

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**DOCTORADO EN CIENCIAS**

**MENCIÓN: DERECHO**

**TESIS**

**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN EL  
PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN DEL SISTEMA  
DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Para optar el Grado Académico de

**DOCTOR EN CIENCIAS**

Presentada por:

**ALEJANDRO JHONATHAN TARRILLO MONTEZA**

Asesor:

**Dr. CORPUS CERNA CABRERA**

**CAJAMARCA, PERÚ**

**2018**

COPYRIGHT © 2018 by  
**ALEJANDRO JHONATHAN TARRILLO MONTEZA**  
Todos los derechos reservados

# **UNIVERSIDAD NACIONAL DE CAJAMARCA**

## **ESCUELA DE POSGRADO**



## **DOCTORADO EN CIENCIAS**

### **MENCIÓN: DERECHO**

### **TESIS APROBADA**

### **VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Para optar el Grado Académico de

### **DOCTOR EN CIENCIAS**

Presentada por:

**ALEJANDRO JHONATHAN TARRILLO MONTEZA**

### **Comité Científico**

Dr. Corpus Cerna Cabrera  
Asesor

Dra. María Pimentel Tello  
Miembro de Comité Científico

Dr. Nixon Castillo Montoya  
Miembro de Comité Científico

Dr. Joel Romero Mendoza  
Miembro de Comité Científico

Cajamarca - Perú

2018



# Universidad Nacional de Cajamarca

## Escuela de Posgrado

CAJAMARCA - PERU

### PROGRAMA DE DOCTORADO

#### ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DOCTORADO EN CIENCIAS

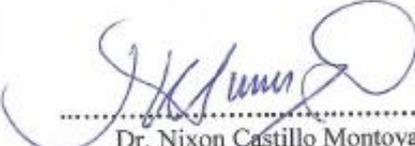
##### MENCIÓN: DERECHO

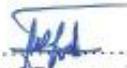
Siendo las siete de la noche del día miércoles veintinueve de agosto del año dos mil dieciocho, reunidos en el Auditorio de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, el Jurado Evaluador presidido por el Dr. Joel Romero Mendoza, Dra. María Pimentel Tello, Dr. Nixon Castillo Montoya, como integrantes del jurado titular; y en calidad de Asesor, el Dr. Corpus Cerna Cabrera. Actuando de conformidad con el Reglamento Interno de la Escuela de Posgrado y el Reglamento del Programa de Doctorado de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, se dio inicio a la SUSTENTACIÓN de la tesis titulada: **VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN DEL SISTEMA DE PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**; presentada por el M.Cs. **ALEJANDRO JHONATHAN TARRILLO MONTEZA**, con la finalidad de optar el Grado Académico de **DOCTOR EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Mención **DERECHO**.

Realizada la exposición de la Tesis y absueltas las preguntas formuladas por el Jurado Evaluador, y luego de la deliberación, se acordó ..... **APROBAR** ..... con la calificación de **16 (Dieciséis)** ..... la mencionada Tesis; en tal virtud, el M.Cs. **ALEJANDRO JHONATHAN TARRILLO MONTEZA**, con la finalidad de optar el Grado Académico de **DOCTOR EN CIENCIAS**, está apto para recibir en ceremonia especial el Diploma que lo acredita como **DOCTOR EN CIENCIAS**, de la Unidad de Posgrado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Mención **DERECHO**.

Siendo las **21** ..... horas del mismo día, se dio por concluido el acto.

  
.....  
Dra. María Pimentel Tello  
Jurado Evaluador

  
.....  
Dr. Nixon Castillo Montoya  
Jurado Evaluador

  
.....  
Dr. Joel Romero Mendoza  
Presidente-Jurado Evaluador

A:

Dios, porque me advierte una forma más sublime de existencia.

Mi madre, quien siempre me recuerda que estoy hecho para triunfar en la vida.

Mi padre, quien es mi inspiración de esfuerzo y perseverancia.

Mi esposa, por su apoyo incondicional en la elaboración del presente trabajo de  
investigación.

## **AGRADECIMIENTOS**

A la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional de Cajamarca, por brindar una educación de calidad que permite afianzar el conocimiento de sus estudiantes y promueve la búsqueda de propuestas normativas innovadoras para el beneficio de todos los ciudadanos.

Al Doctor Corpus Cerna Cabrera, por su apoyo en la estructura del presente trabajo de investigación y por la impartición de sus conocimientos científicos y metodológicos.

“La dicha de la vida consiste en tener siempre algo que hacer, alguien a quien amar y alguna cosa que esperar”.

Thomas Chalmers

## ÍNDICE GENERAL

	<b>Pág.</b>
Dedicatoria	v
Agradecimientos	vi
Epígrafe	vii
Índice general	viii
Lista de figuras	xi
Glosario	xii
Resumen	xiv
Abstract	xvi
Introducción	xviii
<b>CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO</b>	<b>1</b>
1.1. Planteamiento del problema	1
1.2. Formulación del problema	4
1.3. Justificación e importancia	4
1.4. Delimitación de la investigación	5
1.5. Antecedentes de la investigación	6
1.6. Tipo de investigación	7
1.7. Hipótesis	8
1.8. Objetivos de la investigación	8
1.9. Unidad de análisis	9
1.10. Métodos de investigación	9
1.11. Diseño de la investigación	10
1.12. Técnicas e instrumentos de información – técnicas para el procesamiento y análisis de la información	10
<b>CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO</b>	<b>12</b>
2.1. Marco epistemológico de la investigación	12
2.2. Marco doctrinal	15
2.2.1 Estado de derecho	15
2.2.2 Estado social de derecho	20
2.2.3 Estado constitucional de derecho	21
2.3. Maco conceptual	27
2.3.1. Principios generales	27

2.3.2.	Principios constitucionales	29
2.3.3.	Validez Prima Facie	33
2.3.4.	Indeterminación del derecho	34
2.3.5.	Derrotabilidad de las normas jurídicas	38
2.4.	Marco Legal	42
2.4.1.	Constitución Política del Perú	42
2.4.2.	Sistema Tributario Nacional	43
2.4.3.	Código Tributario	44
2.4.4.	Impuesto General a las Ventas	45
2.5.	Definición de términos básicos	47
2.5.1.	Tributo	47
2.5.2.	Deuda tributaria	47
2.5.3.	Deuda exigible	48
2.5.4.	Resolución de determinación	49
2.5.5.	Notificación	49
2.5.6.	Facultad de Fiscalización	50
CAPÍTULO III: PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD		51
3.1.	Definición	51
3.2.	Composición	53
3.3.	Requisitos	57
3.4.	Escenario administrativo	58
3.5.	Arbitrariedad como contravención o vulneración del principio de razonabilidad	60
CAPÍTULO IV: PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN		61
4.1.	Definición	61
4.2.	Sistema de pago de obligaciones tributarias	61
4.3.	Procedimiento de ingreso como recaudación	65
CAPÍTULO V: ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y DISCUSIÓN		71
5.1.	Sobre la vulneración del principio de razonabilidad en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de pago de obligaciones tributarias	71
5.2.	Análisis de Derrotabilidad Normativa	73
CAPÍTULO VI: CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS		85

CONCLUSIONES	95
RECOMENDACIONES	97
PROPUESTA NORMATIVA	98
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	106

## LISTA DE FIGURAS

Figura 01	63
Figura 02	64

## GLOSARIO

**Obligación Tributaria.** Es aquel vínculo entre deudor y acreedor tributarios, que nace de la realización de la acción prescrita en norma tributaria, es decir es la consecuencia jurídica de la realización del hecho económico descrito en ley.

**Deudor Tributario.** Es el contribuyente o responsable sobre quién recae la obligación tributaria.

**Acreedor Tributario.** Es el Estado únicamente, es decir, el ente quién se encarga de emitir a través de su gobierno de turno, normas que enmarcan el escenario tributario de los deudores tributarios para su cumplimiento.

**Tributo.** Es una obligación tributaria de carácter sustantivo, que nace de la manifestación de riqueza del deudor tributario.

**Impuesto.** Es aquel tributo que no origina una contraprestación directa ni indirecta individualizada al deudor tributario. El fin de éste último está en la generación de bienes y servicios públicos con el objeto de cubrir necesidades básicas de todos los ciudadanos.

**Norma.** Son aquellas pautas del ordenamiento social que se han establecido en una comunidad con el objetivo de direccionar su actuar dentro de un espacio geográfico determinado teniendo como máximo fin el bien común.

**Norma Jurídica.** Es un mandato positivado en donde cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento.

**Principios.** Son aquellos que se configuran como instituciones con proyección normativa de acuerdo al escenario del ordenamiento jurídico en concreto. Asimismo, son entendidos como concepto deontológico, dado que expresan un

deber ser y se manifiestan bajo la forma de mandatos, prohibiciones, permisiones o derechos.

**Valores.** Son aquellas máximas para la identificación e interpretación de las disposiciones de un sistema que ayudan a distinguir el mejor significado de la normas como reglas y principios.

**Procedimiento Tributario.** Son aquellos procedimientos que están recogidos y regulados en el Decreto Supremo N° 133 – 2013-EF – T.U.O. del Código Tributario.

**Procedimiento No Tributario.** Son aquellos procedimientos que no están recogidos en nuestro ordenamiento tributario vigente, sino que están recogidos en normas superiores como es el ordenamiento administrativo vigente.

## RESUMEN

La Constitucionalización del derecho es un fenómeno que se presenta dentro de los ordenamientos jurídicos que penden de una Constitución, y que implica que no existe norma alguna que pueda avasallarla ni pasar por alto sus principios ni preceptos establecidos. El Derecho Administrativo como rama del Derecho en general, no ha sido la excepción al fenómeno señalado anteriormente, y en su vinculación con el Derecho Tributario direcciona, mediante Principios, las formalidades que circunscriben diversos procedimientos creados con la finalidad de salvaguardar el pago o cancelación de la deuda tributaria. Dentro de los procedimientos de índole tributario regidos por el Derecho Administrativo, tenemos al Procedimiento de Ingreso como Recaudación el cual se encuentra normado dentro del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (Sistema de Deduciones) establecido mediante el Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF y normas modificatorias (en adelante DL 940). El Sistema de Deduciones consiste en que el cliente comprador de bienes o de servicios deposita un porcentaje del precio de venta pactado en el contrato, en una cuenta bancaria a nombre del proveedor. Los montos depositados en dicha cuenta bancaria sólo servirán para el pago de deudas tributarias que comprenden tributo, multas e intereses, y en casos debidamente normados liberar de esta restricción temporal al contribuyente dando libre uso del dinero contenido en la mencionada cuenta bancaria. Dentro del estudio del precitado sistema, se encuentra el Procedimiento del Ingreso como Recaudación, que consiste en que el Estado toma el monto contenido en una cuenta del contribuyente para direccionarla únicamente al pago de obligaciones tributarias

sin dar al contribuyente la posibilidad de liberación de dicho monto. Esto último implicaría la vulneración del Principio de Razonabilidad contenido en nuestra Ley del Procedimiento Administrativo General aprobada mediante Ley N° 27444 (en adelante LPAG), que señala que las decisiones de la autoridad administrativa, cuando establezca restricciones a los administrados, debe adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que debe tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su contenido. Asimismo, el procedimiento mencionado vulneraría, además de un principio positivizado en la LPAG a uno de carácter constitucional del mismo nombre, donde ha señalado que la medida restrictiva, en este caso el monto de ingreso como recaudación, debe justificarse en la necesidad de preservar, proteger y promover un fin constitucional. Se concluye que, el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias vulnera el Principio de Razonabilidad; dado que éste último, al ser conceptualizado, definido y analizado junto con criterios jurisprudenciales, es transgredido por el procedimiento estudiado, toda vez que la restricción impuesta, como consecuencia de causales estipuladas en el marco legal, muchas veces es superior al bien jurídico protegido, en este caso la Recaudación Tributaria.

## ABSTRACT

The Constitutionalisation of the law is a phenomenon that occurs within the legal systems that depend on a Constitution, and which implies that there is no rule that can override it or ignore its established principles or precepts. Administrative Law as a branch of Law in general, has not been the exception to the phenomenon outlined above, and in its relationship with Tax Law directs through Principles the formalities that circumscribe various procedures created with the purpose of safeguarding the payment or cancellation of the Tax debt. Within the tax procedures governed by Administrative Law, we have the Revenue Procedure as Collection which is regulated within the System of Payment of Tax Obligations with the Central Government (System of Detractions) established by Legislative Decree No. 940 , Approved by Supreme Decree No. 155-2004-EF and amending regulations, (hereinafter DL 940). The Detraction System consists in the customer buying goods or services to deposit a percentage of the sale price agreed in the contract, in a bank account in the name of the supplier. The amounts deposited in said bank account will only serve to pay tax debts that include tax, fines and interest, and in duly regulated cases release the taxpayer from this temporary restriction by freely using the money contained in said bank account. In the study of the aforementioned system, there is the Procedure of Income as Collection that consists of the State taking the amount contained in a taxpayer's account to direct it only to the payment of tax obligations without giving the taxpayer the possibility of release of said amount. The latter would imply breach of the Principle of Reasonability contained in our General Administrative Procedure Law, approved by Law No. 27444 (hereinafter referred to as "LPAG"), which states that decisions of the

administrative authority, when imposing restrictions on the administered, must be adapted within the Limits of the faculty attributed and maintaining the proper proportion between the means to be used and the public purposes that it must protect, so that they respond to what is strictly necessary for the satisfaction of its content. In addition, the above mentioned procedure would also violate a positive principle in the LPAG to a constitutional one of the same name, where it has been pointed out that the restrictive measure, in this case the amount of revenue as collection, must be justified on the need to preserve, protect and promote a constitutional purpose. It is concluded that, the Income Procedure as Collection of the Payment System of Tax Obligations violates the Reasonableness Principle; since the latter, when conceptualized, defined and analyzed together with jurisprudential criteria, is violated by the procedure studied, since the restriction imposed, as a consequence of causes stipulated in the legal framework, is often superior to the protected legal right, in this case the Tax Collection.

## INTRODUCCIÓN

Nuestra legislación tributaria nacional en su afán de conseguir una mejor recaudación para poder solventar el gasto público, ha creado diversos mecanismos legales para salvaguardar la integridad de este último.

Uno de los principales mecanismos que el Estado ha creado buscando una óptima recaudación es el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT por sus siglas, o Sistema de Deduciones), el cual viene aplicándose en el país de manera variada, desde el año 2002, como un mecanismo cuyo fin es garantizar el pago de las deudas tributarias en sectores con alto grado de informalidad. Asimismo, dentro del precitado sistema se ha creado el denominado Procedimiento de Ingreso como Recaudación; el cual, bajo un escenario jurídico preestablecido, consiste en que el dinero depositado en el Banco de la Nación por parte del contribuyente en cumplimiento a las normas referidas al Sistema de Deduciones, es tomado y administrado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), esencialmente para extinguir deudas tributarias impagas.

El objetivo general de la presente investigación fue determinar los fundamentos jurídicos por los cuales se considera que el procedimiento de ingreso como recaudación vulnera el principio de razonabilidad; asimismo, dentro de los objetivos específicos se buscó analizar la implicancia de la restricción del derecho a uso del dinero ingresado en el procedimiento señalado en el objetivo general y el principio de razonabilidad, determinar la afectación al derecho de propiedad del contribuyente como consecuencia del procedimiento de ingreso como recaudación, determinar la contravención al principio de proscripción de

la arbitrariedad, y finalmente, se elaboró una propuesta normativa administrativa a fin de coadyuvar en la resolución de la problemática actual relacionada al procedimiento de ingreso como recaudación de manera proporcional con la finalidad recaudadora perseguida, sin vulnerar el principio de razonabilidad ni transgredir el derecho constitucional de propiedad.

Finalmente, se empleó el método general de investigación hipotético – deductivo; así como los métodos específicos hermenéutico, dogmático y teleológico.

**El Autor**

# CAPÍTULO I

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

### 1.1. Planteamiento del problema

El Estado peruano, representado y administrado por el respectivo Gobierno de turno, asume las características básicas del Estado Social y democrático de Derecho; es decir, se sustenta en los principios esenciales de soberanía popular, distribución o reconocimiento sustantivo de los Derechos Fundamentales, separación o independencia de las funciones supremas del Estado y de supervisión constitucional.

Como puede observarse, en este escenario el Estado Peruano para seguir la directriz de economía social de mercado, proclamada en el artículo 58 de nuestra Constitución Política, debe desarrollar actividades solidarias y subsidiarias con aquellos que menos poseen para así lograr un escenario de igualdad de medios y oportunidades. Para lograr este objetivo, el Estado peruano debe dirigir parte de sus ingresos al desarrollo social, máxime si estos ingresos, en alta proporción, son obtenidos en mérito al poder tributario que ostenta; el cual se traduce en la promulgación de normas que obligan a los ciudadanos a pagar tributos que conlleven a solventar el gasto público.

Ahora bien, todos los procedimientos seguidos por Estado con el objetivo de recaudar fondos para llevar a cabo el fin señalado en el párrafo anterior deben estar enmarcados, en lo que amerite, dentro de los principios proclamados por la Ley del Procedimiento Administrativo General, y sobre todo en nuestra Constitución Política.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante SUNAT) en el ejercicio de las facultades que el Estado le ha conferido, desarrolla o ejecuta procedimientos con el objetivo de conseguir una apropiada recaudación; siendo uno de los procedimientos que realiza para alcanzarla, la aplicación del Ingreso como Recaudación, encontrándose regulado en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (en adelante SPOT) establecido mediante el Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF y normas modificatorias (en adelante DL 940). Este procedimiento no es efectuado por los contribuyentes obligados; si no que es ejecutado por SUNAT, cuando el contribuyente incurre en cualquiera de las causales tipificadas en el numeral 3 del artículo 9 del DL 940 que se detallarán en un capítulo específico de la presente investigación. Al respecto, los montos ingresados como recaudación son utilizados por SUNAT para cancelar las deudas tributarias que el titular de la cuenta mantenga en calidad de contribuyente, no siendo este escenario un común denominador, dado que la consecuencia jurídica del procedimiento antes mencionado, el ingreso como recaudación, muchas veces se origina aún cuando no existe deuda exigible.

Cabe señalar, que sea cual fuere el motivo acotado por SUNAT, la consecuencia sería que se ingrese como recaudación parte o la totalidad de los depósitos efectuados por el contribuyente en el periodo de la acotación (configuración de una causal establecida en la normativa vigente).

