



Gestionar: revista de empresa y gobierno

<https://www.revistagestionar.com>

ISSN: 2810-8264 / ISSN-L: 2810-823X

Editada por:

Instituto Universitario de Innovación Ciencia y Tecnología Inudi Perú



VOL. 3 NÚM. 3 (2023)

www.revistagestionar.com



ARTÍCULO ORIGINAL

Vulneración de derechos y principios constitucionales con el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de detracciones

Violation of constitutional rights and principles with the income procedure as collection of the deductions system

Vulneración de direitos e princípios constitucionais com o procedimento de ingresso como recaudación del sistema de detracciones

Li-Giancarlo Medina-Alvarez¹

Universidad Nacional del Altiplano, Puno - Puno, Perú

 <https://orcid.org/0000-0003-0215-0347>
lmedina@unap.edu.pe (correspondencia)

Sandra Ramos-Figueroa

Universidad Nacional del Altiplano, Puno - Puno, Perú

 <https://orcid.org/0000-0002-4869-0771>
ssramos@epg.unap.edu.pe

DOI: <https://doi.org/10.35622/j.rg.2023.03.001>

Recibido: 16/03/2023 Aceptado: 15/06/2023 Publicado: 01/07/2023

PALABRAS CLAVE

causal, derecho,
detracción, recaudación,
principio.

RESUMEN. En el ordenamiento jurídico peruano, a través del Decreto Legislativo n.º 940, se regula el Sistema de Deduciones, que consiste en un descuento que realiza el proveedor del bien o servicio, y dentro de este existe el procedimiento de ingreso como recaudación que implica el traslado del dinero de la cuenta del Banco de la Nación del proveedor a una cuenta de SUNAT; dicho procedimiento presenta irregularidades vinculadas a derechos y principios. El objetivo del artículo fue determinar y analizar si existe una adecuada regulación del procedimiento de ingreso como recaudación vulnerable, y si se garantiza el respeto al principio de no confiscatoriedad y el derecho al debido proceso; para la consecución de los objetivos, se analizó la normativa que regula el sistema de deducciones, las resoluciones emitidas por la administración tributaria, la jurisprudencia administrativa a través de las resoluciones del Tribunal Fiscal, y la doctrina tributaria nacional e internacional. Se realizó una investigación cualitativa, de tipo explicativa, con el método analítico e inductivo; se utilizaron las técnicas de observación documental y análisis de contenido, la primera permitió registrar la información y la segunda para analizarla. Como resultado, se pudo

¹ Magíster en Derecho Administrativo y Gerencia Pública por la Universidad Nacional del Altiplano, Perú.



concluir que no existe una adecuada regulación del procedimiento, y que es posible aplicar el principio de no confiscatoriedad, generando una afectación a la propiedad de la cuenta, limitando su libre disponibilidad; asimismo, es un procedimiento muy célere que vulnera el debido proceso.

KEYWORDS

causal, right, detraction, collection, principle.

ABSTRACT. In the Peruvian legal system, through Legislative Decree no. the transfer of money from the supplier's Banco de la Nación account to a SUNAT account; Said procedure presents irregularities related to rights and principles. The objective of the article was to determine and analyze if there is an adequate regulation of the entry procedure as vulnerary collection, and if respect for the principle of non-confiscation and the right to due process is guaranteed; In order to achieve the objectives, the regulations that regulate the deduction system, the resolutions issued by the tax administration, the administrative jurisprudence through the resolutions of the Tax Court, and the national and international tax doctrine were analyzed. The approach was qualitative, of an explanatory type, was carried out with the analytical and inductive method; Documentary observation and content analysis techniques were used, the first one allowed to record the information and the second one to analyze it. As a result, it was possible to conclude that there is no adequate regulation of the procedure, and that it is possible to apply the principle of non-confiscation, generating an affectation to the ownership of the account, limiting its free availability; Likewise, it is a very fast procedure that violates due process.

PALAVRAS-CHAVE

causal, direito, detração, cobrança, princípio.

