
Hoy por mí, mañana por ti... pero siempre que cumplas requisitos

Acerca de los Regímenes Alternativos para Ampliar la Base Tributaria

Daniel Arana Yances¹

*Abogado senior de la División de Servicios Tributarios y Legales de PriceWaterhouseCoopers
Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Piura*

Introducción

Durante los últimos tres años hemos venido observando las medidas tributarias que la SUNAT ha venido practicando con la finalidad de combatir la informalidad que se ha venido registrando en diversos sectores económicos respecto de la recaudación del IGV. Dichas medidas han sido implementadas con la finalidad de asegurar que por lo menos una porción del impuesto que gravó la operación ingrese a las arcas fiscales, habida cuenta del gran número de proveedores que al percibir el impuesto de sus clientes no lo entregaban mensualmente al fisco.

Efectivamente, al no declarar el comerciante el IGV trasladado al adquirente en sus operaciones gravadas, se pierde el impuesto generado en tal operación desde la primera etapa de la cadena de comercialización, lo que importa un severo deterioro en la recaudación del IGV, si tenemos en cuenta que tal práctica es común entre cientos de miles de comerciantes a nivel nacional. Por ello, teniendo en consideración que el fin principal de todo sistema tributario es salvaguardar la recaudación, en nuestro medio se han implementado tres regímenes alternativos respecto del IGV, a fin de cubrir las brechas utilizadas por los comerciantes informales para beneficiarse con el impuesto percibido y conseguir además ampliar la base del tributo.

El presente trabajo tiene por objetivo poner de manifiesto, tanto los rasgos más peculiares de estos regímenes como el efecto que ellos tienen sobre la economía de cada uno de los contribuyentes por ellos incididos; situaciones particulares que, en no pocos casos, pueden llegar hasta el extremo de la inconstitucionalidad, por conculcar principios y derechos fundamentales de los agentes económicos involucrados, en aras de la recaudación.

Régimen de Retenciones

Para muchos este régimen fue el primero en su tipo en implementarse en el Perú, tomando el modelo argentino impuesto en su país por el economista Carlos Silvani. Sin embargo, en realidad fue el segundo en crearse, pues el régimen de detracciones o SPOT ya existía desde mediados de los noventa, siendo este último en sus inicios aplicable básicamente a determinados productos como el azúcar, la madera y el alcohol.

Es así que mediante Resolución de Superintendencia N° 037-2002/SUNAT² se crea el Régimen de Retenciones del IGV, un sistema mediante el cual el adquirente o usuario retiene el 6% del precio de venta - el monto total que queda obligado a pagar el adquirente, incluyendo impuestos - definiéndose además tanto el ámbito de aplicación de dicho sistema como los sujetos que actuarían como agentes retenedores para los efectos correspondientes.

A manera de evitar que los contribuyentes a los que se les haya retenido, sufran un perjuicio de orden financiero, se estableció un procedimiento que les permitía a estos sujetos conseguir la devolución de los importes retenidos y que no hubieran sido materia de aplicación contra su impuesto bruto³ a pagar del mes, **pero siempre que cumplieran con los requisitos establecidos por la SUNAT**, entre los que figuraba inicialmente mantener dicho saldo retenido por un período mínimo de seis (6) meses, reduciéndose posteriormente este término a tres (3) meses⁴ en vista de la constante presión efectuada por diversos gremios comerciales.

En efecto, la razón de tal reducción iba en el sentido que dichos contribuyentes al mantener un saldo a favor⁵ considerable todos los meses, no podían entonces

1 A Karina Farfán, destinataria de mis mejores sentimientos, cuyo amor y cariño dan sentido a mis anhelos y esfuerzos.

2 Publicada el 19 de abril de 2002.

3 Es la sumatoria de los montos resultantes de aplicar la tasa del 19% a cada una de las operaciones gravadas del mes.

4 Modificación introducida por la R. de Superintendencia N° 61-2005/SUNAT, vigente desde el 1 de abril de 2005.

5 Cuando en un mes determinado el crédito fiscal es mayor que el monto del Impuesto Bruto, este constituye saldo a favor del sujeto del impuesto. Este saldo se aplica como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.



