



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

**EL FRACCIONAMIENTO ESPECIAL DE LA SUNAT: ANÁLISIS
JURÍDICO Y EVALUACIÓN DEL IMPACTO EN SUS OBJETIVOS**

**Trabajo de Suficiencia Profesional
presentado para optar al Título Profesional de
Abogado**

**Presentado por
Daniel Andrés Franco Mujica**

Asesor: Johana Timaná Cruz
[0000-0001-8288-5161](tel:0000-0001-8288-5161)

Lima, enero 2025

REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional “EL FRACCIONAMIENTO ESPECIAL DE LA SUNAT: ANÁLISIS JURÍDICO Y EVALUACIÓN DEL IMPACTO EN SUS OBJETIVOS” presentada por el Sr. Daniel Andrés Franco Mujica, con DNI: 73826859, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 26 de febrero del año 2025; obteniendo el siguiente resultado:




18% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- Bibliografía
- Texto citado

Fuentes principales

- 17%  Fuentes de Internet
- 2%  Publicaciones
- 3%  Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alertas de integridad para revisión

No se han detectado manipulaciones de texto sospechosas.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitirían distinguirlo de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

1	Internet		
hdl.handle.net			2%
2	Internet		
idoc.pub			1%
3	Internet		
lpderecho.pe			1%
4	Internet		
qdoc.tips			<1%
5	Internet		
emprendorestv.pe			<1%
6	Internet		
www.sunat.gob.pe			<1%
7	Internet		
cdn.www.gob.pe			<1%
8	Internet		
eef.com.pe			<1%
9	Internet		
repositorio.uncp.edu.pe			<1%
10	Internet		
www.echecopar.com.pe			<1%
11	Internet		
www.muniate.gob.pe			<1%

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::1:3142240070

Fecha de entrega

31 ene 2025, 7:06 a.m. GMT-5

Fecha de descarga

26 feb 2025, 11:47 a.m. GMT-5

Nombre de archivo

Franco_Daniel_Trabajo_de_suficiencia_profesional_Derecho_2025.docx

Tamaño de archivo

3.0 MB

46 Páginas

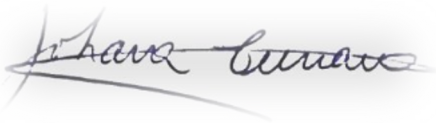
15,348 Palabras

86,256 Caracteres

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece el interesado.

Lima, 26 de febrero de 2025



Johana Timaná Cruz

Asesora

ORCID 0000-0001-8288-5161

RESUMEN Y ABSTRACT

En español:

El Fraccionamiento Especial nació en agosto del 2024 como una facilidad para que los contribuyentes con deudas tributarias pendientes de pago al cierre del 2023, que cumplan con ciertas características, puedan pagar estas deudas con un descuento en las multas e intereses aplicables. El objetivo del Fraccionamiento Especial es incentivar el pago de las deudas tributarias en litigio administradas por la SUNAT y con ello incrementar la recaudación tributaria, así como reducir la carga de los litigios tributarios.

El objeto del presente trabajo de investigación fue determinar la naturaleza jurídica del Fraccionamiento Especial y analizar cómo sus aspectos jurídicos pueden afectar el cumplimiento de sus objetivos. Para ello, se revisó el marco jurídico, la jurisprudencia, y la doctrina tributaria y constitucional aplicable al Fraccionamiento Especial.

Se determinó que el Fraccionamiento Especial tiene la naturaleza jurídica de un incentivo tributario con una condonación tributaria de multas e intereses. Asimismo, se hallaron y analizaron diversas aristas del régimen que resultan cuestionables legal y constitucionalmente, que reducen sus posibilidades de cumplir con sus objetivos.

En inglés:

The Special Fractioning was introduced in August 2024 as a facility for taxpayers with tax debts pending payment at the close of 2023, who meet certain characteristics, to pay these debts with a discount on the applicable fines and interest. The objective of the Special Fractioning is to encourage the payment of tax debts in litigation administered by SUNAT and thereby increase tax collection, as well as reduce the burden of tax litigation.

The purpose of this investigation was to determine the legal nature of the Special Fractioning and to analyze how its legal aspects may affect the fulfillment of its objectives. For this purpose, the legal framework, jurisprudence, and tax and constitutional doctrine applicable to the Special Fractioning were reviewed.

It was determined that the Special Fractioning has the legal nature of a tax incentive, which contains a tax remission of fines and interest. Likewise, several aspects of the measure that are legally and constitutionally questionable were found and analyzed, which reduce its possibilities of achieving its objectives.

TABLA DE CONTENIDO

1. Introducción	1
2. Resumen del Fraccionamiento Especial	2
2.1 ¿Cuál es el objetivo del Fraccionamiento Especial?	2
2.2 ¿Cuál es la principal novedad del Fraccionamiento Especial?	2
2.3 ¿Qué deudas pueden acogerse?	2
2.4 ¿Qué deudas están excluidas del Fraccionamiento Especial?	4
2.5 ¿Quiénes pueden acogerse?.....	4
2.6 ¿Cuáles son las formas de acceder al Bono de Descuento?	5
2.7 Las Garantías.....	7
2.8 ¿Cómo acogerse al Fraccionamiento Especial?	7
2.9 ¿Qué pasa si incumples?	9
2.10 Transparencia	9
Análisis	9
3. Naturaleza Jurídica del Fraccionamiento Especial	10
3.1 La Condonación - el Bono de Descuento.....	10
3.2 Las modalidades de pago	11
3.3.1 Beneficio Tributario	12
3.3.2 Incentivo Tributario.....	13
3.4 Conclusión de la Naturaleza Jurídica	14
4. Análisis Constitucional del Fraccionamiento Especial.....	14
4.1 Exceso de las Facultades Legislativas.....	15
4.2 Principio de Legalidad	16
4.3 El principio de igualdad tributaria.....	21
4.4 La prórroga del Fraccionamiento Especial.....	24
4.5 Acciones frente a los vicios expuestos	27
4.6 Conclusiones del Análisis Constitucional	30
5. Análisis de otros aspectos legales del Fraccionamiento Especial.....	30
5.1 El acogimiento al Fraccionamiento Especial no suspende la cobranza coactiva..	30
5.2 Contradicción entre el Reglamento y el DL 1634.....	32
5.3 El Fraccionamiento Especial permite acoger las resoluciones de multa, sin las resoluciones de determinación	34
Conclusiones y Recomendaciones	35
Fuentes Bibliográficas	38

INTRODUCCIÓN

Luego de una contracción de 0.55% del Producto Bruto Interno en el 2023 (Grupo Banco Mundial, 2024), a mediados del 2024, la economía peruana se encontraba en fase de recuperación. A pesar de la clara tendencia al alza en el PBI, el déficit fiscal del Sector Público No Financiero (en adelante, el “déficit fiscal”) había aumentado hasta un 3.9% del Producto Bruto Interno en los últimos doce meses hasta junio del 2024 (D.L. 1634, 2024), lo cual resultaba sumamente preocupante.

Frente a este desafío, el viernes 30 de agosto de 2024, en el marco de las facultades legislativas delegadas en la Ley 32089, el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo 1634 en el Diario Oficial El Peruano, en el que estableció un régimen de “fraccionamiento especial” con el objetivo de incentivar el pago de deudas tributarias administradas por la SUNAT, incrementar la recaudación tributaria del Estado (en adelante, el “Fraccionamiento Especial”) y reducir el déficit fiscal a menos del 2.8%, límite establecido en el Decreto Legislativo N° 1621. Este límite es parte de la política de cumplir con las reglas macrofiscales, que apuntan a reducir el déficit fiscal a 1% del PBI en el 2028.

Luego de su publicación, el 11 de octubre de 2024 se publicó el Decreto Supremo 184-2024-EF - Reglamento del Decreto Legislativo 1634 (el “Reglamento”, D.S. 184-2024-EF), y el 18 de octubre de 2024 se publicó la Resolución de Superintendencia 000206-2024/SUNAT en la que se dictaron normas referidas al Fraccionamiento Especial (el “Reglamento Operativo”, R.S. 000206-2024/SUNAT).

El Fraccionamiento Especial introdujo un llamado “Bono de Descuento” que se aplica a los intereses, actualizaciones, intereses capitalizados, y las multas pertenecientes a la deuda que los contribuyentes decidan acoger al régimen, así como tres modalidades de pago para acceder al bono.

Con el Fraccionamiento Especial, los contribuyentes que se acojan hasta el 28 de febrero de 2025, pueden acceder a bonos de descuento de 30% hasta 100% en los intereses y multas que mantengan por las deudas tributarias exigibles hasta el 31 de diciembre de 2023; estos varían en función de la forma de pago a la que se acojan -al contado, sumario, o fraccionado- y del monto total de deuda tributaria que mantienen frente a la SUNAT.

Este régimen especial busca incentivar que los contribuyentes paguen las deudas tributarias exigibles -incluso aquellas que son objeto de litigios administrativos, judiciales y

constitucionales, que pueden tomar muchos años en ser pagadas- y así reducir el déficit fiscal con un aumento de la recaudación tributaria. El régimen cobra especial relevancia en el contexto actual del país, ya que presenta un beneficio financiero para las empresas, que se encuentran con un nivel de riesgo alto de incumplir los pagos de sus deudas tributarias y financieras (Ramírez, 2024).

El problema central de esta investigación radica en determinar la naturaleza jurídica del Fraccionamiento Especial y analizar cómo sus aspectos jurídicos pueden afectar el cumplimiento de su objetivo de aumentar la recaudación tributaria y reducir los litigios tributarios.

2. Resumen del Fraccionamiento Especial

2.1 ¿Cuál es el objetivo del Fraccionamiento Especial?

Conforme con el Decreto Legislativo 1634 (en adelante, “DL 1634”), la finalidad del Fraccionamiento Especial es incentivar el pago de las deudas tributarias en litigio administradas por la SUNAT y con ello incrementar la recaudación tributaria, así como “disminuir la carga de los tribunales administrativos y judiciales” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2024). Esto concuerda con la exposición de motivos del Fraccionamiento Especial, en la que se afirmó que hay un monto elevado de deudas pendiente de pago en litigio, que el déficit fiscal había aumentado y que es necesario aumentar la recaudación para poder mantenerlo dentro de los límites establecidos de prudencia fiscal.

2.2 ¿Cuál es la principal novedad del Fraccionamiento Especial?

Conforme con el Artículo 7 del DL 1634 (2024), los contribuyentes que acojan sus deudas tributarias al Fraccionamiento Especial y sean aprobados por la SUNAT, recibirán un Bono de Descuento sobre los (i) intereses, actualizaciones e intereses capitalizados y (ii) las multas y sus respectivos intereses, actualizaciones e intereses capitalizados, que sean parte de las deudas acogidas. El llamado Bono de Descuento solamente aplica a intereses y multas, no al tributo pendiente de pago.

2.3 ¿Qué deudas pueden acogerse?

Conforme con el artículo 4 del DL 1634 (2024), al Fraccionamiento Especial se puede acoger cualquier deuda tributaria administrada por la SUNAT que “constituya ingreso del Tesoro Público”, sea exigible hasta el 31 de diciembre del 2023, y esté contenida en “resoluciones de

determinación, órdenes de pago, resoluciones de multa, liquidaciones de cobranza, liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras u otras resoluciones” de SUNAT. Asimismo, están incluidas las deudas tributarias impugnadas, las que se encuentran en cobranza coactiva, y los saldos de aplazamientos y/o fraccionamientos que se encuentren vigentes o con causal de pérdida, pendientes de pago a la fecha en que se presenta la solicitud de acogimiento.