RESUMO. No ordenamento jurídico peruano, por meio do Decreto Legislativo nº, a transferência de dinheiro da conta do fornecedor no Banco de la Nación para uma conta SUNAT; referido procedimento apresenta irregularidades relacionadas a direitos e princípios. O artigo teve como objetivo apurar e analisar se há regulamentação adequada do procedimento de ingresso como cobrança vulnerária, e se está garantido o respeito ao princípio de não confisco e o direito ao devido processo legal; para atingir os objetivos, foram analisados os regulamentos que regulam o sistema de deduções, as resoluções emitidas pela administração tributária, a jurisprudência administrativa através das resoluções do Tribunal Fiscal, e a doutrina tributária nacional e internacional. Realizou-se uma pesquisa qualitativa, de tipo explicativo, com método analítico e indutivo; foram utilizadas as técnicas de observação documental e análise de conteúdo, a primeira permitiu o registo da informação e a segunda a sua análise. Como resultado, foi possível concluir que não há regulamentação adequada do procedimento, sendo possível a aplicação do princípio do não confisco, gerando afetação à titularidade da conta, limitando sua livre disponibilização; Da mesma forma, é um procedimento muito rápido que viola o devido processo legal.

1. INTRODUCCIÓN

El derecho tributario se encarga de cómo los estados obtienen de forma legítima, dinero de los particulares para financiar la actividad pública; la regulación de dicha área se realiza a través de la potestad tributaria (Sevillano, 2014); para Bravo (2015) esa potestad habilita al Estado para que emita normas tributarias para que se apliquen en el ordenamiento jurídico. Respecto a ello, se debe evitar que el poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía de las empresas, las familias y de la sociedad (Robles, 2008); por ello, en la legislación peruana, específicamente en el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, se ha plasmado cuatro principios constitucionales que informan la creación de normas tributarias (Prieto, 2013),

Dichos principios, vienen a ser disposiciones de carácter axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo (Bravo, 2015); estos son la reserva de la ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad. Del referido artículo, se considera que su aplicación es dirigida al tributo, que viene constituir la prestación pecuniaria obligatoria establecida por Ley y derivada de la realización de un supuesto de hecho, cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado (Huamani, 2015).

Sin embargo, cuando se menciona la palabra “tributo”, no está solamente vinculado a que nazca producto de un hecho imponible, sino va más allá, pues abarca a cualquier obligación legal que tiene implicancia tributaria (Villanueva, 2014); por ello, para que se configure una obligación de carácter tributario, no basta que se trate de una relación jurídica obligatoria legal, si no será necesario y vital que la prestación califique como un tributo (Hernandez, 2006); nuestra regulación actual, toma la división tripartita del tributo: impuesto, contribución y tasa, dentro de estos, el principal tributo es el impuesto que es exigido por la realización de actividades, negocios o actos que revelar capacidad contributiva, y el pago no guarda relación con una actividad estatal (Sevillano, 2014).

Un tributo importante en el Perú es el Impuesto General a las Ventas (IGV) y grava la venta bienes muebles, la prestación o utilización de servicios, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles y la importación de bienes SUNAT (2018); el carácter indirecto de dicho impuesto generó la creación de los sistemas administrativos, y uno de ellos es el sistema de pago de obligaciones tributarias con el gobierno central – SPOT, conocido como Sistema de Detracciones, creado a través del Decreto Legislativo N° 940.

El vocablo detracción proviene del verbo detraer que significa “Restar; sus-traer, apartar o desviar”, y consiste en un descuento del adquirente de un bien o el usuario de un servicio, para posteriormente efectuar el depósito en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor o prestador del servicio que será destinado al pago de sus tributos (Alva, 2016); el sistema de detracciones señala la obligatoriedad que tiene el comprador o prestador de depositar un porcentaje en la cuenta del proveedor (Bravo, 2013); dada la regulación actual el sistema se caracteriza por ser bastante irregular, pues ha tenido muchas críticas por su implementación, debido a que ha pasado de un sistema que combate la evasión tributaria a uno meramente recaudador, prueba de ello es que, ha sufrido cerca de 90 modificaciones.

Dentro de este sistema, existen dos (02) procedimientos: liberación de fondos de detracción, y el procedimiento de ingreso como recaudación. Sobre este último, Terrel (2015) señala que la SUNAT tiene la facultad de “ingresar como recaudación” los montos depositados en las cuentas de detracciones transfiriéndolos a sus propias cuentas para que los administre, desde luego, esta situación implica la pérdida absoluta de maniobra por parte de los contribuyentes del dinero previamente detraído por sus clientes: para que ello suceda, el contribuyente debe cometer alguna causal que el ordenamiento jurídico peruano haya establecido.

