

Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad





PERÚ

Ministerio
de Economía y Finanzas

Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad

Escriben:

Carol Paola Alarcón Retuerto	Víctor Mejía Ninacondor
José Carlos Barco Rondan	Violeta Isabel Moncada Arribasplata
Nicolas Enrique Cajachagua Gozalves	Jose Jorge Nava Tolentino
Veronika Carolina Calle Araujo	Índira Navarro Palacios
Sandy Capillo Solís	Silvia Aurora Olano Sandoval
Edgar Fernando Cosio Jara	Javier Gustavo Oyarse Cruz
Luis Miguel Cotaquispe Gerónimo	Carlos Ramírez Rodríguez
Gabriel Donayre Lobo	Marco Antonio Reyes Navarrete
Karina Farfán Castillo	Efraín Rodríguez Alzza
Marcelina Enriqueta Felipe Monrroy	Regina Ruiz Reyna Farje
Julio Guadalupe Báscones	Alfredo Rubén Saavedra Rodriguez
Pablo José Huapaya Garriazo	Raul Valencia Puma
Monica Jacobo Guerrero	Evelyn Yauri Mandujano
Javier Laguna Caballero	Carmen Patricia Zegarra Cerna
Oswaldo Lozano Byrne	

Prólogo de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad

Primera edición, noviembre de 2017

COMITÉ EDITORIAL:

Mercedes Pilar Martínez Centeno

Carmen del Pilar Robles Moreno

Luis Gabriel Donayre Lobo

Christian Manuel Vargas Acuache

La DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de ejemplar, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

Copyright © 2017:

Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero

Jr. Lampa 594, Lima 1

Lima, Perú

Central Telefónica: (1) 610-5930

Línea gratuita desde provincias: 0-800-11829

Correo Electrónico: defensacontribuyente@mef.gob.pe

Página Web: www.mef.gob.pe/defensoria

Editorial:

Palestra Editores S.A.C.

Diseño y Diagramación:

Gabriela Zababurú Gamarra

Índice

- Prólogo de Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León.....9
- El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario?11
Gabriel Donayre Lobo
- Breves apuntes en relación con la vocación unificadora de la ley del procedimiento administrativo general en el contexto de la modificatoria del Código Tributario: posible impacto en los derechos que asisten a los administrados en materia tributaria.....35
Luis Miguel Cotaquispe Gerónimo | Regina Ruiz Reyna Farje
- Vigencia de la norma tributaria en el tiempo, a propósito de las últimas modificaciones al Código Tributario53
Mónica Jacobo Guerrero
- Domicilio procesal electrónico y su implicancia en el debido proceso81
Nicolás Enrique Cajachagua Gozalves
- Posibilidad de solicitar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria incluso cuando no exista deuda pendiente de cobranza.....107
Silvia Aurora Olano Sandoval

- La suspensión del cómputo de los plazos de prescripción en los procedimientos tributarios127
Víctor Mejía Ninacondor
- El derecho del administrado fiscalizado de observar las actas y su relación con los principios administrativos.....153
Veronika Carolina Calle Araujo
- Modificaciones del Código Tributario vinculadas con los derechos de los contribuyentes173
Carmen Patricia Zegarra Cerna
- La normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria incorporada en el Código Tributario: algunos aspectos a considerar195
Efraín Rodríguez Alzaa
- La incorporación de normas sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria al Título Preliminar y al Libro Segundo del Código Tributario y los derechos fundamentales de las personas naturales en el marco de las políticas fiscales impulsadas por la OCDE.....227
Marcelina Enriqueta Felipe Monrroy
- Procedimientos Tributarios: principales modificaciones en la solución de conflictos241
Javier Laguna Caballero
- La declaración de nulidad por el tribunal fiscal con pronunciamiento sobre el fondo269
Oswaldo Lozano Byrne
- La actuación del Tribunal Fiscal ante vicios de nulidad y los derechos de los administrados: breve reflexión bajo la óptica del “Principio de Celeridad” en materia tributaria289
Pablo José Huapaya Garriazo
- La caducidad de la medida cautelar en el Código Tributario311
Jose Jorge Nava Tolentino

- La posibilidad de presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra el procedimiento de fiscalización tributaria331
Evelyn Yauri Mandujano | Sandy Capillo Solís
- La posibilidad de presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra el procedimiento de fiscalización o verificación tributaria351
Carol Paola Alarcón Retuerto
- Acerca de las Resoluciones de Cumplimiento expedidas por la Administración Tributaria. Criterios del Tribunal Fiscal y modificaciones recientes al Código Tributario387
Karina Farfán Castillo
- Inaplicación del artículo 230° de la LPAG a la potestad sancionadora tributaria.....425
Alfredo Rubén Saavedra Rodríguez
- Modificaciones a las infracciones y sanciones previstas en el Código Tributario.....447
Violeta Isabel Moncada Arribasplata
- Algunas aproximaciones en torno a la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas al beneficio establecido en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal para el Impuesto Predial469
Indira Navarro Palacios
- Los nuevos derechos y obligaciones de los usuarios aduaneros según el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General493
Javier Gustavo Oyarse Cruz
- La interoperabilidad entre entidades como facilitador del proceso de entrega por devolución de mercancías511
José Carlos Barco Rondan | Marco Antonio Reyes Navarrete
- Las causales de suspensión de aplicación de intereses moratorios en el procedimiento contencioso-tributario527
Carlos Ramírez Rodríguez | Raul Valencia Puma

- Consideraciones en torno al régimen infraccional aduanero555
Julio Guadalupe Báscones
- El principio de retroactividad benigna en materia de infracciones aduaneras. A la luz de las últimas modificaciones a la Ley General de Aduanas y a la Ley del Procedimiento Administrativo General.....579
Edgar Fernando Cosío Jara

Prólogo

Sabido es que desde mediados del siglo XX en Europa empieza una creciente preocupación por la efectivización de la recaudación tributaria, llegándose a generar inclusive una corriente de pensamiento que es conocida como la “concepción dinámica de la tributación”, en cuya virtud el centro de gravedad del Derecho Tributario deja de ser el tributo, cediendo el paso al procedimiento administrativo. Más allá de la coincidencia o no con este planteamiento, lo cierto es que el tema del procedimiento tributario hoy goza de amplio protagonismo en el plano del pensamiento jurídico tributario.

A su turno en las últimas décadas del siglo XX la región latinoamericana ha experimentado una profunda transformación en lo que a la estructura de sus finanzas públicas, toda vez que el ingreso tributario ha sustituido al endeudamiento como el principal recurso fiscal.