En el DL 1634 (2024), se establece que las deudas exigibles son aquellas contenidas en el Artículo 3 del Código Tributario. Dicho artículo establece que las deudas exigibles incluyen aquellas autodeterminadas por el Contribuyente como también aquellas determinadas por la Administración Tributaria (D.S. No. 133-2013-EF, 2013). Sin embargo, dado que la deuda acogible al Fraccionamiento Especial debe estar contenida en un acto administrativo de la Administración Tributaria (Orden de Pago, Resolución de Multa, etc.), entonces se estaría dejando fuera a las deudas autodeterminadas. Respecto de ello, los contribuyentes podrían determinar su deuda tributaria al 31 de diciembre de 2023, declararla, y esperar a que la SUNAT exija el pago mediante un acto administrativo antes del vencimiento del plazo de acogimiento; a partir de ese momento, la deuda se volvería acogible al Fraccionamiento Especial.

Respecto de las multas, el Artículo 4.2 del Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024) precisó que, (i) para efectos del Fraccionamiento Especial, la multa es exigible hasta el 31 de diciembre de 2023 cuando la infracción se cometió hasta esa fecha o cuando se haya detectado hasta dicha fecha, (ii) que los actos administrativos que contengan la deuda a acogerse deben haberse emitido hasta la fecha de presentación de la solicitud del acogimiento.

Para las deudas que se acojan al Fraccionamiento Especial, dentro de la deuda acogible se incluyen los “intereses, actualizaciones e intereses capitalizados que correspondan aplicar de acuerdo con la ley”, hasta que se paga al contado o hasta que la SUNAT aprueba la solicitud de acogimiento para pagos en cuotas (sumario o fraccionado).

No se pueden acoger las deudas tributarias que sean parte de un procedimiento concursal, las que se generen por retenciones o percepciones de tributos (el DL 1634 da el ejemplo de ESSALUD), los recargos (incluidos en el Art 2 de la Ley General de Aduanas), ni aquellas que hayan sido impugnadas y ya tengan una resolución judicial firme, consentida, o con calidad de cosa juzgada y cuenten con la carta fianza mencionada en el Artículo 159 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013). Conforme con la definición de deuda impugnada en el DL

1634, tampoco se pueden acoger las deudas impugnadas que el contribuyente haya pagado para su impugnación.

Al acoger la deuda al Fraccionamiento Especial, conforme con el Artículo 9, numeral 3, del DL 1634 (2024), el contribuyente acoge toda la deuda contenida en el acto de la SUNAT. Es decir, el contribuyente no puede escoger acoger ciertos extremos o reparos contenidos en el acto de SUNAT, sino que debe tratar dicho acto como un todo acogible.

2.4 ¿Qué deudas están excluidas del Fraccionamiento Especial?

Conforme con el Artículo 5 del DL 1634 (2024), cuatro categorías de deuda tributaria están excluidas del Fraccionamiento Especial:

“a) Las incluidas en alguno de los procedimientos concursales al amparo de la Ley N° 27809, Ley General de Sistema Concursal, y normas modificatorias o procedimientos similares establecidos en normas especiales.

b) Las generadas por tributos retenidos o percibidos, así como las aportaciones a ESSALUD.

c) Las deudas que a la entrada en vigor de la presente norma y habiendo sido impugnadas se encuentran con resolución judicial firme y/o consentida o con calidad de cosa juzgada y a su vez cuentan con la carta fianza a que se refiere el artículo 159 del Código Tributario.

d) Los recargos, según la definición del artículo 2 de la Ley General de Aduanas.”

Los literales a) y b) también están excluidos del Fraccionamiento y Aplazamiento regular, conforme con la Resolución de Superintendencia 161-2015-SUNAT.

2.5 ¿Quiénes pueden acogerse?

Todos los contribuyentes pueden acogerse al Fraccionamiento Especial, excepto los que cumplen los supuestos establecidos en el Artículo 6 del DL 1634 (2024), confirmado por el Artículo 5 del Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024).

Conforme con dichas disposiciones, no se pueden acoger al Fraccionamiento Especial aquellos contribuyentes que (i) tengan sentencia vigente consentida o ejecutoriada por delito tributario o aduanero, (ii) las personas jurídicas cuyos representantes legales tengan cumplan con la condición del numeral anterior, (iii) las entidades del sector público, excepto las empresas que forman parte de la actividad empresarial del Estado, y (iv) aquellos que estén comprendidos en la Ley 30737 por tener una obligación de pagar la reparación civil.

La exclusión de aquellos contribuyentes que cuentan con sentencia por delito tributario o aduanero es una restricción más severa que la contenida en la Resolución de Superintendencia 161-2015-SUNAT, que obliga a que dichos contribuyentes ofrezcan garantías para acogerse al fraccionamiento y/o aplazamiento regular. Esto tiene sentido, pues el Fraccionamiento Especial es una ventaja especial que se le está dando a los contribuyentes, pues permite que accedan a un Bono de Descuento en el pago de multas e intereses.

2.6 ¿Cuáles son las formas de acceder al Bono de Descuento?

El Fraccionamiento Especial presenta tres alternativas para que los contribuyentes acojan sus deudas tributarias desde el 19 de octubre de 2024 (el día siguiente a la publicación del Reglamento Operativo de la SUNAT) hasta el 20 de diciembre de 2024 -prorrogado hasta el 28 de febrero de 2025-: el pago al contado, el pago sumario, y el pago fraccionado. La escala del bono varía según el volumen total de la deuda tributaria que el contribuyente pueda acoger al momento de presentar la solicitud. Es decir, aunque la solicitud de acogimiento se presente solo respecto de algunas deudas que califican para el Fraccionamiento Especial, para el cálculo del Bono de Descuento, SUNAT considera el total de la deuda que el contribuyente hubiera podido acoger.

Modalidad de Pago al Contado

En la modalidad de pago al contado, el contribuyente se acoge y realiza el pago del monto total de la deuda acogida menos el Bono de Descuento el mismo día. Dependiendo del monto total de deudas acogibles que tenga el contribuyente, el Bono de Descuento que recibirá se determinará según el siguiente detalle:

Monto de la deuda total acogible en UIT	Porcentaje de descuento sobre multas e intereses
De 0 a 100	100%
Más de 100 hasta 2,000	90%
Más de 2,000 hasta 5,000	70%
Más de 5,000	50%

Tabla reproducida del Artículo 8, numeral 1, del Reglamento del DL 1634 (D.S. 184-2024-EF, 2024)

El escenario ideal para los contribuyentes que se acojan a la modalidad de pago al contado es que tengan una deuda acogible compuesta solamente por multas e intereses y que el monto total de deuda acogible sea igual o menor a 100 UITs. En este caso, los contribuyentes podrán acceder a un Bono de Descuento de 100% sobre las multas e intereses, se extingue su deuda sin pagar.

Pago Sumario

En el caso de la modalidad de pago sumario, los contribuyentes reciben el Bono de Descuento y pueden pagar la deuda acogida en hasta tres cuotas mensuales (además de una cuota de acogimiento). Para ello, los contribuyentes deberán presentar su solicitud y pagar una cuota de acogimiento el mismo día, que será cuando menos igual al 25% de la deuda acogida menos el Bono de Descuento correspondiente.

Una vez la SUNAT apruebe la solicitud de acogimiento al pago sumario, los contribuyentes tendrán que realizar los pagos de las cuotas mensuales que hayan determinado (de una a tres cuotas).

El monto de las cuotas se calcula sobre la base de la deuda acogida, más los intereses del 60% de la Tasa de Interés Moratorio computados desde el día siguiente de la aprobación de la solicitud de acogimiento, menos la cuota de acogimiento ya pagada y el Bono de Descuento correspondiente.

El Bono de Descuento aplicable a la modalidad de pago sumario es igual al del pago al contado.

Pago Fraccionado

En el caso de la modalidad de pago fraccionado, los contribuyentes reciben un Bono de Descuento menor al que aplica al pago al contado y pago sumario. El Bono de Descuento aplicable al pago fraccionado es el siguiente:

Monto de la deuda total acogible en UIT	Porcentaje de descuento sobre multas e intereses
De 0 a 100	90%
Más de 100 hasta 2,000	70%
Más de 2,000 hasta 5,000	50%

Más de 5,000	30%
--------------	-----

Tabla reproducida del Artículo 8, literal c, del DL 1634 (2024)

Conforme con el literal c del Artículo 8 del DL 1634 (2024), al acogerse, los contribuyentes deberán pagar una cuota de acogimiento de cuando menos el 10% de la deuda materia de acogimiento al Fraccionamiento Especial. El saldo de la deuda menos la cuota de acogimiento se actualiza hasta la fecha en la que SUNAT aprueba la solicitud de acogimiento. Una vez SUNAT aprueba la solicitud, el contribuyente debe realizar el pago de las cuotas mensuales - pueden ser hasta setenta y dos- que se actualizan aplicando el 60% de la Tasa de Interés Moratorio.

2.7 Las Garantías

Conforme con el Artículo 15 del DL 1634 (2024), en las modalidades de pago sumario y pago fraccionado, los contribuyentes que se acojan deben otorgar una garantía hipotecaria de primer rango o una carta fianza en las siguientes situaciones:

- Si la deuda acogida, menos la cuota de acogimiento es mayor a 200 UITs del 2023.
- Si la deuda acogida ya se encuentra garantizada ante la SUNAT, como puede ser un fraccionamiento anterior.
- Si el contribuyente o su representante tiene “proceso penal en trámite por delito tributario o aduanero”.
- Si el contribuyente es un “contrato de colaboración empresarial que lleva contabilidad independiente inscrito como tal en el Registro Único de Contribuyentes -RUC”.

2.8 ¿Cómo acogerse al Fraccionamiento Especial?

Los contribuyentes que deseen acogerse al Fraccionamiento Especial deberán presentar su solicitud a la SUNAT como máximo el 28 de febrero de 2025. En dicha solicitud, deberán indicar cuál es la deuda acogida e identificar el acto de la SUNAT que la contiene. Conforme con el Artículo 7 del Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024), el contribuyente deberá presentar una solicitud para las deudas generadas por obligaciones tributarias aduaneras y otra solicitud independiente para las demás deudas que sean materia de acogimiento.

Como ya se estableció líneas arriba, conforme con el Artículo 7 numeral 3 del Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024), “el acogimiento debe realizarse por el total de la deuda tributaria contenida en” el acto emitido por la SUNAT.

La presentación de la solicitud, conforme con el Artículo 10.1 del DL 1634 (2024), conlleva también una solicitud de “desistimiento de la pretensión respecto de la deuda impugnada”. Es decir, al presentar la solicitud de acogimiento, los contribuyentes también están solicitando el desistimiento del litigio o procedimiento tributario referido a la deuda acogida.

Conforme con el Artículo 14 del DL 1634 (2024), una vez que el contribuyente presenta su solicitud de acogimiento, la SUNAT tiene un plazo de 45 días hábiles para responder la solicitud.

En caso la SUNAT apruebe la solicitud del contribuyente, suceden tres consecuencias principales:

- Se confirma el aprovechamiento del Bono de Descuento. En el caso del pago al contado, el contribuyente no tiene que hacer ninguna acción adicional. En el caso del pago sumario y el pago fraccionado, las fechas de pago de las cuotas mensuales se establecen a partir del último día del mes siguiente a la aprobación de la solicitud.
- Conforme con el Artículo 14 numeral 1 del DL 1634 (2024), se concluye la cobranza coactiva y se levantan las medidas cautelares adoptadas en el marco del procedimiento referido a la deuda acogida.
- Conforme con el Artículo 10 numeral 1 del DL 1634 (2024), se considera procedente el desistimiento de la pretensión, es decir del procedimiento referido a la deuda acogida. Esto es confirmado por el Artículo 10, numeral 2, que indica que una vez aprobada la solicitud de acogimiento “el órgano competente deberá concluir el reclamo o, la apelación respecto de la deuda cuyo acogimiento al Fraccionamiento Especial hubiera sido aprobado, y tratándose de la demanda contencioso administrativa o el proceso de amparo se deberá concluir el proceso”.