Así, cuando el titular de la cuenta incurra en algún supuesto, que se encuentra establecido en el numeral 9.3 del artículo 9° del Decreto Legislativo N° 940 (Información no consistente, tener el domicilio fiscal no habido, no comparecer ante la administración tributaria o comparecer fuera de plazo, o incurrir en infracciones específicas) conllevará a que dichos ingresos sean imputados de oficio por la administración a sus deudas tributarias, surgidas antes o después de efectuado el depósito (Figueroa, 2010).

Dada la definición del procedimiento, este despojo claramente atenta contra el principio de no confiscatoriedad, al constituir el dinero un bien que le pertenece al titular de la cuenta, y éste debe decidir a qué tipo de tributos destinar el pago y de haber un saldo, solicitar la liberación; sin embargo con el procedimiento se pierde todo del derecho de propiedad, y existe una confiscación del dinero por parte de la administración tributaria (Sevillano, 2014), en la que no se establece la devolución de los fondos a pesar de tener bastantes créditos tributarios (Bravo, 2013); pero dada la regulación, no puede haber tributación sin un reconocimiento del derecho de propiedad (Naveira, 1996), ya que el cumplimiento mismo de la obligación tributaria hace que el contribuyente se desprenda de su propiedad (Velásquez & Vargas, 1997).

Para que exista un adecuado procedimiento de ingreso como recaudación, se debe respetar el debido proceso como garantía de un proceso justo, pues éste es un derecho complejo, cuyo contenido se encuentra conformado a su vez por otros derechos (Guzman, 2001); así, cuando se hace referencia a debido proceso, tienen un potencial más complejo que apunta a generar un adecuada administración de justicia (Sosa, 2010); por ello, no obstante que el procedimiento de ingreso como recaudación confisca parte de nuestro dinero, cabe preguntar ¿Cómo es que se realiza el mismo?; así, es necesario resaltar que estamos ante un procedimiento sumarisimo a nivel administrativo, pues lo único que se hace es emitir una comunicación vía al buzón electrónico al contribuyente, donde se indica la posible causal cometida y se otorga 10 días para la subsanación, y de no hacerlo se emite un resolución que ordena el ingreso como recaudación (SUNAT, 2017).

Esta regulación ocasiona que se vulnere el principio al debido proceso, pues la notificación no es realizada en el domicilio fiscal del contribuyente, la comunicación y resolución solo indican la causal cometida y no hacen referencia a una motivación o detalle de la inconsistencia, y al considerar que la vía procedimental aplicable debe ser por la Ley del Procedimiento Administrativo General y no el Código Tributario, es la misma Administración como autoridad competente la que emitirá pronunciamiento en caso de controversia, lo cual limita el derecho de defensa, ya que es imposible recurrir al Tribunal Fiscal.

Se pudo encontrar antecedentes ligados al tema; así, León (2017) concluyó que la confiscatoriedad es una imposición excesiva, que puede vulnerar el derecho a la propiedad; también se considera como una medida de recaudación administrativa, que atenta contra el principio de no confiscatoriedad ya que no se puede disponer libremente de los fondos (Castro, 2013); por otro lado, Sanchez (2014) considera que el contribuyente está impedido de cometer errores más formales que sustanciales, ya que le generaría una multa y paralelamente el ingreso como recaudación, afectando así el *nen bis in idem*, asimismo concluyo que trasgrede la propiedad y el principio de no confiscatoriedad, en mayor medida cuando no se tiene deudas pendientes.

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

En ese sentido el objetivo de la presente investigación fue analizar si existe una adecuada regulación del procedimiento de ingreso como recaudación vulneraria, y si se garantiza el respeto al principio de no confiscatoriedad y el derecho al debido proceso.

2. MÉTODO

La investigación se realizó en la ciudad de Puno, sin embargo, la doctrina, jurisprudencia y normatividad corresponde al ámbito nacional (Perú). Para el acceso a la información, se realizó la revisión documental y análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) correspondientes a los periodos 2015 a 2019, siendo un total de 144 RTF donde se emitió pronunciamientos vinculados al ingreso como recaudación; para efectos de seleccionar la jurisprudencia a revisar, se consideró a criterio del investigador, seleccionar el 50% de cada año, revisándose un total de 72 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, bajo el siguiente orden: 81 del año 2015, 21 del año 2016, 10 del año 2017, y 00 del año 2018 y 2019, debido a que no se registran resoluciones en dichos periodos. Asimismo, se tomó a consideración revisar 08 resoluciones, que provienen de la publicación que realiza el Tribunal Fiscal como jurisprudencia relevante.