deducir nunca del impuesto bruto las retenciones efectuadas, por lo que debían esperar el plazo antes indicado para solicitar la devolución correspondiente. No obstante lo anterior, dicha situación no era tan pacífica, pues al solicitar dicha devolución por parte de la Administración Tributaria, ésta los fiscalizaba, llegando no sólo a devolverles un monto mucho menor que el que pedían, sino además acotándolos por una serie de observaciones encontradas durante dicho proceso de fiscalización, pudiendo pasar en ciertos casos de ser acreedores a ser deudores y resultando así la solicitud de devolución un procedimiento realmente riesgoso y oneroso.

Adicionalmente a la situación planteada, existe otra situación de controversia respecto de la aplicación del régimen, y tal situación ocurre, por ejemplo, cuando la norma correspondiente indica que se exceptúa de la obligación de retener cuando el pago efectuado es igual o inferior a setecientos nuevos soles (S/. 700) y el monto de los comprobantes involucrados no supera dicho importe. Muchas empresas al verse en la situación en que le pagan en una misma fecha a un mismo proveedor diversas facturas por servicios distintos en diferentes oportunidades, optan por aplicar retenciones sobre cada una de las facturas, pese a que algunas no superan el importe mínimo señalado en la norma, aplicando en forma literal la norma, aduciendo que retienen porque en conjunto el monto total que pagaron al proveedor superaba los S/. 700. Cabe indicar que no compartimos esta posición, por cuanto la finalidad de la norma no es sino evitar que el proveedor fraccione sus facturas de manera tal que logre eludir la retención que le corresponde, por lo que al abonarse a un mismo proveedor diversos montos por conceptos que involucran prestaciones diferentes en oportunidades distintas, debería tratarse dichos importes pagados en forma separada, aplicando la retención sólo en aquellos casos en los que el pago de una prestación supere el límite indicado, por tratarse de operaciones independientes.

Adicionalmente a ello, se suma la situación en la que la norma no deja sin efecto el sistema en aquellos casos en los que para un mismo contribuyente concurren las aplicaciones tanto del régimen de percepciones – que trataremos en líneas posteriores – como el régimen de retenciones. En efecto, supongamos el caso de aquellos contribuyentes que son importadores y comercializan con grandes empresas del sector manufacturero, que resultan ser agentes de retención designados por la SUNAT. Al efectuar la importación de sus mercaderías, este comerciante tendrá que pagar la percepción

correspondiente en aduanas, ascendente al 2% en el mejor de los casos, y posteriormente al vender dicho producto sufrirá además la retención del 6% por su cliente que es agente retenedor, debiendo buscar elevar su margen de operación al 22% o 25% aproximadamente, lo cual para una empresa nacional es un escenario difícilmente alcanzable.

Por otro lado, es importante resaltar que, atendiendo a que este régimen tiene por finalidad última asegurar la entrega de parte del IGV al fisco, consideramos que la SUNAT no podría exigir al agente retenedor el pago de la retención en caso de no haberla efectuado, si el proveedor al haber recibido el íntegro del pago por sus bienes o servicios, hubiera ya entregado a la Administración Tributaria el IGV correspondiente de acuerdo con el cronograma establecido, por lo que la aplicación del sistema pasaría a ser en el fondo innecesaria. En ese mismo sentido, también es importante tener en cuenta lo establecido en el numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario en el que, si bien califica como responsable solidario con el contribuyente al agente de retención o percepción, cuando hubiere omitido la retención o percepción a que estaban obligados, por las deudas tributarias del contribuyente relativas al mismo tributo y hasta por el monto que se debió retener o percibir, también establece la caducidad de dicha responsabilidad al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Es importante comentar que tenemos serios reparos respecto de la solidaridad prescrita en el Código Tributario, dado que la misma es una figura que de acuerdo con lo establecido en el artículo 1186° del Código Civil permite al acreedor exigir libremente el íntegro de la prestación al deudor solidario que él elija o a todos los deudores solidarios en conjunto. Dicha figura en rigor debería ser impracticable en el ámbito del Derecho Tributario, considerando que el retenedor es una persona ajena a la relación jurídica tributaria, pues su labor es sólo retener el monto correspondiente y entregarlo al fisco, por lo que resulta ser un sujeto ajeno a la capacidad contributiva gravada, no pudiendo nunca ser entonces un sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria, pues ello implicaría identificar al agente retenedor con el sustituto (quien sustituye al contribuyente).

