las costas y gastos en que la SUNAT hubiere incurrido en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, y en la aplicación de sanciones no pecuniarias de conformidad con las normas vigentes.⁵

No obstante, la operatividad del sistema ha generado diversas críticas principalmente por el grado de dificultad y sus implicancias tributarias.

6. Ingreso como Recaudación:

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 situaciones prescritas en la norma.

El ingreso como recaudación no constituye una forma de extinción de la obligación tributaria a que se refiere el artículo 27° del TUO del Código Tributario sino únicamente un mecanismo para asegurar el pago de la deuda correspondiente.⁶

Los montos trasladados ingresan al fisco como una boleta de pago, y el contribuyente deberá acceder al sistema de Sunat Operaciones en Línea (SOL) para solicitar la imputación de pagos, procedimiento que no es automático.

7. Imputación de Pagos:

Se trata de una situación en la que se atribuye el pago realizado por un deudor tributario a una deuda existiendo a su favor diversas deudas. En este ámbito pueden producirse las siguientes situaciones: a) Que el pago se realice oportunamente pudiendo el pagador indicar a cual de las deudas (tributo o multa y periodo) se dirige el pago. Si no lo hiciera se considera imputable el pago al tributo de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. b) Que el pago se realiza fuera del término en este caso el pago se imputará en primer lugar al interés moratorio y luego al tributo o multa. No resulta válido en este nivel cualquier indicación del deudor ya que el código tributario establece el

⁵Entreléñas S.R. L., (2007) Detracciones, Percepciones y Retenciones Sistema de Pago Adelantado del IGV. Lima, Perú. Editorial Real Editores, pg. 9.

⁶Ortega C. (2005) Informe N° 296-2005-SUNAT/2B000. Lima, Perú. pg. 4. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/oficios.pdf>

orden de cancelación. c) Cuando el obligado tiene varias deudas ya exigibles, el pago parcial se imputa en función a lo indicado por el deudor y si no existiera tal indicación se imputa de acuerdo a la antigüedad de la deuda.⁷

Debe considerarse que la boleta de pago del Ingreso por Recaudación, no es un pago voluntario realizado por el deudor tributario, sino una consecuencia de una medida imperativa.

8. Liberación de Fondos:

El Sistema de Detracciones (SPOT) cuyo propósito consiste en generar fondos para asegurar el pago de deudas tributarias, así como las costas y gastos generados en un procedimiento de Cobranza Coactiva. Los referidos fondos están conformados por los distintos depósitos SPOT a cargo de los sujetos obligados.

En ese sentido, si los montos depositados en las referidas cuentas no se agotaran luego de ser destinados al pago de las deudas u obligaciones mencionadas, dichos fondos serán considerados de libre disposición, es decir, procedería la devolución del remanente al titular de la cuenta SPOT, a efecto de su disposición sin restricciones

El referido procedimiento solo se puede realizar en determinadas oportunidades del ejercicio y cumpliendo previamente los requisitos establecidos para su calificación.

9. Facultad Sancionadora:

La facultad sancionadora de la administración tributaria no es otra cosa que la posibilidad del órgano administrador tributario de ejercitar sus mecanismos de castigo en contra de los deudores que hayan incurrido en determinados actos definidos como infracciones.

En efecto, al haber el deudor tributario incurrido en una acción u omisión que apareje lesividad y que se encontraba encuadrada dentro del abanico de infracciones contempladas en el Título I del Libro IV del Código Tributario, puede dar lugar a la aplicación de una sanción por parte de la Administración Tributaria.

En la aplicación de las sanciones, la Administración tiene facultad discrecional, es decir, aun acaecida la infracción, de no aplicar la correspondiente sanción. Esta concesión

⁷Iglesias C., (2005) Dogmática General de la Tributación. Lima, Perú. Editorial Gaceta Jurídica, pg. 606.

radica pues, en la posibilidad de permitir al deudor tributario infractor de corregir su acto sancionable y adecuarse a los moldes permisibles en la relación tributaria.⁸

Sin embargo, la facultad descrita debe ejercerse enmarcada en el cumplimiento de principios incorporados en el Código Tributario.

10. Infracción Tributaria:

La Infracción tributaria, conocida también en doctrina como el ilícito tributario administrativo pertenece al ámbito del derecho penal y como tal constituye una falta al ordenamiento jurídico. En este sentido, las infracciones son aquellos delitos pequeños, de escasa trascendencia social, respecto de las cuales el legislador es benévolo; en atención a los bienes jurídicos que por cuya protección debe velar.

En suma, la infracción (ilícito tributario) no es otra cosa que la acción u omisión que atienden a la legislación tributaria, esto es el incumplimiento de una obligación tributaria sin importar que ésta sea sustancial y formal.⁹

11. Sanción:

La sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, encontrándose por ende condicionada su aplicación a la realización de un supuesto de hecho que consiste en la contravención de un obligación establecida por un dispositivo normativo.¹⁰

12. Principio Non bis in ídem:

Principio regulador de la potestad tributaria sancionadora por el cual se prohíbe imponer de forma sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.¹¹

El principio *non bis in idem* es entendido en nuestro ordenamiento jurídico como una prohibición de doble castigo por una misma acción que se considera antijurídica. El Tribunal Constitucional peruano ha señalado que el *non bis in idem* es un principio que

⁸Iannacone F., (2002) Comentarios al Código Tributario. *Op. Cit.*, pg. 259.

⁹Iannacone F., (2002) Comentarios al Código Tributario. *Op. Cit.*, pg. 360.

¹⁰ García E. (1996) Revista Caballero Bustamante. Segunda Quincena –diciembre. Lima, Perú, Editorial Caballero Bustamante, pg. A2.

¹¹Barta J., (2002) Procedimiento Administrativo-Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Perú. Editorial Huallga, pg. 485

se encuentra implícito en el derecho al debido proceso previsto en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. El derecho a no ser juzgado o sancionado dos veces por los mismos hechos se encuentra previsto también en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 8.4 de la Convención Americana de Derechos Humanos¹².