En cuanto al método, se utilizó el *analítico* para descomponer el estudio de las causales del ingreso como recaudación, el principio de no confiscatoriedad y el derecho al debido proceso, e *inductivo* a través de un estudio particular para llegar a proposiciones generales; se realizó un tipo de investigación *explicativa*, pues se profundizó el estudio de la problemática. El diseño de la investigación es de tipo *cualitativo*, debido a que se realizó una recolección de datos sin medición numérica con la finalidad de generar una adecuada interpretación (Hernández *et al.*, 2006), y se realizó un tipo de *investigación jurídica empírica* (jurídica social), dado que este tipo de investigación abordó su estudio no solo desde la perspectiva del dogma (norma), sino también desde el lado sociológico jurídico (Pineda, 2008).

3. RESULTADOS Y DISCUSIONES

Determinar la aplicación del principio de no confiscatoriedad al procedimiento de ingreso como recaudación del Sistema de Detracciones.

Respecto a este objetivo, en el ordenamiento jurídico se tiene una serie de normas que regulan las actividades tributarias, pero la existencia de tales implica que siempre deben estar orientadas al respeto de derechos y principios de los contribuyentes, pues de lo contrario no estaríamos ante un sistema racional o justo (Sainz, 1987), sino por el contrario ante un sistema arbitrario e irregular. Por ello, la Constitución Política del Perú en su Art. 74 señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio, y de ahí se desprende el principio de no confiscatoriedad, que está ligado única y exclusivamente al tributo; sin embargo, ello no necesariamente resulta ser así, ya que la aplicación debe considerarse a toda obligación de carácter legal que deriva del poder tributario (Villanueva, 2014).

Así, la detracción al ser una obligación formal que implica el depósito de dinero en una cuenta corriente que se encuentra a nombre del proveedor y será destinado al pago de tributos (Alva, 2016), no genera una exclusión absoluta de aplicación sobre lo señalado por la Constitución. El principio mismo tiene una íntima conexión con el derecho a la propiedad, ya que los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen tal derecho (Velásquez & Vargas, 1997), pero, no necesariamente tal principio estará siendo afectado cuando nos estemos refiriendo algún tributo, consideramos que la aplicación del tal principio no debe ser cerrada, sino dar cobertura a su aplicación para obligaciones sustanciales y formales.

Añadimos dicha afirmación considerando la vinculación que tiene el principio de no confiscatoriedad con el derecho a la propiedad, pues no podrá haber una tributación sin el reconocimiento de tal derecho (Naveira, 1996), pero esto no implica que solo a través del tributo se vulnere la propiedad, pues también podrá realizarse a través de la detracción e incluso del procedimiento de ingreso como recaudación, precisamente por el carácter tributario que tienen y la vinculación con el Impuesto General a las Ventas; así, a pesar que se señale que para que se configure una obligación de carácter tributario, será necesario y vital que la prestación califique como un tributo (Hernandez, 2006), no cerrará la posibilidad para que tal principio esté ligado a una obligación legal formal.

Por ello, justamente Villanueva (2014) señala, no refiriéndose al sistema de detracciones sino solo a la potestad tributaria, que esa referencia al “tributo” aplica a toda obligación de carácter legal que deriva del ejercicio de la potestad tributaria.

Ahora, si lo regulado en el Art. 74 de la Constitución tiene mayor amplitud, ¿Cuál será la razón por la que debería aplicarse al procedimiento de ingreso como recaudación?, la respuesta se encuentra en el principio de

no confiscatoriedad y la vinculación con el derecho a la propiedad, ya que el procedimiento implica la pérdida absoluta de maniobra por parte de los contribuyentes del dinero previamente detruido por sus clientes (Terrel, 2015) y por su puesto existe una confiscación del dinero por parte de la administración tributaria (Sevillano, 2014). Entonces, a la detracción y por tanto al procedimiento si le es aplicable el principio de no confiscatoriedad a pesar de no ser un tributo.