Como puede apreciarse, rigurosamente la responsabilidad casi nunca podría ser solidaria en materia tributaria, la responsabilidad debería ser subsidiaria, pues la capacidad contributiva gravada es la del contribuyente, resultando poco afortunado

afirmar que el Estado puede arbitrariamente elegir a uno o a otro sujeto como deudor o a ambos en forma conjunta y exigirle(s) íntegramente el pago del tributo u obligación tributaria accesoria. El acreedor tributario sólo debe dirigirse a quien resultó sujeto pasivo del gravamen, y de no ser posible obtener dicha prestación del mismo, recién pasaría a dirigirse a quien entonces resulte sujeto pasivo.

Por lo expuesto, consideramos razonable y necesario efectuar modificaciones al régimen, que establezcan su inaplicabilidad en aquellos casos en los que en la etapa de adquisición o importación de mercaderías el proveedor haya sido incidido por el régimen de percepciones, así como también no aplicar temporalmente retenciones a aquellos contribuyentes que arrastren un saldo a favor por IGV sustancial, de manera tal que sólo se les retenga nuevamente cuando hayan agotado dicho saldo, evitando así el riesgo de las fiscalizaciones a que conlleva el solicitar la devolución de las retenciones no deducidas del impuesto a pagar.

Régimen de Deduciones

Como sabemos, con la publicación de la Resolución de Superintendencia No. 183-2004-SUNAT, norma que reglamentó el cada vez más comprensivo Régimen de Deduciones del IGV

al que en adelante denominaremos SPOT (Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central) aparecieron ciertas novedades respecto de anteriores sistemas de deducciones del IGV; entre las más notorias de ellas hemos concentrado nuestra atención en lo que constituye un polémico nuevo requisito para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, en las controversias suscitadas en lo concerniente a la anotación de las operaciones, y en una cada vez más amplia aplicación del sistema a diversas operaciones no sólo de transferencia o traslado de bienes, sino también de prestación de diversos tipos de servicios, tal como se advierte de la lectura de dicha Resolución de Superintendencia.

¿Un Nuevo Requisito para la Utilización del Crédito Fiscal?

La Ley del IGV, a través del literal c) de su artículo 19, establece como requisito formal para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, el que los comprobantes de

pago que sustentan dicho crédito hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo establecido en el Reglamento, el mismo que a su vez establece que para determinar el valor mensual de las operaciones, los contribuyentes del impuesto deberán anotarlas en el mes en que éstas se realicen, pudiendo hacerlo hasta dentro de los cuatro (4) períodos tributarios, computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos hayan sido recibidos con retraso.

Ahora bien, no obstante lo anterior, en caso de haber cumplido el contribuyente con lo prescrito tanto en la Ley como en el Reglamento del IGV, la primera disposición final del Decreto Legislativo 940, del mismo modo que la segunda disposición final de la Ley 27877, condiciona el ejercicio del derecho al crédito fiscal, a que se haya acreditado adicionalmente el depósito correspondiente al SPOT, valiéndose la SUNAT de este último requisito para efectuar reparos al crédito fiscal, en el caso de adquisiciones sujetas a dicho Régimen.

En relación con esta controversia normativa, debemos indicar que hay posiciones encontradas sobre la viabilidad de

los reparos al crédito fiscal, que ya está efectuando la SUNAT, por la utilización del mismo cuando no se haya realizado aún la deducción.