El desistimiento regulado en el Fraccionamiento Especial difiere del contenido en el artículo 130 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013). El desistimiento en el Fraccionamiento Especial se entiende solicitado con la presentación de la solicitud de acogimiento, esta solicitud la resuelve la SUNAT, y está sujeta solo al cumplimiento de los requisitos para el acogimiento. Es decir, a diferencia de lo establecido en el Código Tributario, no se solicita por separado, no necesariamente la resuelve el órgano encargado de resolver el conflicto tributario sino la SUNAT, y su aprobación no es potestativa, sino depende del cumplimiento de los requisitos del acogimiento.

2.9 ¿Qué pasa si incumples?

Se considera un incumplimiento del Fraccionamiento Especial el no pago de las cuotas que forman parte del pago sumario o el pago fraccionado luego de la aprobación de SUNAT. La falta de pago de la cuota de acogimiento no es un incumplimiento, sino más bien conlleva la denegatoria de la solicitud de acogimiento.

Conforme con el Artículo 12, numerales 1 y 3 del DL 1634 (2024), en caso un contribuyente acogido a la modalidad de pago sumario incumpla con pagar una cuota, la SUNAT podrá acoger el saldo total de la deuda a la modalidad de pago fraccionado hasta en 12 cuotas. Esto conlleva la pérdida del Bono de Descuento mayor que se le otorga al pago sumario y al contado, quedando el contribuyente con el descuento menor aplicable al pago fraccionado.

En el caso del pago fraccionado -que aplica también para aquellos contribuyentes que fueron acogidos de oficio desde la modalidad de pago sumario- conforme con el Artículo 13 numeral 1 del DL 1634 (2024), cuando un contribuyente tenga dos o más cuotas vencidas y pendientes de pago, la SUNAT puede cobrar todas las cuotas del fraccionamiento menos el Bono de Descuento que corresponda. En esta situación, la TIM se aplica a las cuotas vencidas desde el día siguiente a su vencimiento, y a las demás cuotas pendientes de pago desde el día siguiente del vencimiento de la segunda cuota vencida. Asimismo, dicho artículo indica que el bono se aplicará de forma proporcional al monto que el contribuyente haya pagado hasta que se configuró el incumplimiento; de esto se entiende que, si el contribuyente había pagado 30% del monto acogido hasta el incumplimiento, entonces la SUNAT, al cobrar todas las cuotas, solo aplicará el 30% del Bono de Descuento que hubiera correspondido.

2.10 Transparencia

Respecto de la transparencia, el Artículo 16 del DL 1634 (2024) señala que la SUNAT publicará los resultados del acogimiento al Fraccionamiento Especial dentro de 60 días hábiles luego del 28 de febrero de 2025; es decir hasta el 23 de mayo de 2025. En dicha publicación la SUNAT deberá separar entre los contribuyentes que solamente perciben rentas distintas a la renta de tercera categoría y los que sí la perciben.

ANÁLISIS

Habiendo realizado una revisión de los aspectos más relevantes del Fraccionamiento Especial, corresponde determinar su naturaleza jurídica y, a la luz de esta, examinar cómo sus

disposiciones pueden afectar el cumplimiento de su objetivo de aumentar la recaudación tributaria y reducir los litigios tributarios.

Para ello, el análisis se divide en dos partes:

1. La naturaleza jurídica del Fraccionamiento Especial
2. Efectos en el cumplimiento del objetivo del Fraccionamiento Especial
 - a. Análisis constitucional del Fraccionamiento Especial
 - b. Análisis legal del Fraccionamiento Especial

3. Naturaleza Jurídica del Fraccionamiento Especial

El Fraccionamiento Especial, en suma, introduce dos principales derechos para los contribuyentes:

1. La posibilidad de acceder a un Bono de Descuento sobre los intereses y multas de ciertas deudas tributarias, que está sujeta al cumplimiento de algunos requisitos respecto de la deuda tributaria, el contribuyente, y la conducta al momento de acogerse.
2. Tres maneras distintas de acceder al llamado Bono de Descuento:
 - a. Pago al Contado
 - b. Pago Sumario
 - c. Pago Fraccionado

Adicionalmente, el acceso al Bono de Descuento está condicionado al cumplimiento del pago de las cuotas

3.1 La Condonación - el Bono de Descuento

El Bono de Descuento sobre las multas e intereses tiene la naturaleza de una condonación. En términos generales, la condonación es el perdón de una deuda (Cabanellas de Torres, 2008). En materia tributaria, la condonación implica que la Administración Tributaria “perdone” una deuda tributaria; es decir, que libere al contribuyente del pago de una deuda tributaria. Conforme con el Artículo 27 del Código Tributario, la condonación es uno de los medios de extinción de la obligación tributaria (D.S. No. 133-2013-EF, 2013). Esto supone que la deuda tributaria existe con anterioridad a la condonación y que quien la perdona ha seguido el procedimiento establecido para ello.

Conforme con el Artículo 41 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013), la condonación debe estar contenida en una norma expresa con rango de Ley. Adicionalmente

esa “norma debe contener los sujetos favorecidos, los tributos, los deberes formales y sanciones comprendidas y las condiciones bajo la cual opera la condonación” (Aragon et al, 2023).

En el caso del Fraccionamiento Especial, el Estado a través de una norma con rango de Ley, ofrece una condonación de multas e intereses, para los contribuyentes que se acojan. Es decir, si cumplen con los requisitos y el pago de las cuotas correspondientes, el Estado perdona los intereses y multas en el porcentaje que corresponda a las características de la deuda, la forma de pago escogida, y el contribuyente. Queda claro que este llamado Bono de Descuento tiene la naturaleza de una condonación.

3.2 Las modalidades de pago

Respecto de las formas de pago ofrecidas, el pago al contado es un pago regular de la deuda tributaria, mientras que el pago sumario y el pago fraccionado son variaciones del fraccionamiento regulado en el Artículo 36 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013), reglamentado en la Resolución de Superintendencia N° 161-2015/SUNAT (Reglamento de Fraccionamiento, 2015). Si bien ambas modalidades de pago presentan ciertas diferencias al Fraccionamiento del Artículo 36, sus similitudes son suficientes para afirmar que tienen la naturaleza de un fraccionamiento:

1. Permiten el pago en cuotas de la deuda tributaria en hasta 72 cuotas mensuales en el caso de pago fraccionado, lo cual es igual al límite señalado en el Reglamento de Fraccionamiento. En el caso del pago sumario, el límite es mucho menos, 3 cuotas mensuales, dado que la condonación otorgada es mayor.
2. En determinados supuestos, los contribuyentes que se acojan al pago sumario o el fraccionado deben presentar garantías en la forma de carta fianza o hipoteca.
3. El contribuyente pierde el derecho al fraccionamiento cuando acumule cuotas vencidas. El Fraccionamiento general se pierde al acumular 2 cuotas vencidas o cuando no se cumpla con mantener las garantías otorgadas a favor de SUNAT (art. 21 del Reglamento de Fraccionamiento), lo cual es igual al caso de la modalidad de pago fraccionado, a partir de lo cual SUNAT está facultada a iniciar la cobranza coactiva. En el caso del pago sumario, como ya se describió previamente, el incumplimiento en el pago de una cuota mensual conlleva el traslado de oficio a la modalidad de pago fraccionado, mas no la pérdida del fraccionamiento.

3.3.1 Beneficio Tributario

El Fraccionamiento Especial ofrece poner a quienes se acojan en una situación ventajosa respecto de su situación actual, ya que contiene una condonación de la deuda tributaria. Con eso en mente, corresponde analizar si el Fraccionamiento Especial califica como un beneficio tributario, conforme con la Norma VII del Código Tributario, y la especie del mismo (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

La Norma VII del Código Tributario establece los requisitos y límites de los beneficios tributarios. El Fraccionamiento Especial no introduce una exoneración, ya que no afecta al tributo insoluto sino a los intereses y multas, por lo que esta definitivamente no es su naturaleza tributaria.

Respecto de los beneficios tributarios, conforme con la STC 0042-2004-AI “los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración” (Tribunal Constitucional, 2005).

De lo anterior, queda claro que para caer dentro de la aplicación de la norma VII del Código Tributario y ser considerado como un beneficio tributario de manera general, el Fraccionamiento Especial tendría que dar una ventaja al contribuyente por la cual se reduce su deuda tributaria.

Conforme con el Artículo 1 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013), “la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. Según el Dr. Jorge Bravo, el objeto de la obligación tributaria es la prestación tributaria, que a su vez es una obligación de dar suma de dinero. Dicha suma de dinero es destinada al pago del tributo, cuyo pago se vuelve obligatorio cuando se configura la hipótesis de incidencia tributaria (Bravo, 2017).

Asimismo, el Artículo 28 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013) establece que la deuda tributaria está compuesta por el tributo insoluto, los intereses, y las multas. Dentro de los intereses que forman parte de la deuda tributaria, se incluyen:

- “1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el artículo 33;
2. El interés aplicable a las multas a que se refiere el artículo 181; y,
3. El interés por aplazamiento o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36.”

En esa línea, queda clarísimo que los intereses y las multas a los que se refiere el Bono de Descuento del Fraccionamiento Especial forman parte de la deuda tributaria. Por ello, el acceso al Bono de Descuento constituye un beneficio para los contribuyentes, ya que con él pagarían un monto menor a la Administración Tributaria que el que tendrían que pagar si no existiera el Fraccionamiento Especial. Es decir, como reduce la deuda tributaria de los contribuyentes que se acogen, queda establecido que el Fraccionamiento Especial califica como un beneficio tributario en general.

3.3.2 Incentivo Tributario

Habiendo aclarado que el Fraccionamiento Especial es un beneficio tributario, corresponde examinar el comportamiento requerido para acceder al beneficio, a fin de determinar si califica como un incentivo tributario.

Como se describió en la sección anterior, el Tribunal Constitucional ha limitado los beneficios tributarios como género a solo tres especies, y no incluye a los incentivos tributarios. Dicho tribunal, en la STC 0042-2004-AI (Tribunal Constitucional, 2004), definió a los beneficios como, “aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria”.

En esa línea, el Dr. Francisco Ruiz de Castilla, afirma que con los incentivos tributarios “el contribuyente debe cumplir con tomar cierta decisión o tiene que cumplir una conducta específica, para acceder a la reducción o eliminación de la carga tributaria. Existe una relación causa-efecto entre la actitud (decisión o conducta) del contribuyente y la minoración de la carga tributaria” (Ruiz de Castilla, 2013).

Asimismo, el Tribunal Fiscal ha reconocido la existencia de los incentivos tributarios, indicando que estos tienen el objetivo de lograr una conducta determinada de los contribuyentes (RTF 05510-8-2013, Tribunal Fiscal, 2013).

Incluir a los incentivos tributarios como una especie de los beneficios en la Norma VII del Código Tributario resulta adecuado, pues estos también otorgan ventajas a los contribuyentes en relación con su deuda tributaria. La distinción es importante, puesto que, en la inafectación,

la inmunidad, y la exoneración la carga tributaria no llega a existir, mientras que, en los incentivos tributarios, sí existe y se afecta en alguna medida (Ruiz de Castilla, 2013).