Asimismo, siguiendo el orden de ideas planteado en el presente capítulo, el procedimiento de ingreso como recaudación encajaría como un procedimiento no contencioso de naturaleza no tributaria, dado que el Artículo 162 del Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante Código Tributario) expresa que un procedimiento no contencioso de materia tributaria está ligado a la determinación de la obligación tributaria, y el estudiado procedimiento, no determinaría deuda tributaria alguna, por ende debería respetar los principios recogidos por la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG).

Ahora bien, el procedimiento a estudiar devendría en la vulneración del Principio de Razonabilidad enmarcado en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, el cual señala que: “las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”. Al respecto, el precitado principio es reconocido por nuestra Constitución Política y ha sido positivizado en la LPAG con la finalidad de guiar las decisiones administrativas del aparato gubernamental.

Finalmente, entendiendo que estamos en un escenario de respeto irrestricto a nuestra Constitución Política, la aplicación del procedimiento estudiado vulneraría el Principio Constitucional de Razonabilidad, en

virtud a que estaríamos frente a una restricción patrimonial no proporcional con el bien jurídico que se pretende proteger, que en este caso sería la correcta recaudación de la deuda tributaria.

## **1.2. Formulación del Problema**

Por lo expuesto en el punto anterior la pregunta al problema desarrollado es la siguiente: ¿Cuáles son los fundamentos jurídicos para considerar que el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias vulnera el Principio de Razonabilidad?

## **1.3. Justificación e importancia**

La SUNAT, como institución encargada de aplicar la política tributaria implementada en nuestro país, al emplear el procedimiento de Ingreso como Recaudación del SPOT de una cuenta de detracciones en el Banco de la Nación, busca hacer frente al posible incumplimiento de obligaciones tributarias que conllevaría a una menor recaudación nacional, todo esto con el objetivo de salvaguardar los ingresos necesarios para nuestro país.

Si bien es cierto el propósito de SUNAT, a través del procedimiento a estudiar, es la consecución de su misión institucional que consiste en: “servir al país proporcionando los recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica, contribuyendo con el bien común, la competitividad y la protección de la sociedad, mediante la administración y el fomento de una tributación justa y un comercio exterior legítimo”; sin embargo, debemos tener en cuenta que los procedimientos que realice SUNAT deben estar acordes con el escenario

legal administrativo, y sobre todo con nuestra Constitución Política.

Asimismo, de la aplicación del procedimiento de ingreso como recaudación al restringir el libre uso del dinero de propiedad del contribuyente, siendo que, no en todos los casos existe deuda tributaria exigible se estaría vulnerando el Principio de Razonabilidad, dado que la restricción administrativa impuesta podría ser desproporcional al fin público que el Estado desea tutelar; en este caso, la recaudación tributaria proveniente, entre otras, de las omisiones a las prestaciones de carácter tributario que el contribuyente se encontrase obligado a cumplir.

Ante lo expuesto, la presente investigación buscó exponer los principales fundamentos jurídicos que explicaría por qué el Procedimiento de Ingreso como Recaudación vulnera el Principio de Razonabilidad, con la finalidad de que éste último logre enmarcarse en el principio vulnerado, y sobre todo en el orden contitucional que se amerita.

#### **1.4. Delimitación de la investigación**

El estudio se limitó a la determinación de una relación entre dos variables: el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y el Principio de Razonabilidad.

Asimismo, se puede observar limitaciones de carácter temporal y espacial que se procede a detallar:

- a) Temporal: A partir de la vigencia de la norma que enmarca el Procedimiento de Ingreso como Recaudación., es decir, el TUO del Decreto Legislativo N° 940, Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que regula el Sistema de Pagos de Obligaciones Tributarias, también

conocido como detracciones, donde en su artículo 9, numeral 9.3, concordado con resoluciones de superintendencia emanadas de SUNAT, establecen que el ente administrativo gestionará el ingreso como recaudación los montos depositados en el Banco de la Nación.

b) Espacial: Por la naturaleza del estudio, éste es de alcance nacional.

### **1.5. Antecedentes de la Investigación**

El Sistema de detracciones, atendiendo a lo señalado por Miranda (2013), tiene por objeto generar un fondo intangible para que el contribuyente pueda imputar a deudas tributarias impagas tales como tributos, multas u otros conceptos provenientes del procedimiento de cobranza coactiva (costas y gastos), y se sustenta en el deber de colaboración y control del obligado para combatir los niveles de evasión que existen en el Impuesto General a las Ventas, y en general, de todos los tributos regulados por nuestro marco legal vigente. Sin embargo, resalta una serie de cuestionamientos al Sistema de Detracciones, que se detallan a continuación:

- a) La complejidad del sistema.
- b) La diversidad de las tasas e imprecisión de los conceptos comprendidos.
- c) La inseguridad jurídica que se genera por la permanente modificación de sus normas y supuestos.

Asimismo, el mismo autor señala que con el sistema estudiado no se aseguran fines recaudatorios definitivos, pues éstos se depositan en una cuenta a nombre del proveedor, y existe un mecanismo de libre disposición para los depósitos que no se usen en un determinado tiempo.

Además, el autor enfatiza que el numeral 9.3 del artículo 9º del DL N° 940 faculta que la SUNAT solicite al Banco de la Nación el traslado de los depósitos de las cuentas corrientes de detracciones hacia los fondos del ente administrativo en calidad de “recaudación”; para destinarse al pago de deudas tributarias presentes o futuras del proveedor.

Finalmente, y ante lo expuesto podemos considerar que existe de manera tangible un estudio que resalta el tema de investigación de la presente tesis para optar el título de Doctor en Derecho. Que, si bien no trata el tema investigado, da un bosquejo del problema que se estudia en la presente investigación, denotando la originalidad de esta última.

#### **1.6. Tipo de Investigación**

El estudio correspondió una investigación básica, por cuanto estuvo orientado a obtener conocimiento teórico, sin una aplicación inmediata; y, de nivel analítico-descriptivo, puesto que se realizó un análisis jurídico de los fundamentos teóricos y doctrinarios de la vulneración del Principio de Razonabilidad en el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Detracciones. Asimismo, la investigación se situó en el nivel propositivo, el cual se caracterizó por generar conocimiento a partir de la labor del investigador, fundamentándose en la necesidad de que el procedimiento de ingreso como recaudación sea proporcional con la finalidad recaudadora perseguida, sin vulnerar el principio de razonabilidad ni transgredir el derecho constitucional de propiedad, elaborándose una propuesta normativa administrativa que coadyuve en amenguar de la problemática actual.

## **1.7. Hipótesis**

Los fundamentos jurídicos para considerar que el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (Sistema de Deduciones) vulnera el Principio de Razonabilidad, son:

- a) La restricción desproporcional del derecho de uso del dinero ingresado como recaudación en contraste al bien jurídico protegido.
- b) Afectación al derecho de propiedad del contribuyente.
- c) Contravención al principio de proscripción de la arbitrariedad.

## **1.8. Objetivos de la investigación**

### **1.8.1. Objetivo General**

Determinar los fundamentos jurídicos por los cuales se considera que el Procedimiento de Ingreso como recaudación vulneraría el Principio de Razonabilidad.

### **1.8.2. Objetivos específicos**

- a) Analizar la implicancia de la restricción del derecho a uso del dinero ingresado en el procedimiento señalado en el objetivo general en contraste al bien jurídico protegido.
- b) Determinar la afectación al derecho de propiedad del contribuyente como consecuencia del Procedimiento de Ingreso como Recaudación.
- c) Determinar la contravención al principio de proscripción de la arbitrariedad.
- d) Elaborar una propuesta normativa administrativa a fin de coadyuvar en la resolución de la problemática actual

relacionada a la vulneración del principio de razonabilidad en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de pago de obligaciones tributarias.

### **1.9. Unidad de análisis**

La unidad de análisis de la presente investigación estuvo constituida por las normas que enmarcan el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias detalladas en el Marco Teórico del presente trabajo de investigación.

### **1.10. Métodos de investigación**

El método general utilizado es el hipotético – deductivo; ya que se parte de analizar un objeto complejo, en este caso, el procedimiento de ingreso como recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias; para deducir de él un problema de investigación; en este caso, por qué se considera que el objeto aludido vulnera el Principio de Razonabilidad. A partir de este problema, se arriesga una respuesta anticipada, a partir de la existencia de fundamentos jurídicos que sustentan la vulneración del principio de razonabilidad; los que fueron demostrados en el presente estudio a través de una contrastación conceptual (interpretativa) rigurosa.

Asimismo, se empleó el método específico hermenéutico, por cuanto se buscó comprender e interpretar el sentido de los aludidos dispositivos normativos; de igual forma, se utilizó el método dogmático, teniendo en cuenta el principio de razonabilidad como medio principal para interpretar el sentido de la norma administrativa referida al procedimiento de

ingreso como recaudación del sistema de pago de obligaciones tributarias; y, finalmente, el método teleológico, por cuanto, atendiendo a los fines del derecho y a los principios jurídicos, se consideró el objeto, motivo o fin razonable de los dispositivos normativos vinculados al procedimiento de ingreso como recaudación.

#### **1.11. Diseño de la investigación**

El estudio correspondió a una investigación de naturaleza jurídica, no experimental y de alcance correlacional. La realización de un estudio jurídico y doctrinario se fundamenta en la posibilidad de entender e interpretar los fundamentos jurídicos del objeto que se estudia.

La naturaleza no experimental de la investigación se sustentó en que el análisis y la asociación entre variables fue estudiada tal y como ha ocurrido, sin manipulación intencional por parte del investigador. Finalmente, el estudio fue de nivel correlacional, dado que se estudiaron los hechos, partiendo de la descomposición del objeto de estudio en cada una de sus partes para estudiarlas en forma individual (análisis) y luego se integraron dichas partes para estudiarlas de manera asociativa e integral (síntesis).

#### **1.12. Técnicas e instrumentos de recopilación de información y para el procesamiento y análisis de la información**

En la presente investigación se emplearon las técnicas de análisis de contenido y fichaje, utilizando como instrumentos la libreta de anotaciones y las fichas.

Para realizar la contrastación conceptual de la hipótesis se utilizó la argumentación para construir el discurso jurídico relacionado con la vulneración del principio de razonabilidad en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de pago de obligaciones tributarias.

Asimismo, se utilizaron las técnicas de análisis exegético del Decreto Legislativo N° 940 y normas modificatorias, así como la hermenéutica jurídica.

## CAPÍTULO II

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1. Marco epistemológico de la investigación

La investigación desarrollada se sostiene en un enfoque epistemológico conocido como *Realismo Científico*, propuesto y defendido por Mario Bunge (1961). Según este filósofo, el derecho es un sistema de normas (leyes) sobre el comportamiento social permisible, prohibido y obligatorio. En este sentido, “el derecho es un medio de garantizar derechos, imponer deberes, resolver conflictos, ejercer control social y conservar o reformar el orden social”, lo que provoca que el derecho tenga muchos presupuestos filosóficos e ideológicos. Un problema epistemológico casi sin resolver es el que comporta el choque entre positivismo y realismo. Los formalistas que defienden el positivismo, se concentran en las normas y los sistemas legales en sí mismos; mientras que los realistas legales lo hacen en la función social de los legisladores, jueces y abogados. En este último caso, se puede interpretar el derecho a la vez como un cuerpo de preceptos y datos legales y como una institución; lo que permite analizarlo como sistemas legales concretos. Para el autor, un sistema legal concreto puede caracterizarse como un sistema social compuesto por personas vinculadas por relaciones de contratos, multas, etc. (Bunge, 1979).

Para Bunge (1999), la ciencia, cuando se ocupa de cuestiones de hechos, combina la verdad fáctica con la validez lógica; es decir, mezcla datos posiblemente verdaderos con inferencias razonablemente válidas.

Según la opinión de Bunge, una teoría legal es un sistema hipotético-deductivo de dos tipos de enunciados: fácticos y de valoración. Sin embargo, existen filosofías legales alternativas, como el positivismo legal, según el cual todos los valores son relativos, pero como los positivistas legales tienen obediencia ciega al Estado, a costa de los derechos civiles, su discurso no está exento de valores ni es moralmente neutral. Según el mismo autor, mucho se ha insistido en la necesidad de interpretar la ley, pero la interpretación al ser un tanto subjetiva, puede generar injusticia y corrupción (Becacaria citado por Bunge, 1999).

De lo ya desarrollado, desde el pensamiento del Profesor Bunge, debemos entender que el escenario donde se desarrolla la epistemología es amplio y se relaciona con las justificaciones filosóficas que el investigador encuentra al tema de investigación, estudiando no sólo sus metodologías sino también sus causas, sus objetivos y sus elementos intrínsecos.

Ahora bien, el tema investigado alude a la Ciencia Jurídica o también denominada Ciencia del Derecho, dado que ésta última es definida en su sentido amplio, según Álvaro Núñez Vaquero (2015): "Como la actividad y/o método utilizado por quienes se dedican a determinar el contenido del derecho, y a la que no se le atribuye ningún valor jurídico por parte de ningún ordenamiento. Es decir, el método y/o las actividades desarrolladas por quienes se dedican a establecer cuál es la calificación jurídica que corresponde a una conducta según un sistema jurídico, y a los que el ordenamiento jurídico no les reconoce ningún valor jurídico".

Entendiendo a este “valor jurídico” como “el reconocimiento que, en el marco de algún procedimiento de creación o aplicación del derecho, el ordenamiento puede conceder a un documento o conjunto de enunciados por razón de su fuente. En este sentido, no serían ciencia jurídica en sentido amplio, por ejemplo, un recurso presentado por un abogado o por un procurador (menos aún cualquier decisión de un tribunal), ni tampoco los informes de los órganos consultivos cuya emisión sea preceptiva (aunque, su contenido no sea vinculante). Esto, por supuesto, serviría también para excluir como ciencia jurídica en sentido amplio a cualquier documento al que el ordenamiento le reconozca como fuente formal del derecho. Nótese como, de este modo, que un enunciado (o conjunto de enunciados) sea o no ciencia jurídica pasa a ser una propiedad disposicional que depende del derecho mismo. Siendo así, que si un ordenamiento jurídico reconoce valor jurídico – como hizo el derecho romano – a los textos de los estudiosos del derecho, aquellos dejan de ser ciencia del derecho para convertirse en fuente del derecho”.

Por lo expuesto, la presente investigación se enmarca en el escenario de la ciencia jurídica al no ser parte de algún texto positivizado en el marco legal, ni al constituir acto administrativo ni judicial de nuestro ordenamiento. Es decir, su carácter innovador y de interés social resalta al cuestionar si el Procedimiento de Ingreso como Recaudación empleado por SUNAT en marco del SPOT resultaría vulnerando el Principio de Razonabilidad enmarcado en la normativa jurídica nacional, y al ser este principio desarrollado en nuestra Constitución, resultaría

inconstitucional. A lo último señalado, en virtud al escenario post positivista, entendamos a nuestra constitución Política, como norma jurídica suprema sujeta a cumplimiento.

## **2.2. Marco doctrinal**

### **2.2.1. Estado de Derecho**

Debemos entender al Estado de Derecho como aquel que está formado por dos componentes: el Estado (como sociedad dentro de una determinada expansión geográfica) y el derecho (como conjunto de las normas que rigen el funcionamiento de una sociedad y de sus integrantes). En estos casos, por lo tanto, el poder del Estado se encuentra restringido por el derecho. Ahora bien, para entender el concepto de Estado de Derecho nos debemos remontar a Alemania en los siglos XVIII y XIX donde en contraposición al Estado absolutista y despótico, aparecen corrientes que proclaman un Estado respetuoso de la ley y de las libertades de ciudadano, buscando en el Estado de Derecho un escenario legal donde se proteja al ciudadano, es decir se busque su bienestar sobre todo, tratándose de un orden estatal donde exista una ley que no pueda ser contravenida y un escenario jurídico predecible promotor del bienestar del individuo.

Que, con el objeto de complementar lo expresado en el anterior párrafo coincido con señalado por Villar (2007) respecto al concepto de Estado de Derecho, dado que en el mismo hay una acumulación de ideas provenientes de muy diversas fuentes y de distintas

épocas: el sometimiento del poder al derecho, el gobierno de la razón, el gobierno de leyes y no de hombres, la obligación del gobernante de proteger el derecho, la repartición o separación del poder, las libertades de los ciudadanos, los derechos del hombre y el Estado constitucional.

Siguiendo con lo expuesto por el mismo autor, a fines del siglo XIX y mediados del siglo XX, la ciencia del derecho se caracterizaba por el predominio del positivismo jurídico, que llega a su más alta expresión con la Teoría Pura del Derecho de Hans Kelsen. Como consecuencia de lo anterior, el Estado de derecho material, que considera que el Estado de Derecho se asienta en cuatro principios amplios: Principio de legalidad, Obligatoriedad del Derecho con respecto al Estado, La supremacía de la Constitución, es desplazado por una idea formal del Estado de derecho, para la cual ya no cuenta el fin y contenido del Estado, sino lo reduce exclusivamente a sus principios formales. Estos son, principalmente, los postulados de Legalidad de la Administración: prelación y reserva legal, primacía de la ley formal y la protección del derecho de la Administración mediante tribunales independientes. Esto último contravenía a la Teoría del Estado Material o Sustancial del Derecho, donde predomina el contenido de la ley en términos de derechos, antes que sus formas, lo que permiten establecer la existencia o no de un Estado debidamente sujeto a la juridicidad.

Nuevamente citando a Villar (2007) donde señala que: “Por Estado de Derecho debe entenderse un Estado que, en sus relaciones con sus súbditos y para garantía del estatuto individual de éstos, se somete él mismo a un régimen de derecho, por cuanto encadena su acción respecto a ellos por un conjunto de reglas, de las cuales unas determinan los derechos otorgados a los ciudadanos y otras establecen previamente las vías y los medios que podrán emplearse con vistas a realizar los fines estatales: dos clases de reglas que tienen por efecto común limitar la potestad del Estado subordinándola al orden jurídico que consagran”.

De lo antes mencionado, puedo enfatizar que el Estado regula la convivencia entre y con sus ciudadanos mediante normas prescritas en el ordenamiento jurídico, haciendo predecible las consecuencias de cumplimiento e incumplimiento de las mismas, respetando siempre el bienestar del ciudadano individualmente y en sociedad.

Conforme he señalado en lo referido al Estado de Derecho, podemos resaltar los siguientes elementos:

#### **a. Constitución Escrita**

La Constitución como norma de normas, es la principal garantía que tiene todo ciudadano que ninguna norma por más bien redactada y/o estipulada que sea, no puede contravenir con los preceptos constitucionalmente emitidos.