La primera de ellas sostiene que tales ajustes no son procedentes, en virtud de que la disposición final antes citada estaría agregando un nuevo requisito previo para la utilización del crédito fiscal, como es, la acreditación del depósito de la deducción en la cuenta corriente del proveedor en el Banco de la Nación, con lo cual se estaría modificando tácitamente la Ley del IGV en lo referente a la utilización del crédito fiscal, por lo que dicha innovación no sería válida. En efecto, téngase en cuenta que los únicos requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, son los contenidos en el artículo 19° de la Ley del IGV, norma que no ha sido modificada para incorporar nuevos requisitos como el depósito SPOT, cuando resulte aplicable.

***“(...) debemos
indicar que hay
posiciones
encontradas
sobre la viabilidad
de los reparos al
crédito
fiscal (...)”***



Una segunda opinión, considera que la anterior no sería sostenible, porque de realmente constituir tal norma una modificación, el que se haya efectuado en forma tácita no enervaría la aplicación de la misma, ya que lo establecido en la norma VI del Código Tributario, referente a la necesidad de que tanto las normas modificatorias como las derogatorias sean dadas a través de normas expresas, sólo tendría carácter de recomendación para el legislador. Adicionalmente, y basándose en el principio de la especialidad, esta segunda posición considera además que sus razones son correctas debido a que las normas contempladas tanto en la Ley del IGV como en su Reglamento constituirían normas genéricas de utilización del crédito fiscal, mientras que la disposición final en cuestión, viene a ser una norma especial de aplicación del mismo para el caso específico de operaciones sujetas al Régimen del SPOT, siendo de plena aplicación a pesar que la Ley del IGV y su reglamento no incluyen este nuevo requisito.

Por nuestra parte, opinamos que este segundo criterio no solucionaría plenamente la polémica, debido a que al igual que la ley 27877, la primera Disposición Final del Decreto Legislativo 940, al ser una norma relacionada al SPOT, finalmente no hace más que regular el control de un depósito en una cuenta bancaria a nombre del proveedor, equivalente a una porción del precio de venta, depósito que el proveedor en un determinado momento utilizará para pagar deudas tributarias, por lo que el depósito materia del SPOT es en buena cuenta dinero del mismo proveedor mas no un tributo. De lo anterior se desprende entonces que tanto el Decreto Legislativo 940 como la Ley 27877 no podrían ser consideradas respecto de la Ley y el reglamento del IGV normas especiales de aplicación preferente sobre las mismas, por corresponder a un conjunto normativo que no versa sobre el destino de un tributo, por lo que consideramos que la primera posición resultaría más consistente que la segunda.

Problemas derivados de la Anotación de Operaciones sujetas al SPOT en el Registro de Compras

Además de la problemática del crédito fiscal antes explicada, también deben tenerse en consideración las dificultades de control que ha venido trayendo a los contribuyentes el momento de efectuar la anotación de sus operaciones de adquisición.

En efecto, la primera norma del SPOT en relacionar el momento de realización del depósito con el de la

anotación del respectivo comprobante de pago en el Registro de Compras fue la ya citada Ley 27877, la misma que dejaba entrever que el depósito siempre debía anteceder a tal anotación. Por su parte, la Resolución de Superintendencia 058-2002/SUNAT, que comprendía normas para la aplicación del SPOT, prescribía que tanto la anotación del comprobante de pago, como el depósito pertinente debían efectuarse en forma conjunta.

Lo antes citado importó otro frente en que la norma del SPOT colisionó con la Ley del IGV y su Reglamento, teniendo como consecuencia que los contribuyentes anotaran sus operaciones en el mes en que realizaran las mismas, pero obligándolos a suspender la utilización del crédito fiscal hasta el mes en que acrediten el depósito, debiendo efectuar ajustes extracontables para llevar un cabal control de la aplicación del crédito fiscal.

Consideramos que, tanto el problema de este virtual nuevo requisito para la utilización del crédito fiscal, como el del momento de la anotación de los comprobantes, constituyen inconvenientes originados por una deficiente técnica legislativa, la misma que ya ha sido advertida por el propio legislador, tal como se desprende de la lectura del texto del Decreto Legislativo 940, en el que a manera de rectificación se contempla la posibilidad de efectuar la anotación con anterioridad al depósito.