Consiguientemente se vienen dinamizando las diversas actividades que desarrollan las administraciones tributarias en materia de recaudación, cobranza y control para lograr la efectiva captación del tributo, de tal modo que los procedimientos tributarios pasan a ser cuestiones cada vez más importantes para la gestión pública y el derecho.

En este sentido conviene traer a colación el título del libro que hoy nos toca presentar y que reza así: “Comentarios a las Modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad” . A tono con los planteamientos y la realidad que acabamos de repasar resulta que tenemos entre manos una obra que precisamente centra su foco de atención en los procedimientos administrativos.

Por otra parte — si vamos a un plano todavía más abstracto — es de advertir que en la teoría del derecho se vienen desarrollando intensos debates entre los positivistas y los no positivistas en torno al concepto de derecho. La pregunta central es como sigue: ¿El derecho se agota en la norma positiva o también comprende una dimensión ética que tiene que ver con los valores?

La obra bajo comentario toma decidido partido por la segunda alternativa en la medida que conecta el tema del procedimiento administrativo con la ética, prestando especial atención a uno de los valores más importantes: la equidad.

Otro mérito que posee la presente obra tiene que ver con el enfoque multidisciplinario, en el sentido que hay un esfuerzo por integrar el Derecho Tributario con otras ramas del derecho como por ejemplo el Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Aduanero, afirmando de este modo la unidad de nuestro sistema jurídico.

Una mención especial también merece el elenco de autores, advirtiéndose una variedad ciertamente enriquecedora pues tienen presencia destacados profesionales del sector privado y sector público que pertenecen a diferentes generaciones.

Por último corresponde felicitar a la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero por el esfuerzo sostenido, en procura de la generación de espacios para el estudio y discusión de los temas jurídico- tributarios que son de mucho interés para el propio Estado, empresas, instituciones y ciudadanos en general.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León



El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario?

Gabriel Donayre Lobo

Abogado por la Universidad de Lima. Con Postgrado en Tributación por la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima. Especialista en Tributación Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Egresado de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Docente en el CEA de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Trabajó como asesor del Tribunal Fiscal, y posteriormente en la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas, donde continúa desempeñándose como Asesor Experto en Tributos Internos.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. INCORPORACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA A LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL. 3. ORIGEN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA: EL CASO DE LA VIUDA DE BERLÍN. 4. FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA. 5. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN ESPAÑA. 6. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN EL PERÚ. 7. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA AL DERECHO TRIBUTARIO. 8. CONCLUSIONES.-

1. INTRODUCCIÓN

En el libro “La Riqueza de las Naciones”, ADAM SMITH formuló cuatro principios fundamentales, que desde el punto de vista económico, debían regir el sistema de impuestos en un país, a saber: justicia o proporcionalidad, certidumbre o certeza, comodidad y economía.

Para propósitos del presente artículo, nos interesa mencionar el principio de certidumbre o certeza, que en palabras de ADAM SMITH, puede resumirse en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

En la misma línea, CARL S. SHOUP opina que: “*El factor de la certidumbre, es indudablemente uno de los aspectos no económicos más importantes del sistema fiscal de un país...*”¹.

Como bien explica VILLEGAS: “*La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Implica también certidumbre de que no se realizarán alte-*

¹ Citado por CARBONE, SERGIO. “Interpretación de las Normas Tributarias”. [en línea] Dirección URL: <https://www.econlink.com.ar/interpretacion-normas-tributarias> (Visitado el 20.09.2017).

raciones “que vayan para atrás”, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes”².

En economías cada vez más competitivas, la certeza o certidumbre del sistema tributario de un país, constituye un aspecto fundamental para la atracción de inversiones. Para cualquier inversionista, sea nacional o extranjero, el saber cuánto y cuándo deberá pagar por los tributos a los que se encuentre afecto es, sin lugar a dudas, uno de los factores más importantes que tomará en cuenta al momento de decidir si invierte o no en un país. De ahí la importancia de analizar las distintas figuras que coadyuvan a lograr la certeza del sistema tributario.

En tal contexto, analizaremos los alcances del principio de confianza legítima, para posteriormente definir si dicho principio resulta aplicable al derecho tributario.

2. INCORPORACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA A LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL

Cabe anotar que la reciente modificación de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por el Decreto Legislativo N° 1272, tuvo como principal propósito, establecer disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y en esa línea, regular todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades públicas, incluyendo los procedimientos especiales.

Entre los numerosos cambios efectuados a la citada ley, destaca la inclusión en nuestra legislación del principio de confianza legítima. Si bien este principio no ha sido incorporado en un numeral aparte del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG), que regula los principios del procedimiento administrativo, sino más bien incluido en el numeral 1.15 del aludido artículo, identi-

² VILLEGAS, HÉCTOR B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2005. Pág. 283-284.

ficándose con el principio de predictibilidad, denominado ahora: “principio de predictibilidad o de confianza legítima”, lo cierto es que se trata de un nuevo principio, cuyo contenido es mucho más amplio que el de predictibilidad, como veremos más adelante.

A fin de apreciar mejor la modificación del numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, consignamos el siguiente cuadro comparativo, en el que resaltaremos los cambios introducidos.

LEY N° 27444	DECRETO LEGISLATIVO N° 1272
Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo	Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo
<p>1.15 Principio de predictibilidad.-</p> <p>La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.</p>	<p>1.15 Principio de predictibilidad o de confianza legítima.-</p> <p>La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.</p> <p>Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.</p> <p>La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.</p>

Luego de la modificación del Decreto Legislativo N° 1272, podemos apreciar que el primer párrafo del numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, que regula el principio de predictibilidad, contiene una nueva y mejor redacción. En efecto, según el texto modificado, la autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, y no únicamente sobre cada trámite; de tal forma que el administrado, en todo momento, y no sólo desde el inicio, podrá tener una comprensión cierta, no sólo de los resultados posibles que se podrían obtener, sino también sobre los requisitos, trámites y duración estimada respecto de cada procedimiento.

Es en el segundo y tercer párrafos incorporados por el Decreto Legislativo N° 1272, que se regula el principio de confianza legítima, según el cual, las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos; no pudiendo la autoridad administrativa variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1272, se señala que: *“en la doctrina comparada, el principio de confianza legítima en la Administración se refiere a que ésta no puede modificar unilateralmente el sentido de sus decisiones de no mediar una clara y concreta justificación que lo permita (...)”*, añadiéndose que: *“Lo normal será que, en efecto, la actuación administrativa siga los cánones de la continuidad de las políticas públicas o, lo que es lo mismo, que actúe de acuerdo con la objetividad, imparcialidad y congruencia propia de quien está al servicio del interés general”*.