Dado que, para acceder al Bono de Descuento, los contribuyentes deben cumplir con una determinada conducta -acoger su deuda y realizar los pagos según lo establecido en el Fraccionamiento Especial, lo cual implica un desistimiento del litigio tributario respectivo- este se configura como un incentivo tributario. Es decir, el acceso al descuento está sujeto al cumplimiento de una acción previa por parte del contribuyente (Paredes, 2018).

Esto es confirmado por la exposición de motivos del DL 1634, en la que se afirma en múltiples apartados que el Fraccionamiento Especial busca incentivar el pago de las deudas tributarias que se encuentran pendientes de pago, y que para ello ofrece una condonación de multas e intereses (Ministerio de Economía y Finanzas, 2024). Adicionalmente, confirma que es un incentivo al explicar la Transparencia incluida en el DL 1634:

“Por consiguiente, los incentivos fiscales deben someterse a un proceso legislativo consolidado en el marco del derecho tributario, y sus costos fiscales han de examinarse anualmente como parte de una revisión del gasto tributario. En ese sentido, se establece una norma de transparencia a efectos de que la SUNAT publique en su sede digital dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para efectuar el acogimiento al Fraccionamiento Especial (...)” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2024).

3.4 Conclusión de la Naturaleza Jurídica

En síntesis, el Fraccionamiento Especial tiene la naturaleza de un beneficio tributario en general, y un incentivo tributario en específico, que conlleva una condonación de multas e intereses.

Habiendo determinado la naturaleza jurídica del Fraccionamiento Especial, corresponde analizar sus disposiciones desde una mirada constitucional y legal a efectos de determinar si está en condiciones de cumplir su objetivo de aumentar la recaudación tributaria y reducir la carga de litigios tributarios.

4. Análisis Constitucional del Fraccionamiento Especial

Entendiendo al Fraccionamiento Especial como un incentivo tributario que condona deudas tributarias, es fundamental analizar sus principales aristas constitucionales, a fin de determinar el impacto de estas en la consecución de sus objetivos.

4.1 Exceso de las Facultades Legislativas

Conforme con el Artículo 104 de la Constitución (1993), “el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa”. Del artículo citado, se desprende que, al legislar mediante decretos legislativos, el Ejecutivo debe cuidar que estos únicamente versen sobre las facultades delegadas por el Congreso, bajo el riesgo de que estos resulten inconstitucionales.

Como se estableció en la introducción del presente texto, el Fraccionamiento Especial se preparó en virtud de las facultades legislativas delegadas por el Congreso al Ejecutivo mediante la Ley 32089, en particular en su Artículo 2, numeral 2.7.2, literal f, que delegó la facultad de “aprobar un fraccionamiento especial para deudas administradas por la SUNAT que constituyan ingresos del tesoro público exigibles hasta el 31 de diciembre de 2023, para incentivar el pago de las deudas mediante el otorgamiento de un Bono de Descuento en función del nivel de deuda y condicionado al cumplimiento del pago, sin incluir descuento sobre insoluto ni anticipo” (Ley 23089, 2024). Del texto de la delegación de facultades, no quedó claro si el otorgamiento incluía las distintas modalidades de pago (al contado, sumario y fraccionado), o si estaba limitado a la modalidad de pago fraccionado. Por ello, corresponde revisar los antecedentes del DL 1634 (2024) a fin de determinar la intención del legislador.

En el pedido de facultades al Congreso, mediante Proyecto de Ley 7752/2023-PE presentado el 03 de mayo de 2024, el Poder Ejecutivo propuso que el Fraccionamiento Especial incluyera la modalidad de pago al contado y de pago fraccionado (Proyecto de Ley 7752/2023-PE, 2024). Sin embargo, mediante el “Informe sobre materias específicas consideradas en el Proyecto de Ley 7752/2023-PE”, la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera concluyó que el Fraccionamiento Especial estaba referido al “pago de las deudas administradas por la SUNAT que constituyen ingresos del Tesoro Público, a través del fraccionamiento y/o aplazamiento tomando en consideración criterios específicos” (Comisión de Economía, 2024), dejando fuera a la modalidad de pago al contado. Esto fue confirmado por el Dictamen de la Comisión de Constitución del Congreso, indicando que con dicha “medida se busca generar facilidades extraordinarias para pagar deudas ante la SUNAT, complementarias a las ya reguladas en el Código Tributario bajo el concepto de fraccionamiento general” (Comisión de Constitución y Reglamento, 2024).

Así, se entiende que la intención de las comisiones citadas fue que el Fraccionamiento Especial contemplase el otorgamiento de un descuento en multas e intereses para una modalidad de fraccionamiento y/o aplazamiento. Esto aclara que la modalidad de pago al contado no estaba incluida en la delegación de facultades, ni en su exposición de motivos.

El Fraccionamiento Especial, como ya se estableció, es una condonación de multas e intereses que reúne las características de un incentivo tributario y tiene como modalidades de pago el fraccionamiento, el pago sumario, y el pago al contado. A la luz del análisis anterior, queda claro que la inclusión de la modalidad de pago al contado constituyó un exceso de las facultades delegadas por el Congreso. Por ello, los extremos del DL 1634 (2024) referidos a esa modalidad de pago son inconstitucionales.

4.2 Principio de Legalidad

Conforme con la STC 2689-2004-AA/TC, “el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”. Asimismo, el Tribunal estableció que este principio se encuentra recogido en el Artículo 74 de la Constitución y es uno de los límites a la potestad tributaria (1993) (STC 2689-2004-AA/TC, 2006).

Respecto de la potestad tributaria, esta incluye “que el Estado, en sus tres niveles de gobierno, tiene la facultad de crear tributos y, en tal medida, también puede modificar los tributos existentes, otorgar beneficios o crear regímenes especiales para su aplicación, así como suprimirlos por razones de política fiscal u otras razones atendibles” (Huapaya et al., 2023). Queda claro que el otorgamiento de beneficios está incluido dentro de la potestad tributaria del Estado, y por ende se encuentra sujeto al principio de legalidad.

Al ser el Fraccionamiento Especial un beneficio tributario (en particular, un incentivo), corresponde analizar si, al formar el D.L. 1634, se cumplió con los requisitos establecidos por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario para la creación de beneficios tributarios (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

Los requisitos establecidos en la Norma VII son los siguientes:

4.2.1 Requisitos de la Exposición de Motivos - Literal a. de la Norma VII

“a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos, y la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados. Estos requisitos son de carácter concurrente. El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación y aprobación de la propuesta legislativa” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

Respecto de este requisito, el Fraccionamiento Especial sí cuenta con una exposición de motivos, en la que contempla los siguientes aspectos:

- El objetivo y el alcance del beneficio. Su objetivo es incentivar el pago de la deuda tributaria y reducir la carga de litigios tributarios, mientras que su alcance es la definición de las deudas acogibles al Fraccionamiento Especial.
- El efecto de la norma sobre la legislación nacional. En el punto IV de la exposición de motivos, indica que el beneficio se enmarca en las facultades legislativas del Poder Ejecutivo y que, al ser una norma novedosa, no cambia norma alguna de la legislación nacional.
- El análisis del impacto en el gasto público. En el punto II de la exposición de motivos, se indica que el Fraccionamiento Especial no generará ningún gasto adicional al presupuesto público, sino que reduce su gasto al bajar el nivel de litigiosidad tributaria. Asimismo, aumenta la recaudación tributaria por los pagos que realicen los deudores tributarios.
- No compara al Fraccionamiento Especial con otras opciones de política fiscal y tampoco evalúa que se generen condiciones de competencia desiguales respecto de los contribuyentes que no se beneficien.

El Fraccionamiento Especial no cumple con el primer requisito de la Norma VII, puesto que su exposición de motivos no sustenta adecuadamente todos los puntos necesarios.

4.2.2 Concordancia con el Marco Macroeconómico Multianual - Literal b. de la Norma VII

“b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas. No deberá concederse exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

Este requisito no se cumple, puesto que el Fraccionamiento Especial es contrario al Marco Macroeconómico Multianual que comprende al 2024 (el MMM). En él, el Poder Ejecutivo claramente establece que no debe otorgar nuevos beneficios tributarios. A continuación, se transcribe el texto mencionado:

“En esa línea, se debe continuar con la política de racionalización de los tratamientos tributarios preferenciales, lo cual implica no solo evitar la creación de nuevos beneficios tributarios sin una adecuada justificación y evaluación sobre su eficacia y eficiencia respecto de otras opciones de política pública para la obtención del objetivo perseguido(...)

Los beneficios tributarios no solo reducen los recursos públicos, sino que suelen ser regresivos al ser capturados sus efectos, en mayor medida, por contribuyentes con mayor tamaño y capacidad económica; incrementan la informalidad al desalentar el uso de comprobantes de pago y la declaración de trabajadores, generando oportunidades de elusión y evasión de impuestos. Asimismo, se deberá ser más riguroso con el cumplimiento de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual establece las reglas mínimas para la creación y evaluación de nuevos beneficios, exoneraciones e incentivos tributarios; así como evitar que se implementen beneficios tributarios que promuevan el consumo de bienes y servicios que son dañinos para la salud y/o el medio ambiente, en particular los asociados con los ISC” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013).

En la exposición de motivos del Fraccionamiento Especial, no hay comparación alguna a otras alternativas de política pública que justifique la creación del beneficio, por lo que no cumple con el MMM, e incumple el requisito de la Norma VII.

4.2.3 Especificaciones necesarias - Literal c. de la Norma VII

“c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, los indicadores, factores y/o aspectos que se

emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario; así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

El Fraccionamiento Especial sí cumple este requisito, puesto que define claramente su objetivo, los contribuyentes beneficiarios, su plazo de vigencia, y cómo se determina el beneficio (el Bono de Descuento).

4.2.4 Informe previo del MEF - Literal d. de la Norma VII

“d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas. En el caso que la propuesta sea presentada por el Poder Ejecutivo se requiere informe previo favorable del Ministerio de Economía y Finanzas” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

El Fraccionamiento Especial fue presentado por el Poder Ejecutivo, y cuenta con el visto bueno de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos. En ese sentido, se considera cumplido este requisito, pues es razonable afirmar que el Ministerio de Economía y Finanzas ha sido quien redactó la exposición de motivos y las justificaciones contenidas en ella.

4.2.5 Vigencia de la Norma - Literal e. de la Norma VII

“e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria a la misma norma” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

Conforme con el Artículo 9 del DL 1634 (2024), el Fraccionamiento Especial entró en vigencia desde el día siguiente a la publicación del Reglamento Operativo, el 19 de octubre de 2024, y mantiene su vigencia -la posibilidad de acogerse- hasta el 20 de diciembre de 2024. Como ya se estableció, esta última fue prorrogada hasta el 28 de febrero de 2025.

4.2.6 Aplicación Territorial - Literal f. de la Norma VII

“f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79 de la Constitución Política del Perú” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

Este requisito no es relevante para el Fraccionamiento Especial, ya que su aplicación es en todo el territorio nacional.

4.2.7 Prórrogas del beneficio - Literal g. de la Norma VII

“g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. La Ley o norma con rango de ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

La vigencia del Fraccionamiento Especial -específicamente el plazo para acogerse- fue prorrogada hasta el 28 de febrero de 2025. De la información pública disponible, no se desprende ninguna evaluación que justifique la prórroga del Fraccionamiento Especial.

4.2.8 Referencias a la Ley del IGV y a la Ley del Impuesto a la Renta - Literal h. de la Norma VII

Este requisito no es relevante para el Fraccionamiento Especial, ya que no se refiere a “los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19 de la Ley del impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez” (Código Tributario, D.S. N° 133-2013-EF, 2013).