No obstante lo indicado, estimamos que aún continuarán existiendo inconvenientes respecto de la utilización del crédito fiscal, toda vez que en la normativa actual del SPOT se mantiene el polémico condicionamiento de la utilización del crédito fiscal, antes comentado.

Propagación del SPOT hacia el Traslado de Bienes y Diversos Servicios

Una innovación en el SPOT introducida mediante el Decreto Legislativo 940, fue la inclusión del sistema en el traslado de bienes. En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Superintendencia No. 183-2004-SUNAT el SPOT es aplicable al traslado de azúcar, alcohol etílico y madera, no estando indicada en la mencionada Resolución la aplicación del SPOT al traslado de bienes del anexo 2 de la misma.

Asimismo, en el Decreto Legislativo antes indicado se consideró además la aplicación del sistema al transporte público de pasajeros realizados por vía terrestre, el mismo que curiosamente no se encuentra comprendido dentro de los alcances de la Resolución de Superintendencia No. 183-2004-SUNAT.

Efectivamente, de la revisión del texto de la Resolución antes citada, observamos que tanto los términos como el sentido de la misma están orientados al traslado de bienes, mas no se efectúa regulación alguna respecto del transporte terrestre de pasajeros contemplado en los alcances del Decreto Legislativo antes referido, por lo que hasta el momento, la aplicación del SPOT a este último servicio estaría en suspenso, al no figurar en el anexo 3 de la Resolución de la SUNAT.

Teniendo en consideración la normatividad del IGV, entendemos que de ser normada tal aplicación, estaría dirigida realmente a los transportistas informales, ya que no podría recaer en empresas constituidas para tal fin por encontrarse dicho servicio exonerado expresamente del IGV, de acuerdo con lo estipulado en el numeral 2 del apéndice II de la Ley del IGV.

Finalmente, en la misma Resolución, podemos apreciar la tendencia creciente a la inclusión en el SPOT de más servicios, lo cual queda evidente de la lectura de la sección 5 del anexo 3 de la Resolución de SUNAT, denominada precisamente «Otros servicios empresariales».

En efecto, la sección en cuestión realmente constituye una verdadera “caja de Pandora” por contener diversidad de servicios gravados con el SPOT, debido a que cada actividad allí enumerada debe ser contrastada con la correspondiente partida de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIU) que al mismo tiempo contiene servicios de diversa índole, abarcando así el Régimen un universo de actividades que hasta setiembre de 2004 sólo eran objeto de retenciones del IGV, incluyéndose además a los servicios de tercerización en la modalidad de contratos de gerenciamiento⁶.

En ese mismo sentido, debe tenerse en cuenta que por lo amplio que podrían resultar los términos de la partida 7412 de la CIU «actividades de contabilidad» o «Teneduría de libros», dichos servicios podrían comprender a los servicios de outsourcing contable dentro de los alcances del SPOT, teniendo en consideración la voluntad del legislador de incluir los servicios de tercerización dentro del Sistema.

Por lo expuesto respecto de los servicios, debemos concluir que a consecuencia de la entrada en

vigencia tanto del Decreto Legislativo 940, como de la Resolución de Superintendencia No. 183-2004-SUNAT, aquellos que prestan los servicios comprendidos en tal sección sufren un efecto perjudicial en cuanto a liquidez, ya que si antes de setiembre de 2004 eran objeto sólo de retenciones del orden del 6%, posteriormente a la fecha antes mencionada son objeto de deducciones del 14% sobre la retribución total del servicio incluyendo impuestos, importe que debe ser depositado en la cuenta correspondiente en el Banco de la Nación.

Es importante concluir que el facilismo en el que ha incurrido el legislador en este extremo, al prácticamente “pegar” en el anexo 3 cinco subdivisiones de la CIU, ha llevado pues al excesivo conservadurismo por parte de muchos contribuyentes al aplicar deducciones a cualquier prestación de servicios a la menor duda o inseguridad, y pese a los entredichos que se generen con sus proveedores, generándose así depósitos indebidos en cuentas del Banco de la Nación, no habiéndose normado en forma particular qué ocurre con este tipo de depósitos.