Pues bien, tratándose de un principio que ha sido recogido del derecho comparado, resulta necesario recurrir a él, a fin de comprender mejor los alcances e implicancias que tendrá en nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en el ámbito tributario que es el que nos interesa desarrollar.

3. ORIGEN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA: EL CASO DE LA VIUDA DE BERLÍN

Sobre el origen del principio de confianza legítima, FRANCOS RODRÍGUEZ refiere que este principio adquiere trascendencia y posterior aceptación en el Derecho Comunitario Europeo, a partir de la admisión del mismo por parte de los tribunales alemanes en el año 1956, con el caso de la viuda de Berlín. En el citado caso, la demandante era viuda de un funcionario que vivía en la República Democrática Alemana y la Consejería del Interior de Berlín le certificó que si se trasladaba a vivir a Berlín Oeste, tendría derecho a recibir una pensión de viudez. Siguiendo tales indicaciones, la viuda trasladó su residencia a Berlín Oeste. Sin embargo, posteriormente se comprobó que no cumplía con alguno de los requisitos establecidos por la ley para recibir la referida pensión³.

Este caso culminó con la Sentencia del Tribunal Contencioso-Administrativo de Berlín del 14 de noviembre de 1956, según la cual, el hecho de que posteriormente se comprobara que la mencionada viuda no cumplía con alguno de los requisitos de ley para recibir tal pensión, y en consecuencia, se le exigiera que devolviera las pensiones percibidas, implicaba una violación a la protección de la confianza legítima, puesto que ella había actuado en base a la certificación de la Consejería del Interior de Berlín, realizando una serie de gastos para el traslado de su residencia. Al respecto, FRANCOS RODRÍGUEZ, citando a COVIELLO, enfatiza que un aspecto relevante del caso, es que se resolvió no sólo que no correspondía la revocación *ex tunc* del acto, sino tampoco *ex nunc*, por lo que la Administración debía continuar abonando la pensión a la viuda⁴.

Este principio, proveniente de la jurisprudencia alemana, fue recogido luego por el Tribunal Europeo de Justicia, haciendo del mismo un principio general del derecho de la Unión Europea. Así,

³ FRANCOS RODRIGUEZ, JESÚS. “El Principio de la Protección de la Confianza Legítima”. En: <http://www.mga.com.do/el-principio-de-proteccion-de-la-confianza-legitima/> (Visitado el 20.09.2017).

⁴ FRANCOS RODRIGUEZ, JESÚS. Ob. Cit. (Visitado el 20.09.2017).

en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de julio de 2002 (caso Marks and Spencer) en su apartado 44 se señaló que: *“procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas comunitarias”*⁵.

4. FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Como señala DE VIVERO: *“El principio de protección de la confianza legítima supone un enfrentamiento entre el de seguridad jurídica y el de legalidad. Es por hoy un principio general del derecho, que podríamos atrevernos a manifestar que encuentra sus orígenes inmediatos en el de buena fe y, de una manera menos mediata, en la teoría de los actos propios”*⁶.

En efecto, el principio de confianza legítima es en buena cuenta una derivación del principio de seguridad jurídica pero desde la perspectiva del administrado, cuyo sustento se encuentra en el principio de buena fe y en la doctrina de los actos propios. Supone la protección de la confianza generada en un administrado que actuó de buena fe, basado razonablemente en una actuación previa del Estado que consideró legítima, no pudiendo dicha confianza ser posteriormente defraudada por el mismo Estado con una actuación contraria, pues ello significaría ir en contra de sus propios actos, afectando el principio de seguridad jurídica.

Como bien apunta MACHADO DERZI: *“... en toda hipótesis de buena fe hay confianza que debe ser protegida. Eso significa que una de las partes, por medio de su conducta objetiva, generó confianza en la otra, la cual, debido a su firme creencia en la duración de esa situación*

⁵ En: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?cid=111574> (Visitado el 20.09.2017).

⁶ DE VIVERO ARCINÉGAS, FELIPE. “La protección de la confianza legítima y su aplicación a la contratación estatal”. En: Revista de Derecho Público N° 17. Universidad de los Andes – Facultad de Derecho. Mayo de 2004. Pág. 123.

*desencadenada por la confianza creada, fue llevada a actuar o manifestarse externamente, pero frustrada en sus expectativas*⁷.

Por su parte, la doctrina de los actos propios, proveniente del Derecho Romano, enunciada como *“venire contra factum proprium non valet”* (nadie puede ir válidamente contra sus propios actos), resulta también aplicable al Derecho Público, no pudiendo el Estado ir en contra de sus propios actos, cuando a través de los mismos se han reconocido derechos a los administrados. El núcleo de la doctrina de los actos propios se encuentra en las expectativas legítimas generadas en las personas en sus relaciones con otras, confiando en que ellas actuarán de manera coherente a cómo han venido comportándose en el pasado⁸.

Nada impide que la doctrina de los actos propios, que constituye una regla del Derecho Privado, se aplique también al Derecho Público. Existe incluso una mayor justificación para la aplicación de este principio al Derecho Público, por la situación de desventaja en la que se encuentran los administrados frente a la Administración Pública, dada las amplias potestades y prerrogativas de las que ésta goza.

Para DE VIVERO: *“... la confianza legítima se explica en la necesidad de proteger situaciones que se encuentran a mitad de camino entre los conceptos de derechos adquiridos y meras expectativas, obedece a la necesidad de amparar situaciones a partir de las cuales jamás se podría consolidar un derecho porque pueden llegar incluso a calificarse como ilegales pero que merecen protección del Estado en razón a la actuación de buena fe de quien se encuentra en esta situación así como a los signos*

⁷ MACHADO DERZI, MISABEL DE ABREU. “Buena Fe en el Derecho Tributario”. En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a VICTOR UCKMAR. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 2005. Pág. 271.

⁸ En base a la doctrina o regla de los actos propios, no sería válido que una persona demande la nulidad de un contrato en un proceso civil, y en otro proceso civil demande su cumplimiento. Tampoco sería válido que una persona no reconozca un medio probatorio en un proceso, pero en otro proceso solicite su actuación.

*externos de parte del Estado que le han permitido pensar que su situación se encuentra cubierta por la ley*⁹.