4.2.9 Sujetos que pueden ser beneficiarios - Literal i. de la Norma VII

“i) Solo podrán ser beneficiarios de alguna exoneración, incentivo o beneficio tributario, aquellos sujetos que emitan comprobantes de pago electrónicos por la prestación de las actividades económicas que realizan, en tanto estén obligados, de acuerdo con las normas que emita la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Para toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, la Administración Tributaria se encuentra obligada de publicar en su sede digital, los nombres o

razón social o denominación social de los beneficiarios, el Registro Único del Contribuyente, y el monto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. En el caso que dicho monto se encuentre dentro del alcance de la reserva tributaria, se deberá publicar agrupado según concentración del uso de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, tipo de contribuyente, actividad económica, rango de ingresos de los beneficiarios u otra agrupación pertinente a los objetivos de la norma.

La publicación a que se refiere el párrafo anterior se realizará anualmente, dentro de los noventa (90) días calendario del siguiente año de la fecha de acogimiento o goce de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, y tratándose de la exoneración, incentivo o beneficio tributario relacionados con impuestos de periodicidad anual, dentro de los noventa (90) días calendario siguientes a la última fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto” (D.S. No. 133-2013-EF, 2013).

El Fraccionamiento Especial no excluye del acogimiento a los contribuyentes que no emitan comprobantes de pago electrónicos cuando están obligados a hacerlo, así que no cumple con el primer párrafo de este literal.

Respecto de la transparencia, como ya se estableció, la SUNAT publicará los resultados del acogimiento al Fraccionamiento Especial dentro de 60 días hábiles luego del 28 de febrero de 2025; es decir hasta el 23 de mayo de 2025. En dicha publicación la SUNAT deberá separar entre los contribuyentes que solamente perciben rentas distintas a la renta de tercera categoría y los que sí la perciben. Este plazo difiere del contenido en el requisito de la Norma VII, pero resulta ser un plazo más corto y por ende la información será pública más pronto, por lo que se considera aceptable (90 días calendario desde el 28 de febrero de 2025 vencerán el 29 de mayo de 2025).

4.2.10 Conclusiones sobre el Principio de Legalidad

En suma, el Fraccionamiento Especial incumplió los requisitos contenidos en los literales a), b), e i) en la Norma VII del Código Tributario por lo que el Poder Ejecutivo habría incurrido en una violación del principio de legalidad en la formación del DL 1634.

4.3 El principio de igualdad tributaria

Como se estableció en la sección anterior, el DL 1634 incumplió los requisitos de la Norma VII, que, entre otras cosas, están dirigidos a asegurar el respeto al principio de Igualdad

Tributaria (Paredes, 2018). En ese sentido, corresponde analizar si el DL 1634 cumple con dicho principio.

El principio de igualdad tributaria está consagrado en el Artículo 74 de la Constitución y consiste en “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, y que las cargas deben recaer donde exista riqueza que pueda gravarse”. Dicha definición está amparada por la STC 2727-2002-AA-TC (Rubio, 2013).

Asimismo, como señala Rubio, en la STC 0780-96-AA/TC, el Tribunal Constitucional considera que para establecer un tratamiento tributario diferenciado (como puede ser un beneficio tributario) y cumplir con el principio de igualdad, el Estado debe tener una justificación razonable (Rubio, 2013). En esa línea, se desprende que, para cumplir con el principio de igualdad tributaria, al otorgar un beneficio tributario el Estado debe justificar de manera razonable los tratos diferenciados que resulten del beneficio. Esto liga al principio de igualdad tributaria con el respeto al principio de razonabilidad, ya que la justificación debe ser razonable.

En la STC 0090-2004-AA-TC, el Tribunal establece que el principio de razonabilidad, que está “derivado del principio de igualdad, (...), no tolera ni protege que se expidan actos o normas arbitrarias”. En ese sentido, el principio de razonabilidad dicta que el actuar del Estado debe fundarse en razones objetivas, debe “tratar de manera imparcial a las personas, y debe aplicar la regla de que donde hay la misma razón, hay el mismo derecho” (Rubio, 2013).

En el marco de los beneficios tributarios -de los cuales los incentivos forman parte- el principio de igualdad busca asegurar que estos se apliquen de manera igual a los contribuyentes que tienen una situación sustancialmente igual entre ellos, respecto de las razones por las que se otorgan los beneficios. Asimismo, asegura que cuando hay un trato diferenciado en la aplicación de un beneficio tributario, que esté debidamente fundamentado, sea por diferencias sustanciales en los grupos tratados diferenciadamente o por otras consideraciones que se demuestren de manera objetiva.

Haciendo una lectura conjunta del principio de igualdad, junto con el literal a) de la Norma VII del Código Tributario -que vela por el respeto de este principio- se entiende que, para cumplir con el principio de igualdad al momento de crear beneficios tributarios, el Estado debe incluir la justificación objetiva y razonable de los tratos diferenciados que esté dando dentro de la exposición de motivos. Esto porque el literal a) establece como condición esencial que la

exposición de motivos incluya “la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados”.

En el Fraccionamiento Especial, las tasas del Bono de Descuento varían según el monto de la deuda tributaria acogible y a la modalidad de pago escogida; a mayor deuda acogible, menor descuento sobre las multas e intereses. Asimismo, el pago fraccionado tiene una escala de Bonos de Descuento menor que el pago al contado y el pago sumario.

A fin de determinar si la diferenciación en las escalas del “Bono de Descuento” cumplen con el principio de igualdad, cabe analizar si su justificación está contenida dentro de la exposición de motivos y si es razonable.

En la exposición de motivos no se ofrece justificación alguna de por qué hay diferencias en las tasas de descuento dependiendo del monto total de deuda acogible ni de la modalidad de pago elegida. Por ende, vulnera el principio de igualdad y parecería ser una diferenciación arbitraria.

Una posible explicación para la diferencia en las tasas sería que, dado que el interés del Ejecutivo es aumentar la recaudación con el Fraccionamiento Especial, para no “perder” tanto en el descuento aplicado a las deudas más grandes, se estableció una tasa de descuento menor. Para que esto resulte razonable, cuando menos tendría que haber un cálculo de cuánto del total de deuda exigible esperaría recaudar la SUNAT anualmente en condiciones normales -sin Fraccionamiento Especial- por nivel de deuda según el volumen; en función a eso, el Ejecutivo podría establecer las tasas de descuento de manera que sea atractivo para el contribuyente y las arcas igual salgan “ganando” frente a su recaudación esperada calculada. Sin una justificación suficiente, el descuento tendría que aplicarse por igual a todos los contribuyentes.

Asimismo, respecto de las formas de pago, es entendible que el pago fraccionado tenga un Bono de Descuento menor que el pago al contado, puesto que el Estado debe esperar más para recaudar esa deuda tributaria. Sin embargo, no queda claro porqué el pago sumario tiene la misma escala del pago al contado; sería razonable que, al ser un pago en cuotas, tenga la misma escala que el pago fraccionado por las mismas razones. El Estado tampoco da ninguna justificación sobre esta diferenciación en la escala del Bono de Descuento.

Al establecer una escala de descuentos de forma arbitraria, este incentivo tributario claramente lesiona al principio de igualdad.

4.4 La prórroga del Fraccionamiento Especial

Con fecha 11 de diciembre de 2024, se publicó la “Ley de Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2025” (Ley No. 32185, 2024). La Centésima Septuagésima Primera Disposición Complementaria Final de dicha Ley “prorroga los plazos establecidos en el literal a) del artículo 8 y el párrafo 9.2 del artículo 9 del Decreto Legislativo 1634, Decreto Legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT, hasta el 28 de febrero de 2025”. Es decir, prorrogó el acogimiento al Fraccionamiento Especial hasta el 28 de febrero de 2025. En una norma típica, la prórroga hubiera regido desde el 12 de diciembre de 2025, pero en la Centésima Sexagésima Tercera Disposición Complementaria Final, la Ley estableció que la prórroga, entre muchas otras disposiciones, entraría en vigencia desde el 01 de enero de 2025 (Ley No. 32185, 2024).

4.4.1 Análisis de la Prórroga en la Ley de Presupuesto

Esta primera prórroga generó cierto debate, debido a que se estaría prorrogando un plazo ya vencido, y esto no es posible; si ya hubiera vencido, correspondería modificar el DL 1634 para extender el plazo o aprobar una nueva vigencia del plazo en otra norma, no una prórroga.

Asimismo, se generó debate sobre la constitucionalidad de la prórroga, puesto que según el Artículo 74 de la Constitución, “las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria” (1993).

Por un lado, se puede entender esta restricción de manera amplia y concluir que las leyes de presupuesto no pueden tener ninguna norma tributaria -cualquier norma que trate un tema tributario- y por ende que la prórroga incluida en la Ley de Presupuesto es inconstitucional.

Por otro lado, es razonable concluir que la materia tributaria a la que se refiere dicha restricción es la misma que se menciona en el primer párrafo del artículo 74, que comprende a las normas que crean, modifican, derogan, exoneran tributos y otorgan beneficios (Huapaya et al., 2023). Esto tiene sentido, puesto que el artículo 74 se encarga de introducir el principio de reserva de ley, indicando que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo”.

Dado que la Ley de Presupuesto es efectivamente una Ley, se puede interpretar que el mismo Artículo 74 de la Constitución introdujo una limitación a la reserva de ley, prohibiendo que las leyes presupuestales introduzcan normas de materia tributaria cubiertas por el principio de reserva de ley. Incluso bajo ese supuesto, dado que la prórroga del Fraccionamiento Especial

incluida en la Ley de Presupuesto afecta directamente la recaudación del Estado por ampliar el plazo de acogimiento a un beneficio tributario, se entiende que es inconstitucional.

4.4.2 La Ley 32220

Días después, el 29 de diciembre de 2024, se promulgó la Ley 32220 (2024), en la que su Segunda Disposición Complementaria Final dispuso (i) “que el acogimiento a la modalidad de pago al contado a que se refiere el acápite i. del literal a) del artículo 8 del Decreto Legislativo 1634, Decreto Legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT; así como la presentación de la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial prevista en el numeral 9.2 del artículo 9 del mismo Decreto Legislativo; se pueden efectuar hasta el 28 de febrero de 2025”, y (ii) que la disposición prevalecerá sobre “cualquier otra norma jurídica referida a la prórroga de plazos previstos en el ordenamiento jurídico”. De esto último, se desprende que la prórroga del plazo efectuada por la Ley 32220 prima sobre la prórroga del Fraccionamiento Especial incluida en la Ley de Presupuesto.

Además, en su “ÚNICA Disposición Complementaria Final”, estableció que entraría en vigor el 01 de enero de 2025. A partir de su publicación, la SUNAT empezó a comunicar que el plazo para el acogimiento al Fraccionamiento Especial estaría vigente en todas sus modalidades hasta el 28 de febrero de 2025.

Asimismo, la SUNAT, en el Informe 000004-2025-SUNAT/7T0000 de fecha 07 de enero de 2024, indicó que “el plazo dispuesto por la segunda disposición complementaria final de Ley N. ° 32220 es aplicable al acogimiento al fraccionamiento especial en todas sus modalidades de pago conforme a lo dispuesto por el párrafo 9.2 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 1634” (SUNAT, 2024). En el informe, la SUNAT entendió que la Ley 32220 se refirió a las tres modalidades de pago, ya que en el sustento del texto sustitutorio se indicó que buscaba “permitir el acogimiento al fraccionamiento tributario aprobado por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto Legislativo 1634, hasta el 28 de febrero de 2025” (Texto Sustitutorio PL 9746/2924-PE, 2024). Este último, es el criterio que la SUNAT viene aplicando a la fecha respecto del plazo para el acogimiento al Fraccionamiento Especial, por lo que las tres modalidades de pago se pueden acoger hasta el 28 de febrero de 2025.