No obstante, este principio también tiene implicancias procedimentales ya que, de origen, tiene una acepción procesal que significa prohibición de sufrir sucesivamente diversos procesos por el mismo hecho, incluso aunque ese múltiple enjuiciamiento no suponga varios castigos.¹³

Es necesario recalcar que a través de una reforma normativa nuestro Código Tributario incorporó de forma expresa el referido principio como regulador de la facultad sancionadora.

13. Principio de Solidaridad:

El principio de Solidaridad permite una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades públicas, en el contexto que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incluye, involucra y concientiza en el cumplimiento de deberes.¹⁴

El Estado fundamenta la institución de medidas fiscales y parafiscales en el principio de solidaridad generando en el ciudadano la obligación de colaborar.

14. Principio de Legalidad:

El principio de legalidad en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no solo a las leyes pertinentes, sino, principalmente a la Constitución.¹⁵

¹²Ministerio de Justicia (2017) Guía de Procedimiento Administrativo Sancionador. Lima, Perú. MINJUS. Recuperado de <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2017/07/MINJUS-DGDOJ-GUIA-DE-PROCEDIMIENTO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-2DA-EDICION.pdf>

¹³ Ministerio de Justicia (2017) Guía de Procedimiento Administrativo Sancionador. Lima, Perú. MINJUS. Recuperado de <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2017/07/MINJUS-DGDOJ-GUIA-DE-PROCEDIMIENTO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-2DA-EDICION.pdf>

¹⁴Alva M., Bernal J., Calle J., Flores J., Morillo M., Ríos M. y Zuñiga N., (2014) Diccionario de Jurisprudencia Tributaria, Lima, Perú, Pacífico Editores., pg. 413.

¹⁵Alva M., Bernal J., Calle J., Flores J., Morillo M., Ríos M. y Zuñiga N., (2014) Diccionario de Jurisprudencia Tributaria. *Op. Cit.*, pg. 407.

De manera que ambos poderes del Estado deben considerar la no contravención de los principios constitucionales en la creación de medidas tributarias, administrativas y modos de recaudación.

15. Liquidez Empresarial:

Definida como la capacidad para hacer frente rápidamente a las obligaciones financieras. Por extensión: Activo inmediatamente disponible que permite hacer frente a una obligación financiera.

En economía se entiende generalmente por liquidez al conjunto constituido por las disponibilidades monetarias y el ahorro líquido a corto plazo, es decir, el conjunto de colocaciones a la vista y a corto plazo.¹⁶

3. ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS

Después de realizada la búsqueda respectiva se ha encontrado los siguientes antecedentes investigativos:

ROMERO ROBLES, ADELINA EMPERATRIZ (2013). “El Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central-SPOT en los Contratos de Construcción y su incidencia en la liquidez de la Empresa J&A Inmobiliaria y Constructora S.A.C.,2012”. Tesis sustentada para optar por el Título de Contador Público.

Enfoque Principal

El presente antecedente investigativo analizó la aplicación y los efectos del Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) específicamente en la Empresa J&A Inmobiliaria y Constructora S.A.C., estableciendo para esto los antecedentes históricos y legales del sistema de detracciones, así como su realidad problemática, como la autora la denominó.

Es en la Justificación del problema además donde se puede advertir la importancia del Sistema dentro de Ordenamiento Tributario nacional y especialmente en el rubro de la construcción que a la fecha de la investigación mostraba altos índices de informalidad y evasión tributaria. Asimismo, en referido título se estableció que la investigación

¹⁶Suarez M., (1981) Vocabulario Económico y Financiero. Madrid, España. Editorial Du Seuil, 1981., pg. 324.

determinaría en qué porcentaje el efectivo y liquidez se verían afectados con este sistema dentro de la empresa mencionada en el primer párrafo.

El problema en realidad investigó para determinar la medida en la que el SPOT en los Contratos de Construcción incide en la liquidez de la Empresa J&A Inmobiliaria y Constructora S.A.C., siendo sus objetivos específicos además determinar en qué medida los costos financieros por endeudamiento externo disminuyen la rentabilidad económica en la empresa así como analizar si los fondos de detracción ingresan como fondos de detracción al tesoro público.

Conclusiones

El trabajo determinó las siguientes:

- Que el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) afectaba sutilmente la liquidez de la Empresa J&A Inmobiliaria y Constructora S.A.C., no generando incidencia negativa en su aplicación.
- Que las empresas al tener dificultades financieras acceden a préstamos bancarios generando consigo costos adicionales, afectando así su rentabilidad.
- Que las empresas, por ejemplo J&A Inmobiliaria y Constructora S.A.C., al no subsanar en forma voluntaria o inducida por la SUNAT los errores materiales en los depósitos de detracción en los plazos establecidos de acuerdo a norma, dispone el ingreso de recaudación de los fondos de detracción a favor del Estado. Por lo tanto la Administración Tributaria dispone de dichos fondos para cobrar las deudas pendientes y sobre el saldo si hubiese, la empresa podrá imputar saldos futuros hasta agotarlos.

SORIANO UBILLUS, SUSANA DEL PILAR (2016). “Las detracciones y su influencia en la reducción de la evasión tributaria en el Perú, desde 2010 al 2015”. Tesis sustentada para optar por el Grado de Magister en Contabilidad con Mención en Tributación.

Enfoque Principal

El presente antecedente investigativo analizó si el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT) influyó en la reducción de la evasión tributaria en el Perú en el periodo comprendido desde el año 2010 al 2015. La investigación tuvo un alcance descriptivo, bibliográfico, documental, datos estadísticos del INEI, del BCR, de las Notas y Memorias Anuales de la Administración Tributaria, de la Asamblea General del CIAT en América Latina.