### **b. Separación de Poderes**

Este elemento proscribire la concentración de poder en una sola rama u órgano y con ella la implantación de un gobierno despótico o dictatorial. Es decir, esta separación busca el equilibrio y armonía de fuerzas mediante una serie de pesos y contrapesos funcionales justificados por las necesidades diferenciadas específicas del Estado buscando el mutuo control de las mismas.

### **c. Principio de Legalidad**

Este principio prescribe que todas obligaciones, deberes o derechos que recaen en los ciudadanos, deben estar debidamente contempladas en una ley o norma de igual rango, y por ende el Estado no puede contravenir o crear obligaciones que no estén prescritas en nuestro ordenamiento jurídico.

### **d. Principio de Garantía de Derechos Fundamentales**

Este principio enmarca que nuestras leyes o normas de igual rango deben respetar y dar prioridad a los derechos individuales, es decir garantizar el bienestar individual del ciudadano.

### **e. Principio de Seguridad Jurídica y Protección de la Confianza**

El Estado se convierte al respetar el principio enunciado, en garante de la paz jurídica y esto exige que sus leyes o normas emitidas sean claras, predecibles, determinadas y se den a conocer por medios idóneos al público, cuyo acceso a sus textos garantiza el conocimiento de las formas en que haya de actuar el Estado, o sea la pronosticación de sus acciones.

#### **f. Principio del Estado Social**

A diferencia de los principios antes señalados y detallados en el presente trabajo de investigación, el Principio de Estado Social enfatiza el rol que el Estado realiza en bienestar de individuo, es decir del desarrollo de este no se proscribe acción u omisión.

#### **g. Otros Principios Básicos**

Escribir sobre principios enmarcados en el Estado de Derecho, encuadra el cumplimiento, entre otros, del Principio de Razonabilidad como proscripción a la Arbitrariedad, es decir que una acción administrativa que afecte a un individuo no sólo debe estar fundada en una ley, sino que debe llevarse a cabo de tal manera que evite al máximo tocar derechos protegidos de los ciudadanos. Esto último será tocado de manera individual en el presente Marco Teórico.

#### **h. Principios Subjetivos y Objetivos del Estado de Derecho**

Según Villar Borda (2207), se debe enfatizar: “Que como principio subjetivo de Estado de Derecho se conoce la protección de las libertades clásicas en sentido restringido, lo mismo que los derechos subjetivos y los intereses de los ciudadanos. Entre estos hay que mencionar en primera línea los derechos fundamentales. Asimismo, en el sentido objetivo, por el contrario, no busca la protección de los derechos fundamentales o el interés individual de los ciudadanos, sino realizar los intereses generales de la población”.

### **2.2.2. Estado Social de Derecho**

Villar Borda (2007) señala en su obra Estado de derecho y Estado Social de Derecho, que: “El creador del concepto de Estado social de derecho es el jurista alemán Hermann Heller (1891-1933), que por primera vez en 1930 plantea la tesis al formular la alternativa entre Estado de derecho y dictadura. El Estado de derecho es insuficiente para hacer realidad el principio formalmente consagrado de la igualdad, pues el legislador no tiene en cuenta, dentro de tal Estado, las relaciones sociales de poder, convirtiendo así el derecho en una expresión de los más fuertes. Por el contrario, el Estado social de derecho ha de proponerse favorecer la igualdad social real. Esto trae como consecuencia la obligación de proteger derechos tales como el del empleo, el del arrendatario, el de la mujer y la juventud, el de seguridad social y asistencia médica, el de educación, etc. Como ya se dijo, algunos de esos derechos tenían una historia anterior, pero la novedad está en la tipificación de una forma de Estado, el Estado social de derecho. El concepto, que inicialmente tenía una definición bastante vaga y general, se ha ido concretando a través de la legislación y la jurisprudencia. Su aplicación puede decirse que comprende principios como el de la dignidad humana, el libre desarrollo de la personalidad, derecho a la vida y la integridad personal, igualdad, prohibición de toda discriminación, protección del matrimonio y de la familia, derecho a la vivienda, a la educación, obligación social de la propiedad, derecho a un ambiente sano y derecho a la cultura”. El concepto

descrito, complementa al concepto de Estado de Derecho al no establecer sólo reglas de convivencia entre los ciudadanos, sino buscar el bienestar de los mismo, al incorporar derechos y principios rectores que busquen su protección.

### **2.2.3. Estado Constitucional de Derecho**

En la segunda mitad del siglo XX, y en lo que vamos del siglo XXI, en nuestro país y a nivel mundial el diseño del Estado ha variado y actualmente está variando, por lo que percibimos una nueva concepción de Estado, que no transgrede precisamente al Estado de Derecho, sino que se enmarca en un peldaño superior al mismo, dado que tiene al proyecto constitucional como base de su realización, y conforme bien lo señalaba Häberle (2004), se sostiene en la Dignidad Humana, Poder Constituyente del Pueblo, en la Libertad, en la Igualdad, en la Democracia y en la división de poderes.

Ahora bien, el Estado Constitucional de Derecho se concibe como la superación de la concepción tradicional del Estado de Derecho que facultaba al Poder Legislativo a limitar el funcionamiento de la Administración Pública vía norma legal. Por eso, ante una Constitución que reposa la voluntad rígida y directa del poder constituyente, lo poderes constituidos se verán subordinados, sin excepción a esta norma fundamental.

Asimismo, concuerdo plenamente con lo señalado por José María Añón (2002), al enfatizar que en el Estado Constitucional de Derecho, el legislador constitucional proyectó de esta manera una

nueva legitimidad y un diseño de poder y de Derecho cuya plasmación en la realidad cotidiana necesitó importantes transformaciones tanto de la mentalidad y cultura jurídica, cuanto de la actividad de los operadores jurídicos, donde el objetivo radical de este proceso no fue sino el impulso básico del constitucionalismo, esto es, la imposición de límites y vínculos al poder y la garantía de los derechos fundamentales, lo que me conlleva a entender que los valores, principios y reglas contenidas en nuestra Constitución Política son de cumplimiento obligatorio, dado que no solamente debemos entender a la constitución como un modelo a seguir, lo que en estricto estaría alejado del cumplimiento por parte del ciudadano en virtud a que no habría posibilidad de vincularla con el escenario normativo común del devenir diario; sin embargo, al entenderla como norma jurídica, ésta se ubicaría sobre toda norma creada en nuestro ordenamiento jurídico, y por ser superior a todas éstas su cumplimiento sería irrestricto a la totalidad de operadores del derecho.

En esa medida, como bien señala Luis Durán Rojo (2014): “En el Estado Constitucional de Derecho se comprende mejor la actual fuerza normativa de la Constitución, que se convierte en precepto *normarum* y base de todo el ordenamiento jurídico, tanto en el sentido formal como material. A su vez, se evidencia que los derechos y deberes contenidos en la norma constitucional se incorporan como bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos de modo que la constitución siendo norma, no es

de cualquier tipo, pues postula en general un completo sistema de valores materiales que tienen validez”.

Así, conforme se ha manifestado anteriormente el modelo de los principios constitucionales se encuentra estrechamente ligado al concepto mismo y a la idea del Estado constitucional. Esto se debe principalmente, como señala Abraham Zamir Bechara Llanos (2011), al modelo de reglas con el que se adjudicaba el derecho: estamos hablando del modelo subsuntivo, del silogismo jurídico, el cual responde principalmente a la deducción. Esta concepción en los modelos de adjudicación e interpretación del derecho se debe principalmente al modelo del Estado de Derecho, que en la idea del Estado Constitucional de Derecho toma una gran importancia en toda la ciencia jurídica la utilización de los principios constitucionales y con ellos la derrotabilidad.

Hoy, pensar en Derecho sin principios y sin derrotabilidad es no pensar en el Derecho, el cual se debe tener claro que se construye a través de la Constitución, no sólo como norma de normas, sino como el conjunto de normas que integran, fundamentan y orientan todo el sistema jurídico. Además, expresa, que los derechos fundamentales en su sentido estructural, se expresan como normas de principios, ya que, a la hora de un juicio concreto, estos no pueden ser vistos, ni interpretados como reglas, ya que estas obedecen a otra orientación y a un modelo distinto de los que gozan los principios. Principalmente se responde a esta inquietud, manifestando que las

reglas obedecen a la dimensión de la validez dentro del ordenamiento jurídico, y estas responden a la forma “todo o nada”, es decirse aplica una y la otra en conflicto se deja de aplicar, mientras que los principios que expresan derechos fundamentales en su contenido responden a la dimensión del peso, y éstos en los casos concretos tomarán su valor determinado por las mismas circunstancias particulares de estudio. Con la diferencia de las reglas que estos por no ser aplicados en el caso concreto no dejan de pertenecer al ordenamiento jurídico, sino que el principio inaplicado toma un peso relativamente menor que el principio que sí se aplicó. Igualmente, del mismo autor, señala que los ya mencionados derechos fundamentales actúan como los orientadores de todo el sistema jurídico a los que ellos pertenezcan, debido a que no sólo estos, por gozar de criterios especiales conferidos por mandato expreso de la constitución política, deben ser vistos así, sino por el carácter de la textura abierta de las normas de principios y en últimas a los derechos fundamentales en sí mismos. Estos no pueden ser limitados en su propia interpretación, ya que los derechos deben adecuarse a las mismas necesidades que recogen sus destinatarios principales, los ciudadanos, el pueblo como tal. Hoy los derechos fundamentales se configuran como una forma superior de reclamación moral que se extiende a todos los poderes del Estado, y se esgrimen eficaces entre los mismos particulares. Pues los derechos fundamentales son la perfecta conciliación de las posturas universales de un derecho superior a los hombres, y aquel

derecho que los mismos hombres producen, pero que se recogen en una norma principal a la que llamamos Constitución.

Cabe señalar, que el Estado Constitucional de Derecho deriva de la corriente denominada Constitucionalización o Post Positivismo, que es entendido como un fenómeno que se presenta dentro de los ordenamientos jurídicos que penden de una Constitución, este fenómeno que explica Rodríguez (2004) señala que: “Con frecuencia se usa el término “constitucionalizar” para indicar que una institución, una corporación, un derecho, etc., se ha incluido en la Constitución de un país. Decir, en este sentido, que algo está constitucionalizado significa afirmar que ese algo “está en la Constitución”, o que ha adquirido el rango constitucional”.

Así, esta última corriente sobrepasa al escenario positivista del Derecho, es decir El Estado Constitucional de Derecho sobrepasa a lo que denominamos Estado de Derecho, dado que éste último se enmarca que para explicar (o dar cuenta de) la estructura de un sistema jurídico es el modelo de reglas, entendiendo por éstas a aquellas que correlacionan la descripción cerrada de un caso con una solución normativa, siendo el ideal regulativo el de la tipicidad, es decir, normas generales y cerradas cuya aplicación no exige (más bien excluye) cualquier forma de liberación práctica o de valoración. Además, tener en cuenta lo expresado por Josep Aguiló Regla (2007) respecto a que: “Estado Constitucional del Derecho a aquel Estado donde predomina el pensamiento o corriente Post

positivismo, donde además de lo ya señalado, proscribiremos que para dar cuenta de la estructura de un sistema jurídico hay que considerar que, además de reglas, hay principios jurídicos. Es decir, hay normas que establecen solución normativa (dicen lo que debe ser) pero no definen un caso (no definen cuando son aplicables esas soluciones normativas). Los principios, así entendidos, dotan de sentido a las reglas. Permiten verlas, por un lado, como instrumentos para la protección y promoción de ciertos bienes (valores) jurídicos y, por otro, como resultados de un “balance, ponderación o compromiso” entre principios, al tratarse de normas abiertas, exige siempre deliberación práctica por parte de los sujetos normativos, de los destinatarios”.

Finalmente, según Ricardo Guastini (2006), este proceso de Constitucionalización del Orden Jurídico es el resultado de la combinación de un conjunto de factores como son: 1) El orden jurídico cuenta con una Constitución Rígida que incorpora una relación de derechos fundamentales; 2) Está prevista la garantía jurisdiccional de la Constitución; 3) Se reconoce fuerza normativa vinculante a la Constitución; 4) Se produce una “sobre interpretación” de la Constitución; 5) Se considera que las normas constitucionales son susceptibles de ser aplicadas directamente; 6) Se impone el modelo de la interpretación de las leyes conforme a la Constitución; y por último, 7) Se produce una fuerte influencia de la constitución en el debate y el proceso político.

## **2.3. Marco Conceptual**

### **2.3.1. Principios Generales**

#### **A. Definición**

Como señala García Canales (1989), los principios generales constituyen un tipo de fuente en cierta medida singular, o, cuando menos, con peculiaridades muy diferenciadas de la norma positiva común; un tipo de fuente muy apegada a la práctica jurisprudencial y a las técnicas interpretativas, con diferentes concreciones, según el contexto jurídico en que pretenda emplearse; esto es, en virtud de su reconocimiento y empleo como norma aplicable, o fuente de apoyo de las restantes. Pues bien, a lo antes señalado se puede agregar que tales principios dan sentido a las normas jurídicas legales o consuetudinarias existentes en una comunidad, siendo que a estos enunciados generales están subordinados un conjunto de soluciones particulares que posteriormente pueden ser positivizadas. Es preciso indicar que, según Romero Antola (2014) en el Perú nuestra Constitución los clasifica en generales y consuetudinarios y el Código Civil en Generales y aquellos que inspiran la legislación peruana.

En cualquier caso debemos tener en claro que los principios generales del derecho no se hayan en todos los casos positivizados y pueden expresarse de muy diversas maneras. Tampoco existe una lista taxativa de principios generales enumerados ni constituyen un *numerus clausus*; pero ello, lejos

de ser un inconveniente, es una cualidad inherente a su carácter integrador y conformador del ordenamiento jurídico, ya que dejan un amplio arbitrio al juez a la hora de dictar Sentencia de manera que este podrá recurrir a nuevos principios cuando así lo exija la evolución de la sociedad, y al mismo tiempo le dejan desarrollar su actividad creadora ya que la solución del caso no podrá venir dada de forma exacta y encorsetada por los principios, dado el nivel de abstracción de éstos, sino que en gran medida depende de la actividad creadora del juez. Pero a la vez constituyen un límite a la actividad del juez ya que impiden que su decisión del caso concreto se muestre en desacuerdo con el ordenamiento jurídico.

#### **B. Carácter Informador de los Principios Generales**

Debemos entender que los principios generales del derecho están por encima del resto de las fuentes y su papel en nuestro ordenamiento es fundamental como elemento integrador indispensable para que el juez, sujeto a la obligación de dictar Sentencia ante los intereses contrapuestos, pueda acudir a ellos cuando no exista ley ni costumbre sobre una materia determinada.

#### **C. Carácter Integrador de los Principios Generales**

Como bien señala Romero antola (2014), los Principios Generales permiten suplir o colmar las lagunas de la ley creando o constituyendo un derecho. Para colmar una laguna legal es necesario integrar el Derecho ya existente según los principios;

por último, las lagunas legales en el derecho positivo no existen debido a la posibilidad que tienen los miembros judiciales para interpretar una norma ya creada y adaptarla según los principios generales, lo que garantiza una seguridad jurídica sólida frente a la positivización del Derecho. Estos principios son utilizados por los jueces, los legisladores, los creadores de doctrina y por los juristas en general, sea para integrar lagunas legales o para interpretar normas jurídicas cuya aplicación resulta dudosa. De este modo, el Derecho solo puede crearse, recrearse, explicarse y aplicarse a través de los principios generales. Así, todo el Derecho está impregnado de principios hasta en sus más simples problemas. En suma, no es posible pensar en un Derecho sin principios.

### **2.3.2. Principios Constitucionales**

#### **A. Definición**

Como señala García Canales (1989), los principios constitucionales forman un conjunto homogeneizado por el dato capital de su supremo valor normativo dentro del ordenamiento jurídico. Sean principios constitucionalizados, sean principios constitucionales participan de la fuerza normativa de la Constitución en relación d las restantes normas del ordenamiento. Asimismo, como señala el mismo autor, en el caso de los principios generales, los constitucionales inducidos parecen quedar aminorados con la simple calificación de fuente subsidiaria. Es oportuno recordar que gozan de una funcionalidad

amplia, como elemento informador, aunque, como es natural, no pueden en ningún caso oponerse a la Ley Constitucional. El texto de la norma normarum puede contener principios que sinteticen o sumen reglas complementarias, aclaratorias, interpretativas, etc., pero no alumbrar un sentido con el que se opongan a lo expresado en el texto ni a lo que ha aflorado como norma consuetudinaria debidamente asentada.

Finalmente debe tenerse en cuenta que los Principios recogidos en nuestra Constitución, tienen como finalidad garantizar la vigencia estabilidad, y sobre todo el respeto a la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico.

## **B. División de los Principios Constitucionales**

Según Ermo Quisbert (2006), los principios constitucionales se dividen en:

**a) Principios de Limitación.-** Que son aquellos que establecen una relación recíproca de restricción (por razones de bienestar público) entre los órganos de poder público y los derechos de los particulares. Este principio podemos observarlo en el enunciado de los artículos 2 y 3 de nuestra Constitución Política del Perú que enumera los derechos fundamentales, señalando además, que no se limita ni excluyen los demás que la constitución señala. Asimismo, el artículo 38 de nuestra norma constitucional, señala que: “Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el

ordenamiento jurídico de la Nación”.

**b) Principios de Funcionalidad.-** Equilibra el poder de los órganos establecidos, mediante la regla de división de poderes y distribuyendo de manera equitativa el ejercicio del poder. Este rol de equilibrio de las funciones lo juega la Constitución como agente distribuidor de competencias como se puede evidenciar en nuestra norma constitucional, en los siguientes artículos:

Que, el artículo 43 señala: “(...) Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”.

Que, el artículo 107 señala: “El Presidente de la República y los Congresistas tienen derecho a iniciativa en la formación de leyes. También tienen el mismo derecho en las materias que les son propias los otros poderes del Estado, las instituciones públicas autónomas, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y los colegios profesionales. Asimismo lo tienen los ciudadanos que ejercen el derecho de iniciativa conforme a ley”.

Que, el artículo 188 señala: “La descentralización es una forma de organización democrática y constituye una política permanente de Estado, de carácter obligatorio, que tiene como objetivo fundamental el desarrollo integral del país. El proceso de descentralización se realiza por etapas, en forma progresiva y ordenada conforme a criterios que permitan una adecuada asignación de competencias y transferencia de recursos del

gobierno nacional hacia los gobiernos regionales y locales. Los Poderes del Estado y los Organismos Autónomos así como el Presupuesto de la República se descentralizan de acuerdo a ley”.