Para SÁNCHEZ MORÓN, citado por FRANCO RODRÍGUEZ, el principio de confianza legítima: “... obliga a la administración a respetar la confianza que el ciudadano haya adquirido en su comportamiento futuro y que haya sido inspirada por actuaciones inequívocas de aquella, ya sean actos declarativos de derechos, informaciones, declaraciones o una situación de tolerancia, incluso si se trata de actuaciones no plenamente conformes a Derecho, siempre que el destinatario no haya actuado dolosamente o no fuera conocedor de la ilegalidad”; agregando que: “la confianza legítima protege a los individuos y las empresas contra cambios bruscos e imprevisibles de criterio de la Administración que produzcan resultados lesivos (por ejemplo, arruinando las expectativas ligadas a inversiones cuantiosas), cuando ha sido la Administración la que ha avalado o impulsado su conducta mediante su propio comportamiento...”¹⁰.

El principio de confianza legítima no solo busca proteger al administrado ante el comportamiento errático de la Administración Pública, sino además contribuir a un servicio más eficiente por parte de ésta, al exigirle actuar con mayor celo y prudencia en el ejercicio de sus funciones, no pudiendo defraudar la confianza que legítimamente haya provocado en el administrado.

Este principio ha tenido una gran acogida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, por lo que nos permitiremos citar algunas de sus sentencias, principalmente las que se han pronunciado sobre la materia tributaria.

5. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN ESPAÑA

Este principio fue recogido en España en los años noventa, inicialmente a través de la jurisprudencia y posteriormente en su legislación positiva.

En efecto, según se explica en la Sentencia del Tribunal Supremo Español de 21 de febrero de 2006 (RC 5959/2001), “Se trata en

⁹ DE VIVERO ARCINÉGAS, FELIPE. Ob. Cit. Pág. 123.

¹⁰ FRANCO RODRIGUEZ, JESÚS. Ob. Cit. (Visitado el 20.09.2017).

definitiva de un principio de origen jurisprudencial, que debe examinarse desde el casuismo de cada decisión, y que se concibe como una reacción del Juez frente a actuaciones irregulares tanto del Poder Legislativo, como de la Administración, caracterizadas por sorprender la confianza del destinatario, en materias tan dispares como cambios normativos sorpresivos en supuestos de intervención económica, especialmente en el ámbito de la Política Agraria Común (STJCE 16-12 – 1999), o en procesos de selección en la función pública (STJCE 17-4-1997). En definitiva, como señala la STJCE de 12-5-1998, para anular un acto irregular recaído en el seno del derecho nacional de un Estado, el Juez deberá ponderar los intereses en conflicto en cada caso, y resolver dando primacía, bien al principio de legalidad, revocando el acto, lo que demanda el interés general, bien dando protección a la confianza legítima, en defensa del interés individual”.

En cuanto a la legislación positiva, cabe anotar que mediante la Ley N° 4/1999, de 13 de enero de 1999, se modificó la Ley N° 30/1992¹¹, de 26 de noviembre de 1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, incorporando en el numeral 1 del artículo 3° de su Título Preliminar, dos principios de actuación de las Administraciones Públicas: el principio de buena fe y el principio de la confianza legítima.

En efecto, el numeral 1 del artículo 3° del Título Preliminar de la citada Ley, señaló lo siguiente:

“1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”.

¹¹ La Ley N° 30/1992, de 26 de noviembre, ha sido derogada por la Ley N° 39/2015, de 1 de octubre, Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; no recogándose actualmente en su articulado el principio de confianza legítima.

En la exposición de motivos de la Ley N° 4/1999, se señala: *“En primer lugar, en el Título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente”.*

El contenido de este principio ha sido desarrollado por el Tribunal Supremo Español en numerosas sentencias, algunas de las cuales nos permitimos exponer a continuación.

Con relación a la doctrina de los actos propios, el Tribunal Supremo Español en la Sentencia de 5 de enero de 1999 (Recurso de Casación N° 10679/1990), señaló:

«[...] En la S.T.C. de 21 de abril de 1988, n° 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.º j.º 1.º y 2.º), 13 de febrero de 1992 (f.º j.º 4.º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3.º, cuyo n.º 1, párrafo 2.º, pasa a tener la siguiente redacción: “Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”, expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente:

“En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente».

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2016, (Recurso de Casación N° 4048/2013), señaló que:

“Acorde con los hechos sucintamente expuestos podemos considerar lesionada la confianza legítima, pues la Administración no puede adoptar decisiones que contravengan las perspectivas y esperanzas fundadas en las propias decisiones anteriores de la Administración. Cuando se confía en la estabilidad de su criterio, evidenciado en múltiples actos anteriores en un mismo sentido, que lleva al administrado a adoptar determinadas decisiones, se genera una confianza basada en la coherencia del comportamiento administrativo, que no puede defraudarse mediante una actuación sorprendente. La invitación a formalizar una subvención y las actuaciones posteriores necesarias y favorables, todas ellas, a su conclusión, forja una fundada esperanza de lo que era razonable y coherente esperar.

Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3)”.

Este principio también ha sido aplicado en materia tributaria, así tenemos la Sentencia de 4 de noviembre de 2013 (Recurso de Casación N° 3262/2012), en la que el Tribunal Supremo estableció que:

“De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando,

definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

...

En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento); tampoco puede otorgarse ese carácter a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que ésta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales (apartados 11 a 13 del mismo fundamento jurídico)."

Otro de los casos en materia tributaria en el que se aplicó el principio de confianza legítima, lo tenemos en la Sentencia de 6 de marzo de 2014 (Recurso de Casación N° 2171/2012), a través de la cual, el Tribunal Supremo señaló que:

“(...) resulta definitivamente inasumible el argumento de que “el precedente administrativo no constituye fuente de Derecho”, pues, aparte de que ello supone la admisión de una calificación previa, implícita, de existencia de motivos económicos válidos, de lo que se trata ahora es de enjuiciar una valoración posterior del mismo acto, contradictoria con la primera llevada a cabo”.

Asimismo, en la citada Sentencia, el citado Tribunal precisó que:

“Por tanto, tiene razón la entidad recurrente cuando sostiene que la declaración de fraude de ley supone una infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima, pues las liquidaciones de los ejercicios 1997 y 1998, derivadas de actuación inspectora de conformidad, comportaban reconocimiento de derechos a la recurrente, que se ven perjudicados cuando años después los mismos actos sobre los que se produjo una actuación inspectora de conformidad, son objeto de declaración de fraude de ley”.