Régimen de Percepciones

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 189-2004/SUNAT⁷, se creó el Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta interna de bienes, el mismo que es un mecanismo por el cual la SUNAT designa contribuyentes para que realicen el cobro adelantado del IGV que sus clientes generarán luego, por sus operaciones gravadas con este impuesto, advirtiéndose por ello que este régimen no resulta de aplicación ni a consumidores finales, ni a las operaciones de venta de bienes exonerados o inafectos del IGV.

Respecto de este sistema se han planteado diversos cuestionamientos, no sólo por el problema de liquidez que origina a los consumidores que efectúan compras a agentes de percepción, sino también respecto de la constitucionalidad de dicho régimen al transgredir principios como el de equidad y no confiscatoriedad.

En efecto, como ya lo refiriéramos en la sección correspondiente al Régimen de Retenciones, en relación con el perjuicio financiero que pueden sufrir los consumidores cuyas adquisiciones se encuentren sujetas a percepción, ello es manifiesto cuando en una misma operación inicialmente son incididos por el

⁶ Estos contratos se encuentran regulados por el artículo 193° de la Ley 26887 «Ley General de Sociedades».

⁷ Publicada el 22 de agosto de 2004. Su entrada en vigencia originalmente estuvo programada para el 1 de julio de 2005, no obstante ello ha sido suspendida hasta el 1 de enero de 2006.



Hoy por mí, mañana por ti...

régimen de percepciones al efectuar importaciones y luego por el régimen de retenciones del IGV al vender dichos productos importados a agentes calificados como retenedores por la Administración Tributaria, viéndose entonces en la necesidad de elevar sus precios para así mejorar su margen de utilidad, pero perdiendo además competitividad en el mercado.

De esta manera, al sufrir una percepción al momento de realizar la importación de los bienes, el adquirente o consumidor efectúa un anticipo del IGV que le correspondería posteriormente pagar en la oportunidad en que efectúe la venta de los bienes importados. Sin embargo, podemos observar que esta situación, al recaer sobre compras y no sobre ventas del comprador, estaría violentando el devengo de anticipos del IGV en un momento en el que la hipótesis de incidencia ni siquiera se encuentra en gestación, efectuándose entonces una determinación sobre una base no susceptible de reflejar la verdadera capacidad contributiva del vendedor.

Sin perjuicio de lo expresado, es del caso comentar que para un sector de la doctrina no es posible la creación de anticipos en tributos de realización inmediata –que es el caso del Impuesto General a las Ventas–, pues carece de sentido exigir un anticipo cuando el tributo se devenga.

En efecto, los anticipos son mecanismos de precipitación parcial del tributo para hechos imponderables complejos o de realización periódica, pudiendo exigirse a partir del momento en que la hipótesis de incidencia comienza a gestarse o el periodo a cuyo término se devenga el tributo se inicia.

Por ejemplo, es razonable demandar el pago de un anticipo en el Impuesto a la Renta, pues desde la primera transacción del ejercicio puede estimarse, con relativa certeza, que la empresa devengue utilidades al término del período de las cuales participa la primera transacción del año.

En resumen, el Régimen es inconstitucional por violentar el Principio de Capacidad Contributiva -que nuestra Constitución identifica como Igualdad- por las siguientes consideraciones:

- a) Precipita abusivamente el devengo del anticipo; y
- b) Se calcula sobre una base que no constituye índice alguno de capacidad contributiva para los vendedores.

¿Es Confiscatorio el Régimen de Percepciones?

El Principio de No Confiscatoriedad es expresión, en materia tributaria, del derecho de propiedad consagrado por la propia Constitución Política del Estado. En este sentido, la tributación no puede ser un mecanismo indirecto para tratar de burlar por esta vía el derecho de propiedad de los particulares, lo que se lograría a través del establecimiento de alícuotas o tasas tributarias que absorban una parte sustancial de la renta o el patrimonio de los contribuyentes.