**c) Principio de Supremacía.-** Es aquel que equilibra el poder de los órganos establecidos, mediante la regla de división de poderes y distribuyendo de manera equitativa el ejercicio del poder. Garantía de relación de supra y subordinación de todo el ordenamiento jurídico determinado a la Constitución positiva. En nuestra constitución podemos evidenciar este principio en la lectura del artículo 51 que establece que: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”.

Dentro del principio desarrollado, encontramos los subprincipios como son:

- c.1. Principio de Unidad, que implica la compatibilidad que debe existir en todas las normas , sean ellas de igual o diferente nivel.
- c.2. Principio de Razonabilidad, que será tratado en el siguiente capítulo.
- c.3. Principio de Control o de Control Constitucional., que es base que establece que la Constitución prevalece sobre las leyes o normas inferiores del ordenamiento jurídico.

Lo antes expuesto se ve reflejado en el el artículo 200 de

nuestra constitución donde se establecen mecanismos mediante los cuales los ciudadanos pueden acceder en defensa de una vulneración de sus derechos.

### **2.3.3. Validez *Prima Facie***

En el escenario jurídico nacional, cuando el Poder Legislativo emite un dispositivo legal o norma legal, existe una subordinación del sujeto que realiza la acción prevista, al cumplimiento irrestricto del mandato que la norma aludida contiene. Lo último debe ser entendido que, ante una proposición normativa donde a toda acción u omisión que se realice dentro de una relación jurídica conlleva una consecuencia que debe ser cumplida de manera inmediata, salvo su argumentación en contrario.

El carácter de la validez *Prima Facie* ha sabido hallar importancia dentro de las obligaciones jurídica, como lo he señalado en el párrafo anterior. En esta misma línea de ideas, como bien lo ha definido Lopera Mesa (2006), "la adscripción *prima facie* consiste en una operación interpretativa mediante la cual se establece la posición afectada por la ley enjuiciada comprendida dentro del significado normativo de una disposición de derecho fundamental". Asimismo, complementando a lo ya señalado, Bernal Pulido (2003) explica que "consiste en un análisis interpretativo de las disposiciones iusfundamentales mediante el cual se persigue establecer si la norma o posición que resulta afectada por la intervención legislativa, puede considerarse como una parte del derecho fundamental que la respectiva disposición tipifica".

Lo antes expuesto es un punto de inicio de lo que entiende por Derrotabilidad de Normas Jurídicas, dado que ante un escenario legal que corresponde una consecuencia jurídica, debe analizarse todas las aristas que la circunscriben, es decir las posibles excepciones al cumplimiento de la norma que en primera instancia era de cumplimiento ineludible.

#### **2.3.4. La Indeterminación del Derecho**

Ángeles Ródenas (2012), esbozó una panorámica de los principales sentidos en los que comunmente se habla de problemas de indeterminación del derecho:

##### **A. Indeterminación debida a defectos lógicos de los sistemas jurídicos**

La indeterminación debida a los defectos lógicos de los sistemas jurídicos se da cuando no se puede precisar exactamente cuál es el estatus jurídico de determinadas acciones, es decir problemas referidos a lagunas y las denominadas antinomias.

##### **a) Las Lagunas**

Al respecto se pueden identificar hasta tres tipos de lagunas. Las Lagunas Normativas, que consisten cuando en el sistema normativo de una determinada jurisdicción no incluye una solución o una consecuencia jurídica a un hecho determinado. Asimismo, tenemos las Lagunas Axiológicas, que consisten cuando el sistema

aludido si contiene una solución genérica, sin embargo, para una variante particular del escenario prescrito no tendría consecuencia y/o solución jurídica alguna. Finalmente, tenemos las Lagunas de Reconocimiento, que a falta de determinación semántica de los términos empleados en la configuración de un cierto caso genérico, resulta dudoso si el caso individual o menos genérico resulta subsumible en él.

En estos casos resulta dentro del derecho alejarnos de la norma como regla de cumplimiento obligatorio en el sistema jurídico al existir lagunas que dificulta su aplicación, por ende las decisiones o consecuencias deben ir a un plano de interpretación mayor que aquel descrito en el plano normativo base.

#### **b) Las Antinomias**

Las antinomias deben ser entendidas como una contradicción que surge cuando dos reglas jurídicas correlacionan el mismo caso con soluciones normativas incompatibles. Los criterios *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis* operarían como una suerte de metarreglas que posibilitan la solución de la mayor parte de antinomias mediante pautas proporcionadas por el propio derecho.

## **B. La Indeterminación Lingüística de las Normas**

Este tipo de indeterminación supone que no es posible identificar qué es lo que el derecho requiere debido a problemas del lenguaje mediante el que éste se expresa. Su origen puede darse por:

### **a) La ambigüedad**

Al respecto, se puede identificar tres tipos de ambigüedades. El primer tipo, la Ambigüedad Semántica, que afecta a los términos, es decir cuando un mismo término es susceptible de asumir diferentes significados. El otro tipo es, la Ambigüedad Sintáctica, que es aquella que afecta la estructura lógica de los enunciados, es decir, al modo en que las palabras están conectadas entre sí.

### **b) La vaguedad**

Se entiende como vaguedad, a aquel escenario donde no se afectan los términos dentro de una norma, sino los conceptos. Dentro de la vaguedad tenemos dos tipos. La vaguedad extensional, que se manifiesta cuando no está claro el campo de aplicación de un concepto; y la vaguedad intensional, cuando no queda claro el conjunto de rasgos que lo caracteriza.

## **C. Los conceptos jurídicos indeterminados**

Como bien señala Ángeles Ródenas (2012), un tipo específico de vaguedad es aquella que se produce con todos los

conceptos valorativos, como son los conceptos jurídicos indeterminados o los conceptos esencialmente controvertidos. El grado de dificultad responde a un conflicto valorativo, que supone al operador del derecho remitirse a acuerdos valorativos vigentes en un determinado colectivo social. Ahora bien, la inclusión en el derecho de este tipo de conceptos valorativos no es un fenómeno relativamente reciente, ligado al moderno auge del constitucionalismo. Si bien es cierto que en el constitucionalismo moderno esta tendencia resulta más perceptible, siendo una característica de los sistemas jurídicos tradicionales, por ejemplo, la inclusión de conceptos como los de “buena fe”, “honor”, etc. que, sin duda alguna, participan de estas características, donde el legislador abre una posibilidad de entrada a los juicios de valor en el derecho, renunciando a regular los casos mediante propiedades descriptivas y requiriendo del aplicador u operador del derecho el esclarecimiento de las mismas a partir de consideraciones basadas en juicios de valor.

#### **D. Indeterminación debida a problemas de coherencia**

##### **normativa o congruencia**

Según Ángeles Ródenas (2012), esta última acepción está asociada a la noción de derrotabilidad de las normas jurídicas, que desarrollé en el siguiente apartado. Por lo pronto, enfatizo que el análisis de los problemas de indeterminación del derecho desde esta última perspectiva supone partir de una

concepción del derecho completamente diferente a las anteriores. Lo trascendental en el escenario expuesto es contemplar el derecho no sólo en su función de guía unitaria de la conducta, es decir, como un mecanismo para el establecimiento particular de cuáles son nuestros deberes, sino, sobre todo, como una forma de protección de un cierto sistema de bienes o valores jurídicos. Es en este último contexto en el que cobra sentido la idea de coherencia, entendida como un planteamiento sobre la comparabilidad entre los diferentes fines o valores que el derecho incorpora.

### **2.3.5. Derrotabilidad de Las Normas Jurídicas**

Como bien señala García-Yzaguirre (2012), la premisa fundamental de la derrotabilidad consiste en asumir que todos los principios constitucionales (e infraconstitucionales) son estructuralmente derrotables en tanto están siempre sujetos a condiciones y excepciones implícitas, al margen del alto grado de determinación de su antecedente, por lo que la respuesta ante el cuestionamiento si la validez prima facie donde la norma por sí misma es suficiente para dar respuestas categóricas es negativa. En este sentido, la derrotabilidad de las disposiciones es entendida como la imposibilidad de comprender todas las condiciones necesarias a las que se debe incurrir para formular una excepción, es decir, existe un abanico de posibilidades no determinadas que suponen casos en los que el enunciado jurídico se satisface, pero aun así no se le aplican las consecuencias jurídicas, y en virtud de ella, hasta las conductas

socialmente más reprochables pueden encontrar en el campo de los hechos una justificación legal que atenúe su condena o incluso la libere de ella. Este punto sostiene que dicha exoneración no requiere una tipificación expresa, sino que puede ser construida por medio de la interpretación.

En ese sentido, puedo señalar que la derrotabilidad está íntimamente ligada al concepto de Neoconstitucionalismos o Post positivismo, dado que todo el ordenamiento jurídico está regido o direccionado por los valores, principios y reglas que contiene nuestra Constitución Política como norma de mayor jerarquía.

Entonces, siguiendo con el razonamiento que se está exponiendo, la derrotabilidad es una propiedad de todas las normas jurídicas en un Estado Constitucional de Derecho que tiene su fundamento en bases éticas del razonamiento jurídico, lo que conlleva a una argumentación con el objetivo de pretender inaplicar ciertas obligaciones por considerarlas que vulneran normas de mayor jerarquía u otras tesis o excepciones no presupuestadas por el legislador.

Siendo, que de acuerdo a lo expuesto puedo afirmar que una norma es derrotable, superable, revisable, cuando el conjunto de las excepciones a su aplicación no pueden ser determinadas exhaustivamente ex ante, es decir antes de su promulgación o publicación de la norma jurídica que conllevaría a su cumplimiento por parte de los ciudadanos que incurren en un determinado presupuesto de hecho.

Lo dicho anteriormente, implicaría que las normas jurídicas sean derrotables por excelencia dado que al estar sujeta a excepciones a su aplicación, que provienen de normas especiales u otras normas como por ejemplo las constitucionales, radicaría en el operador del derecho argumentar las supuestas excepciones para señalar la inaplicación del referido precepto normativo, es decir una norma es derrotable por encontrar una excepción implícita en sí misma; es decir, al legislarla, no se consideraron en ella casos o propiedades, que posteriormente un determinado intérprete considera como relevantes.

Asimismo, dado que los valores y principios contenidos en nuestra Constitución Política son indeterminables por que se encuentran abiertos a la interpretación del operador del derecho, gravita la importancia de la argumentación jurídica.

Finalmente, para efectos de contrastar la hipótesis de la presente investigación sería definir el término derrotable como la propiedad de un argumento (jurídico) que sirve para sostener y mostrar la fuerza de una conclusión, pero que ante el hecho de mayor información cabe la posibilidad (derrotabilidad) de que cambie, o en un escenario normativo ante una vulneración de un principio constitucional se inaplique.

Según Ulises Schmill (2009) puede ser dividida en 2 partes:

**a) Derrotabilidad adjetiva**

El enunciado condicional que describe el contenido de una ley es derrotable, en caso de que alguna de las condiciones

adicionales se ejecute irregularmente, lo que significa que la ley contiene condiciones implícitas consistentes en la realización regular de los actos integrantes de su proceso de creación.

**b) Derrotabilidad sustantiva**

Un enunciado normativo es derrotable, lo que se traduce en anulable cuando existe una irregularidad en la ley en relación con el contenido de la Constitución.

Una norma cualquiera que bajo cierta condición señala como obligatoria (permitida, prohibida o facultada) una cierta conducta, es derrotable cuando se puede llegar a comprobar que existió alguna irregularidad en el proceso de su creación (irregularidad adjetiva o procesal); o bien, cuando tiene un contenido que se encuentra en contradicción con las determinaciones constitucionales que lo determinan de manera necesaria, excluida o potestativa (irregularidad material o sustantiva).

Consecuentemente, podríamos decir que, la derrotabilidad de las normas condicionadas es la irregularidad de los actos de su producción o de su contenido con el que la norma condicionante determina.

## **2.4. Marco Legal**

### **2.4.1. Constitución Política del Perú**

Como bien señala Marcial Rubio (2007), la primera norma positiva de nuestro sistema legislativo es la Constitución del Estado. Debe entenderse como la norma más importante en, por lo menos, tres sentidos:

- a) El primero, porque la Constitución contiene norma que no pueden ser contradichas ni desnaturalizadas por ninguna otra norma del sistema legislativo ni por ningún otro pronunciamiento jurídico dentro del Estado. Esto tiene que ver con el principio de constitucionalidad del orden jurídico.
- b) Segundo, porque dentro de sus normas, la Constitución establece la forma cómo se organiza el Estado, cuáles son sus órganos principales, cómo están conformados, y cuáles son sus funciones.
- c) Tercero, porque en el texto constitucional están contenidos el procedimiento y las atribuciones generales que tienen los órganos del estado para dictar las leyes u otras normas del sistema legislativo.

El mismo autor señala que, desde el punto de vista de su contenido, la Constitución –en su concepto genérico- ha sufrido importantes variaciones. En un principio, se consideraba que debía tener dos tipos de elementos: por un lado, la descripción de los órganos del Estado y sus funciones y, por otro, las normas básicas del ejercicio de poder, es decir, los derechos del pueblo que los gobernantes no

pueden vulnerar y que llamamos derechos constitucionales.

Por lo expuesto y en consecuencia a las ideas propuestas por el profesor Marcial Rubio, se puede concluir que la Constitución Política del Perú es una norma de rango absoluto en nuestro escenario jurídico nacional que fue aprobada mediante el Referéndum de 1993. En el desarrollo del presente trabajo de investigación fue fundamental dado que la misma abarca teorías de constitucionalismo, entendiendo así la Constitución como una norma de cumplimiento obligatorio, la cual subyuga a las normas de inferior categoría.

#### **2.4.2. Sistema Tributario Nacional**

Según Rosendo Huamaní (2013), el Sistema Tributario es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un momento determinado. Ahora bien, la simple yuxtaposición de los tributos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir un sistema tributario. Nuestra historia republicana informa de la existencia de una gran cantidad y variedad de tributos. Aunque esta situación podría hacernos pensar en un sistema tributario histórico, consideramos que lo correcto será afirmar que, en esta parte de la historia, incluso en la actualidad (en que, comparada con épocas pasadas, rigen pocos tributos), solo han existido regímenes tributarios aplicados de acuerdo con las necesidades pecuniarias o financieras del Estado. En la década del noventa, existiendo como se dijo un régimen tributario, el Ejecutivo con la pretensión de contar con un sistema tributario racional,

autorizado por la Ley N° 16249, dictó el Decreto Legislativo N° 771 vigente desde el año 1994.

El mismo autor señala que, considerando el concepto general de sistema tributario y la norma que regula su "marco", si bien puede señalarse que en nuestro país existe formalmente un sistema tributario este no alcanza para ser calificado plenamente como tal. Adolecemos de tributos antitécnicos -creados y mantenidos básicamente por un afán recaudatorio coyuntural-, de incontrolados beneficios, incentivos o exoneraciones tributarias que han colaborado con el crecimiento de la evasión, de una tributación inequitativa -priman los ingresos por impuestos indirectos sobre los ingresos por impuestos directos-, y de esquemas legales que progresivamente -por la imposibilidad de control de la administración o por la comodidad de ésta-, van generando complejidad y mayores costos para el deudor tributario en el cumplimiento de sus obligaciones. Esta situación, aunada a la falta de certeza, coherencia y estabilidad del "sistema" – hechos que generan inseguridad jurídica-, nos permite sostener que estamos simplemente ante un régimen tributario.

### **2.4.3. Código Tributario**

Rosendo Huamaní (2013), señala que el Código Tributario es un conjunto orgánico y sistemático de disposiciones que norman la materia tributaria general. Sus disposiciones, que no regulan a ningún tributo en particular, son aplicables a todos los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) pertenecientes al sistema

tributario nacional y a las relaciones que la aplicación de aquellos y las normas jurídico-tributarias originen.

En el Perú se ha optado por dictar un Código Tributario que contenga los principios y normas generales que informan y rigen la tributación y el sistema tributario nacional —como se ha indicado, con exclusión de las normas específicas referentes a cada tributo en particular—; de este modo, su sistematización se encuadra dentro del método de la codificación limitada. Así, nuestra norma general tributaria establece y desarrolla los principios e institutos jurídico-tributarios; los elementos y conceptos esenciales y comunes de las relaciones derivadas de la obligación tributaria, el tributo y las normas vinculadas; las reglas básicas sobre los procedimientos administrativo-tributarios que permitan hacer efectivos los derechos, facultades, deberes y obligaciones que se generen o den contenido a aquellas relaciones; y además contiene la tipificación de las infracciones y el régimen de sanciones para reprimirlas.

Finalmente, puedo afirmar que el código Tributario es aquella norma que conjuga todo el aspecto formal y material del escenario tributario nacional, es decir contiene la conceptualización de la obligación tributaria y los procedimientos enmarcados en el escenarito tributario nacional. Se aprobó mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

#### **2.4.4. Impuesto General a las Ventas (IGV).**

Según Walker Villanueva (2014), el IGV vendría a ser un impuesto al tráfico jurídico de bienes y servicios de carácter periódico. Esta

grava el valor añadido de bienes y servicios que terminen en un acto de consumo final. La causa instrumental u objeto imponible vendría dada por el valor añadido, el cual serviría para gravar el consumo como causa final u objeto final. El mandato que surge del elemento prescriptivo de la norma conduce a la que el presupuesto hipotético no sea cada hecho económico (venta o compra) individualmente considerado, sino el conjunto de ventas y compras de un periodo, cuya síntesis da lugar al comportamiento prescriptivo que surge de la norma. En suma, el imperativo categórico en el IGV es el resultado de esta síntesis entre la cuantía de las ventas y compras (un supuesto de hecho complejo).

El IGV en el Perú está regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, es un impuesto al valor agregado que grava el valor agregado en cada transacción realizada en las distintas etapas del ciclo económico en el país, como son: la venta interna de bienes, prestación de servicios, la primera venta de bienes inmuebles, contratos de construcción, y además las importaciones definitivas. Todas las anteriores operaciones antes mencionadas, se encuentran gravadas en virtud que hayan sido realizadas por sujetos del derecho que desarrollen actividades empresariales, es decir se excluyen las instituciones que no tienen fines de lucro, teniendo en cuenta el criterio de habitualidad para las personas naturales.

## **2.5. Definición de términos básicos**

### **2.5.1. Tributo**

El Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 3303-2003-AA/TC, concibe al tributo como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; siendo los elementos esenciales del tributo: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el *ius imperium* del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.

Ahora bien, el Código Tributario vigente contiene en su Título Preliminar una clasificación del tributo, que consiste en Impuesto, Contribución y Tasa.

### **2.5.2. Deuda tributaria**

Es aquella constituida por el tributo, las multas y/o los intereses correspondientes de los antes mencionados conceptos, además de aquellos beneficios de fraccionamiento que el contribuyente pudiese acogerse. (Artículo 28 del Código Tributario).