Analizar si en el procedimiento de ingreso como recaudación del sistema de detracciones se garantiza el respeto al principio de no confiscatoriedad y derecho al debido proceso

Respecto a este objetivo, la vulneración al *principio de no confiscatoriedad* implica a la afectación del patrimonio a través de regulaciones tributarias; bajo esta descripción, lo que genera el procedimiento de ingreso como recaudación es que los montos recaudados sean destinados a pagar las deudas tributarias, es decir se obliga a utilizar un fondo que le pertenece al proveedor o prestador del servicio solo para fines tributarios, vulnerando el derecho de propiedad al generar la inmovilización de la cuenta, pues constituye una imposición excesiva (León, 2017).

A través de la resolución de superintendencia N° 375-2013/SUNAT se ha tratado de establecer algunas excepciones para flexibilizar los montos ingresados como recaudación, sin embargo la flexibilización del procedimiento no implica que no se vulnere el principio de no confiscatoriedad, pues de todas maneras se efectúa el mismo, ya sea por un monto mayor o menor, la vulneración existirá; por ello, si el procedimiento genera una confiscación total de los montos, estamos ante un aseguramiento del pago de la deuda tributaria, y a pesar que no existan deudas pendientes frente a la administración, los fondos continúan inmovilizados; ante ello, los mismos deberían devolverse (Bravo, 2013), pero en la regulación actual nada de eso se practica, sino que además se impide el ejercicio de los atributos del derecho de propiedad, como el uso y disfrute (Villanueva, 2009).

Por ello, indudablemente con el procedimiento de ingreso como recaudación no se garantiza el respeto al principio de no confiscatoriedad, incluso a pesar que exista una norma que haya flexibilizado su aplicación, pues el contribuyente esta impedido de cometer errores más formales que sustanciales (Sanchez, 2014), que terminan ocasionando una mayor carga impositiva.

Por otro lado, respecto al *debido proceso* como garantía de un proceso justo (Guzman, 2001), la confiscación se realiza a través de un procedimiento, que se encuentra regulado en la Resolución de Superintendencia N.º 184 -2017/SUNAT, y viene a ser en la actualidad un procedimiento de naturaleza administrativa mas no tributaria; siendo ello así, se rige por la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley n.º 27444, y en dicha Ley, se regula el debido procedimiento, por lo que esta garantía si debe aplicarse el procedimiento de ingreso como recaudación, pero consideramos que la aplicación debería regularse por el Código Tributario, ya que una administración real de la justicia (Sosa, 2010), se daría con la participación del Tribunal Fiscal, por ejemplo.

Del estudio realizado, se pudo verificar que el procedimiento de ingreso como recaudación vulnera algunas garantías del debido proceso que se describen en la tabla 1:

Tabla 1

Vulneración al debido proceso

Nº	Descripción	Garantía
1	Sobre la notificación de la comunicación y resolución.	Derecho Notificación
2	La impugnación aplicable al procedimiento	Derecho de impugnación
3	La motivación de la comunicación y resolución	Debida Motivación
4	El ejercicio de defensa del contribuyente	Derecho de Defensa
5	La presunción de licitud del ingreso como recaudación	Presunción de Inocencia
6	Doble sanción	Nen Bis In Idem

Nota. Elaborado a partir del análisis del Decreto Legislativo n.º 940.

La *notificación*, en la práctica es realizada a través del buzón electrónico, siendo esta la primera restricción, ya que no se notifica al domicilio fiscal, cuando debería ser a través de lo regulado en el Art. 20 de la Ley N° 27444, que establece un orden de prelación, siendo primero el domicilio fiscal, y podrá ser otro siempre que pueda probarse fehacientemente el acuse de recibo, hecho que no ocurre, pues solo basta el depósito en el buzón para considerar que se tomó conocimiento.

La *impugnación*, bajo la regulación actual se da a través de la reconsideración y apelación, siendo la administración tributaria quien resuelve las mismas. Sin embargo, la detracción al ser una obligación formal con vinculación tributaria, debería regirse por el Código Tributario, y podría aplicarse la reclamación y apelación, y en este último quien resolvería sería un tercero imparcial: el Tribunal Fiscal.