El caso sobre el que recayó la Sentencia de 6 de marzo de 2014, puede resumirse de la siguiente manera, una sociedad («K»), conjuntamente con otras tres sociedades, aportaron en el ejercicio 1997 las acciones que tenían en una sociedad («R»), a una entidad de nueva creación («N»). De esta manera, «K», mediante su participación del 27,30% de las acciones de «N», y de ésta en «R», superior al 5% de su capital social, pudo acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cesiones globales del activo y pasivo, previsto en el artículo 33º de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto de Sociedades y en el Capítulo X de la misma; lo que permitió la no tributación de las plusvalías en la operación de constitución de «N» y la deducción plena de los dividendos percibidos de «N». Es decir, que «K» pudo acogerse a un régimen de tributación más favorable como titular indirecto de acciones de un tercero, significándole un ahorro en la tributación de los dividendos y plusvalías generados por las acciones que tenía en «R», así como respecto de las primas de asistencia a juntas, ascendente a 22.985.515,68 euros.

Pues bien, durante los años 2000 y 2001, «K» fue objeto de actuaciones de comprobación por los ejercicios 1997 y 1998, reci-

biendo la conformidad y aceptación por parte de la Administración Tributaria respecto de la validez de la constitución de «N» y de las ventajas fiscales de dicha operación. Sin embargo, en el año 2006 se iniciaron nuevas actuaciones inspectoras en «K» sobre los ejercicios 2001 a 2005, que concluyeron con la declaración de la existencia de fraude de ley en la aportación de las acciones de «R» en 1997, sometiendo a gravamen los dividendos, prima de asistencia a juntas y plusvalías generadas por sus acciones durante los referidos ejercicios 2001 a 2005¹².

Dicho de una manera más simple, para el Tribunal Supremo Español, existió una previa fiscalización de la Administración Tributaria que concluyó con unas liquidaciones, que implicó un reconocimiento de derechos a la contribuyente, los mismos que resultarían afectados si posteriormente esos mismos actos, que ya habían sido objeto de fiscalización, fueran declarados en fraude de ley¹³.

De acuerdo con la Sentencia de 6 de marzo de 2014, la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, impiden que la Administración Tributaria pueda ir en contra de sus propios actos cuando a través de éstos se han reconocido derechos a los contribuyentes que vienen siendo ejercidos regularmente.

6. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN EL PERÚ

Antes de la modificación de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por el Decreto Legislativo N° 1272, este principio fue mencionado de manera expresa en el Fundamento de Voto del Magistrado Eto Cruz, en la Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 000011-2010-PI/TC de 14 de junio de 2011, en

¹² En: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/4381/documento/cronica.pdf?id=5577> (visitado el 20.09.2017).

¹³ URREA SALAZAR, MARTÍN JESÚS. En: http://www.legaltoday.com/practica-juridica/publico/d_administrativo/la-doctrina-de-los-actos-propios-y-su-tutela-en-el-derecho-administrativo. (Visitado 20.09.2017).

el que citó la Sentencia T-034/04 de la Corte Constitucional de Colombia, en los siguientes términos:

“[el principio de confianza legítima] pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política”.

Anteriormente, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC de 23 de octubre de 2002, mencionó de manera implícita al principio de confianza legítima al referirse al principio de seguridad jurídica, tal como se desprende del FJ. 3, en el que precisó:

“El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predicibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del statu qua, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su

caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2974-8-2015 de 20 de marzo de 2015, que se pronunció sobre la apelación formulada contra una resolución emitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que a su vez declaró improcedente la solicitud de actualización de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, al contestar los argumentos del contribuyente, indicó:

“Que en cuanto a lo alegado en el sentido que con anterioridad la Administración aceptó su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, cabe indicar que tal como se señaló en la resolución apelada al establecerse que los fines descritos en los puntos 1,2,4 y 5 del artículo 5° de sus estatutos son idénticos a los analizados en la Resolución (...), que aprobó su inscripción, daba por válido que los mismos se encuentran inmersos en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta; recayendo su evaluación sobre los cambios realizados centrándose, entre otros, en el punto 3 del citado artículo 5° del Estatuto, concluyendo que éste no se encuentra dentro de los fines exclusivos a que se refiere la disposición antes citada, lo cual ha sido corroborado por esta instancia, en ese sentido, tampoco se observa un quebrantamiento al principio que alude [principio de confianza legítima] y al criterio a que se refiere en la sentencia del Tribunal Constitucional que invoca¹⁴”.

Como puede advertirse de la Resolución N° 2974-8-2015, para el Tribunal Fiscal no se observó un quebrantamiento al principio de confianza legítima, toda vez que la evaluación de la Administración Tributaria se había centrado en los cambios realizados en los estatutos de la contribuyente. En *contrario sensu*, si dicha evaluación no se hubiera centrado en tales cambios, la Administración Tributaria habría quebrantado el principio de confianza legítima.

Lo interesante de la citada resolución del Tribunal Fiscal, es que se pronunció sobre la alegada vulneración al principio de

¹⁴ Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 000011-2010-PI/TC.

confianza legítima a pesar que éste no se encontraba aún recogido en nuestra legislación.

7. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA AL DERECHO TRIBUTARIO

Al ser este principio una expresión del de seguridad jurídica, cuya vigencia es indiscutible en todo Estado de Derecho, no existe razón alguna para cuestionar su aplicación al derecho tributario, más aún cuando la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”*.

Asimismo, la aplicación del principio de confianza legítima al derecho tributario queda evidenciado de las sendas Sentencias del Tribunal Supremo Español que hemos reseñado.

El enfrentamiento entre el principio legalidad y el de confianza legítima, es una de las principales características de este principio. Por tanto, sería absurdo afirmar que no es posible la aplicación de dicho principio debido a que en el derecho tributario prevalece el principio de legalidad. El principio de confianza legítima surgió precisamente para flexibilizar el principio de legalidad cuya rigidez en el derecho público provocaba situaciones de injusticia, pues amparándose en este principio, la Administración Pública podía variar intempestivamente su criterio, con la justificación que el anterior criterio no se encontraba conforme a ley, provocando resultados lesivos en aquellos administrados que confiando en la legalidad de dicho criterio, habían adecuado su comportamiento al mismo.

Ahora bien, es necesario precisar que son las expectativas legítimas de los administrados, y no cualquier expectativa, las que merecen ser protegidas por este principio. Y serán legítimas, en tanto dichas expectativas se hayan generado razonablemente

por una actuación previa de la Administración Pública. En ese sentido, para la aplicación de este principio, es indispensable que el contribuyente haya actuado de buena fe.