Ahora bien, además de la Confiscatoriedad Tributaria de carácter cuantitativo, para un sector de la doctrina la confiscatoriedad también se presenta cuando las obligaciones tributarias son establecidas

fuera del marco u ordenamiento jurídico. Es decir, puede que la cuantía del tributo no absorba una parte sustancial de la renta o el patrimonio de los contribuyentes, pero en la medida en que violenta otras regulaciones de nuestro ordenamiento constitucional es igualmente confiscatorio.

Así las cosas, es de notarse que el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas sería confiscatorio si sus alícuotas exceden el margen de comercialización de los vendedores.

En cuanto a la confiscatoriedad, cabe referirse a manera de ilustración a la sentencia del Tribunal Constitucional No. 009-2001-AI/TC recaída en el caso del Impuesto a los Juegos de Casino y Tragamonedas que declaró que:

“(…) la alícuota del impuesto asciende al 20% sobre la base imponible, «constituida por la ganancia bruta mensual ... entendiéndose por ésta a la diferencia resultante entre el ingreso total percibido en un mes por concepto de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados el mismo mes» (...) la alícuota del impuesto parece ser excesiva, que recae sobre una base fijada sin deducir los gastos realizados para la obtención de las utilidades y que no es considerado, el monto pagado, como pago a cuenta del impuesto a la renta, **debe concluirse que el gravamen presenta una vocación confiscatoria del capital invertido, prohibida por la Constitución.**”

En esta línea cabría sostener, que las alícuotas del Régimen de Percepciones del IGV también tienen una vocación confiscatoria si absorben todo o parte sustancial del margen de comercialización de los contribuyentes, lo cual está prohibido por la Constitución.

Derechos de los Agentes de Percepción

“Las leyes se dictan en función de la naturaleza de las cosas y no de la calidad de las personas” es un viejo principio del Derecho. En este sentido, el Régimen violenta el principio de igualdad y generalidad cuando la designación de sus agentes de percepción queda librada al criterio de la Administración, con los efectos desafortunadamente perniciosos que conlleva ésta.

En efecto, siendo el Agente de Percepción un “auxiliar” de la Administración Tributaria, no es lícito que su designación quede librada a la decisión de la Administración, pues tal designación violentaría el derecho fundamental de “no estar obligado a hacer lo que la ley no manda”.

La relevancia de que este derecho sea respetado se advierte en el caso específico del Régimen cuando, según se nos informa, los clientes prefieren adquirir sus productos de otros proveedores que no han sido designados agentes de percepción, ya que, por esta vía logran eludir el anticipo.

Es decir, la Administración estaría imponiendo una carga administrativa a ciertos contribuyentes que les resta competitividad en el mercado, lo que de suyo no responde al espíritu del artículo 61° de la Constitución Política del Estado, cuyo texto alienta y promueve la libre competencia.

Impugnación del Régimen de Percepciones

En general, los contribuyentes pueden accionar contra los actos de la Administración que se fundan en disposiciones no constitucionales, es decir, no se puede accionar contra las normas mismas sino contra las conductas o actuaciones de la autoridad que violentan principios constitucionales.

Por excepción, no es necesario aguardar una conducta inconstitucional cuando se trata de normas “autoaplicativas”, pues éstas no están sujetas a una

actuación previa de la Administración, sino que corresponde directamente al obligado o tercero a aplicarla.

Así ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N°1311-2000-AA/TC, por considerar que la sola existencia de la norma causaba una amenaza a los derechos constitucionales del ciudadano.

En este sentido, consideramos que el Régimen es autoaplicativo y que por tanto los contribuyentes afectados no tienen por qué esperar a que la Administración Tributaria funde su actuación en éste para recién accionar judicialmente contra ella.

La inconstitucionalidad del Régimen sólo puede ser atacada y discutida en sede judicial. De conformidad con el artículo 138° de la Constitución Política del Estado sólo un juez puede declarar que una norma contraviene a la Constitución.