Para esto además se definió al SPOT como un sistema de pagos adelantados del Impuesto General a las Ventas que asegura que los pagos de impuestos se efectivicen y que contribuyan a la reducción de la evasión tributaria por lo que su importancia radica en evitar la referida evasión. Así como en el trabajo desarrolló un enfoque de “conciencia tributaria” basado en que el SPOT, es tan solo uno de las medidas de ampliación de la base tributaria de la Administración para asegurar el pago anticipado del Impuesto General a las Ventas y que este no es el único mecanismo para reducir la evasión tributaria, ya que ha de considerarse otros mecanismos como son anulación de exoneraciones en las zonas fronterizas, la aplicación de impuestos a los hidrocarburos y minería así como la eliminación de sistemas atomizados como son el RUS.

Por último se justificó el trabajo desde el punto de vista social debido a que los resultados obtenidos por las recaudaciones de los pagos adelantados del Impuesto General a las Ventas por concepto de detracciones contribuyen en el cumplimiento del papel que tiene el Estado de retornar los recursos en bienes y servicios públicos en educación, salud, transporte, vivienda seguridad ciudadana entre otros y, a erradicar la evasión tributaria, así como a nivel jurídico contar con un planteamiento riguroso para la mejor elaboración de exposición de motivos de futuras leyes en materia de recaudación fiscal, con una única tasa, clara y de fácil aplicación entendible para los contribuyentes.

Conclusiones

El trabajo determinó las siguientes:

- Que existe una relación directa del SPOT con el IGV, debido a que los bienes o servicios gravados con el IGV son los mismos a aplicarse en el SPOT; por lo que la Ley busca asegurar anticipadamente el pago del IGV; que finalmente va a ser asumida por el consumidor final.
- Que al ser el IGV un impuesto indirecto que permite la traslación del impuesto del vendedor hacia el comprador; siendo este impuesto plurifásico, afecta a todas las etapas del ciclo de producción y distribución desde el productor hasta el consumidor final quien es que definitivamente paga el impuesto; por lo que agregamos a ello las posiciones de los autores nacionales que discrepan con la aplicación de este sistema de detracciones siendo su fundamento en la mayoría de la lectura obtenida de la revisión bibliográfica que es anticonstitucional porque afecta la capacidad contributiva de las empresas descapitalizándolas

financieramente; y otros que es una medida adecuada para disminuir la evasión tributaria.

- Que se ha obtenido mayor incremento de la recaudación por el concepto del Impuesto General a las Ventas en el periodo analizado 2010 a 2015; en consecuencia ha habido una reducción de la Evasión tributaria como resultado de las aplicaciones de este mecanismo de detracción, de presencia de riesgo en los sectores con mayor informalidad como son, los sectores de comercio, servicios, agro, transportes y construcción , por lo que amerita que continúen las acciones de fiscalización cerrado así las brechas de evasión tributaria.
- Que, las detracciones si han influido en la reducción de la evasión tributaria en el periodo de estudio del presente trabajo de investigación 2010 al 2015 porque en este período de análisis observamos que ha habido un incremento permanente de la recaudación por concepto del Impuesto General a las Ventas; siendo la evasión menor en estos años debido a la aplicación del sistema anticipado del IGV como son las detracciones.
- Que asimismo la presencia de la Administración Tributaria es importante generando riesgo en los sectores con mayor informalidad como son, los sectores de comercio, servicios, agro, transportes y construcción, por lo que amerita que continúen las acciones de fiscalización cerrado así las brechas de evasión tributaria que al cierre del periodo en estudio alcanza el 28,3% de evasión tributaria, siendo los sectores con mayor informalidad restaurantes y hoteles con el 95% de evasión y el sector comercio con el 65% de evasión en el IGV.
- Que, este sistema de detracciones debe continuar hasta que se obtenga una mayor presión tributaria por encima del 20%, ya que asegura el pago anticipado del IGV en los sectores con mayor informalidad y porque además contribuye con la reducción de la evasión tributaria.

ANA ELIZABETH BOCANEGRA SACHUN DAMARIS FIORELA MENDEZ

ANTICONA: “Manejo del sistema de detracciones y la situación económica y financiera de la empresa minera inversiones mercedes rodríguez S.A.C.” (2015)

Tesis para obtener el Título de Contador Público

ENFOQUE PRINCIPAL

El principal objetivo de esta investigación fue determinar que la herramienta financiera ayuda al manejo del sistema de detracciones en la situación económica y financiera de la empresa minera Inversiones Mercedes Rodríguez S.A.C.

El referido trabajo buscó proponer realizar un análisis del manejo del sistema de detracciones en la situación económica y financiera aplicable a las empresas del sector minero, y de esa manera conocer cuáles son las implicancias del sistema, y en qué medida posibilitan o afectan la situación económica y financiera de la empresa. Es por ello que la investigación se fundamenta en la utilización de índices de liquidez, índices de gestión, de solvencia y de rentabilidad.

Al finalizar la investigación, las autoras buscaron aportar una herramienta financiera para mejorar la situación económica y financiera de la empresa minera Inversiones Mercedes Rodríguez SAC. La referida herramienta presentó en dos enfoques; uno sin la aplicación del sistema de detracciones, y otro con dicha aplicación.

Sin embargo, en el desarrollo de la herramienta financiera sugerida solo se ha considerado el impacto de sistema de detracciones y el procedimiento de liberación de fondos, más no el Ingreso como Recaudación.