Para VÁZQUEZ CUESTAS, citada por TOZZINI, “... para que la expectativa del particular sea protegida, es necesario que haya confiado en el mantenimiento del acto y que la protección de la confianza pese más que el interés de la colectividad en retirar ese acto. Quedan excluidos de la protección de este instituto quienes de forma ilegítima hayan obtenido el dictado del acto (dolo, amenazas o cualquier otro acto de corrupción), o a través del suministro de datos inexactos o incompletos, o que hubieran conocido la ilegalidad del acto administrativo o que su ignorancia de la ilegalidad del acto haya sido consecuencia de una grosera negligencia de su parte”¹⁵.

Para que este principio sea aplicable al derecho tributario, en atención a la doctrina y jurisprudencia que hemos citado a lo largo de este artículo, consideramos que deben cumplirse con las siguientes condiciones:

Administración Tributaria	Contribuyente
1. Una actuación previa de la Administración Tributaria que incluso no siendo legal, haya sido capaz de generar confianza en el contribuyente en que dicha actuación seguirá siendo la misma en el futuro.	1. El contribuyente no debe haber contribuido a que la actuación previa de la Administración Tributaria haya sido errónea o ilegal, por ejemplo, por haber proporcionado información o documentación inexacta o incompleta.

¹⁵ TOZZINI, GABRIELA INÉS. 2006. Portal de la Editorial Zeus, www.editorial-zeus.com.ar, Sección Colección Zeus N° 7299 – Doctrina, documento n° 00609. (Visitado el 20.09.2017).

2. Una actuación posterior de la Administración Tributaria que resulte contradictoria con la anterior.	2. El contribuyente no debe haber conocido el defecto o ilegalidad de la actuación previa de la Administración Tributaria, salvo que su desconocimiento sea atribuible a una conducta negligente de su parte.
3. La actuación posterior de la Administración Tributaria debe ser sorpresiva.	3. Las expectativas generadas en el contribuyente deben ser congruentes o coherentes con la actuación previa de la Administración Tributaria.

De darse las condiciones antes señaladas, no habría razón alguna para que no se aplique el principio de confianza legítima.

A continuación mencionaremos algunas situaciones en las cuales un contribuyente podría legítimamente invocar la vulneración del principio de confianza legítima.

- Cuando con ocasión de sendas fiscalizaciones, la Administración Tributaria determina para los ejercicios 1 y 2, reparos al Impuesto a la Renta por la depreciación de un bien del activo fijo, cuestionando el valor depreciable del referido bien, más no la tasa de depreciación del 10% utilizada por el contribuyente, coincidiendo con éste en que califica como “otros bienes del activo fijo”. Sin embargo, en una posterior fiscalización, la Administración Tributaria determina para el ejercicio 3, reparos al Impuesto a la Renta por la depreciación del referido bien, cuestionado esta vez la tasa de depreciación utilizada por el contribuyente, pues ahora considera que la tasa aplicable es del 5%, por calificar dicho bien como “edificios y construcciones” y no como “otros bienes del activo fijo”, como lo había asumido en las anteriores fiscalizaciones.
- Cuando con ocasión de sendas fiscalizaciones, la Administración Tributaria determina para los ejercicios 1 y 2, reparos al Impuesto a la Renta respecto al importe de las pérdidas tributarias arrastrables de los ejercicios anteriores, validando el sistema de arrastre de pérdidas aplicado por el contribuyente.

Sin embargo, en una posterior fiscalización, la Administración Tributaria determina para el ejercicio 3, reparos al Impuesto a la Renta respecto al sistema de arrastre de pérdidas tributarias utilizado por el contribuyente.

Lo expuesto anteriormente no significa que la Administración Tributaria no pueda cambiar su criterio. Nada obsta para que ésta pueda válidamente hacerlo, siempre que dicho cambio sea razonable y se encuentre debidamente motivado, no pudiendo aplicarse a las consecuencias de los actos practicados por los contribuyentes que todavía siguen vigentes durante el cambio de criterio, pues de lo contrario se vulnerarían sus expectativas legítimas, razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos.

Somos conscientes que la aplicación de este principio va a generar mucha resistencia por parte de las autoridades encargadas de resolver las controversias tributarias en sede administrativa y judicial, por la importancia que siempre ha tenido el principio de legalidad en el derecho tributario. Sin embargo, este principio no puede estar por encima del principio de seguridad jurídica, — del cual emana el de confianza legítima —, cuando ha sido la propia Administración Tributaria la que con su actuación ha generado las expectativas legítimas en los contribuyentes.

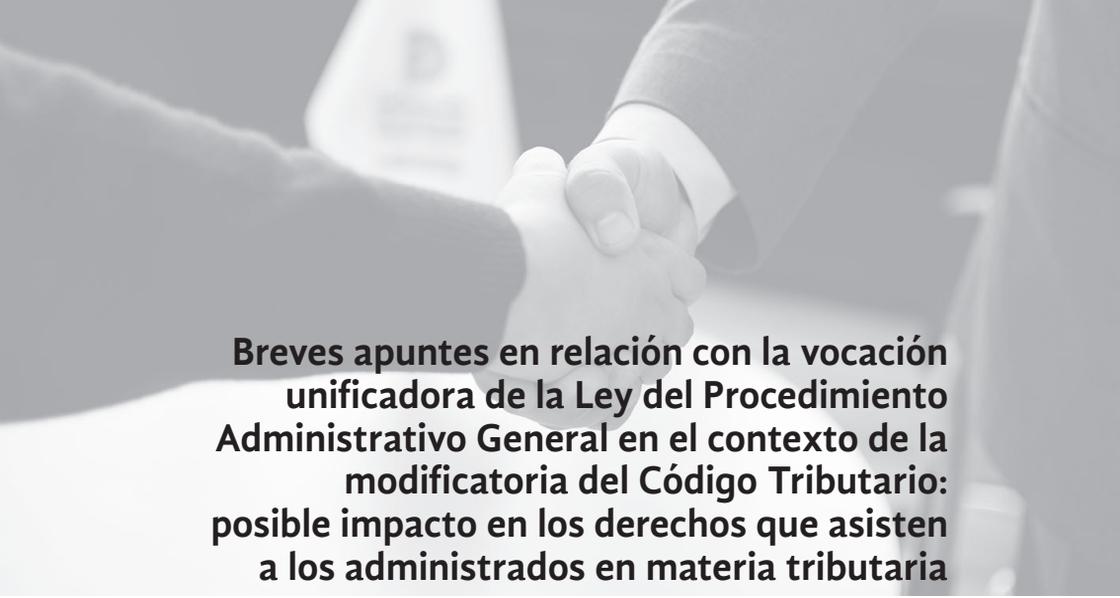
Ahora bien, si quisiéramos ser más restrictivos en la aplicación de este principio, podríamos acuñar el concepto del “*ordenado contribuyente*”, a fin de proteger únicamente a aquél contribuyente que haya actuado con la “*diligencia media*” exigible según su condición de contribuyente (persona jurídica, persona natural con o sin negocio, etc.), el régimen tributario al que se encuentra afecto (régimen general, especial, simplificado, etc.), entre otras circunstancias que resulten relevantes para establecer si razonablemente podía conocer el defecto o ilegalidad de la actuación previa de la Administración Tributaria.