Sobre la *motivación* constituye una exigencia ineludible para la emisión de todo acto administrativo, de lo que la comunicación y resolución adolecen, pues ambos tienen la misma descripción, es más una invitación para que el contribuyente descubra cual podría ser el error que cometió en relación a la causal que le atribuyen.

Respecto al *derecho de defensa*, la resolución que regula el procedimiento, señala que con la sola detección o verificación de la administración tributaria se ingresará como recaudación los fondos, aun cuando no se hubiera emitido una resolución; esta descripción legal, vulnera abiertamente este derecho. La *presunción de licitud* también se ve afectada, pues se traslada la carga de la prueba al contribuyente y este debe demostrar que no incurrió en una causal.

Finalmente, el *Nen Bis In Idem* toma presencia, pues se sanciona al contribuyente dos veces con un mismo hecho, por un lado, sufre el ingreso como recaudación y por otro se le sanciona la comisión de infracciones.

Analizar la existencia de una regulación adecuada del Procedimiento de Ingreso Como Recaudación del Sistema de Detracciones en base a las causales que se señala (declaraciones con información no consistente, condición de no habido, no comparecer o comparecer fuera de plazo, e incurrir en infracciones).

El desarrollo de este objetivo se basó en el estudio de las causales que genera el procedimiento de ingreso como recaudación y se complementa con las resoluciones del Tribunal Fiscal. Sobre la *Información no consistente*, se incurre en esta causal cuando se realiza una comparación entre los montos que efectivamente fueron declarados en un determinado periodo, y una proyección de ingresos en base a los depósitos que fueron realizados, habrá una inconsistencia cuando la proyección de las detracciones de un periodo sea mayor a los montos efectivamente declarados, pues se presumiría que estaría omitiendo en declarar ingresos. Este problema,

se da debido a errores al momento efectuar el depósito, pero quien efectúa principalmente es el Adquirente, y quien sufre la recaudación es el Proveedor como titular de la cuenta, es decir que éste es sancionado por un hecho que no realizó.

Sobre el *Domicilio fiscal "no habido"*, la condición también tiene irregularidades, pues es producto de la notificación al domicilio fiscal, pero la Administración Tributaria la realiza a través de terceras empresas "services", de quienes recurrentemente se presentan quejas por no realizar la notificación o no ubicar el domicilio; a ello se agrega que cuando inicia el procedimiento, no se señala cuando se incurrió en tal condición.

De la *No comparecencia ante la administración tributaria*, la causal constituye una infracción regulada en Numeral 7 del Artículo 177° del Código Tributario, dicha infracción genera una sanción pecuniaria, pero además de ello implica soportar el ingreso como recaudación.

El Incurrir en infracciones es la última causal donde también se establece la comisión de Infracciones, que se encuentran reguladas en el Código Tributario, 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°; de la misma forma, dichas infracciones generan sanción, pero además de ello implica soportar el ingreso como recaudación.

Tabla 2

Infracciones tributarias

Infracción	Descripción
Artículo 174,1	No emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a estos, distintos a la guía de remisión.
Artículo 175,1	Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos
Artículo 176,1	No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.
Artículo 177,1	No exhibir los libros, registros, u otros documentos que ésta solicite.
Artículo 178,1	No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Nota. Elaborado a partir de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Finalmente, para corroborar la investigación se tomó a consideración la verificación de jurisprudencia del Tribunal Fiscal buscando complementar el estudio. Así, se consultó las resoluciones correspondientes a los 05 (cinco) últimos años: 2015, 2016, 2017, 2018, y 2019, dando un total de 144 resoluciones, de las cuales se

determinó a criterio del investigador estudiar el 50% de las mismas: 41 RTF del 2015, 21 RFT del 2016, 10 RTF del 2017, 00 del 2018 y 2019 por no haber ningún pronunciamiento. Se revisaron un total de 72 RTF, las mismas que fueron escogidas de manera aleatoria, de las cuales 26 corresponden a quejas y 46 a apelaciones.

Del total de RTF estudiadas, 53 de ellas que representa el 73.61% hacen referencia a una causal regulada y 19 de las RTF que representan el 26.39% se discuten otros asuntos, que no son propios de las causales, pero si tratan sobre detracciones o ingreso como recaudación. La causal que genera mayor inicio del ingreso como recaudación es el inciso d) del Art. 9.3 de La Ley referido a la comisión de infracciones reguladas en el Código Tributario, pues de un total de 53 RFT, 50 son por dicha causal, que representa un 69.44%: del Art. 175, Num. 1 un total de 1, que representa el 1.39%, del Art. 176, Num. 1 un total de 1, que representa el 1.39% del Art. 177, Num. 1 un total de 37, que representa el 51.39% del Art. 178, Num. 1 un total de 11, que representa el 15.28%.