CONCLUSIONES

- El Sistema de Detracciones afecta la situación económica y financiera en el corto plazo a la empresa Inversiones Mercedes Rodríguez S.A.C., debido a que se le detrae el 10% sobre sus ventas gravadas, en la fecha que se realiza la transacción, perdiendo liquidez, ya que de los importes depositados por detracciones, es utilizado exclusivamente para el pago de su tributos que no se agotan mensualmente, quedando liquidez en el Banco de la Nación. - Con la aplicación de ratios financieros, los indicadores de liquidez, gestión, solvencia y rentabilidad, aplicado a un estado financiero, con detracciones y otro sin detracciones, se observa que cada indicador sufre una disminución, pero se tiene que tener en cuenta que existen otros factores externos como: condiciones económicas, las políticas de dirección de la empresa, y aplicación de normatividad contable y tributaria.
- Así mismo se muestra un efecto económico debido a que las empresas para poder afrontar sus compromisos ante sus obligaciones corrientes, recurre a solicitar préstamos bancarios los cuales le origina gastos financieros, que afectan sus resultados económicos.

- La aplicación del Sistema de Detracciones en la empresa es muy compleja, pues las normas dictadas por la Administración Tributaria para regular el régimen SPOT o de detracción de impuestos no resulta de fácil comprensión para los contribuyentes, especialmente los medianos y pequeños, suscitándose dudas sobre qué generan o no obligación de detracción, provocando incertidumbre y conflictos entre proveedores y usuarios.
- Con los resultados obtenidos de la herramienta financiera aplicada, se concluye que el sistema de detracciones a largo plazo es favorable para la empresa minera Inversiones Mercedes Rodríguez S.A.C., ya que pueden cubrir sus obligaciones tributarias.

4. OBJETIVOS

4.1. OBJETIVO GENERAL

- a) Determinar si al aplicar el Principio Non Bis In Idem en el Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, existe contravención al mismo.

4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- e) Analizar la naturaleza jurídica del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y las características de su procedimiento.
- f) Determinar la naturaleza jurídica del ingreso como recaudación y conocer su operatividad.
- g) Conocer el alcance y contenido del Principio Non Bis Idem en el Derecho Tributario.
- h) Determinar las implicancias de las causales del Ingreso como Recaudación en el Contribuyente y sector empresarial.
- i) Identificar si se configura doble sanción con la aplicación del Ingreso como Recaudación en el administrado.

5. HIPOTESIS

Dado que:

- La Administración Tributaria ejerce la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, acorde a los principios establecidos en el Código Tributario y respetando las garantías constitucionales.
- En este sentido el Principio Non Bis In ídem, representa una garantía constitucional y un principio rector en el procedimiento sancionador tributario, prohibiendo que la Administración Tributaria aplique de manera simultánea o sucesiva una doble sanción al administrado, en situaciones donde exista triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

Es probable que:

El Ingreso como Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) por su naturaleza y operatividad, constituya una medida pecuniaria de contenido sancionador, generando en la empresa como administrada la aplicación de una doble sanción por parte de la Administración Tributaria; al incluir en el dispositivo legal del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias como causales de Ingreso como Recaudación, hechos y conductas del contribuyente que el Código Tributario regula como infracciones tributarias, estableciendo para cada una de ellas la sanción correspondiente, contempladas como tal en el numeral 5 del artículo 173°, numeral 1 del artículo 174°, numeral 1 del artículo 175°, numeral 1 del artículo 176°, numeral 1 del artículo 177°, numeral 7 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178°. De manera que al aplicar el Principio Non Bis In Idem, sea factible verificar en los hechos regulados como infracciones tributarias y causales de Ingreso como Recaudación, la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

III. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

1. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS

Las técnicas que utilizaremos para la primera y segunda variable las apreciamos en el siguiente cuadro:

VARIABLES	INDICADORES	SUBINDICADORES	Técnicas	Instrumento
Independiente: El ingreso por recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	El Ingreso como Recaudación	Concepto, antecedentes y características. La Facultad de Recaudación. Desarrollo en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. Jurisprudencia Constitucional sobre el ingreso por recaudación. Jurisprudencia Fiscal sobre el ingreso por recaudación.	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográficas Fichas de resumen. Fichas textuales. Entrevistas
	El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.	Antecedentes históricos y concepto Actividades afectas al Sistema	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográficas Fichas de resumen.

		de Pago de Obligaciones Tributarias. El procedimiento de Recaudación en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias.		Fichas textuales.
Dependiente: La Aplicación del Principio Non Bis Idem con relación a la empresa	La Aplicación del Non Bis Idem en con relación a la empresa.	El non bis in ídem en el Derecho Tributario. La triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Causales del ingreso por recaudación. El perjuicio contra la empresa como contribuyente. Jurisprudencia Constitucional sobre la doble sanción tributaria. Jurisprudencia Fiscal sobre la doble sanción tributaria.	Observación. Lectura. Análisis.	Fichas bibliográficas y hemerográficas Fichas de resumen. Fichas textuales. Entrevistas.

2. CAMPO DE VERIFICACIÓN

2.1. Ubicación Espacial

La investigación, **EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON**

RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA 2018-2019.; comprende el ámbito de la provincia de Arequipa.

2.2. Ubicación Temporal

La recolección de datos propiamente dicha se realizará desde el mes de mayo del 2018.

2.3 Unidades De Estudio

Las unidades de estudio están constituidas por: Las Sentencias del Tribunal Constitucional, Sentencias de la Corte Suprema de Justicia y Resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas al tema así como Resoluciones de Intendencia de la Administración Tributaria al respecto.

3. ESTRATEGIA DE RECOLECCIÓN DE DATOS

El proceso de la recolección de la información tendrá una duración de un (01) mes, para lo cual, lo que se hará es revisar, en cuanto a la primera y segunda variable bibliografía diversa, así como jurisprudencia nacional, la cual se encuentra más desarrollada en ese ámbito y también en páginas web; empleándose como instrumentos fichas bibliográficas y hemerográficas, textuales y resumen, donde se consignen los datos.

Asimismo, se realizarán entrevistas a la Jefa de la División de Servicios al Contribuyente de la SUNAT, Supervisor de la División de Servicios al Contribuyente de la SUNAT y al Auditor de la Gestión de Masivos de la SUNAT.