La interpretación de SUNAT parece ser algo forzada, puesto que en la Ley 32220 (2024), el legislador deliberadamente escogió mencionar la prórroga del acogimiento al pago al contado (Artículo 8.4.i del D.L. 1634, 2024), e inmediatamente después mencionó la prórroga del plazo

para la presentación de la solicitud de acogimiento, sin hacer mención alguna a las demás modalidades de pago.

De lo anterior, quizás resultado de una mala técnica legislativa, es razonable concluir que el legislador solamente prorrogó el acogimiento a la modalidad de pago al contado, por lo que las otras dos modalidades no serían prorrogadas por la Ley 32220 (2024). Por ello, queda claro que la interpretación de la SUNAT y su aplicación de la segunda prórroga son, cuando menos, cuestionables.

4.4.3 Conclusiones sobre las Prórrogas al Fraccionamiento Especial

Considerando que la prórroga de la Ley 32220 prima sobre la que incluyó la Ley de Presupuesto, se pueden dar dos escenarios dependiendo de cuál interpretación se prefiera:

- Si se entiende que la prórroga de la Ley 32220 alcanza a las tres modalidades, entonces las tres están abiertas para acogerse hasta el 28 de febrero de 2025.
- Si se entiende que la prórroga solamente está referida al pago al contado, entonces aún se podría aplicar la prórroga inconstitucional de la Ley de Presupuesto en lo referido al pago sumario y fraccionado. Esta segunda interpretación generaría inseguridad en los contribuyentes, pues tendrían la incertidumbre de estar amparándose en una norma inconstitucional para acogerse a una de las dos modalidades de pagos en cuotas.

Con eso en mente y considerando que conforme con el Artículo 94 del Código Tributario (D.S. No. 133-2013-EF, 2013), la SUNAT está obligada a cumplir con los informes que emite, se concluye que, si no hay más cambios en las normas mencionadas ni un cambio de criterio de la SUNAT, la posibilidad de acogerse al Fraccionamiento Especial seguirá vigente hasta el 28 de febrero del 2025.

Debido a las distintas prórrogas del Fraccionamiento Especial que se promulgaron, su mala técnica legislativa, y las distintas interpretaciones que se pueden hacer de ellas, esto definitivamente puede generar incertidumbre y desconfianza en los contribuyentes, hacia la SUNAT y hacia el Fraccionamiento Especial. Por ello, las prórrogas que se hicieron al Fraccionamiento Especial son propensas a tener un impacto negativo en la consecución de los objetivos del régimen, puesto que pueden confundir y desalentar a los contribuyentes del acogimiento.

4.5 Acciones frente a los vicios expuestos

Los vicios expuestos respecto de la constitucionalidad del Fraccionamiento Especial podrían cuestionarse de tres formas:

4.5.1 La revisión del Congreso

Primero, el Congreso pudo realizar cuestionamientos como parte del proceso de revisión de Decretos Legislativos. Conforme con el Artículo 104 de la Constitución (1993), “El presidente de la República da cuenta al Senado o a la Comisión Permanente, de cada decreto legislativo emitido, de acuerdo con el procedimiento establecido por el Reglamento del Senado”. Dado que, a la fecha, aún existe el Poder Legislativo de una sola cámara, el Congreso, corresponde referirse al texto anterior del artículo, por el cual se daba cuenta “al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”.

En esa línea, conforme con el Artículo 90, literal c, del Reglamento del Congreso de la República (1995), luego de recibir el expediente para su estudio, “la Comisión informante presenta dictamen, obligatoriamente, en un plazo no mayor de 10 días. En el caso que el o los decretos legislativos contravengan la Constitución Política o excedan el marco de la delegación de facultades otorgado por el Congreso, recomienda su derogación o su modificación para subsanar el exceso o la contravención, sin perjuicio de la responsabilidad política de los miembros del Consejo de Ministros.” En el caso del DL 1634, la Comisión informante fue la Comisión de Constitución, y el expediente se le envió el 02 de septiembre de 2024. La Comisión de Constitución no se pronunció en el plazo establecido, ni tampoco lo ha hecho hasta la fecha (Comisión de Constitución y Reglamento, 2024).

4.5.2 La demanda de inconstitucionalidad

El segundo remedio frente a estas vulneraciones sería una acción de inconstitucionalidad. Esta podría interponerse respecto de cualquiera de las siguientes vulneraciones constitucionales descritas:

- El exceso de las facultades legislativas en el extremo del pago al contado en el DL 1634.
- La violación al principio de legalidad por incumplir con la Norma VII del Código Tributario.
- La violación al principio de igualdad por la escala de descuentos arbitraria.
- La inclusión de la prórroga del Fraccionamiento Especial en la Ley de Presupuesto.

Si se llegase a interponer la demanda y esta se declarase fundada por los fundamentos expuestos arriba, el Tribunal Constitucional (TC) tendría que precisar distintos alcances de la sentencia:

Conforme con el Artículo 80 del Código Procesal Constitucional (Ley No. 31307, 2021), en el caso de las últimas tres violaciones a la Constitución -que provienen del Artículo 74- el TC tendría que “determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo” y resolver “lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia” la norma cuestionada.

Dado que la mayoría de los facultados para interponerla son funcionarios o entidades públicas (Conforme con el Artículo 203 de la Constitución, estos son el Presidente de la República, el Fiscal de la Nación, el Presidente del Poder Judicial, el Defensor del Pueblo, 25% de los miembros del Congreso, los Gobernadores Regionales o Alcaldes Provinciales), es razonable sostener que estos no cuestionarán la constitucionalidad del D.L. 1634 ni de la inclusión de la Prórroga en la Ley de Presupuesto por temor a la represalia política y pública que esto podría generar. Esto dejaría como posibilidades a “cinco mil ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones” (Artículo 203 de la Constitución) y a los colegios profesionales, en este caso los Colegios de Abogados. Si bien estos podrían demandar la inconstitucionalidad de la norma, a la fecha no hay conocimiento público de la presentación o la preparación de una demanda.

4.5.3 La acción de amparo

El tercer remedio sería una acción de amparo. Esta podría interponerse contra la escala de descuentos incluida en el DL 1634, solicitando que se aplique el mayor descuento (100%), debido a que la escala resulta arbitraria y vulnera el principio de igualdad.

Para poder interponer una acción de amparo, conforme con el Artículo 43 del Código Procesal Constitucional (Ley No. 31307, 2021), el contribuyente afectado tendría que agotar la vía previa. En este caso, la vía previa involucraría agotar la controversia a nivel de la SUNAT, del Tribunal Fiscal, y del Proceso Contencioso Administrativo. Para ello, tendría que esperar a que la SUNAT se pronuncie frente a su solicitud de acogimiento con una resolución y aplique la escala de descuento que vulnera el principio de igualdad; la impugnación se iniciaría contra dicha resolución.

Para evitar agotar la vía previa, el contribuyente tendría que justificar que por agotarla el daño sufrido se volvería irreparable (Artículo 43, numeral 2, del Código Procesal Constitucional, 2021).

Al respecto, en la STC 03525-2021-PA/TC, se estableció como precedente vinculante que las “demandas de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo” (Tribunal Constitucional, 2023). Para establecer dicho precedente, el Tribunal Constitucional analizó y determinó que el contribuyente no había justificado adecuadamente el riesgo de irreparabilidad del daño, por lo que sí correspondía agotar la vía previa para que el amparo fuera procedente (Tribunal Constitucional, 2023).

En el caso de Fraccionamiento Especial, justificar que la violación del principio de igualdad representa el riesgo de un daño irreparable resultaría sumamente complejo. El daño en esta situación sería la recepción arbitraria de un Bono de Descuento menor, proveniente de un incentivo tributario. En caso el contribuyente ganase el proceso de amparo, por Sentencia del Tribunal Constitucional, podría decidirse que la SUNAT le otorgue el máximo Bono de Descuento y devuelva el dinero que el contribuyente pagó en exceso con intereses que buscan preservar su valor en el tiempo. Ahí, el daño quedaría reparado, por lo que el contribuyente sí tendría que agotar la vía previa para presentar el recurso de amparo.

Llegar a agotar la vía previa podría tomarle años al contribuyente, por lo que tendría que tener un alto grado de convicción de tener la razón al momento de iniciar la reclamación.

4.5.4 Sobre el Congreso

Pese a ser uno de los principales órganos competentes para tomar acción frente a los vicios constitucionales expuestos en el Fraccionamiento Especial, es poco probable que el actual Congreso realice un cuestionamiento de ese tipo. Primero, porque al ser un beneficio tributario, cuestionar la validez y eventualmente derogar el Fraccionamiento Especial podría tener un costo político alto, ya que el contribuyente (el votante) podría considerar que sus congresistas lo están perjudicando. Segundo, el Congreso recientemente aprobó por insistencia un Proyecto de Ley que establece beneficios para aquellos que regularicen rentas que no hayan declarado

hasta el 31 de diciembre de 2022 (Proyecto de Ley 7536-2023-CR, 2023); este Proyecto de Ley fue observado por el Ejecutivo porque según este, violaba los principios de equidad, igualdad, justicia fiscal, capacidad contributiva y del deber de contribuir (Reyes, 2024). Luego de la aprobación por insistencia, el proyecto mencionado fue promulgado y publicado como la Ley No 32201 (2024).

4.6 Conclusiones del Análisis Constitucional

Recapitulando esta sección del análisis, se identificaron cuatro vulneraciones constitucionales del Fraccionamiento Especial: al principio de legalidad, el principio de igualdad, el exceso de las facultades legislativas, y la inconstitucionalidad de la prórroga en la Ley de Presupuesto. Como se estableció líneas arriba, estas violaciones pueden ser atacadas mediante los procesos de inconstitucionalidad y amparo, que podrían llevar a que el Fraccionamiento Especial quede sin efecto parcial o totalmente, o que se aplique de manera más equitativa, respectivamente.

La existencia de estos cuestionamientos al Fraccionamiento Especial genera incertidumbre en los contribuyentes y reducen el atractivo de acogerse al Fraccionamiento Especial, ya que los contribuyentes no tienen la “tranquilidad” de que se están acogiendo a un incentivo que cumple con el ordenamiento jurídico aplicable, sino más bien están ante un régimen cuestionable que incluso genera confusión respecto de los plazos para el acogimiento.

En suma, las vulneraciones constitucionales del Fraccionamiento Especial reducen su atractivo y, por ende, reducen la posibilidad de que cumpla con sus objetivos. Incluso, los litigios tributarios podrían aumentar, ya que los contribuyentes pueden iniciar nuevos litigios buscando que se aplique el descuento más alto mencionado en la escala, 100%, amparándose en la vulneración del principio de igualdad contenido en el Artículo 74 de la Constitución.

5. Análisis de otros aspectos legales del Fraccionamiento Especial

A continuación, se analizan las disposiciones del DL 1634 y su reglamento, a fin de determinar cómo pueden afectar la posibilidad de que el Fraccionamiento Especial cumpla con sus fines.