Como bien señala Rosendo Huamaní (2013), la deuda tributaria es unitaria y está constituida por la suma o monto que el deudor debe o adeuda (por tributo o cuota más los intereses y, si hubiere, las multas) al acreedor tributario, y cuyo pago total será exigido por la Administración Tributaria.

### 2.5.3. Deuda exigible

El artículo 3 del Código Tributario señala el momento en que la deuda tributaria (entendiendo a la misma como el tributo, multa y los intereses moratorios de corresponder) es exigible en los siguientes supuestos:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Asimismo, se enfatiza que, tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Código Tributario o en la oportunidad prevista en las normas especiales.
2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.

Cabe señalar que, la referida deuda se convierte en **exigible coactivamente** cuando se presenta alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 115° del Código Tributario, detalladas a continuación:

- a) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa o la contenida en la resolución de pérdida del

fraccionamiento notificadas por la SUNAT y no reclamada en el plazo de ley.

- b) La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamadas fuera del plazo establecido para interponer el recurso, siempre que no se cumpla garantizar la deuda exigida conforme a la normativa vigente
- c) La establecida por Resolución no apelada en el plazo de ley, o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla garantizar la deuda exigida conforme a la normativa vigente
- d) Finalmente, la que conste en Orden de Pago notificada por la SUNAT en cumplimiento de normativa legal vigente.

#### **2.5.4. Resolución de determinación**

Es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. (Artículo 76 del Código Tributario).

#### **2.5.5. Notificación**

Es la diligencia a través de la cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario o responsable el contenido de un acto administrativo, sujeta a una serie de requisitos para su validez. (Artículos 104, 105, 106 del Código Tributario).

Según Rosendo Huamaní (2013), dentro de los distintos procedimientos administrativos tributarios se emiten o dictan diversos actos administrativos que generan o afectan obligaciones, deberes, derechos e intereses de los administrados; considerando el contenido de tales actos, resulta imperativo para la Administración ponerlos en conocimiento de los interesados mediante la notificación. En este sentido, esta notificación, además de ser un requisito para la eficacia de los actos, es una garantía para el deudor tributario en defensa de sus derechos frente a la Administración Tributaria.

#### **2.5.6. Facultad de fiscalización**

Es aquella facultad que ejerce la Administración en forma discrecional y que consiste en inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración y beneficios tributarios. (Artículo 62 del Código Tributario).

## CAPÍTULO III

### PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

#### 3.1. Definición

De acuerdo a lo señalado por Federico Silva Duarte (2014), respecto al Principio de Razonabilidad calificado como un concepto amplio cuyo significado no es constante e inalterable, sino que es determinado en cada escenario jurídico dependiendo del momento en que se emplee. Fundamentalmente, reside este principio en la exigencia de que la Administración Pública adecúe sus medidas, procedimientos, restricciones y sanciones a la obtención de los fines perseguidos por éstas, con el objetivo de que los medios no aparezcan como infundados o arbitrarios, es decir no proporcionados a las causales tipificadas que los motivan y a los fines que se persigue alcanzar con ellos. Lo señalado por el autor enfatiza que la consecuencia jurídica de la comisión de una infracción o causal tipificada en el derecho positivo debe buscar una correspondencia los fines que sede el Estado, a través de la Administración Pública (de ser el caso), desea alcanzar. El derecho entendido como el conjunto de normas que rigen una mejor convivencia, es practicado o empleado en el país por la autoridad competente, y por ende su ejercicio requiere recurrir a la razón, sobre todo, dado que sus las decisiones emitidas por la autoridad recaen en sus ciudadanos. En este escenario, la razonabilidad se refiere a una cualidad de razonable. Lo razonable es entendido como lo opuesto a lo arbitrario, que significa conforme a la razón, justo, moderado, prudente, todo lo cual puede

resumirse en que razonable es aquello que se ajusta a lo que preceptúa el sentido común. En este sentido, concuerdo plenamente al autor que enfatiza que la constitucionalidad está configurada por las características generales que deben contener los actos públicos para satisfacer el bien común, establecidas en el texto constitucional como sistema armónico. Esas características generales configuran el concepto constitucional de razonabilidad. Por ende, en líneas generales se considera razonable todo acto que no se traduzca en la violación de la constitución, o en la desnaturalización de sus preceptos. Todos los actos públicos deben contar con un fundamento de razonabilidad o justicia, lo cual rige tanto para la actividad reglada como para la discrecional. Ahora, la dinámica jurídica requiere criterios para establecer lo razonable. Esta aserción se intensifica si se considera a la razonabilidad desde la perspectiva que: la aplicación de las normas, y *a fortiori* la vigencia efectiva de los derechos reconocidos por las mismas requieren interpretación. Esta última no es aplicación mecánica, pues obliga a elecciones valorativas, brindando razones a favor de la elección que se lleve a cabo. Por ello la razonabilidad constituye un estándar valorativo que permite elegir entre varias alternativas, más o menos restrictivas de los derechos, en tanto ella tenga una relación proporcional adecuada entre el fin perseguido por un acto público (ley o resolución administrativa/judicial), y la restricción que este impone a determinados derechos. La interpretación que llevó a una elección hecha sin haber brindado razones se funda solo en la autoridad, por lo cual no satisface los requerimientos del sistema democrático, pues su concepto integro presupone medios para evaluar

con un sentido crítico los puntos de vista interpretativos referentes al orden jurídico. En base a ello los conceptos de certeza legal, aceptabilidad racional y justificación se encuentran situados uno junto a otros. El proceso de interpretación constituye la faz normativa del proceso de terminación del derecho, es decir de concreción de la adecuada solución de una situación mediante un acto del poder público. Este proceso requiere de un cotejo de los distintos argumentos con las razones a favor de una u otra solución, con miras a encontrar una solución razonable para el asunto. También se ha dicho que la razonabilidad consiste en una valoración axiológica de justicia, que nos muestra lo que se ajusta o es conforme a dicho valor, lo que tiene razón suficiente. Consecuentemente, el principio de razonabilidad constituye un juicio de constitucionalidad sobre la visión o lectura axiológica que el poder público debe dar a la realidad cuando ejerce sus funciones. Como garantía excluye la arbitrariedad, prohíbe la desproporcionalidad y delimita la discrecionalidad. Puede calificársele de "requisito material" de validez de los actos públicos.

### **3.2. Composición**

Federico Silva Duarte (2014), señala que el principio de razonabilidad se compone de cinco sub principios. En base a ello, todo acto público debe:

- (i) Ajustarse a la constitución y la ley;
- (ii) Estar debidamente fundamentado;
- (iii) Cumplir con un juicio de adecuación;

- (iv) Con un principio de necesidad; y,
- (v) Con un juicio de proporcionalidad, stricto sensu.

En primer lugar, el principio de razonabilidad exige la concordancia de los actos del poder público con el plexo axiológico de la Carta Magna y con la ley. Esto se denomina también razonabilidad normativa. Por ello se considera razonable todo acto que no se traduzca en una violación de la constitución o la ley, o en la desnaturalización de sus preceptos. Nuestra jurisprudencia estima que los actos públicos se presumen constitucionales en tanto y en cuanto, mediante una interpretación razonable de la Constitución, puedan ser armonizados con ésta. En segundo lugar, los actos públicos deben contar con suficiente fundamentación. Como la noción de razonabilidad pertenece a la deontología del derecho, impone un determinado criterio de justificación del mismo. La aplicación de las normas no se agota en la subsunción, sino que exige en gran medida valoración de quienes las aplican. Ello es así pues el derecho en tanto tal no es siempre una razón suficiente. Las leyes mismas, en todas las ramas del derecho, se hallan construidas de modo tal que las autoridades competentes no encuentran y fundamentan sus decisiones mediante la subsunción bajo firmes conceptos jurídicos cuyo contenido se revela con certeza a través de la interpretación, sino que tienen que valorar autónomamente, decidir y disponer. Consecuentemente el principio de razonabilidad exige que toda decisión de autoridad que crea, reglamenta o aplica normas jurídicas cuente con suficiente fundamentación, en términos conceptualmente claros y

consistentes, tanto como que observe al mismo tiempo las reglas de la lógica y las cargas de argumentación, así como las exigencias impuestas por la consistencia y la coherencia. En tercer lugar, el subprincipio de adecuación, o de idoneidad, exige que todo acto público tenga un fin, tanto como que la medida adoptada por el mismo sea adecuada para alcanzarlo o, en otras palabras, que sea capaz de causar su objetivo. Impone la obligación de que el acto cuente con una debida razonabilidad técnica, al exigir que contenga una apropiada adecuación entre los fines postulados por éste y los medios que planifica para conseguirlos. Además, el fin debe tener relevancia social y ajustarse a la ley. El análisis de la adecuación debe hacerse de manera abstracta, si es que en general los medios no logran el fin, o en el caso concreto, si para tal situación, o para tal sujeto, el acto resulta inadecuado. En este sesgo, por ejemplo, fueron declaradas inconstitucionales leyes en que los medios implementados no se adecuaban a los objetivos cuya realización procuraban; o, en que dichos medios no se adecuaban a los fines que requirieron su sanción; o, cuando no mediaba correspondencia entre las obligaciones que se imponían y los propósitos que se buscaban alcanzar. La doctrina exige además que toda medida tomada mediante un acto público cumpla con un juicio de necesidad, llamado también de indispensabilidad. Este requiere demostrar que no exista otra medida que, consiguiendo en términos similares el objeto perseguido, resulte menos gravosa o restrictiva. Es necesario que el medio para alcanzar el objeto resulte idóneo y menos gravoso en orden a los derechos y libertades que restringe. Consecuentemente, se recomienda la adopción

de la alternativa menos gravosa o restrictiva de los derechos, o al menos aquella igualmente restrictiva que las alternativas. Con ello se excluyen las medidas que no puedan implementarse por ejemplo ante imposibilidades técnicas o ante costos excesivos. La jurisprudencia Argentina se opone a la aplicación de este sub-principio, bajo el argumento de que la elección de los medios convenientes corresponde a quien ostenta el ejercicio de los poderes constitucionales, y si los mismos son razonables y no desconocen las garantías o las restricciones contenidas en la constitución, no pueden ser revisados por el Poder Judicial, el cual carece de competencia para juzgar sobre el acierto, oportunidad o conveniencia de los actos de otros poderes públicos, sino solo sobre su legalidad. Sin embargo, la doctrina consideró estas conclusiones como un desacierto. En sentido opuesto a la posición argentina nuestra jurisprudencia sostiene que los actos públicos deben responder al sub-principio de necesidad. En España también se entiende que los actos públicos deben ser necesarios en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución del propósito perseguido con igual eficacia. En Alemania también se considera que toda medida del poder público debe ser necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de los derechos afectados, es decir, por ser el medio más suave y moderado de entre todos los posibles. En América Latina otros países siguen un sesgo similar. En Perú se sostiene que toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser necesaria, por lo que no debe existir otra medida igualmente efectiva y adecuada para alcanzar el objetivo

deseado, que suponga una menor restricción para el derecho fundamental o una menor carga para el titular. Venezuela también mantiene que toda intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho intervenido, entre todas aquéllas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto.

### **3.3. Requisitos**

Según Ermo Quisbert (2006) señala que para cumplir este principio la ley debe cumplir tres (03) requisitos:

#### **3.3.1. Razonabilidad Interna del Acto Legislativo**

También denominada proporcionalidad en la técnica de realización (la ley debe seguir en procedimiento legislativo)

#### **3.3.2. Razonabilidad Externa del Acto Legislativo**

Trata de asegurar que los fines o las metas de la ley sean satisfactorios con el sentido jurídico o bienestar de la sociedad.

#### **3.3.3. Razonabilidad de la Ley**

O denominada también como Razonabilidad Externa del acto legislativo, donde se trata de asegurar que los fines o las metas de la ley sean satisfactorias con el sentido jurídico o bienestar de la sociedad. Debe buscar la proporcionalidad entre la medida y el fin buscado.

Asimismo, siguiendo con lo expuesto y vinculándolo con lo expresado por el máximo órgano legal en nuestro país, el Tribunal Constitucional, donde en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC señala que la concepción

del Principio de Razonabilidad, puede ser analizada desde una doble perspectiva: cuantitativa y cualitativa. La razonabilidad cuantitativa pondera el contenido del proceso discursivo o inferente que concluye con una proposición lógica y axiológicamente válida. Su fundamentación apuesta a la adecuación entre el hecho desencadenante del acto estatal y el resultado de éste en cuanto a su magnitud numérica, dineraria, aritmética, etc. La razonabilidad cualitativa pondera el proceso discursivo o inferente que concluye con una regla simétrica o asimétrica de asignación de facultades, derechos, deberes, deberes o servicios, según sean iguales o diferentes los hechos generados por las personas. Así, su objeto será la determinación de consecuencias jurídicas homólogas para aquellos que se encuentren en idénticas circunstancias, y distintas para los que se hallen en disímiles circunstancias y por ende estaríamos ante una arbitrariedad de actuación por parte del ente recaudador.

### **3.4. Escenario Administrativo**

Al respecto, debemos tener claro que el ordenamiento jurídico administrativo incorpora positivamente el Principio de Razonabilidad, esenciando el reconocimiento de tal como postulado medular y rector dirigido a servir de guía para la acción administrativa, como en el caso del procedimiento administrativo de Ingreso como Recaudación. En este escenario, señala Morón Urbina (2011) que: "(...) los principios son asumidos positivamente por el legislador como la fórmula ineludible de explicar los valores sociales, éticos y políticos fundamentales de un conjunto de normas que como estándares permanentes deben ser

concretados mediante la acción específica de los administrados y administradores. De ahí, que la inobservancia a un principio debe ser considerado como más grave que cualquier otra norma sustantiva o procedimental de los procedimientos, ya que el infractor no solo viola una regla jurídica sino uno de los valores que subyacen a todo el régimen jurídico de la materia”. Asimismo, el mismo autor señala que: “El principio de razonabilidad ha sido concebido por la comisión, como una regla particularizada para las decisiones de gravamen sobre los administrados, ya que se entiende que estas medidas convergen en afectaciones admitidas sobre derechos y bienes de los administrados.

En ese sentido, tendiendo como ámbito protector a la persona humana y arbitrando razonablemente con el interés público, la Ley mediante este principio da una pauta fundamental a la autoridad que tiene la competencia para producir actos de gravamen contra los administrados: producirla de manera legítima, justa y proporcional. La norma contempla que para cumplir el principio de razonabilidad de una disposición de gravamen (por ejemplo, una sanción administrativa la ejecución de acto, la limitación de un derecho, etc.), debe cumplir con:

- a. Adoptarse dentro de los límites de la facultad atribuida. Esto es, cumplir y no desnaturalizar la finalidad para la cual fue acordada la competencia de emitir el acto de gravamen.
- b. Mantener la proporción entre los medios y fines. Quiere decir que la autoridad al decidir el tipo de gravamen a emitir o entre los diversos grados que una misma nación puede conllevar, no tiene plena

discrecionalidad para la opción, sino que debe optar por aquella que se proporcional a la finalidad perseguida por la norma legal”.

Al respecto, que el ordenamiento jurídico administrativo haya recogido un Principio Constitucional, no inhibe su esencia constitucional en el sentido que nuestra Constitución Política debe ser entendida como norma fundamental y de mayor jerarquía en nuestro escenario normativo nacional.

### **3.5. Arbitrariedad como contravención o vulneración del Principio de Razonabilidad**

Asimismo, debemos tener en cuenta el criterio del Tribunal Constitucional recaído en la sentencia contenida en el expediente N° 0090-2004-AA/TC, que estamos frente a una arbitrariedad cuando se apareja tres acepciones proscritas por el derecho: a) lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica; b) lo arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y c) lo arbitrario entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

## **CAPÍTULO IV**

### **PROCEDIMIENTO DE INGRESO COMO RECAUDACIÓN**

#### **4.1. Definición**

El procedimiento de Ingreso como Recaudación es una consecuencia jurídica de la configuración de cualquiera de las causales en el numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, en adelante la Ley. Este es un procedimiento por el cual el Banco de la Nación ingresa como recaudación los montos depositados en la cuenta de detracciones cuando se presenten una serie de situaciones establecidas por la referida norma legal. Dichos fondos que son ingresados como recaudación y se transfieren a SUNAT.

El precitado procedimiento se encuentra dentro del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) creado por la misma ley.

#### **4.2. Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias**

El SPOT o Sistema de Detracciones, nace como un mecanismo muy distinto al tributo, buscando combatir la evasión tributaria, entendiendo este último como aquel ardid, treta, astucia o engaño que incurre el contribuyente con el objetivo de disminuir o eliminar la determinación del pago del tributo u otra obligación de origen tributario.

Este último comportamiento causa un gran daño al fisco, en cuando al rol social del tributo, dado que el ingreso público, de la mayor parte de

países de la región, se basa en la recaudación de impuestos, tasas y contribuciones con el objetivo de solventar el gasto público direccionado a brindar mejores condiciones de vida al ciudadano.

Lo expuesto, coincide con lo expresado por Oxfam (2016) indicando que: “Las pérdidas por evasión tributaria y contrabando en 2016 ascenderían a S/50 mil millones, cifra equivalente a cuatro veces el presupuesto anual para toda la función salud”.

El sistema estudiado está vigente desde el año 2002, en virtud del cual el adquirente de ciertos bienes o servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), debe depositar una parte del precio total o detracción en una cuenta del Banco de la Nación perteneciente al proveedor, que le servirá exclusivamente para el pago de obligaciones tributarias con el Gobierno Central, y que podrá liberar, si no se agotan contra el pago de conceptos de origen tributarios.