Si este principio, que se encuentra ya regulado en nuestra legislación, no llega a tener mayor trascendencia, debido a que las autoridades encargadas de resolver las controversias tributarias se niegan a aplicarlo, nos encontraremos rezagados respecto del

resto de países que vienen haciéndolo; contribuyendo dicha negativa a restarle certeza o certidumbre a nuestro sistema tributario y, en consecuencia, desincentivando las inversiones nacionales y extranjeras, e incentivando más bien, la ineficiencia en la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria.

8. CONCLUSIONES

- El principio de confianza legítima constituye un principio que emana del principio de seguridad jurídica, pero desde la perspectiva del administrado, y se sustenta en el principio de buena fe y en la doctrina de los actos propios.
- El principio de confianza legítima es aplicable al derecho tributario, como a cualquier otra rama del Derecho Público.
- Para la aplicación del principio de confianza legítima al derecho tributario deben cumplirse con determinadas condiciones, no pudiendo aplicarse cuando el contribuyente haya conocido o podido razonablemente conocer el defecto o ilegalidad de la actuación previa de la Administración Tributaria.



Breves apuntes en relación con la vocación unificadora de la Ley del Procedimiento Administrativo General en el contexto de la modificatoria del Código Tributario: posible impacto en los derechos que asisten a los administrados en materia tributaria

Luis Miguel Cotaquispe Gerónimo

Bachiller de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de Tax en EY (Ernst & Young).

Regina Ruiz Reyna Farje

Abogada por la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de Tax en EY (Ernst & Young).

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA TENDENCIA HACIA UNA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.- 3. FINALIDADES Y VENTAJAS DE LA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.- 4. LA REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS ESPECIALES: REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA Y LÍMITES EN SU RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL.- 5. LA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PERÚ: VINCULACIÓN ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO, CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS N° 1272 Y 1311.- 6. APLICACIÓN DE LA LPAG EN ASUNTOS TRIBUTARIOS POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL.- 7. VINCULACIÓN ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO, A PARTIR DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS 1272 Y 1311.-

1. INTRODUCCIÓN

En diciembre de 2016, se publicaron en el diario oficial “El Peruano” los Decretos Legislativos Nos. 1272 y 1311, mediante los cuales se modificaron diversas disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General –LPAG– y el Código Tributario; respectivamente.

Con motivo de dichas modificaciones, resulta oportuno analizar la vinculación entre ambos dispositivos legales; considerando la existencia de una permanente tensión entre dos fuerzas: la vocación unificadora de la LPAG y la necesidad de contar con una regulación especial en materia tributaria.

2. LA TENDENCIA HACIA UNA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Por todos es conocido que los procedimientos administrativos especiales han precedido a las reglas uniformes (procedimiento administrativo general), dada la singularidad de determinadas materias que hicieron necesaria una regulación propia; preexistente a cualquier intento de regulación unificadora.

Por ello, entre el procedimiento administrativo general y los procedimientos administrativos especiales siempre se ha verificado una relación de tensión:

“(…) [pues, una primera fuerza] busca disciplinar lo más posible el procedimiento administrativo, hacerle predecible, medible y constituir con él, el debido procedimiento al que debe someterse cada ciudadano. Pero, por otra parte, estará también presente el interés de los administradores estatales por promover fórmulas interpretativas o normativas que le permitan proceduralizar sus decisiones de manera siempre

más expeditiva, flexible e inmediata, para lo cual aspirará frecuentemente la argumentación de la especialidad del procedimiento como causal legitimadora de su actuar diferente”¹.

No obstante lo anterior, la tendencia ha sido la búsqueda de una regulación unificadora del procedimiento administrativo, “con alcance a las instituciones, figuras y elementos comunes a todas las actuaciones procedimentales de las entidades públicas y reservando lo particular para la normativa complementaria y específica”²; es decir, la parte esencial del procedimiento administrativo.

Dicha regulación no pretende otorgar al procedimiento administrativo general una posición de exclusividad respecto de los procedimientos administrativos especiales; puesto que deja a estos un margen de actuación que les permita adaptarse en función a la singularidad de la materia que regulan. En la práctica, ello supone la coexistencia de un régimen central (“vocación unitaria”) y diversos procedimientos especiales.

3. FINALIDADES Y VENTAJAS DE LA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

La regulación unificadora de los procedimientos administrativos tiene una serie de finalidades y ventajas.

Por un lado, se le reconoce una triple función³:

- i. Asegurar un principio de unidad como criterio rector de los procedimientos del Estado, permitiendo contar con normas de aplicación general a todo procedimiento administrativo.
- ii. Reconocer la vigencia de los procedimientos especiales en determinadas materias administrativas que lo justifiquen.

¹ MORÓN URBINA, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 35.

² Morón Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 38.

³ Díez Sánchez, J. J. (1992). *El Procedimiento Administrativo Común y los Procedimientos Especiales*. En: *El Procedimiento Administrativo Común y la Doctrina Constitucional*. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1992.

Como se indicó previamente, la singularidad de determinadas materias requiere una regulación específica, que algunas veces supondrá el alejamiento de las normas generales. Tal necesidad es innegable.

- iii. Convertirse en núcleo de aplicación general para todos los procedimientos.

De otro lado, dentro de las principales ventajas reconocidas a la regulación unificadora se encuentran las siguientes:

- i. Fortalecimiento de la legalidad y reducción de las decisiones arbitrarias, al procedimentalizar la exteriorización de la voluntad estatal.
- ii. Reducción de supuestos de indefensión del ciudadano frente a las actuaciones del Estado.
- iii. Garantía de seguridad jurídica y de predictibilidad de las actuaciones de la administración pública.
- iv. Posibilidad de un mejor ejercicio de la defensa de los derechos públicos subjetivos del administrado.

4. LA REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS ESPECIALES: REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA Y LÍMITES EN SU RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL

Respecto de los procedimientos administrativos especiales, al procedimiento administrativo general se le reconoce aplicación supletoria. Dicha supletoriedad supone que en todo lo no regulado por los procedimientos especiales, resulta de aplicación el régimen general. Así, las normas generales serán de aplicación únicamente a falta de una disposición especial en sentido contrario.