3.1 . MODO

La búsqueda de diversa bibliografía pertinente al tema, será realizada por la investigadora; la cual se consignará en bibliográficas y hemerográficas, textuales y resumen.

Se realizará por la propia investigadora, la búsqueda de la información en las Sentencias del Tribunal Constitucional y Corte Suprema de Justicia, referidas al tema, así como en las del Tribunal Fiscal y la propia SUNAT.

3.2 MEDIOS:

A) RECURSOS HUMANOS:

Denominación	N.-	Costo Diario	Días	Costo total
- Dirección de proyecto y ejecución.	1	20.00	150	3,750.00
- Colaboradores	4	40.00	30	1,200.00
- Digitador.	1	10.00	10	100.00
Totales	6	70.00		5,050.00

B) RECURSOS MATERIALES

DENOMINACIÓN	Nº	COSTO
Papel Bond y otros	1000	S/. 80.00
Fichas documentales	100	S/. 10.00
Tinta de impresora	01	S/. 68.00
Copias fotostáticas	250	S/. 25. 00
TOTAL	1351	S/. 183. 00

C) BIENES Y SERVICIOS

DENOMINACIÓN	TOTAL
Uso de Equipos (Computador, impresora)	S/. 100.00
Movilidad	S/. 50.00
TOTAL	S/. 150.00

D) VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

Se aplicó una prueba en vacío de los instrumentos encuesta y entrevista para una mayor validez y confiabilidad de los resultados de la presente investigación.

E) NOMBRE DE LA RECOGIDA DE DATOS

El Ingreso como Recaudación (SPOT) y el Principio Non Bis In Idem- Arequipa 2016-2017

F) CRITERIO PARA EL MANEJO DE LOS RESULTADOS

Una vez recolectados todos nuestros datos, éstos se analizarán.

4. CRONOGRAMA DE TRABAJO – 2018.

Tiempo	Marzo				Abril				Mayo				Junio			
Actividades	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Preparación de Proyecto			X	X												
Aprobación de Proyecto					X	X										
Recolección de Información							X	X								
Análisis y Sistematización de Datos										X	X					
Conclusiones y Sugerencias												X	X			

Preparación del Informe														X		
Presentación del Informe Final															X	X

5. FUENTES DE LA INFORMACIÓN

5.1.BIBLIOGRAFIA NACIONAL

1. Alfaro R. (2002), Diccionario Práctico de Derecho Procesal Civil, Lima, Perú, Gaceta Jurídica.
2. Apaza M. (2014), Fiscalización Electrónica PLE/SLE-SOL, Implementación de Libros y Registros Inconsistencias-Contingencias, Lima, Perú, Pacífico Editores.
3. Alva M., Bernal J., Calle J., Flores J., Morillo M., Ríos M. y Zuñiga N., (2014) Diccionario de Jurisprudencia Tributaria, Lima, Perú, Pacífico Editores.
4. Alva M. (2009) Detracciones, Retenciones y Percepciones, Lima, Perú, Pacífico Editores.
5. Alva M. (2013) Manual de Detracciones, Retenciones y Percepciones, Lima, Perú, Pacífico Editores.
6. Baldeón N. (2008) Infracciones y Delitos Tributarios, Lima, Perú, Gaceta Jurídica.
7. Barta J., (2002) Procedimiento Administrativo-Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Perú. Editorial Huallga.
8. Cassagne J. (2010) Derecho Administrativo Tomo II, Lima, Perú, Paletra Editores.
9. Durán L. y Mejía M. (2015) Análisis Tributario, Impuesto a la Renta, Edición 2015, Lima, Perú, Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C.-AELE.
10. Effio F. (2008) Manual de Infracciones y Sanciones Tributarias, Lima, Perú, Editorial Entrelíneas.
11. Effio F., (2013) Sistema de Detracciones: Análisis y Aplicación Práctica. Lima, Perú. Editorial Entrelíneas.
12. Espinoza I. (2011) Derecho de Procedimiento Administrativo General Comentado-Concordado, Lima, Perú, Editorial Idemsa.

13. Entrelíenas S.R. L., (2007) Detracciones, Percepciones y Retenciones Sistema de Pago Adelantado del IGV. Lima, Perú. Editorial Real Editores.
14. Flores J.(2013), Contabilidad para Gerenciar Aplicación de las Normas Contables y Tributarias, Lima, Perú, Pacífico Editores
15. García E. (2000), Curso de Derecho Administrativo Tomo II, Madrid, España, Editorial Civitas.
16. Huapaya R. (2006) Tratado del Proceso Contencioso Administrativo, Lima, Perú, Jurista Editores.
17. Iannacone F., (2002) Comentarios al Código Tributario. Lima, Perú. Editorial Jurídica.
18. Iglesias C., (2005) Dogmática General de la Tributación. Lima, Perú. Editorial Gaceta Jurídica.
19. Lecca J. (2007), Gran Diccionario Jurídico Elemental Tomo I, Lima, Perú, A.F.A. Editores Importadores S.A.
20. Lecca J. (2007), Gran Diccionario Jurídico Elemental Tomo II, Lima, Perú, A.F.A. Editores Importadores S.A.
21. Moron J. (2003) Comentarios Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, Lima, Perú.
22. Nima E., Rey J. y Gómez A. (2013) Aplicación Práctica del Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias, Lima, Perú, Imprenta Editorial El Búho.
23. Pazo O. (2014), Los Derechos Fundamentales y el Tribunal Constitucional, Lima, Perú, Gaceta Jurídica.
24. Peña J (2015) Liberación de Fondos de Detracción, Lima, Perú, Instituto Pacífico.
25. Ramírez R. (2014), Contabilidad de Empresas Constructoras e Inmobiliarias, Lima, Perú, Pacífico Editores.
26. Ríos M. y Flores J. (2014), Procedimientos Contenciosos Tributarios Casos Prácticos, Lima, Perú, Pacífico Editores.
27. Robles C. (2014), Código Tributario Doctrina y Comentarios 3º Edición actualizada y aumentada Volumen I, Lima, Perú, Pacífico Editores.
28. Ruiz de Castilla F. (2014), Código Tributario Doctrina y Comentarios 3º Edición Actualizada y Aumentada II Tomo, Lima, Perú, Pacífico Editores.
29. Villanueva W. (2014), Tratado del IGV, Regímenes General y Especiales Doctrina-Jurisprudencia, Lima, Perú, Pacífico Editores.