De esta información, verificamos que la infracción por no exhibir libros y/ registros u otros documentos, es la infracción que más utiliza la administración tributaria como causal para iniciar el procedimiento de ingreso como recaudación, seguida por la infracción por datos falsos. Ahora, tal como lo hemos indicado, dicha causal ya constituye una sanción pues la comisión de la misma implica la sanción a través de una multa pecuniaria, pero además de eso, se le debe agregar el ingreso como recaudación de los fondos depositados.

Tabla 3

Causales identificadas

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

Nota. Elaborado a partir de las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas.

En relación al debido proceso, se identificó que existe controversia respecto de cinco garantías relacionadas: el *Nen Bis In Idem*, la autoridad competente (impugnación), la debida motivación, el derecho de defensa, y la notificación. El *Nen Bis In Idem* se identificó en 47 RTF, que representa el 61.04 % del total; esto implica que el contribuyente además de tener que cumplir con el pago de la infracción cometida, debe soportar el inicio del ingreso como recaudación y ver confiscado los fondos de la cuenta de detracciones; en relación a la autoridad competente (impugnación), se tiene 21 RTF, que representa el 27.27%, de este grupo de resoluciones, el Tribunal Fiscal se inhibe de emitir pronunciamiento por no ser de su competencia, dejando a la administración tributaria para que sea la única que pueda resolver estas materias en todas las instancias administrativas.

La motivación, el derecho de defensa y la notificación representan el 3.9%, 2.6% y 5.19% respectivamente, no obstante que el porcentaje de implicancia no es elevado, no debemos dejar de lado estas garantías, pues también

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

Tabla 4

Implicancia con las garantías del debido proceso

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

Nota. Elaborado a partir de las resoluciones del Tribunal Fiscal revisadas.

Finalmente, lo más resaltante es la doble sanción que se aplica al contribuyente, pues por un lado incurre en una infracción del Código Tributario, y por esa misma sanción se inicia el ingreso como recaudación; también la inhibición que realiza el Tribunal Fiscal, ello muestra un desconocimiento de la vía procedimental o considerarlo idóneo para pronunciarse sobre estos temas.

4. CONCLUSIONES

De la investigación realizada se puede concluir que el principio de no confiscatoriedad es aplicable al procedimiento de ingreso como recaudación, encuentra su regulación en Art 74 de la Constitución Política del Perú, su aplicación no debe restringir en esencia al tributo, sino ampliar a la detracción y al procedimiento de ingreso como recaudación. Así, con el procedimiento se vulnera el principio de no confiscatoriedad al afectar el derecho a la propiedad de los fondos de la cuenta de detracciones, al inmovilizar su uso y destinarlo únicamente al pago de deudas tributarias; también vulnera el debido proceso, pues la notificación no se realiza al domicilio

fiscal, sino al buzón electrónico y no se genera una confirmación de la recepción, no se puede ejercer un adecuado derecho de defensa si no se toma conocimiento de los actos, no se establece una adecuada motivación, la regulación actual genera que la administración tributaria resuelva los recursos impugnatorios cuando debería ser el Tribunal Fiscal por ser un tema de implicancia tributaria, se vulnera el *ne bis in idem* al existir una doble sanción, la multa por la infracción cometida y la recaudación de los fondos a través de un mismo hecho y fundamente al mismo contribuyente. Asimismo, existe una inadecuada regulación del procedimiento debido a que las causales tienen defectos en su aplicación; la información no consistente puede ser causada por quien no efectuó el depósito, solo basta la detección para proceder con el ingreso como recaudación, la condición de no habido se genera por defectos en la notificación, y se establece como causal infracciones tributarias para un procedimiento que actualmente no se encuentra regulado bajo el código tributario.

Conflicto de intereses / Competing interests:

Los autores declaran que no incurrir en conflictos de intereses.

Rol de los autores / Authors Roles:

Li-Giancarlo Medina-Alvarez: Conceptualización, análisis formal, investigación, metodología, administración del proyecto, recursos, software, supervisión, validación, visualización, escritura -preparación del borrador original, escritura -revisar & edición.