5.1 El acogimiento al Fraccionamiento Especial no suspende la cobranza coactiva

A diferencia de algunos antecedentes normativos descritos en el presente texto, la presentación de la solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial no suspende la cobranza coactiva y tampoco importa la suspensión de nuevas medidas cautelares ni la ejecución de las existentes respecto de la deuda acogida. Dado que SUNAT cuenta con un plazo de 45 días hábiles para

contestar la solicitud, esto pone al contribuyente en una situación delicada. Si el contribuyente acoge una deuda tributaria al Fraccionamiento Especial y a los pocos días SUNAT inicia la cobranza coactiva, no hay un remedio legal expreso para lograr la suspensión de dicha cobranza. Esto abre la puerta a que un área de SUNAT ejecute la cobranza coactiva - amparándose en el principio de legalidad, diciendo que no hay ninguna norma que mande la suspensión, y que por ende corresponde iniciar la cobranza-, mientras que otra revisa la solicitud de acogimiento. Frente a esto, el contribuyente tendría dos posibilidades para intentar detener esta situación perjudicial:

1. Presenta medios impugnatorios u otros actos procesales con la intención de suspender la cobranza coactiva.
2. Se comunica con el ejecutor coactivo para explicar la existencia de su solicitud de acogimiento al Fraccionamiento Especial y solicita que suspenda la cobranza.

En el primer caso, el contribuyente terminaría teniendo que litigar más, para intentar asegurar su derecho a acceder al incentivo del Fraccionamiento Especial. En el segundo caso, el contribuyente quedaría totalmente a merced del ejecutor coactivo, lo cual es una situación poco conveniente. En ambos casos, el contribuyente se ve sumamente perjudicado, y es un fuerte desincentivo al acogimiento al Fraccionamiento Especial.

Si un contribuyente presenta su solicitud de acogimiento y cumple con el pago requerido en la fecha, queda claro que en ese momento está manifestando la voluntad de pagar la deuda tributaria acogida y acceder al incentivo. Tanto es así, que, al pagar la cuota de acogimiento, el contribuyente se está arriesgando a que SUNAT niegue la solicitud y aplique el monto pagado como un anticipo. Frente a ello, lo lógico sería que la SUNAT no inicie la cobranza coactiva o la suspenda si es que ya la había iniciado; pues la cobranza coactiva nace de la necesidad de cobrar la deuda cuando el contribuyente no la está pagando voluntariamente, cuando está incumpliendo su obligación.

La no inclusión de la suspensión de la cobranza coactiva con la presentación de la solicitud de acogimiento es perjudicial para los contribuyentes, pues estos pueden iniciar su acogimiento conforme a derecho -no solo manifestando su voluntad de pagar la deuda tributaria, sino también efectuando un primer pago parcial o total dependiendo del caso- y aun así verse inmersos en una cobranza coactiva. Esto desincentiva el acogimiento al Fraccionamiento Especial, abre las posibilidades a mayores litigios que busquen suspender dicha cobranza, y por ende afecta negativamente el cumplimiento de los objetivos del Fraccionamiento Especial.

En la Exposición de Motivos del Fraccionamiento Especial, se denota que el Poder Ejecutivo considera que los contribuyentes abusan del litigio para posponer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es posible que, con ese punto de vista, el Ejecutivo haya omitido incluir la suspensión de la cobranza coactiva, tratando de evitar que algunos contribuyentes la aprovechen para ganar tiempo, cuando no tienen intención de pagar la deuda. Frente a ello, cabe aclarar que si se incluyera la suspensión y un contribuyente quisiera aprovecharse maliciosamente, igual tendría que realizar un pago inicial, con lo que SUNAT empezaría a cobrar la deuda desde el inicio. Si luego -durante los 45 días hábiles de calificación- se determinase que el contribuyente no cumple los requisitos, o simplemente no pagase el saldo de la deuda acogida una vez aprobada la solicitud (en el caso del pago sumario o fraccionado), SUNAT podría iniciar la cobranza coactiva. Así, la SUNAT no vería mayormente afectadas sus posibilidades de cobrar la deuda a los que se acojan en mala fe, mientras que los contribuyentes tendrían una mayor confianza para acogerse al incentivo.

En ese sentido, queda claro que la no inclusión de la suspensión de la cobranza coactiva con la presentación de la solicitud es un desacierto que perjudica el cumplimiento de los objetivos del Fraccionamiento Especial.

5.2 Contradicción entre el Reglamento y el DL 1634

Como ya se describió, al Fraccionamiento Especial son acogibles todas las deudas tributarias administradas por la SUNAT que hayan sido exigibles al 31 de diciembre de 2023 -contenidas en un acto de SUNAT emitido hasta el último día para el acogimiento- y estén pendientes de pago. Esto, por supuesto, incluye los saldos de fraccionamientos cuando la deuda tributaria fraccionada cumpla con las condiciones mencionadas.

Asimismo, el DL 1634 (2024) establece que el Bono de Descuento se aplica sobre las multas e intereses que formen parte de la deuda acogida en función de (i) el monto total de deuda acogible que tenga el contribuyente y (ii) la modalidad de pago que escoja el contribuyente (al contado, sumario, o fraccionado). Cabe recalcar que, conforme con el DL 1634 (2024), el descuento se aplica sobre las multas e intereses que componen la deuda acogida, al margen de si esta fue fraccionada o no.

Conforme con la RTF 02844-5-2002, el fraccionamiento de la deuda tributaria es una mera modalidad de pago, por lo que no implica un cambio en la composición o naturaleza de la deuda tributaria:

“Sobre el particular, debe señalarse que de acuerdo con lo prescrito por el segundo párrafo del artículo 36 del Código Tributario (...) la Administración Tributaria está facultada a conceder fraccionamiento y/o aplazamiento para el pago de la deuda tributaria(...)

De la norma citada se desprende que el aplazamiento y/o fraccionamiento aludido, no implica el otorgamiento de beneficios especiales que impliquen la recomposición de la deuda tributaria, constituyendo solo una modalidad de pago, criterio establecido por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones 586-2-99 y 223-3-2000(...)

En efecto, el Código Tributario solo permite que la Administración pueda otorgar una facilidad de pago, sin que ello implique una novación de deuda, la que conforme con lo previsto por el artículo 1277 del Código Civil implica la sustitución de una obligación por otra, lo cual no ocurre en el caso en discusión” (Resolución del Tribunal Fiscal 02844-5-2002, 2002).

De lo anterior, queda clarísimo que una multa acogida al fraccionamiento del Artículo 36 del Código Tributario, seguirá siendo una multa, solo que estará sujeta a una modalidad de pago distinta.

5.2.1 Una contradicción ilegal al D.L. 1634

Sin embargo, al leer el Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024), los contribuyentes encontrarán una sorpresa contenida en el Artículo 8, numeral 4, literal c):

“Artículo 8. Determinación y Utilización del Bono de Descuento

8.4 Para determinar el monto del Bono de Descuento:

(...)

c) Tratándose de saldos de aplazamientos y/o fraccionamientos a acoger al Fraccionamiento Especial se aplica sobre los intereses calculados conforme a lo previsto en la normativa que los regula: (...)”

Conforme con el artículo citado, el Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024) excluye a las multas fraccionadas de la aplicación del Bono de Descuento, manteniéndolo solamente para los intereses de dichas deudas. Conforme con el Artículo 51 de la Constitución, las normas con rango de ley prevalecen sobre las normas de rango inferior, por lo que las disposiciones del DL 1634 prevalecen sobre las del Reglamento. Al ser contrario al DL 1634, el Artículo 8, numeral 4, literal c) del Reglamento es ilegal y corresponde ser modificado.

Mientras el Reglamento no se modifique, los contribuyentes que busquen acoger multas fraccionadas, gozarán de un Bono de Descuento menor al que les corresponde según el DL 1634, por lo que este es un desincentivo para el acogimiento al Fraccionamiento Especial. Además de ello, dada la manifiesta ilegalidad de la disposición citada, es posible que lleve a un aumento en los litigios iniciados por contribuyentes que soliciten la aplicación del Bono de Descuento a las multas fraccionadas. En suma, esta disposición reduce las posibilidades de que el Fraccionamiento Especial cumpla con sus objetivos, ya que por un lado desincentiva el acogimiento de quienes tengan multas fraccionadas, y por otro lado aumenta las posibilidades de litigios.

Para evitar ello, el Poder Ejecutivo podría introducir una modificación al Decreto Supremo que aprobó el Reglamento, pero a la fecha no hay ninguna indicación de que lo hará.

5.2.2 La demanda de Acción Popular

Frente a la contravención descrita al DL 1634 por parte del Artículo 8, numeral 4, literal c del Reglamento, se podría interponer una demanda de Acción Popular. La demanda de Acción Popular estaría dirigida a cuestionar la legalidad del literal citado, buscando que este sea declarado nulo conforme con el Artículo 80 del Código Procesal Constitucional. Incluso podría tener efectos retroactivos, dependiendo de lo que establezca la sentencia.

A diferencia de la demanda de inconstitucionalidad, la demanda de acción popular “puede ser interpuesta por cualquier persona” (Artículo 83 del Código Procesal Constitucional).

El inicio de un proceso de acción popular es una posibilidad atractiva para los contribuyentes, puesto que incluso después de terminado el plazo para el acogimiento, podrían obtener una sentencia con efectos retroactivos que les permita recibir el Bono de Descuento sobre su multa fraccionada y los intereses (no solo sobre los intereses como es actualmente).

5.3 El Fraccionamiento Especial permite acoger las resoluciones de multa, sin las resoluciones de determinación

Conforme con el numeral 9.3 del Artículo 9 del DL 1634 (2024), “El acogimiento es por el total de la deuda contenida en la resolución de determinación o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, resolución de multa, orden de pago u otra resolución emitida por la SUNAT”. El numeral 7.3 del Artículo 7 del Reglamento (D.S. 184-2024-EF, 2024) también contiene una disposición similar, en la que expresamente se separan

los distintos actos administrativos que los contribuyentes pueden acoger individualmente al Fraccionamiento Especial.

Asimismo, conforme con el Artículo 10, numerales 1 y 2 del DL 1634 (2024), al ser aprobada la solicitud de acogimiento, el procedimiento o proceso concluye específicamente respecto de la deuda que fue acogida al Fraccionamiento Especial.

De lo anterior, se entiende que el DL 1634 y su Reglamento expresamente permiten que los contribuyentes, deudores del tributo “X”, acojan una Resolución de Multa asociada a X, la paguen con descuento, y continúen con el litigio de la resolución de determinación en la que se discute el pago de X.

Dado que se suelen acumular la discusión sobre el tributo insoluto y la multa dentro del mismo expediente, esta posibilidad de acoger solo la multa puede ser problemática para el cumplimiento del objetivo del Fraccionamiento Especial, pues los contribuyentes podrían recibir la condonación de un porcentaje de la multa (quizás el 100%), mientras que el litigio por el tributo que la originó continuaría y la carga de los órganos resolutivos -el número de expedientes por resolver- no disminuiría significativamente.

Esto presenta el riesgo de generar un alto acogimiento de resoluciones de multa de menor valor y menor acogimiento de las resoluciones de determinación relacionadas a las multas. Ese escenario puede llevar a reducir el número de litigios tributarios, debido al acogimiento de muchas resoluciones de multa, pero probablemente no lleve a un aumento considerable en la recaudación.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. El Fraccionamiento Especial tiene la naturaleza jurídica de un incentivo tributario, que contiene una condonación. Asimismo, entre sus modalidades de pago ofrece un fraccionamiento y un pago al contado.

Resulta curioso que le hayan puesto el nombre de “Fraccionamiento Especial” dada su naturaleza tributaria; quizás se debió a la intención de enmarcarlo dentro de las facultades legislativas delegadas.

2. El Fraccionamiento Especial presenta diversas aristas que resultan cuestionables legal y constitucionalmente, que reducen sus posibilidades de cumplir con el objetivo de aumentar la recaudación tributaria y reducir los litigios tributarios.
3. Las transgresiones a la Constitución ponen al Fraccionamiento Especial en tela de juicio, lo hacen cuestionable, y reducen sus posibilidades de éxito al generar incertidumbre a los contribuyentes.