5.2.BIBLIOGRAFÍA EXTRANJERA

1. Brewer A. (2008) Procedimiento y Justicia Administrativa en América Latina, México DF, México, Fundación Konrad Adenauer Acc.
2. Belisario V., (2005) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Novena Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea.
3. Bustamante J., (1987) Teoría general de la responsabilidad civil. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo Perrot.
4. Cabanellas G. (1982), Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Helista S.R.L., Buenos Aires, Argentina.
5. Cury E. (2005), Derecho Penal, Parte General 7ª edición, Santiago de Chile, Ediciones Universidad Católica de Chile.
6. Dromi R. (2005) Derecho Administrativo-Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Editorial de Ciencia y Cultura.
7. Dromi R. (2005) Derecho Administrativo-Tomo II, Buenos Aires, Argentina, Editorial de Ciencia y Cultura.
8. García E. y Fernández T. (2006) Curso de Derecho Administrativo, Lima-Bogotá, Tomo I, Editorial Palestra
9. García E. y Fernández T. (2006), Curso de Derecho Administrativo, Lima- Bogotá, Tomo II, Editorial Palestra
10. Nieto A. (2005), Derecho Administrativo Sancionador 4ª edición, Madrid, España, Editorial Tecnos.
11. Robles C. (2015), Fundamentos de la Administración Financiera, Red Tercer Milenio, México D.F.
12. Rodríguez R. (1982) Derecho Fiscal Segunda Edición, México D.F., Oxford University Press México, S.A. de C.V.
13. Suarez M., (1981) Vocabulario Económico y Financiero. Madrid, España. Editorial Du Seuil, 1981.
14. Valdez R. (1996), Curso de Derecho Tributario, ed. Depalma, Temis, Marcial Pons. Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid.

5.3. HEMEROGRAFÍA

1. Alvarez T. (1999) El respeto al principio de Non bis in idem en la represión al delito tributario. Tesis para obtener el grado de bachiller en derecho de la PUCP.
2. Durand L. (2003) Revista Gaceta del Tribunal Constitucional, Lima, Perú, Gaceta Jurídica.
3. García E. (1996) Revista Caballero Bustamante. Segunda Quincena –diciembre. Lima, Perú, Editorial Caballero Bustamante.
4. Gómez R. (2017) Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLIX, El Non Bis In Idem en el Derecho Administrativo Sancionador. Revisión de sus Alcances en la Jurisprudencia Administrativa, Valparaíso, Chile.
5. Ortiz, M (2003). Tesis: “Evaluación de la Informalidad en el Perú 1990-2000”. Universidad San Martín de Porres.
6. Panez J. (2009) Revista de Derecho y Ciencia Política, Universidad Mayor de San Marcos Vol. 66, Los Orígenes del Principio Ne Bis In Idem y su Implicancia en el Derecho Tributario.
7. Peña J. (2011) Revista Actualidad Empresarial N°244. Lima, Perú, Editorial Pacífico.
8. Peñaranda, César (2016). Incremento de la Evasión Tributaria Afecta la Productividad Impositiva. Informe Económico de la Cámara de Comercio de Lima.
9. Ramírez M. (2013), Revista de Derecho Universidad del Norte, El Non Bis In Idem en el ámbito administrativo sancionador, Barranquilla, Colombia.
10. Samhan F. (2012), Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, El Ilícito Tributario: Naturaleza Jurídica y Tratamiento en la Legislación Peruana, Lima, Perú.
11. Viale, C (2013). Evasión y Elusión Tributaria en el Perú. Artículo basado en las entrevistas que se hicieron a Manuel Estela Benavides, ex superintendente de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), y a Enrique Vejarano, Superintendente Adjunto de la SUNAT.
12. Zuñiga, N (2014). Artículo denominado Revista “Actualidad Empresarial” N° 294, Lima, Perú, Editorial Pacífico.

5.4.INFORMATIGRAFIA

1. Alpaca A. (2014) Artículo Aspectos Nucleares del Delito de Defraudación Tributaria en el Derecho Penal Peruano, en Temas de Derecho Penal Económico: Empresa y Compliance Anuario de Derecho Penal. Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4F9E2CBF1F935DA9052582C200537119/\\$FILE/an_2013_13.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/4F9E2CBF1F935DA9052582C200537119/$FILE/an_2013_13.pdf)
2. Banco de la Nación (2020) Banco de la Nación, Clientes, Cuentas Bancarias, Formatos, Lima, Perú, Banco de la Nación. Recuperado de <https://www.bn.com.pe/clientes/cuentas-bancarias/formatos/pdf>
3. Canchari E. (2009) Artículo El Principio de Ne Bis In Idem y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: Controversias y Problemáticas Actuales, Revista Derecho & Sociedad, Lima, Perú. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17469>.
4. Caro D. (2008) Artículo El Principio de Ne Bis In Idem en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Lima, Perú. Recuperado de http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20080521_63.pdf.
5. Carrera B. (2019) Artículo Criterios Jurisprudenciales del Tribunal Constitucional sobre el Principio Non Bis In Idem. Recuperado de <https://janeyriboyer.com/wp-content/uploads/2019/01/13563-54006-1-PB.pdf>
6. Comisión Económica para América Latina (2009) Serie Manuales N° 62, La Economía de los Ingresos Tributarios, Un Manual de Estimaciones Tributarias. Recuperado de <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/LEIT2.pdf>
7. Gutiérrez A. (2016) Quipukamayoc Vol. 24, Revista de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Mayor de San Marcos, Lima, Perú, pg.102.