Por lo demás, este es el temperamento que ha venido primando en sede administrativa, donde el propio Tribunal Fiscal ha reconocido su incompetencia para discutir la inconstitucionalidad de las leyes o normas tributarias (Resolución de Observancia Obligatoria No. 536-3-99).

Así las cosas, en sede judicial, existirían dos vías para accionar contra el Régimen de Percepciones. En el ámbito estrictamente particular la vía pertinente sería el “Amparo”, y en el ámbito general, es decir, para lograr su derogación, sería necesario interponer una demanda de Inconstitucionalidad.

Por su carácter “*autoaplicativo*” y para evitar un daño que podría tornarse en irreversible, el Amparo procedería tanto contra el Régimen mismo, como contra los actos de la Administración fundados en éste⁸.

Así los contribuyentes del IGV podrían accionar judicialmente para evitar que sus proveedores les exijan el pago de los anticipos, que por el carácter “*autoaplicativo*” lo convierte en una barrera tributaria de acceso al mercado.

Por su lado, los proveedores designados como agentes de percepción, podrían accionar contra los actos de designación, ya que éstos se fundarían en un Régimen Inconstitucional.

8 De conformidad con el numeral 2° del artículo 45° del Código Procesal Constitucional, no es exigible el agotamiento de la vía administrativa previa si la agresión puede tornarse en irreparable.



Hoy por mí, mañana por ti...

Aunque el plazo para interponer la Acción de Amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, nosotros entendemos que por tratarse de una regulación que afecta de manera permanente o continua a los involucrados, ellos podrían interponer la Acción de Amparo en cualquier momento, aún cuando el plazo de los 60 días haya vencido.

Interpuesto el Amparo, los accionantes están en aptitud de solicitar el dictado de una medida cautelar, cuyo objeto es solicitar la inaplicación particular del Régimen para que durante todo el proceso los distribuidores o mayoristas, según sea el caso, no tengan que aplicar o sufrir la percepción. Como se sabe, una Acción de Inconstitucionalidad tiene por objeto buscar la derogación del régimen legal que contraviene las normas de la Constitución Política del Estado. El fuero competente sería el Tribunal Constitucional, al que los afectados pueden concurrir si cuentan con el respaldo de cinco mil ciudadanos.

A diferencia de la Acción de Amparo, en el marco del proceso de inconstitucionalidad no está permitida la aplicación de medidas cautelares.

Conclusión

No obstante que el fundamento de todo sistema tributario debe ser la recaudación, y que deben tomarse las medidas correspondientes a fin de resguardar la misma y buscar ampliar la base tributaria combatiendo

la informalidad, consideramos que ello debe realizarse respetando tanto los Derechos Fundamentales de los administrados como los preceptos constitucionales vigentes, de manera tal que aquellos que resulten comprendidos bajo el ámbito de aplicación de estas medidas no soporten una mayor carga no sólo tributaria, sino también administrativa, teniendo en cuenta que los regímenes alternativos antes comentados trasladan el trabajo recaudador, inmanente a la administración tributaria, a los contribuyentes, quienes tienen que incurrir en sobrecostos adicionales a fin de cumplir con dicha obligación legal, lo mismo que repercute en su actividad comercial al restarles competitividad en el mercado.

Si tuviéramos que proponer algunas medidas que pudieran de alguna manera disminuir los inconvenientes de orden económico y operativo que generan estos sistemas, deberíamos considerar que por ejemplo el porcentaje de la percepción en general no exceda del 2%, que las devoluciones solicitadas en relación con cualquiera de los regímenes se efectúen con la mayor celeridad y que las fiscalizaciones del caso se efectúen con posterioridad, ya que para muchas empresas el menor tiempo en el que puedan redimir dichos fondos, reconociendo además los intereses correspondientes, puede resultarles vital para salvar apuros económicos y continuar operativas. Del mismo modo, no estaría demás considerar no aplicar al mismo contribuyente las percepciones y adicionalmente las retenciones del IGV, pues ello puede ocasionar desde el desfinanciamiento hasta el cierre de numerosas empresas 