La creación del DL 1634 vulnera el principio de legalidad, por ir en contra de lo establecido en la Norma VII del Código Tributario, y además constituye un exceso de las facultades legislativas delegadas por el Congreso al incluir la modalidad de pago al contado.

Asimismo, el Fraccionamiento Especial lesiona el principio de igualdad tributaria, al hacer diferenciaciones totalmente arbitrarias, sin fundamento alguno, respecto de la escala del Bono de Descuento.

Por último, la prórroga contenida en la Ley de Presupuesto es inconstitucional y la interpretación que la SUNAT hace a la segunda prórroga, la Ley 32220, es cuando menos dudosa.

4. La no suspensión de la cobranza coactiva con la presentación de la solicitud de acogimiento es un fuerte desincentivo al acogimiento, puesto que deja a los contribuyentes en una situación sumamente vulnerable frente a la Administración Tributaria.

La posibilidad de acoger solamente la resolución de multa y no el tributo insoluto abre la posibilidad de que se alivie en cierta medida la carga de los órganos administrativos y judiciales a cargo de resolver los conflictos tributarios y no se aumente significativamente la recaudación. Esto porque incentiva a que contribuyentes con litigios que incluyen multas y tributos, acojan solo la multa, la paguen con descuento, y sigan litigando el tributo insoluto.

La contravención del DL 1634 por parte del Reglamento respecto de los beneficios aplicables a los saldos de fraccionamiento y aplazamientos es una clara ilegalidad que genera desconfianza en los contribuyentes y desincentiva el acogimiento al Fraccionamiento Especial.

5. Para futuras normas similares, se sugiere que el Estado actúe en base a un análisis técnico económico y legal, que ponga a disposición del público, y determine:

- a. Si existe la necesidad de un beneficio tributario o si hay otra medida que podría cumplir con los mismos fines, y;
- b. Si determina que es necesario el beneficio, cuál es la mejor manera de diseñarlo, de manera que maximice sus posibilidades de aumentar la recaudación y evite incurrir en violaciones a la Constitución y al marco legal aplicable.

Asimismo, si lo que busca es incentivar el acogimiento, se sugiere que el Estado:

- a. Incluya la suspensión de la cobranza coactiva con la presentación de la solicitud;
 - b. Evite contradicciones o imprecisiones entre la norma con rango de ley y su reglamento;
 - c. Cuide que la redacción de las normas sea clara, precisa, y lo más comprensible posible, y;
 - c. Procure que los mecanismos que contenga la norma sean coherentes con los objetivos de la misma.
6. Dado que los porcentajes de condonación varían según la situación de cada contribuyente, a la hora de decidir si acogerse o no, estos tendrán que hacer un análisis minucioso de sus expedientes tributarios. Si tienen altas posibilidades de perder el litigio, el Fraccionamiento Especial puede ser una excelente alternativa. Si tienen buenas posibilidades de ganarlo, deberán evaluar los costos de llegar a contar con una resolución a favor firme y compararlos con el beneficio que reciben por la condonación del Fraccionamiento Especial. Asimismo, deberán evaluar el efecto que el desistimiento del litigio pueda tener en futuros ejercicios tributarios: es posible que la SUNAT considere que, al desistir, el contribuyente acepta el reparo efectuado, y ante hechos similares en el futuro haga el mismo reparo, argumentando que el contribuyente ya lo aceptó antes.
7. Al margen de las críticas elaboradas en el presente texto, corresponde esperar a la publicación de los resultados de la medida en el portal institucional de la SUNAT, el 23 de mayo de 2025, salvo que se haga una nueva prórroga.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Aragón Colque, A, Cáceres Castillo, D y Llaque Sánchez, F. (2023). Código tributario. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A. (2024). BBVA Research aumenta proyección de crecimiento para la economía peruana en 2024. <https://www.bbva.com/es/pe/economia-y-finanzas/bbva-research-aumenta-proyeccion-de-crecimiento-para-la-economia-peruana-en-2024/>
- Bravo Cucci, J. (2017). Fundamentos de Derecho Tributario.
- Cabanellas de Torres, G. (2008). Diccionario Jurídico Elemental.
- Comisión de Constitución y Reglamento. (2024). Decretos Legislativos. <https://www.congreso.gob.pe/comisiones2024/Constitucion/laborcontrolpolitico/Decretos-legislativos/>
- Comisión de Constitución y Reglamento. (2024). Dictamen recaído en el Proyecto de Ley 7752/2023-PE, Ley que Ley Que Delega En El Poder Ejecutivo La Facultad De Legislar En Materias De Reactivación Económica, Simplificación Y Calidad Regulatoria, Actividad Empresarial Del Estado, Seguridad Ciudadana Y Defensa Nacional. <https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/MTk1Mjkz/pdf>
- Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera. (2024). Informe sobre materias específicas consideradas en el Proyecto de Ley 7752/2023-PE.
- Congreso de la República. (2024). Decreto Legislativo 1621. Diario Oficial El Peruano. 08 de julio de 2024.
- Constitución Política del Perú. (1993). Congreso Constituyente Democrático.
- D.L. 1257. Que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT (2016). <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/1461978-2>
- D.L. 1621. Decreto Legislativo que regula un retorno gradual a las reglas macrofiscales para el sector público no financiero (2024). <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/2304919-1>

- D.L. 1634. Decreto Legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT (2024). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1383860>
- D.L. No 848. Establecen el Régimen de Fraccionamiento Especial al que podrán acogerse las personas que tengan deudas pendientes con las diversas instituciones recaudadoras del Estado (1996). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H772267>
- D.S. 184-2024-EF. Reglamento del Decreto Legislativo 1634, “Decreto legislativo que aprueba el fraccionamiento especial de la deuda tributaria administrada por la SUNAT”. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/7075210/6086522-ds184_2024ef.pdf?v=1728912580
- D.S. No 048-2019-PCM. Que declara en Estado de Emergencia varios distritos de algunas provincias del departamento de Amazonas, por impacto de daños ante lluvias intensas Diario Oficial El Peruano (2019). <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-supremo-que-declara-en-estado-de-emergencia-varios-d-decreto-supremo-n-048-2019-pcm-1752610-1/>
- D.S. N° 110-2000-EF. Aprueban el Reglamento de la Ley que establece el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario (2000). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H796012>
- D.S. N° 133-2013-EF. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario (2013). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1081161>
- Grupo Banco Mundial. (2024). Crecimiento del PIB (% anual) – Perú. <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2023&locations=PE&start=1961&view=chart>
- Huamaní, R. (2013). Código Tributario Comentado. Parte 1. Gaceta Jurídica. Lima.
- Huapaya Garriazo, P, Llaque Sánchez, F, Mares Ruíz, C, Ruiz Colmenares, M y Sebastián Rodríguez, F. (2023). Manual de derecho tributario parte general - tomo 1.
- Ley 23089. Ley Que Delega En El Poder Ejecutivo La Facultad De Legislar En Materias De Reactivación Económica, Simplificación Y Calidad Regulatoria, Actividad Empresarial Del Estado, Seguridad Ciudadana Y Defensa Nacional. Diario Oficial El Peruano. 04 de julio de 2024. <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/2303674-3>

- Ley 27344. Ley que establece un Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario (2000).
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H794774>
- Ley 27681. Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias (RESIT) (2002). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H822475>
- Ley No 31307. Nuevo Código Procesal Constitucional (2021). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1288461>
- Ley No 32201. Ley que establece un régimen excepcional del impuesto a la renta para promover la formalización de la economía y ampliación de la base tributaria de contribuyentes respecto de rentas no declaradas al 31 de diciembre de 2022 (2024).
<https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/MjQ0MzIx/pdf>
- Ley No 32220. Ley que proroga la vigencia de los beneficios tributarios del Decreto Legislativo 783, que aprueba la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas y otros (2024). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1393181>
- Ley No. 32185. Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2025 (2025).
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#!/detallenorma/H1391420>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Marco Macroeconómico Multianual 2024-2027.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2024_2027.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2024). Exposición de motivos. Decreto Legislativo que aprueba el Fraccionamiento Especial de la Deuda Tributaria administrada por la SUNAT.
- Paredes, M. (2018). El marco jurídico de las exoneraciones, beneficios e incentivos tributarios en el Perú. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/13851?show=full>
- Proyecto de Ley No 7536-2023-CR. Ley que modifica el Decreto Legislativo No 1264, Decreto Legislativo que establece un régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas, a fin de establecer un nuevo plazo para la regularización y cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias (2023). <https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal/#!/expediente/2021/7536>
- Proyecto de Ley No. 7752/2023-PE. Ley Que Delega En El Poder Ejecutivo La Facultad De Legislar En Materia De Reactivación Económica, Simplificación Y Calidad Regulatoria,

- Actividad Empresarial Del Estado, Seguridad Ciudadana Y Defensa Nacional.
<https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/MTgxNTE2/pdf>
- Ramírez, Z. (2024). Riesgo de liquidez de empresas en Perú es el segundo más alto en la región. Diario Gestión. <https://gestion.pe/economia/empresas/riesgo-de-liquidez-de-empresas-en-peru-es-el-segundo-mas-alto-en-la-region-moodys-noticia/>
- Reglamento del Congreso de la República (1995). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H767505>
- Resolución del Tribunal Fiscal 02844-5-2002. Expediente 1734-02 (2002). 2002_5_02 https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_02844.pdf
- Reyes, J. (2024). Congreso aprobó beneficios tributarios para quienes no declararon rentas hasta el 2022. Diario Gestión. <https://gestion.pe/economia/congreso-aprobo-beneficios-tributarios-para-quienes-no-declararon-rentas-hasta-el-2022-noticia/>
- Rubio, M. (2009). El sistema jurídico: Introducción al Derecho.
- Rubio, M. (2013). La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional.
- Ruiz de Castilla, F. (2013). Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios.
- R.M. No 176-96-EF-15. Reglamento del Régimen de Fraccionamiento Especial (1996). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H772844>
- R.S. N.º 161-2015/SUNAT. Reglamento de Aplazamiento y/o Fraccionamiento de la Deuda Tributaria por Tributos Internos. <https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/3368733/reglamento-de-aplazamiento-yo-fraccionamiento-de-la-deuda-t-resolucion-n-161-2015sunat-1262604-1.pdf.pdf?v=1657232022>
- R.S. N.º 000206-2024/SUNAT. Dictan Normas Referidas Al Fraccionamiento Especial De La Deuda Tributaria Administrada Por La SUNAT Aprobado Por El Decreto Legislativo N.º 1634. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2024/000206-2024.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT. (2024). INFORME N.º 000004-2025-SUNAT/7T0000.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2025/informe-oficios/i000004-2025-7T0000.pdf>

Texto Sustitutorio PL 9746/2924-PE. Ley que prorroga la vigencia de los beneficios tributarios del Decreto Legislativo 783, que aprueba la norma sobre devolución de impuestos que gravan las adquisiciones con donaciones del exterior e importaciones de misiones diplomáticas y otros (2024). <https://wb2server.congreso.gob.pe/spley-portal-service/archivo/MjQ1Mzc5/pdf>

Tribunal Constitucional. (2005) Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional 0042-2004-AI. 13 de abril de 2005. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

Tribunal Constitucional. (2006) Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 2689-2004-AA/TC. 20 de enero de 2006. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. (2023) Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 03525-2021-PA/TC. 07 de febrero de 2023. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2023/03525-2021-AA.pdf>

Tribunal Fiscal. R.T.F. 05510-8-2013. Expediente 8399-2010. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_05510.pdf

Villanueva, C. (2011). Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros. [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/F6F865CA0E5327AE052581A2007725C3/\\$FILE/1_12813_62051.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/F6F865CA0E5327AE052581A2007725C3/$FILE/1_12813_62051.pdf)