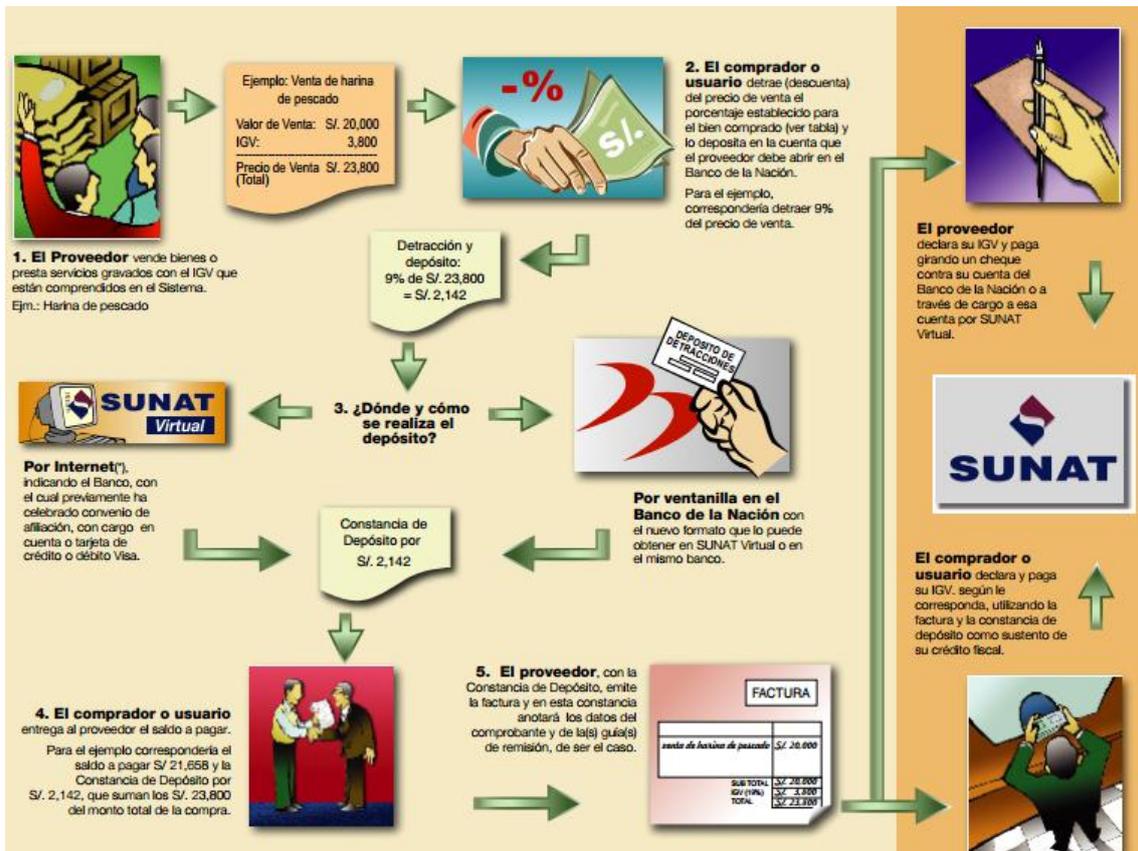
El SPOT tiene por finalidad generar fondos para el pago del IGV, el Impuesto a la Renta (en adelante IR), ONP, ESSALUD, entre otros tributos, así como de las multas e intereses, costas y gastos del Procedimiento de Cobranza Coactiva. En efecto, el monto detráido resulta intransmisible e inembargable, y sólo puede utilizarse para el pago de deudas tributarias que constituyan ingreso del Tesoro Público, por lo que sólo SUNAT podría embargarlos en un procedimiento de Cobranza Coactiva.

Según Alva (2012), mediante el Sistema de Deduciones, la empresa que adquiere determinados bienes (azúcar, alcohol, algodón, arena y

piedra, madera, etc.) o servicios tales como intermediación laboral, arrendamiento, mantenimiento de carga, transporte de personas, entre otros, al pagar a su proveedor deberá de detraer (descontar) un porcentaje que varía entre el 4% y 15%. Este monto deberá ser depositado en el Banco de la Nación en la cuenta que se apertura a nombre del proveedor del bien o servicio afecto al sistema. El proveedor por su parte, utilizará este fondo para cumplir con sus obligaciones tributarias.

La operatividad antes descrita puede ser ilustrada a través de la siguiente figura:

Figura 01:

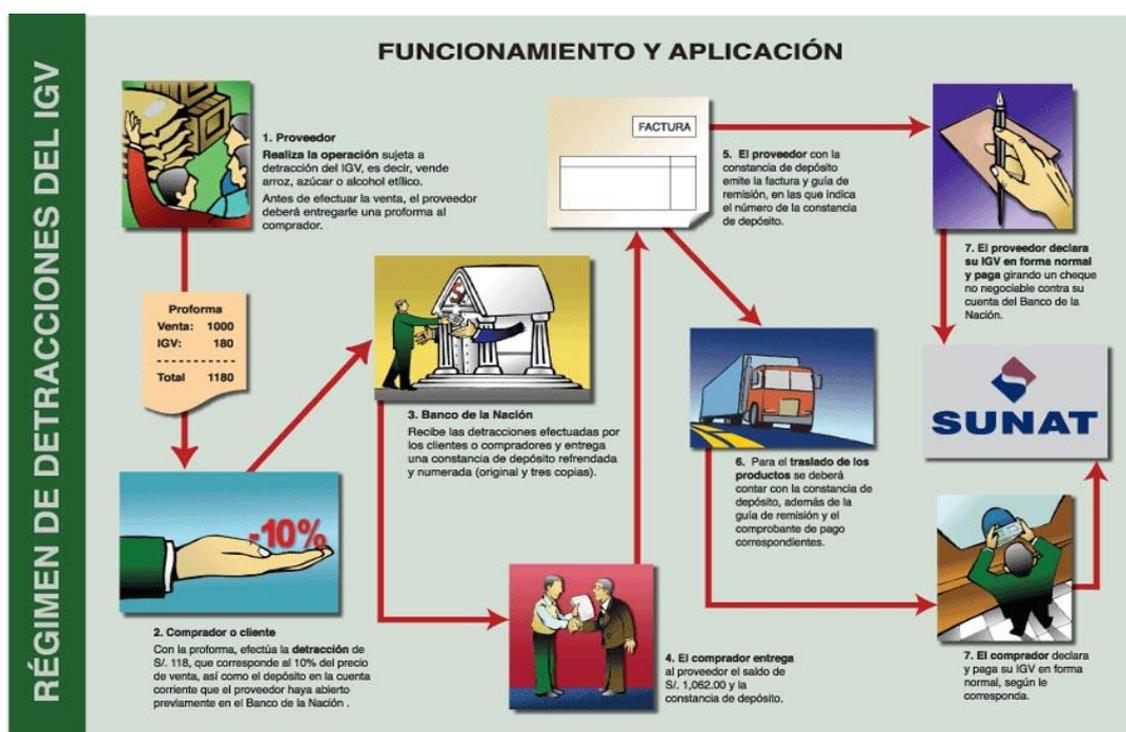


Fuente: SUNAT

El SPOT, como se ha dejado claro en párrafos predecesores, tiene como finalidad generar fondos para el pago de las deudas tributarias y de las costas y gastos, que correspondan a sujetos que vendan o presten alguno o varios de los bienes o servicios sujetos al mismo sistema. Para estos efectos, la generación de los mencionados fondos se realiza a través de los depósitos que deberán efectuar los adquirentes o usuarios de los citados bienes y servicios, en las cuentas que se han abierto en el Banco de la Nación. En ese sentido, si los montos depositados en las cuentas no se agotaran luego que hubieran sido destinados al pago de las deudas antes señaladas, serán considerados de libre disponibilidad, implicando disponer de dichos fondos sin limitación alguna.

Finalmente, a través de la siguiente ilustración se podrá observar los fines del sistema estudiado en el presente trabajo de investigación:

Figura 02:



Fuente: SUNAT

### 4.3. Procedimiento de ingreso como recaudación

A diferencia del procedimiento de liberación de monto por concepto de detracciones que se señaló en el último párrafo del ítem anterior, y el mismo procedimiento de detracción que enmarca el sistema de Detracciones, efectuados por los contribuyentes titulares de las cuentas de detracción en virtud a mandatos legales y procedimientos administrativos en menor jerarquía, existe un tercer movimiento de los mismos que no es ejecutado por parte del titular de la cuenta sino por la propia SUNAT, denominado como procedimiento de ingreso de los fondos de las cuentas corrientes como recaudación (en adelante Procedimiento de Ingresos como Recaudación).

El mencionado procedimiento se ejecuta cuando el contribuyente, titular de la cuenta en el Banco de la Nación, incurre en cualquiera de las causales tipificadas en el numeral 3 del artículo 9 del DL 940, y mencionados montos ingresados como recaudación serán utilizados por la SUNAT para cancelar las deudas tributarias que el titular de la cuenta mantenga en calidad de contribuyente o responsable.

Las causales estipuladas en el escenario legal antes señalado, se configuran cuando el 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 provenientes del traslado de bienes fuera del Centro de Producción o de cualquier

zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta.

- b. Tenga la condición de domicilio fiscal No Habido de acuerdo con las normas vigentes.
- c. No comparecer ante la Administración Tributaria o hacerlo fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.
- d. Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 de los artículos 174, 175, 176, 177 o 178 del Código Tributario.
- e. Asimismo, los montos ingresados como recaudación serán utilizados por la SUNAT para cancelar las deudas tributarias que el titular de la cuenta mantenga en calidad de contribuyente o responsable.

Que, mediante la Resolución de Superintendencia N° 375-2013, vigente a partir del 01 de febrero de 2014, se regula los supuestos de excepción y flexibilización del ingreso como recaudación, siendo estos los siguientes:

- a. Si con anterioridad a la fecha en que el titular de la cuenta se encontraba obligado a abrir la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación por encontrarse sujeto al sistema:
  - a.1) Se hubiese verificado la condición de No Habido, lo cual no impedirá posteriores ingresos como recaudación en caso se

verifique luego que se mantiene la condición de No Habido.

- a.2) Se detecta la comisión de cualquiera de las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 174, 175 y 177 del Código Tributario.
- b. Tratándose de las causales de presentar declaraciones con información no consistente y de incurrir en las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 176 y 178 del Código Tributario, si el período tributario al que se refieren es anterior a la fecha en que el titular de la cuenta se encontraba obligado a abrir la cuenta de detracciones en el Banco de la Nación por encontrarse sujeto al Sistema.
- c) Cuando respecto del período en que se haya incurrido en la causal, ya se hubiera efectuado un ingreso como recaudación por cualquiera otra causal. No obstante, ello sí se podrá efectuar más de un ingreso como recaudación respecto de un mismo período cuando las causales que lo justifiquen sean tener la condición de domicilio fiscal No Habido o haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; ello sin perjuicio de las excepciones previstas en los incisos d) y f.4) de la RS N° 375-2013.
- d) En caso la condición de no habido se haya adquirido dentro de los cuarenta (40) días calendario anteriores a la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación.

- e) Tratándose de la causal consistente en No comparecer ante la Administración Tributaria o hacerlo fuera del plazo establecido para ello, si el deudor tributario hubiera comparecido ante la Administración Tributaria hasta la fecha indicada en el segundo requerimiento en que ello se hubiera solicitado.
  
- f) Tratándose de las siguientes causales:
  - f.1) Por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario, si a la fecha en que la SUNAT comunica el inicio del procedimiento de ingreso como recaudación la resolución de cierre de establecimiento que sanciona dicha infracción no se encuentre firme o consentida.
  
  - f.2) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, si el titular de la cuenta hubiera subsanado la infracción dentro de un plazo otorgado por la SUNAT, el mismo que no podrá ser menor de dos (2) días hábiles.
  
  - f.3) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, si el titular de la cuenta hubiera subsanado dicha infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT, el mismo que no podrá ser menor de dos (2) días hábiles.
  
  - f.4) Por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, si el titular de la cuenta subsana dicha infracción mediante la presentación de la correspondiente declaración rectificatoria y el pago de la totalidad del tributo omitido, de corresponder:

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

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

En los casos en que no operen las excepciones antes señaladas, se ingresará como recaudación un monto equivalente a:

1. La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el periodo respecto del cual el titular de la cuenta incurrió en la causal, cuando se trate de:
  - a) La causal prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley. (Información Inconsistente).
  - b) Las causales previstas en el inciso d) del citado numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley, referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 174 y el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.
2. La suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al Sistema efectuadas en el (los) periodo(s) vinculado(s) a los documentos cuya exhibición se requiera, cuando se trate de la

causal prevista en el inciso d) del citado numeral 9.3 de la Ley, referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario respecto de no exhibir documentos distintos a los libros y/o registros solicitados.

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

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

## CAPÍTULO V

### ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y DISCUSIÓN

#### **5.1. Sobre la vulneración del principio de razonabilidad en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de pago de obligaciones tributarias**

Según lo definido, conceptualizado y analizado en los anteriores capítulos el ingreso como recaudación del SPOT denota una restricción patrimonial que impone SUNAT ante un comportamiento determinado por el contribuyente encausado dentro de un escenario legal descrito en el numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que señala lo siguiente:

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

- a) Las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito, excluyendo las operaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 3<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 3.- Ámbito de aplicación: Se entenderá por operaciones sujetas al Sistema a las siguientes: (...) c) El traslado de bienes fuera del Centro de Producción, así como desde cualquier zona geográfica que goce de beneficios tributarios hacia el resto del país, cuando dicho traslado no se origine en una operación de venta. Se encuentra comprendido en el presente inciso el traslado de bienes realizado por emisor itinerante de comprobantes de pago.

- b) Tenga la condición de domicilio fiscal no habido de acuerdo con las normas vigentes.
- c) No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello, siempre que la comparecencia esté vinculada con obligaciones tributarias del titular de la cuenta.
- d) Haber incurrido en cualquiera de las infracciones contempladas en el numeral 1 del artículo 174, numeral 1 del artículo 175, numeral 1 del artículo 176, numeral 1 del artículo 177 o numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

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

Los montos ingresados como recaudación serán destinados al pago de las deudas tributarias y las costas y gastos a que se refiere el artículo 2<sup>2</sup>,

---

<sup>2</sup> Artículo 2.- Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central. 2.1 El Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central que regula la presente norma, tiene como finalidad generar fondos para el pago de:

a) Las deudas tributarias por concepto de tributos, multas, los anticipos y pagos a cuenta por tributos -incluidos sus respectivos intereses y la actualización que se efectúe de dichas deudas tributarias de conformidad con el artículo 33 del Código Tributario- que sean administradas y/o recaudadas por la SUNAT.

b) Las costas y los gastos en que la SUNAT hubiera incurrido a que se refiere el inciso e) del artículo 115 del Código Tributario.

2.2 La generación de los mencionados fondos se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8.

cuyo vencimiento, fecha de comisión de la infracción o detección de ser el caso, así como la generación de las costas y gastos, se produzca con anterioridad o posterioridad a la realización de los depósitos correspondientes.

La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá establecer los casos en los que se exceptuará del ingreso como recaudación de los montos depositados o se procederá a su ingreso parcial”.

Que, según lo expuesto dicho procedimiento vulneraría el Principio de Razonabilidad al no ser proporcional la restricción impuesta con el fin jurídico a proteger que en este caso es la recaudación tributaria.

Con el objetivo de argumentar la proposición antes expuesta la presente investigación desarrollará un análisis de derrotabilidad.

## **5.2. Análisis de Derrotabilidad Normativa**

Con el objetivo de argumentar la derrotabilidad de un precepto legal en virtud de una interpretación sistemática y funcional; se trae a colación la derrota del numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, que fue descrito en el punto anterior.

Es preciso indicar que este procedimiento es entendido, según la propia SUNAT en su Nota de Prensa N° 033-2014, como: “El traslado de los fondos depositados en la cuenta de detracciones a la cuenta del Tesoro Público de manera tal que, a partir de dicha fecha, el titular de los montos ingresados los aplicará a las deudas tributarias que considere, o

en su defecto la SUNAT los imputará contra obligaciones tributarias que sean exigibles”. Asimismo, señala que el precitado procedimiento: “(...) Resulta efectivo para contrarrestar comportamientos que reflejen un potencial incumplimiento de los titulares de las cuentas como no incluir en sus declaraciones ingresos o aumentos indebidos de saldos a favor, de modo tal que no se realiza el uso de los fondos depositados en las cuentas de detracciones sino más bien se acumulan fondos para posteriormente solicitar su liberación”.

De lo antes citado, se puede indicar que el objeto del procedimiento citado es netamente recaudador ante un posible incumplimiento tributario por parte del contribuyente. Ahora bien, debemos entender como incumplimiento tributario cuando el contribuyente no efectúa o no realiza la prestación tributaria que conlleva la realización de la acción prevista en norma, es decir cuando realiza un hecho imponible en nuestro ordenamiento jurídico, y no cumple con la contraprestación originada (pago de deuda tributaria u otra forma de extinción de la misma prevista en el Código Tributario).

Conforme se ha venido tratando, la norma constitucional es aquella que subordina a todas las normas que se encuentran en nuestro ordenamiento jurídico, dando la pauta para la instauración de normas jurídicas por parte de los Estados, las cuales sin lugar a dudas debido a su proceso de creación pueden estar de acuerdo o en conflicto con el contenido de la Constitución, claro esto último siempre de manera

involuntaria; es decir, debido a un error técnico o de interpretación, es ahí donde precisamente surge el carácter de derrotable.

El contenido de la norma constitucional debe presentar siempre normas condicionales, donde se establezcan consecuencias jurídicas que califiquen lo deóntico de las conductas; lo que da como resultado que, todas las normas de ley deban tener proyectadas en su supuesto o antecedente condiciones formales o adjetivas y materiales o sustantivas que respeten la esencia de la Constitución; lo que, de no efectuarse consecuentemente traería como resultado la anulación de la normativa legal que no acate el carácter interno de nuestro máximo órgano legal -lo que debe ser-, a través de derrotabilidad.

El procedimiento contenido en el numeral 9.3 del artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, contiene como supuesto normativo, el contenido hipotético que, ante cualesquiera de las causales contenidas en el mismo cuerpo legal, se ingresará dicho monto contenido en cuenta corriente del Banco de la Nación a ser administrado por SUNA. Cabe señalar que hasta la emisión de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013-SUNAT emitida el 28 de diciembre de 2013, no existía procedimiento legal para retirarlos sea cual fuese el escenario, conforme consta en el Informe N° 296-2005-SUNAT/2B0000 donde la SUNAT concluyó que:

1. El ingreso como recaudación no constituye una forma de extinción de la obligación tributaria a que se refiere el artículo 27 del Código

Tributario, sino únicamente un mecanismo para asegurar el pago de la deuda correspondiente (el subrayado corresponde al autor). Al respecto, es preciso indicar que como se explicó en el presente trabajo de investigación muchas veces el ingreso como recaudación no proviene de deuda tributaria (tributo, multa e intereses) sino de situaciones extrafiscales sin que exista deuda tributaria exigible (incluida la deuda tributaria exigible coactivamente).