8. INEI (2010), Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Todas las Actividades Económicas Revisión 4, Lima, Perú. INEI. Recuperado de https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib0883/Libro.pdf
9. Kierszenbaum M. (2009), Artículo El bien jurídico en el derecho penal. Algunas nociones básicas desde la óptica de la discusión actual, Universidad de Buenos Aires. Facultad de Derecho. Departamento de Publicaciones, Buenos Aires, Argentina. Recuperado de <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/86/07-ensayo-kierszenbaum.pdf>
10. Lizarraga V. (2012) Artículo Fundamento del Ne Bis In Idem en la Potestad Sancionadora de la Administración Pública. Recuperado de http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/articulos/a_20120908_02.pdf
11. Maya M. (2019) Artículo ¿Cuáles son los riesgos que podrían acabar con su empresa? Recuperado de <https://www.atalait.com/cuales-son-los-riesgos-que-podrian-acabar-con-su-empresa>.
12. Ministerio de Justicia (2017) Guía de Procedimiento Administrativo Sancionador. Lima, Perú. MINJUS. Recuperado de <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2017/07/MINJUS-DGDOJ-GUIA-DE-PROCEDIMIENTO-ADMINISTRATIVO-SANCIONADOR-2DA-EDICION.pdf>.
13. Ortega C. (2005) Informe N° 296-2005-SUNAT/2B000. Recuperado de <https://www.sunat.gob.pe/oficios.pdf.g>
14. Paredes C. (2010) Artículo El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13305>.

15. Pintado E. (2018) Informe de la Intendencia Nacional Jurídico Tributario N° 108-2018-SUNAT/7T0000 Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i108-2018-7T0000.pdf>
16. Robles C. (2008) INTRODUCCIÓN A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Lima, Perú pg. 42. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/18/introduccion-a-la-obligaciontributaria>.
17. Ruiz de Castilla (2003) Artículo Consideraciones de Política Fiscal sobre la Relación entre los Administrados y la Administración Tributaria, Análisis Tributario AELE. Recuperado de https://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/03.07_AT_1.pdf
18. Sevillano S. y Sotelo E. (2014) Artículo Atrasos Tributarios y Litigiosidad Tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar, Derecho Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/9771>.
19. SUNAT (2016) Plan de Trabajo para Mejorar la Recaudación 2016-2017. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/plan_trabajo_SUNAT.pdf
20. SUNAT (2016) Informe Gestión por Resultados 2016. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/informeGestion/inforGestion-2016.pdf>

21. SUNAT (2018) Memoria Anual 2017 Información para la Cuenta General de la República. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoraInstitucional.html>
22. SUNAT (2018) Detracciones, Liberación de Fondos. Lima, Perú. SUNAT. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas>.
23. SUNAT (2018) Empresas, Régimen de Detracciones del IGV Empresas. Lima, Perú. SUNAT. Recuperado de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/regimen-de-detracciones-del-igv-empresas/como-funcionan-las-detracciones>
24. Urtiaga C. (2005) Informe de la Intendencia Nacional Jurídico Tributario N° 90-2005-SUNAT/2B000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0902005.pdf>
25. Urtiaga C. (2005) Informe de la Intendencia Nacional Jurídico Tributario N 162-2006-SUNAT/2B0000. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1622006.htm>.
26. <https://gestion.pe/economia/sunat-2015-emitieron-multas-recaudacion-concepto-redujo-s-272-millones-114324-noticia/?ref=gesr>
27. www.dpej.rae.es
28. <https://enciclopediaeconomica.com/recursos-financieros/>
29. <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>



5.5.TEXTOS LEGALES

1. Constitución Política del Perú de 1993.
2. Ley del Procedimiento Administrativo General 27444.
3. Ley que modifica la ley 28211, Ley que crea el Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.
4. Decreto Legislativo N° 110
5. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF.
6. Texto Único Ordenado del Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013-EF
7. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo Decreto Supremo N° 055-99-EF.
8. Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 Decreto Supremo N° 155-2004-EF.
9. Decreto Supremo N°041-2006-EF
10. Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT
11. Resolución de Superintendencia N° 207-2004/SUNAT
12. Resolución de Superintendencia N° 266-2004/SUNAT
13. Resolución de Superintendencia N° 073-2006/SUNAT
14. Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT
15. Resolución de Superintendencia N° 057-2007/SUNAT
16. Resolución de Superintendencia N° 022-2013/SUNAT
17. Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT
18. Resolución de Superintendencia N° 343-2014/SUNAT
19. Resolución de Superintendencia N° 184-2017/SUNAT
20. Resolución de Superintendencia N° 246-2017/SUNAT
21. Resolución de Superintendencia N° 071-2018/SUNAT
22. Resolución de Superintendencia N° 082-2018/SUNAT



5.6.JURISPRUDENCIA

A) JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. Tribunal Constitucional de Perú (2002). Sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA-TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>.
2. Tribunal Constitucional de Perú (2006). Sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>
3. Tribunal Constitucional de Perú (2010). Sentencia recaída en el expediente N° 03769-2010-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>
4. Tribunal Constitucional de Perú (2012) Sentencia recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/04082-2012-AA%20Resolucion.pdf>

B) JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL

1. Poder Judicial de Perú (1997). Sentencia emitida en el Expediente 86-1997. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/17469/17748/>
2. Poder Judicial de Perú (2005). Sentencia emitida en el Expediente 2090-2005. Recuperado de http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_per_2090.pdf.
3. Poder Judicial de Perú (2011). Casación N° 3419-2009. Recuperado de <https://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/AT-05-13.pdf>

C) JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

1. Tribunal Fiscal (2012). Resolución N° 18329-5-2012. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
2. Tribunal Fiscal (2012). Resolución N° 18630-8-2012. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

3. Tribunal Fiscal (2015) Resolución N°00023-4-2016. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>
4. Tribunal Fiscal (2016) Resolución N° 00023-4-2016. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>



ANEXOS

ANEXO 01

FICHA BIBLIOGRÁFICA Y HEMEROGRÁFICA

CÓDIGO:
AUTOR:
TÍTULO:
SUBTÍTULO:
EDITORIAL:
CIUDAD:
Nº DE EDICIÓN:
AÑO:
Nº DE PÁGINAS:
UBICACIÓN

ANEXO 02

FICHA TEXTUAL

TÍTULO:

EXTRAIDO DE:



ANEXO 03

FICHA DE RESUMEN

Ficha de Observación N°:

Variable:

Indicador:

SUB INDICADOR:
UNIDAD DE ESTUDIO:
TÉCNICA:
ANÁLISIS Y APRECIACIONES:

ANEXO 04

ENTREVISTA DIRIGIDA A LA JEFA DE LA DIVISIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE, SUPERVISOR DE LA DIVISIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE Y AL AUDITOR DE LA GESTIÓN DE MASIVOS, TODOS DE LA SUNAT.

TÍTULO: “EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA PERÚ 2016-2017”

Por favor conteste todas las preguntas. Gracias por su valiosa contribución a este trabajo de investigación jurídica.

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☐

NO ☐

2. En las Resoluciones Administrativas de Intendencia, Jurisprudencia Fiscal y Constitucional referidas a la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación ¿Ha encontrado usted algún tipo de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario o vacío legal que afecte al administrado?

SI ☐

NO ☐

Si la respuesta es afirmativa, descríballo.

3. Cierta Jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015) ha advertido que el ingreso por Recaudación dentro del SPOT conlleva una doble sanción (fiscal y administrativa), en el sentido que además de sancionar una conducta con una sanción pecuniaria, se retiene un monto detractado ¿Considera esta conclusión válida? Sustente su respuesta.

SI ☐

NO ☐

4. En su experiencia laboral cotidiana: ¿Ha advertido algún tipo de malestar en los administrados que son afectados por la aplicación del SPOT?

SI ☐

NO ☐

Si la respuesta es afirmativa, descríbalos.

5. ¿Considera que el SPOT ha logrado disminuir la informalidad en las actividades o sectores que se aplica? Justifique su respuesta.

SI ☐

NO ☐

ANEXO 05

**ENTREVISTA DIRIGIDA A ABOGADOS ESPECIALISTAS EN DERECHO
TRIBUTARIO Y/O ADMINISTRATIVO.**

TÍTULO: “EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA PERÚ 2016-2017”

Por favor conteste todas las preguntas. Gracias por su valiosa contribución a este trabajo de investigación jurídica.

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☐

NO ☐

2. En las Resoluciones Administrativas de Intendencia, Jurisprudencia Fiscal y Constitucional referidas a la aplicación del SPOT como mecanismo de recaudación ¿Ha encontrado usted algún tipo de contradicción en contra de los principios del Derecho Tributario o vacío legal que afecte al administrado?

SI ☐

NO ☐

Si la respuesta es afirmativa, descríballo.

3. Cierta Jurisprudencia (Casación 3419-2009-Lima y RTF 17495-8-2015) ha advertido que el Ingreso como Recaudación dentro del SPOT genera un perjuicio al administrado, en el sentido que respecto del mismo hecho se estaría aplicando una sanción y una medida de contenido pecuniario. ¿Considera esta conclusión válida? Sustente su respuesta

SI ☐

NO ☐

4. El Decreto Legislativo N°940 establece en el numeral 9.3 del artículo 9° las causales que generan la aplicación del Ingreso como Recaudación al administrado. Al respecto ¿Se encuentra de acuerdo con esta regulación? Justifique su respuesta:

SI ☐

NO ☐

5. Por sus características, contenido y operatividad, ¿El Ingreso como Recaudación podría ser calificado como una medida pecuniaria similar a una sanción? Justifique su respuesta.

SI ☐

NO ☐

ANEXO 6

ENCUESTA DIRIGIDA A ASESORES DE EMPRESAS (CONTADORES, ABOGADOS Y ADMINISTRADORES DE EMPRESAS)

TÍTULO: “EL INGRESO COMO RECAUDACIÓN EN EL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM CON RELACIÓN A LA EMPRESA, AREQUIPA PERÚ 2016-2017”

INSTRUCCIONES: Las respuestas serán confidenciales y anónimas. Por favor conteste todas las preguntas. Gracias por su valiosa contribución a este trabajo de investigación.

1. ¿Considera al Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias (SPOT) como un buen mecanismo de recaudación o aplicaría uno alternativo? Describa dos razones y si desea el mecanismo alternativo.

SI ☐

NO ☐

2. ¿Se encuentra de acuerdo con la aplicación del Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, en la Empresa? Justifique su respuesta.

SI ☐

NO ☐

3. ¿Se encuentra de acuerdo con las causales que la norma ha establecido para aplicar el Ingreso como Recaudación en la empresa? Justifique su respuesta.

SI ☐

NO ☐

4. ¿Considera que al aplicar el Ingreso como Recaudación a la empresa, se le genera algún tipo de perjuicio?

SI ☐

NO ☐

Si su respuesta fue afirmativa, precise que tipo de perjuicio:

FINANCIERO ☐

LEGAL ☐

AMBOS ☐

5. ¿Calificaría la aplicación del Ingreso como Recaudación como una medida pecuniaria similar a una multa? Justifique su respuesta.

SI ☐

NO ☐

6. ¿Estaría de acuerdo con un cambio normativo que disponga la anulación/derogación de la aplicación del Ingreso como Recaudación en la Empresa?

SI ☐

NO ☐