Sandra Ramos-Figueroa: Conceptualización, análisis formal, investigación, metodología, validación, visualización, escritura -preparación del borrador original, escritura -revisar & edición.

Fuentes de financiamiento / Funding:

Los autores declaran que no recibieron un fondo específico para esta investigación.

Aspectos éticos / legales; Ethics / legals:

Los autores declaran no haber incurrido en aspectos antiéticos, ni haber omitido aspectos legales en la realización de la investigación.

REFERENCIAS

- Alva, M. (2016). *Tratamiento Tributario de la Empresas Constructoras e Inmobiliarias*. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Bravo, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- Ccapa, A. y Ccapa H. (2017). *Análisis de las inconsistencias que generan el ingreso como recaudación del sistema de detracciones aplicada a la Empresa BD Group S.A.* [Tesis de Licenciatura]. Universidad Tecnológica del Perú.
- Castro, P. (2013). *El sistema de detracciones del IGV y su impacto en la liquidez de la empresa de transportes de carga pesada Factoría Comercial y Transportes S.A.C. de Trujillo*. [Tesis de Licenciatura]. Universidad Privada Antenor Orrego.

- Figueroa, R. S. (2010). *¿Qué hacer cuando es ingresado como recaudación los montos depositados en la cuenta de detracciones?* Actualidad Empresarial I-19. Lima, Perú: Instituto Pacífico.
- Guzman, C. (2001). *El Debido Proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y doctrina peruana*. Lima, Perú: Ius Et Veritas.
- Hernández, L. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Perú: Vectigalia.
- Hernandez, R., & Fernandez, C. B. (2006). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México, México: Mc Graw Hill.
- Huamani, R. (2015). *Código Tributario Comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores.
- León, P. (2017). *Análisis de los principios de progresividad y no confiscatoriedad en el régimen de anticipo de impuesto a la renta*. [Tesis de Licenciatura]. Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Naveira, G. (1996). *El Principio de No Confiscatoriedad*. Madrid, España: Mc Graw Hill.
- Pineda, J. A. (2008). *Investigación Jurídica*. Puno; Perú: Pacifico.
- Presidencia de la República. (2004). *TUO del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central*. (Decreto Supremo N° 155-2004-EF). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Presidencia de la República. (2019). *Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General* (Decreto Supremo N° 004-2019-JUS). Lima. Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Prieto, L. (2013). *Sobre principios y normas: Problemas del razonamiento jurídico*. Lima, Perú: Palestra.
- Robles, C. (2008). *Los Principios Constitucionales Tributarios*. Recuperado el 01 de marzo de 2019. <https://cutt.ly/JwylEsH6>
- Sanchez, J. (2014). *El sistema de del IGV y los principios constitucionales*. [Tesis de Maestría]. Universidad Nacional del Callao.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.
- Sosa, J. M. (2010). *El Debido Proceso: Estudio sobre derechos y garantías procesales*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- SUNAT. (2018). *Impuesto General a las Ventas - IGV*. Lima, Perú: Instituto Aduanero Tributario.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2004). *Normas para la aplicación del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central*. (Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). *Supuestos de Excepción y Flexibilización de los Ingresos Como Recaudación que contempla el sistema de pago de obligaciones*

- tributarias, requisitos y procedimiento para solicitar el extorno.* (Resolución de Superintendencia N° 375-2013/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2017). *Procedimiento de Ingreso Como Recaudación de los fondos depositados en la cuenta de detracciones.* (Resolución de Superintendencia N° 184 -2017/SUNAT). Lima, Perú: Diario Oficial El Peruano.
- Terrel, J. (2015). *Nunca hubo una muerte tan anunciada: De la intangibilidad e inembargabilidad de mis fondos.* Recuperado el 02 de mayo de 2019. <https://cutt.ly/YwyW1yM>.
- Velásquez, J., & Vargas Cancino, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano* (Primera ed.). Lima, Perú: Grijley.
- Villanueva, W. (2009). *Estudio del Impuesto al valor agregado en el Perú.* Lima, Perú: Tax Editor.
- Villanueva, W. (2014). *Tratado del IGV Regímenes General y Especiales.* Lima, Perú: Pacifico Editores.