2. Los montos ingresados como recaudación también deben ser utilizados para cancelar obligaciones que se devenguen luego de la fecha del depósito, sin limitación (el subrayado corresponde al autor). Este punto, señalado por SUNAT genera una restricción al contribuyente sin que, en el momento del ingreso como recaudación, exista deuda exigible limitando el uso del dinero que pudiese tener, y teniendo en cuenta que existe un procedimiento de liberación de la mencionada detracción.
3. Una vez aplicados los montos que ingresaron como recaudación de acuerdo a lo que dispone el artículo 9 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, no procede la devolución del monto no imputado, ni su restitución a la cuenta del Banco de la Nación (el subrayado corresponde al autor). La negativa del procedimiento a extornar, o devolver los montos provenientes del mismo, que no hayan podido ser imputados a una deuda exigible; genera a todas luces un escenario desproporcional al fin jurídico que protege mencionada restricción, que es la recaudación tributaria<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Cabe señalar que no existiría una recaudación tributaria ante un escenario donde no existe deuda exigible.

Siguiendo con el escenario antes descrito respecto al criterio anterior a la dación de la Resolución de Superintendencia N° 375-2013-SUNAT, la Administración Tributaria mediante el Informe N° 255-2009-SUNAT/2B0000, ha concluido que el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 no ha previsto la posibilidad que el contribuyente solicite la devolución de los montos ingresados en recaudación, salvo excepciones contempladas en la Resolución de Superintendencia N° 375-2013-SUNAT, dado que el ente recaudador procede el extorno (devolución a la cuenta) de los importes ingresados como recaudación cuando se verifique que el titular de la cuenta se encuentra en alguna de las siguientes situaciones:

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

El plazo para resolver la solicitud de extorno será de noventa (90) días calendario y el monto a extornar se determinará deduciendo incluso los importes que hayan sido aplicados contra deuda tributaria con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud.

Al respecto, la resolución de superintendencia precitada dispone como requisitos generales los siguientes:

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

- b. Haber subsanado la causal que originó el ingreso en caso se hubiere incurrido en las causales comprendidas en los incisos a) y b) del numeral 9.3 del artículo 9 del TUO del DL N° 940 (información no consistente y no habido), así como en las causales previstas en el inciso d) del citado numeral 9.3, referidas a las infracciones tipificadas en el numeral 1 de los artículos 175, 177 y 178 del Código Tributario a la fecha de presentación de la solicitud.
- c. Haber presentado las declaraciones juradas a las que estuvo obligado hasta la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial.
- d. No tener la condición de No habido a la fecha de baja del RUC, inicio del proceso de liquidación o finalización del contrato de colaboración empresarial.
- e. No tener deuda tributaria, sea autoliquidada o determinada por la SUNAT, pendiente de pago a la fecha de presentación de la solicitud, aun cuando ésta se encuentre impugnada o fraccionada.
- f. No encontrarse impugnada la resolución que dispuso el ingreso como recaudación materia de la solicitud de extorno.

Asimismo, además de los precitados requisitos legales, el contribuyente debe efectuar con los siguientes requisitos específicos que deben ser cumplidos a la fecha de presentación de la solicitud:

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

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

Que, el procedimiento señalado para solicitar el extorno en los casos presupuestos, el titular de la cuenta deberá presentar un escrito firmado por él o su representante legal acreditado en el RUC en la Mesa de Partes de la Intendencia, Oficina Zonal o de los Centros de Servicios al Contribuyente de su jurisdicción, indicando la siguiente información:

- a. Número de RUC.
- b. Nombres y Apellidos, denominación o razón social.
- c. Número de la cuenta de detracciones del Banco de la Nación.
- d. Número de la resolución que dispuso el ingreso como recaudación.
- e. Número de orden de la boleta de pago con la que se realizó el ingreso como recaudación.

Que, en caso de incumplimiento de los requisitos generales o específicos antes señalados la SUNAT comunicará al solicitante para que proceda a subsanarlos dentro el plazo de 10 días hábiles de

conformidad al numeral 4) del artículo 132 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo preciso señalar que SUNAT deberá atender la solicitud de extorno dentro del plazo de (90) días calendario. Transcurrido dicho plazo sin que se haya atendido la misma, se entenderá denegada la solicitud presentada.

Cabe señalar, que aún con la posibilidad de extorno del saldo inutilizado en las excepciones establecidas en la resolución precitada, queda pendiente los mismos criterios en otras situaciones no descritas, que quedarían excluidas del “beneficio” que era más que explícito.

Ahora bien, siguiendo con el análisis la comentada resolución, ésta establece supuestos de excepción y flexibilización de los ingresos como recaudación; sin embargo, se denota que pese a la referida menguante con respecto a la restricción de liquidez que genera el referido procedimiento, el mismo sigue siendo insuficiente, como por ejemplo respecto a la causal prevista en el inciso a) del numeral 3 del artículo 9 del DL 940, la cual señala como ingreso como recaudación a suma total de los montos depositados por operaciones sujetas al sistema efectuadas en el periodo respecto del cual el titular de la cuenta incurrió en la causa. Asimismo, al revisar la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, norma que regula la aplicación del SPOT, observamos un desarrollo normativo de la citada causal enfatizando que: “El titular de la cuenta incurrirá en la situación prevista en el inciso a) del numeral 9.3 del artículo 9 de la Ley (si las declaraciones presentadas contengan información no consistente con las operaciones por las cuales se hubiera efectuado el depósito), cuando se verifiquen las siguientes

inconsistencias, salvo que éstas sean subsanadas mediante la presentación de una declaración rectificatoria, con anterioridad a cualquier notificación de la SUNAT sobre el particular:

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

Lo antes mencionado y enfatizado, denota que cualquier sea el importe de la diferencia que se origine entre la declaración del Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV) respecto a las ventas gravadas y el monto calculado a partir del depósito de la detracción, generaría que se ingrese como recaudación la totalidad de depósitos efectuados en el periodo de la diferencia, denotando una restricción que un guarda relación con el fin que busca, es decir la cancelación de la deuda tributaria.

Además, debemos tener en cuenta que el nacimiento de la obligación tributaria, y por ende la declaración tributaria del IGV difiere de la oportunidad de depósito de la detracción, dado que el primero nace en

virtud de la configuración de la hipótesis de incidencia contenida en norma tributaria y el segundo solamente cuando el cliente realiza el pago consecuencia de una obligación contractual, lo que origina que las diferencias que pueden generarse no siempre son por omisión o evasión.

Cabe señalar, sea cual fuere el monto de la diferencia acotada por SUNAT, la consecuencia sería que se ingrese como recaudación de la totalidad de los depósitos efectuados en el periodo de la acotación sin tener en cuenta el monto o cuantía de la diferencia comunicada por la Administración tributaria, lo que origina una desproporcionalidad de la diferencia observada y la restricción generada.

Finalmente, lo mencionado en su conjunto en el párrafo anterior al no ser proporcional al bien jurídico protegido (es decir a la recaudación de una deuda exigible) por el Procedimiento de Ingreso como Recaudación dado que ante un escenario de ingreso como recaudación, no implicaría que tenga una deuda exigible, y ese escenario se agrava al quedar demostrado que ante una inexistente posibilidad que se realicen hechos generadores de la obligación tributaria (llámese tributos), el importe administrado por SUNAT que a todas luces no serviría para ser imputado ante una deuda de origen tributario no podría extornarse al contribuyente, contraviniendo un Principio de carácter constitucional. Al mismo tiempo, denotaría una arbitrariedad dado que este último concepto debe ser entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, siendo esto aplicable al escenario comentado en la presente investigación.

En el caso en estudio el Procedimiento de Ingreso como Recaudación, dispone en lo que aquí importa que, ante un escenario donde no se tenga claro devendría en una deuda tributaria exigible conllevaría a que el dinero que pueda tener el contribuyente en una cuenta del Banco de la Nación sea administrada por SUNAT, sin que exista la posibilidad de que luego que se extinga cualesquiera de las deudas tributarias exigibles, pudiese extornarse el referido monto (salvo cuando se determine que no realice actividad económica); asimismo, en el escenario planteado niega al contribuyente a poder acogerse, de ser el caso, a un fraccionamiento tributario, este último siendo reconocido como un beneficio a favor del administrado o contribuyente. Del análisis expuesto devendría que el mencionado procedimiento, vulnera de manera directa el contenido de los artículos en los artículos 3, 43 y 200 de nuestra Constitución Política, sin respetar el concepto integral del sistema jurídico peruano –donde todas las normas, sin excepción, le deben sujeción a la Constitución Política-.

Consecuentemente, el ordenamiento del sistema jurídico debe buscar la coherencia de sus normas integrantes, prohibiendo así incompatibilidades entre sí; es decir antinomias que, son el resultado de la producción normativa, que se traducen en la voluntad del legislador. Lo que no ocurre en el caso en análisis. Toda vez que, si bien es cierto que, el Procedimiento de Ingreso como Recaudación busca proteger un bien jurídico protegido como es la recaudación de la deuda tributaria; esta restricción no es proporcional en los casos que se han planteado en el presente estudio.

Asimismo, se debe tener en cuenta que la disposición legal que, a todas luces se derrota; en virtud del criterio de solución de antinomias *Lex superior derogat inferior* (Ley superior deroga a ley inferior).

Para finalizar, se señala que la derrotabilidad no es un concepto objetivo propio de los sistemas jurídicos, sino que es un concepto derivado y supeditado a la interpretación del derecho; es decir, “depende de las valoraciones de los intérpretes y la acción de interpretar no es conocer el derecho, sino contribuir a hacerlo.”

## CAPÍTULO VI

### CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

La contrastación de hipótesis corresponde a una de carácter conceptual-argumentativa, para lo cual se ha construido una inferencia racional con dos premisas y una conclusión, en donde el autor considera que el Procedimiento de Ingreso como Recaudación del sistema de Pago de la Obligación Tributaria vulnera el Principio de Razonabilidad, las cuales se analizan en el siguiente orden:

**a) Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias**

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

El procedimiento y las causales del ingreso como recaudación se encuentran regulados en el Decreto Legislativo N° 940 y en la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT como ya se ha detallado en el capítulo IV de la presente investigación.

Para entender el precitado procedimiento, tengo que hacer mención que SUNAT notifica un comunicado en la precisa que se habría detectado

alguna de las causales previstas en el numeral 9.3 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 940. En consecuencia, se hace de conocimiento del inicio del procedimiento de ingreso como recaudación de los fondos de la cuenta detracciones, otorgándose un plazo de 3 días hábiles para sustentar la inexistencia de la causal verificada. Cabe señalar que la referida comunicación se realiza mediante los sistemas informáticos que SUNAT ha puesto a disposición de los contribuyentes.

Ahora bien, de no sustentar o argumentar que la diferencia comunicada no acarrea consigo un error en la determinación de la obligación tributaria principal (tributo), SUNAT notifica una resolución, nuevamente mediante medios informáticos o plataforma virtual, donde dispone definitivamente el ingreso como recaudación de los fondos que aparecen en la cuenta detracciones. La referida resolución de que dispone el ingreso como recaudación es un procedimiento netamente administrativo, lo que conlleva que, de existir alguna controversia, se puede interponer un recurso administrativo de reconsideración, para lo cual otorga un plazo de 15 días hábiles desde notificada la antes mencionada resolución.

Como se hizo referencia en el capítulo IV, SUNAT viene realizando el referido procedimiento en base a “inconsistencias detectadas”. Una de las inconsistencias que normalmente se detectada por el órgano administrador tributario es donde el contribuyente declara un monto y su cliente realiza un depósito de la detracción superior o inferior al porcentaje que le correspondía. En estos casos la SUNAT determina inconsistencias y presume la existencia de obligación tributaria, comunicando el escenario

antes comentado, y ante la no subsanación o argumentación de que la inconsistencia no origina una omisión tributaria, se procede a dar inicio al procedimiento de ingreso como recaudación de la cuenta detracciones.

#### **b) Vulneración del Principio de Razonabilidad**

El Principio de Razonabilidad desarrollado en el Capítulo III de la presente investigación debe ser entendido como aquel que limita la actuación de la Administración Pública frente a los administrados en la imposición de sanciones o restricción de derechos con el objetivo de cautelar un bien jurídicamente protegido, en este caso como es la recaudación tributaria.

Ahora bien, nuestro máximo órgano constitucional ha expresado en diversas sentencias cómo debe ser entendido el principio antes comentado. Como bien ha sido recogido en la Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el expediente N° 2192-2004-AA /TC, señala que: “El principio de razonabilidad o proporcionalidad es consustancial al Estado Social y Democrático de Derecho, y está configurado en la Constitución en sus artículos 3 y 43, plasmándose expresamente en su artículo 200, último párrafo. Al respecto, si bien la doctrina suele hacer distinciones entre el principio de proporcionalidad y el principio de razonabilidad, como estrategias para resolver conflictos de principios constitucionales y orientar al juzgador hacia una decisión que no sea arbitraria sino justa; puede establecerse, prima facie, una similitud entre ambos principios, en la medida que una decisión que se adopta en el marco de convergencia de dos principios constitucionales, cuando no respeta el principio de proporcionalidad, no será razonable. En este

sentido, el principio de razonabilidad parece sugerir una valoración respecto del resultado del razonamiento del juzgador expresado en su decisión, mientras que el procedimiento para llegar a este resultado sería la aplicación del principio de proporcionalidad con sus tres subprincipios: de adecuación, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”. Asimismo, el mismo colegiado en el fundamento 9 del expediente N° 0006-2003-AI/TC señala: “La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado a la justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad en el uso de las facultades discrecionales, exigiendo que las decisiones que se tomen en ese contexto respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias. Como lo ha sostenido este Colegiado, esto “implica encontrar justificación lógica en los hechos, conductas y circunstancias que motivan todo acto discrecional de los poderes públicos”.

Asimismo, un determinado procedimiento administrativo enmarcado en una norma específica no debe soslayar el principio de razonabilidad, dado que, ante el incumplimiento o vulneración del mismo, estaríamos frente a una arbitrariedad entendida como una antítesis a lo razonable. El Tribunal Constitucional ha definido en el expediente N° 0090-2004-AA/TC que, “a) en un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho, y b) en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón

de explicarlo. En consecuencia, lo arbitrario será todo aquello carente de vínculo natural con la realidad”. Ante el escenario descrito por el Tribunal Constitucional, se puede decir que se evitan los actos arbitrarios de la administración del Estado cuando éstos se encuentren motivados, esto es, que se sustenten en razones y no constituyan la mera expresión de la voluntad del órgano que los dicte. Dichas razones no deben ser contrarias a la realidad, no pueden contradecir los hechos relevantes de la decisión. Y, además, entre las razones y la decisión administrativa que se adopte, necesariamente debe existir consistencia lógica y coherencia.

Finalmente, como bien se ha señalado en el presente, la vulneración del principio de razonabilidad originaría un escenario arbitrario, el cual está proscrito por nuestra Constitución Política, dado que de la sentencia antes citada se denota el principio de interdicción de la arbitrariedad. En este sentido, como señala Grandez (2004): “El principio de interdicción de la arbitrariedad, obliga a fundar en razones objetivas toda decisión que venga de cualquier poder público...”, y de allí que, cuando hablamos de interdicción de la arbitrariedad nos encontramos ante una cláusula general, un principio, que está destinado a desterrar todo intento de arbitrariedad en la actuación pública.

**c) La restricción desproporcional del derecho a uso del dinero ingresado en el Procedimiento como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias y el Principio de Razonabilidad**

De lo expuesto en el capítulo III de la presente investigación, el principio de razonabilidad está conformado por un sub principio denominado

proporcionalidad, que debe ser entendido como aquel mediante el cual prescribe que una afectación patrimonial o afectación a un derecho fundamental debe realizarse con el menor impacto posible; sin embargo, el escenario desarrollado en el capítulo V expone que la restricción financiera (uso del dinero en cuenta de detracción) proveniente de la aplicación del procedimiento de ingreso como recaudación resultaría desproporcional ante el bien jurídico protegido, que en este caso es la recaudación de la deuda tributaria, dado que, como se ha demostrado en el presente trabajo de investigación, muchas veces aún cuando no existiendo deuda tributaria exigible, SUNAT ingresa el dinero del contribuyente como ingreso como recaudación, denotando así una incongruencia jurídica.

Asimismo, como se ha demostrado en el análisis de derrotabilidad expuesto en el capítulo anterior, ante un escenario de inexistencia de deuda tributaria no existe procedimiento ni marco legal que lo avale, que extorne el monto de ingreso como recaudación cuando la empresa esté en marcha pese a que no existe deuda tributaria exigible, que en extremo podría generarse ante la disolución y liquidación de la sociedad o empresa.

**d) Afectación al derecho de propiedad del contribuyente como consecuencia del Procedimiento de Ingreso como Recaudación**

Es preciso indicar que los Derechos Humanos son unos mínimos de justicia imprescindibles en toda sociedad debe perseguir y proteger, con el objetivo de mejorar la convivencia entre sus integrantes sin distinción

alguna.

Ahora bien, el derecho de propiedad es aquel que delimita lo que nosotros podemos o no podemos hacer con nuestros bienes, en síntesis, éste permite la acumulación de beneficios que estos activos generan y el compromiso respecto a los costos que ellos implican.

Antes de señalar al Derecho a la propiedad como Derecho Fundamental de cumplimiento obligatorio en nuestro escenario jurídico, es preciso señalar que el concepto del derecho a comentar ha sido recogido en diversos instrumentos normativos del derecho internacional, como la Declaración Universal de Derechos Humanos que en su artículo 17 señala que “1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.

Asimismo, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en su artículo XXIII señala que: “Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar”.

Como se puede apreciar, el reconocimiento del derecho a la propiedad en el escenario internacional es claro, y nuestro país como parte directa e indirecta de los acuerdos y tratados que lo proclaman, su deber consiste en hacerlos valer en nuestro marco jurídico. Así pues, en numeral 14 del artículo 2 de nuestra constitución vigente señala que toda persona tiene derecho “A la propiedad y a la herencia, dentro de la Constitución y las leyes”; asimismo, la propiedad es vinculada a su función económica de

fuerza de riqueza cuando en el artículo 60 de la constitución nacional se señala que “El Estado se sustenta en la coexistencia de diversas formas de propiedad y de empresa. Sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad privada, directa o indirecta por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional. La actividad empresarial, pública o no pública, recibe el mismo tratamiento legal”.

Asimismo, nuestro Tribunal constitucional en la Sentencia N° 03258-2010-PA/TC enfatiza que: “El derecho de propiedad es un derecho fundamental que guarda una estrecha relación con la libertad personal, pues a través de él se expresa la libertad económica que tiene toda persona en el Estado social y democrático de derecho. El derecho de propiedad garantiza la existencia e integridad de la propiedad (corporal o incorporea) para el propietario, así como la participación del propietario en la organización y el desarrollo de un sistema económico-social”. De ahí que en el artículo 70 de nuestra máxima norma reconozca que el “derecho de propiedad es inviolable” y que el “Estado lo garantiza”. Además en el expediente N° 05614-2007-PA/TC emitido por el mismo órgano colegiado, señala que “El derecho de propiedad se caracteriza, entre otras cosas, por ser: a) un derecho pleno, en el sentido de que le confiere a su titular un conjunto amplio de atribuciones que puede ejercer autónomamente dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico y los derechos ajenos; y, b) un derecho irrevocable, en el sentido de reconocer que su extinción o transmisión depende de la propia voluntad del titular y no de la realización de una causa extraña o del solo querer de un tercero,

salvo las excepciones que prevé expresamente la Constitución Política”. Siguiendo la posición de nuestro colegiado, el goce y ejercicio del derecho de propiedad solo puede verse restringido en los siguientes supuestos: a) estar establecidas por ley; b) ser necesarias; c) ser proporcionales, y d) hacerse con el fin de lograr un objetivo legítimo en una sociedad democrática. En conclusión, el derecho de propiedad solamente puede ser materia de restricciones por las causas y finalidades señaladas en la propia Constitución.

**e) Contravención al Principio De Proscripción de la Arbitrariedad del Procedimiento de Ingreso como Recaudación**

En nuestro ordenamiento jurídico, el Tribunal Constitucional como órgano gubernamental que vela por la constitucionalidad de todos preceptos legales que rigen nuestro accionar y de las instituciones públicas, ha establecido el Principio de la Proscripción de la Arbitrariedad, entendido como, la prohibición de la arbitrariedad por cualquiera de los organismos e instituciones públicas del Estado. Asimismo, debe entenderse dentro del marco constitucional que se está tratando, que las resoluciones y decisiones que se adopten siempre deberán observar los principios constitucionales.

En el presente trabajo de investigación se ha definido y conceptualizado el Principio de Razonabilidad, entendido como aquel que señala que las sanciones y restricciones que imponga el órgano administrativo deben estar acorde o en relación proporcional al bien jurídico protegido que se pretende cautelar, en el caso de la restricción que proviene del

procedimiento estudiado, es la recaudación tributaria entendida como la deuda tributaria impaga.

Es preciso señalar que a lo largo de la presente investigación se han vertido contenidos legales donde se constata la no proporcionalidad entre el monto ingresado como recaudación y la deuda tributaria impaga, aunado a que esta deuda quizá no exista al momento que el referido procedimiento se efectiviza mediante el ingreso como recaudación.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha definido que, en un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo. En consecuencia, lo arbitrario será todo aquello carente de vínculo natural con la realidad” (Sentencia Caso Callegari, Exp. Nro. 0090-2004-AA/TC).

Lo contrario a una resolución justa es una decisión arbitraria, lo contrario a la razonabilidad es una decisión arbitraria. Una resolución justa y razonable será aquella que observe el marco normativo de las competencias y atribuciones del ejercicio de la autoridad pública, enmarcadas siempre en un escenario constitucional.

## CONCLUSIONES

1. El Procedimiento de Ingreso como Recaudación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias vulnera el Principio de Razonabilidad; dado que éste último, al ser conceptualizado, definido y analizado junto con criterios jurisprudenciales es transgredido por el procedimiento estudiado, toda vez que la restricción impuesta, como consecuencia de causales estipuladas en un escenario legal, muchas veces es superior al bien jurídico protegido, en este caso la Recaudación Tributaria. Cabe señalar, como bien se ha contrastado en el presente trabajo de investigación, que muchas veces no existe tributo o deuda tributaria exigible ante un ingreso como recaudación efectuado por SUNAT, y en otros casos el monto ingresado supera al tributo o deuda tributaria dejada de pagar.
2. La conversión del monto ingresado por un contribuyente a SUNAT en un ingreso como recaudación, de acuerdo al procedimiento estudiado, sólo puede ser restituido cuando se demuestre, conforme a la Resolución de Superintendencia N° 375-2013-SUNAT, que el contribuyente dejará de realizar actividad económica definitiva; limitando de este modo a una empresa en marcha la posibilidad de hacer uso de su dinero para hacer frente a otras obligaciones financieras pendientes, aún cuando no tuviera deuda tributaria exigible por SUNAT.
3. Ante el escenario descrito en la segunda conclusión, es evidente que el procedimiento estudiado está relacionado íntimamente a una afectación patrimonial, dado que restringe la propiedad del contribuyente a tener su dinero administrado por SUNAT sólo para fines tributarios,

independientemente que tenga o no deuda tributaria exigible; lo cual, constituye una afectación al Derecho de Propiedad regulado por nuestra Constitución Política del Perú.

4. Al evidenciar que la restricción económica originada por el procedimiento estudiado es desproporcional al fin perseguido (pago de obligaciones tributarias recaudados por el Estado), esta se vuelve arbitraria y vulnera el principio de Razonabilidad.
  
5. De lo estudiado en la presente investigación se evidencia que el procedimiento de ingreso como recaudación tiene por finalidad salvaguardar el pago de deuda tributaria; sin embargo, dicha finalidad se ha desnaturalizado, dado que no en todos los casos, como se ha demostrado, se cumplen tales fines.

## RECOMENDACIONES

1. Ante la vulneración del Principio de Razonabilidad del procedimiento estudiado, se recomienda que SUNAT incremente mecanismos que permitan extornar los montos ingresados administrados por SUNAT a la cuenta corriente del Banco de la Nación de propiedad del contribuyente, dando así la posibilidad de que se pueda liberar dicho monto de acuerdo a la normativa legal vigente, sin la necesidad de culminar o finiquitar la vida económica del ente que manifiesta riqueza.
2. Se recomienda que el mecanismo en donde SUNAT ejerza su facultad discrecional en el procedimiento estudiado sea efectivizado mediante una Resolución de Superintendencia donde el ente Administrativo pueda indicar escenarios que permita extornar los montos ingresados como recaudación basado en el tiempo en que dichos montos no sean imputados a deuda tributaria alguna, o que se mantenga un saldo de dicho ingreso aún sin imputar, en el escenario donde el contribuyente siga realizando actividades económicas sujetas a pago de tributos.

## **PROPUESTA NORMATIVA**

Resolución de N.º -2018/SUNAT

PROYECTO DE RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA QUE ADICIONA SITUACIÓN EN LA CUAL EL TITULAR DE LA CUENTA PODRÁ SOLICITAR EL EXTORNO DE MONTO INGRESADO COMO RECAUDACIÓN Y MODIFICA EL ARTÍCULO 5º DE LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N.º 375-2013/SUNAT QUE ESTABLECE REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS PARA SOLICITAR EL EXTORNO

Lima,

### **CONSIDERANDO:**

Que el Texto Único Ordenado (TUO) del Decreto Legislativo N.º 940, aprobado por Decreto Supremo N.º 155-2004-EF y normas modificatorias, establece un Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (Sistema), cuya finalidad es generar fondos, a través de depósitos realizados por los sujetos obligados en las cuentas abiertas en el Banco de la Nación, destinados a asegurar el pago de las deudas tributarias, costas y gastos administrativos del titular de dichas cuentas;

Que el numeral 9.3 del artículo 9º del citado TUO establece las causales por las cuales el Banco de la Nación ingresará como recaudación los montos depositados en las cuentas de detracciones de conformidad con el procedimiento que establezca la SUNAT, cuando respecto del titular de la cuenta se presenten cualquiera de las situaciones ahí descritas;

Que el Decreto Legislativo N.º 1110 modificó el referido numeral 9.3 señalando que la SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá establecer situaciones en los que extornará el monto ingresado por ejecución del procedimiento como recaudación, y los casos en los que se exceptuará del ingreso como recaudación de los montos depositados o se procederá a su ingreso parcial;

Que asimismo dicho decreto legislativo ha incorporado un numeral 9.4 al artículo 9º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 estableciendo que se podrá solicitar el extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación que no hayan sido aplicados contra deuda tributaria, cuando se verifique que el titular de la cuenta se encuentra en alguna de las situaciones descritas en los incisos a), b) o c) del citado numeral o en otras que la SUNAT establezca mediante Resolución de Superintendencia;

Que el inciso d) del numeral 4 del artículo 9º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 señala que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá, otras situaciones, donde el titular de la cuenta de deducciones podrá solicitar el extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación que no hayan sido aplicados contra deuda tributaria;

Que el último párrafo del artículo 9º del TUO del Decreto Legislativo N.º 940 señala que mediante Resolución de Superintendencia la SUNAT establecerá, entre otros aspectos, establecerá los requisitos para que proceda el extorno;

Que a fin de facilitar el extorno de los montos ingresados como recaudación, cuando no exista deuda tributaria determinada por SUNAT o autoliquidada por el titular de la cuenta, es necesario considerar situaciones adicionales de extorno y requisitos de los mismos, respetando el derecho de defensa de los contribuyentes;

En uso de las facultades conferidas por el inciso b) del artículo 13° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940 y normas modificatorias, el artículo 11° del Decreto Legislativo N.° 501 y normas modificatorias, el artículo 5° de la Ley N.° 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT y los incisos q) y u) del artículo 19° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N.° 115-2002-PCM y normas modificatorias;

## **SE RESUELVE**

### **Artículo 1°.- Ámbito de Aplicación**

La presente resolución es aplicable a los sujetos comprendidos en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias de acuerdo a lo dispuesto en las Resoluciones de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, 266-2004/SUNAT, 073-2006/SUNAT y 057-2007/SUNAT.

Para efectos de la presente resolución, entiéndase por Ley al Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 940, aprobado por Decreto Supremo N.° 155-2004-EF y normas modificatorias.

**Artículo 2°.- Situaciones previstas donde el titular de la cuenta podrá solicitar el extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación que no hayan sido aplicados contra deuda**

De acuerdo a lo prescrito en el numeral 4 del artículo 9° del TUO del Decreto Legislativo N.° 940 señala se podrá solicitar el extorno a la cuenta de origen de los montos ingresados como recaudación que no hayan sido aplicados contra deuda tributaria, cuando se verifique que el titular de la cuenta se encuentra en alguna de las siguientes situaciones:

a) Tratándose de personas naturales, cuando hayan solicitado y obtenido la baja de inscripción en el RUC.

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

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

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

Al respecto, el último inciso del precitado artículo señala que la SUNAT establecerá situaciones no prescritas en la normativa vigente; y en cumplimiento de la misma se señala como situación adicional la siguiente:

“Cuando el titular de la cuenta no haya generado ingresos provenientes de la actividad económica principal declarada en el Registro Único del Contribuyentes (RUC) a la fecha de ingreso como recaudación en los últimos seis (06) meses”.

**Artículo 3°.- Del extorno de los importes ingresados como recaudación**

**1. Modifíquese el Requisito General contemplado en el inciso c) del numeral 5.1.1. del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 375-2013/SUNAT por el siguiente texto:**

“Haber presentado las declaraciones juradas a las que estuvo obligado hasta la fecha de:

- a) Presentación de la solicitud en caso que el contribuyente no haya tenido ingresos provenientes de la actividad económica principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC) en la fecha de ingreso como recaudación en los últimos seis (06) meses.
- b) Baja del RUC.
- c) Inicio del proceso de liquidación.
- d) Finalización del contrato de colaboración empresarial”.

**2. Modifíquese el Requisito General contemplado en el inciso d) del numeral 5.1.1. del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 375-2013/SUNAT por el siguiente texto:**

“No tener la condición de No Habido a la fecha de:

- a) Presentación de la solicitud en caso que el contribuyente no haya tenido ingresos provenientes de la actividad económica principal declarada en el Registro Único del Contribuyente (RUC) en la fecha de ingreso como recaudación en los últimos seis (06) meses.
- b) Baja del RUC.
- c) Inicio del proceso de liquidación.
- d) Finalización del contrato de colaboración empresarial”.

**3. Incorpórese el Requisito Específico mediante el inciso d) del numeral 5.1.2. del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 375-2013/SUNAT conforme se señala en el siguiente texto:**

“Tratándose de la situación señalada en el artículo segundo de la presente resolución, SUNAT podrá realizar una fiscalización definitiva de los dos (02) últimos periodos, incluido el periodo en el que presenta la solicitud.

Asimismo, SUNAT deberá notificar el inicio del procedimiento de fiscalización entro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles posteriores a la presentación de la solicitud por parte del titular de la cuenta.

Cabe señalar, que en caso SUNAT no inicie el procedimiento de fiscalización en el plazo establecido, se entenderá como cumplido el presente requisito especial.

Por otro lado, el titular de la cuenta para efectos de que se entienda cumplido el presente requisito, no podrá solicitar prórroga para la presentación de la documentación y/o información que SUNAT requiera en virtud al inicio del procedimiento de fiscalización. Es preciso indicar que el incumplimiento del presente requisito específico no inhibe a que SUNAT prosiga el procedimiento de fiscalización conforme a la normatividad tributaria vigente.

Finalmente, en caso el contribuyente no presente lo solicitado por SUNAT en el primer requerimiento que da inicio al procedimiento de fiscalización, se entenderá como no cumplido el presente requisito específico y por ende el resultado de la presente solicitud denegada.”

## **DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL**

### **Única.- Vigencia**

Lo establecido en la presente resolución entrará en vigencia al día siguiente de su publicación.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiló Regla, Josep (2007). *Positivismo y Postpositivismo: dos paradigmas jurídicos en pocas palabras*. Editorial de la Universidad de Alicante. Área de Filosofía del Derecho. Alicante, España.
- Alva Matteucci, Mario; García Quispe, J.L.; Arévalo Mogollón, J; Torres Tello, F (2009). *Detracciones, Retenciones y Percepciones*. Instituto Pacifico S.A.C. Lima, Perú.
- Alva Matteucci, Mario; García Quispe, J.L.; Gutiérrez Quintana, L; Peña Castillo, J; Bernal Rojas, J.A.; Morillo Jiménez, M; Calle Sánchez, J.L.; Ríos Correa, Flores Gallegos, J.R. (2013). *Manual de Detracciones, Retenciones y Percepciones Aplicación Práctica, Jurisprudencia y Consultas de la Sunat*. Instituto Pacifico S.A.C. Lima, Perú
- Alva Matteucci, Mario (2013). *Manual práctico del Impuesto General a las Ventas*. Instituto Pacifico S.A.C.- Lima - Perú.
- Añón, María José (2002). Valencia, España. *Cuadernos Constitucionales de la cátedra furio Ceriol N° 40*. Universidad de Valencia, España.
- Arancibia Cueva, M. (2012). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Instituto Pacifico S.A.C. Lima, Perú.
- Bechara Llanos, Abraham Zamir (2011). *El juicio de ponderación solución a la colisión de derechos fundamentales en el caso especial de la acción de tutela*. Universidad Libre. Cartagena, Colombia.

- Bizquera, R. (2009). *Metodología de la Investigación Educativa, Segunda Edición*. La muralla S.A. Madrid, España.
- Bernal Pulido, Carlos (2003). *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. CECP. Madrid, España.
- Bunge, M. (1961). La Ciencia. Su método y su filosofía. *Philosophy of Science*, 28(1), 72. [http://doi.org/EB\\_NC\\_BUNG/C](http://doi.org/EB_NC_BUNG/C)
- Bunge, M. (1999). *Las ciencias sociales en discusión*. Editorial Sudamericana. Buenos Aires.
- García Canales, Mariano (1989). *El Problema Constitucional en la Dictadura de Primo de Rivera*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, España.
- Cubides Cárdenas, Jaime Alfonso (2012). *La relación del fenómeno de la Constitucionalización del Derecho con el Derecho Procesal Constitucional*. Bogotá, Colombia
- Durán Rojo, Luis Alberto (2015). *La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario*. Revista Ius Et Veritas, N° 50, Julio 2015 / ISSN 1995-2929. Publicado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, Perú.
- García Yzaguirre, José Victor (2012). *El test de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Adrus Editores. Lima Perú.
- Guastini, Ricardo (2006). *Lezioni di teoria del diritto e dello Stato*. Giappichelli Editore. Turín - Italia.

Häberle, Peter (2004). *Nueve Ensayos Constitucionales y Una Lección Jubilar*. Presentación y Edición a Cargo de Domingo García Belaunde. Editorial Palestra /APDC. Lima, Perú.

Huamaní Cueva, Rosendo (2013). *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores EIRL. Lima, Perú.

Lacruz Berdejo, José Luis. *Elementos de Derecho Civil*. Editorial Dykinson. Zaragoza, España.

Lopera Mesa, Gloria (2006). *Principio de Proporcionalidad y Ley Penal*. CECP. Madrid, España.

Morón Urbina, Juan Carlos (2013). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Gaceta Editores.

Oxfam Internacional (2016). *Justicia tributaria y desigualdad en el Perú*. Perú:

[https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file\\_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf](https://peru.oxfam.org/sites/peru.oxfam.org/files/file_attachments/Justicia%20tributaria%20y%20desigualdad.pdf)

Palmadera Romero D. (2011) *Manual de la Ley general de Sociedades*. Lima, Perú: (2ª edición), Gaceta Jurídica S.A.

Pereira Menaut, Antonio Carlos. (2011). *En Defensa de la Constitución*. Piura, Perú: Universidad de Piura.

Ródenas, Ángeles (2012): *Los intersticios del derecho. indeterminación, validez y positivismo jurídico*. Editorial Marcial Pons. Barcelona, España.

- Rodríguez, Jorge. (1997). *La Derrotabilidad de la Normas Jurídicas*. Madrid, España: Biblioteca Virtual Manuel de Cervantes.
- Romero Antola, María. (2014). *Los Principios del Derecho como Fuente del Derecho*. Revista Derecho Lumen - Universidad Femenina del Sagrado Corazón. Lima - Perú
- Rubio Correa, Marcial (2007). "El sistema Jurídico", Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima - Perú.
- Schmill Ordóñez, Ulises (2009). "Orden Jurídico y Derrotabilidad Normativa, en Interpretación y Razonamiento Jurídico". Colección Filosofía y Teoría del Derecho. Lima, Perú.
- Silva Duarte, Federico (2014). *El Principio de Razonabilidad como límite del Poder Público*. Lima, Perú.
- Spisso, Rodolfo R. (2011). *Derecho Tributario Constitucional*. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.
- Villar Borda, Luis (2007). *Estado de derecho y Estado social de derecho*. Bogotá, Colombia: Revista Derecho del Estado N° 20.
- Villanueva Gutiérrez, Walker (2014), *Tratado del IGV - Regímenes generales y especiales. Doctrina y Jurisprudencia*. Instituto Pacifico S.A.C. Lima, Perú
- Zolezzi Möller, Armando. (1983). *El Impuesto a las Ventas: su evolución en el Perú*. Lima, Perú: IPDT - Instituto Peruano de Derecho Tributario.