En consecuencia, las normas que disciplinan un procedimiento administrativo especial estarán conformadas tanto por las normas propias del procedimiento especial, más las normas del procedimiento general⁴.

⁴ Morón Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 56.

Doctrinariamente, es mayoritaria la posición de que no todas las materias pueden reclamar una regulación especial para sus procedimientos. Ello solo será posible cuando las desviaciones requeridas sean “*tan importantes que alteren la íntima estructura del procedimiento formalizado utilizable normalmente para el cumplimiento de una determinada finalidad administrativa* [el procedimiento general]⁵”; caso contrario, la norma general y común operará válidamente. Dicho en otras palabras, la especialidad justifica solo un apartamiento de carácter excepcional.

En esa línea, debe tenerse en cuenta que existen límites a las posibilidades de diferenciación de los procedimientos especiales. De no ocurrir ello, podría llegarse al extremo de vaciar de contenido al procedimiento administrativo general y negar su finalidad.

Como bien señala Díez Sánchez⁶, los procedimientos especiales solo pueden concebirse como adaptaciones del procedimiento tipo (procedimiento general), que les sirve de marco general. Siendo ello así, aquéllos no podrán ser entendidos como valores absolutos que excluyen la aplicación del procedimiento general.

En el mismo sentido, Morón Urbina señala que “*Frente a los procedimientos especiales, el procedimiento ordinario también asume un rol de marco general, según lo cual, en la regulación de la especialidad no pueden obviarse los principios y obligaciones procesales básicos contenidos en las normas generales*”⁷.

De este modo, cabe notar que los principales límites a las posibilidades de diferenciación de los procedimientos especiales son los siguientes:

- **Los principios del procedimiento administrativo general**
La aplicación y vigencia de estos principios no se restringe al ámbito del procedimiento administrativo general. Por tratarse

⁵ Morón Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 46.

⁶ Díez Sánchez, J. J. (1992). *El Procedimiento Administrativo Común y la Doctrina Constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1992, 43-44.

⁷ Morón Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 56.

de principios generales del derecho administrativo, trascienden dicho ámbito y alcanzan a todos aquellos ámbitos en los cuales se ejercen potestades administrativas, ante el defecto de principios aplicables a la propia materia especial⁸.

– **Los derechos de los administrados reconocidos mediante el procedimiento administrativo general**

En la medida que constituyen posiciones jurídico-subjetivas de protección y tutela de los administrados frente a la actuación de las administraciones públicas, permitiendo salvaguardar los ámbitos de su participación en el procedimiento administrativo⁹, serán de aplicación inmediata en el ámbito de los procedimientos administrativos especiales.

La misma lógica deberá ser aplicada para los deberes de las administraciones públicas, en tanto son, a su vez, derechos de los administrados y constituyen situaciones jurídicas activas de ventaja que podrán ser invocadas en el ámbito de los procedimientos administrativos especiales¹⁰.

5. LA REGULACIÓN UNIFICADORA DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PERÚ: VINCULACIÓN ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO, CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS N^{OS} 1272 Y 1311

En nuestro país, los primeros intentos de adscribirse a la tendencia de la regulación unificadora fueron el Decreto Supremo

⁸ Huapaya Tapia, R. (2006). *Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del "acto administrativo tributario" y su regulación en el TUO del Código Tributario*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra Editores, 2006, 544.

⁹ Huapaya Tapia, R. (2006). *Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del "acto administrativo tributario" y su regulación en el TUO del Código Tributario*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra Editores, 2006, 545.

¹⁰ Danós Ordóñez, J. (2002). *Incidencia de la nueva Ley No. 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios*, en *Revista Derecho y Sociedad*, Num. 18, 202.

No. 183 (1957) y el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos (1967) – aprobado mediante Decreto Supremo No. 006-SC –. Sin embargo, dado el nivel jerárquico de la norma aprobatoria (rango inferior a la ley), su aplicación fue limitada; otorgándosele en la mayoría de casos un rol subsidiario.

En 1992, se aprobó el Decreto Ley No. 26111, mediante el cual se modificó la denominación del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos a Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos. Dicho carácter fue ratificado con la aprobación de la LPAG (2001).

La LPAG – promulgada a través de Ley No. 27444 y publicada el 11 de abril de 2001 –, dispone en el artículo III del Título Preliminar¹¹ que la misma tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

Esta norma es el vértice a partir del cual se debe establecer cualquier interpretación de las normas administrativas, pues, fija el carácter tridimensional e instrumental de la finalidad de la nueva ley. Dicha tridimensionalidad se entiende por la búsqueda de tres finalidades¹²:

- a. Servir a la protección del interés general (las entidades son entes serviciales al interés general y no titulares de intereses diferenciales individuales).
- b. La garantía a los derechos e intereses de los administrados.
- c. La sujeción de cualquier actuación administrativa al ordenamiento constitucional y legal.

¹¹ “**Artículo III.-** La presente Ley tiene por finalidad establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”.

¹² Morón Urbina, J. C. (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2015, 59 y 60.

Por su parte, a la materia tributaria se reconoce un carácter singular que amerita la regulación de un procedimiento administrativo especial. Sin embargo, tal carácter solo alcanza a sus instituciones características que tienen bases constitucionales (principalmente los aspectos sustantivos de la regulación de la obligación tributaria); dado que sus instituciones formales se basan en el derecho administrativo (tales como las reglas referidas a las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria, los procedimientos, etc)¹³.

La supletoriedad en la aplicación de las normas generales ha sido reconocida desde la primera versión del Código Tributario, en el año 1966, en cuyo Título Preliminar siempre ha incluido una disposición en la que se reconoce la supletoriedad de los Principios Generales del Derecho.

El Código Tributario vigente es el promulgado mediante el Decreto Legislativo No. 816, publicado el 21 de abril de 1996.

Según lo establecen las Normas I y II de su Título Preliminar^{14 15}, el Código Tributario regula los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario; rigiendo las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

Con anterioridad a la vigencia de los Decretos Legislativos No. 1272 y 1311, la vinculación entre el Código Tributario y la LPAG se reguló según los textos vigentes de la Norma III y la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario:

¹³ Huapaya Tapia, R. (2006). *Breves reflexiones sobre algunos aspectos de la teoría del "acto administrativo tributario" y su regulación en el TUO del Código Tributario*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*. Lima: Palestra Editores, 2006, 539.

¹⁴ **"NORMA I**
El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario".

¹⁵ **"NORMA II**
Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos".

“NORMA III

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;*
 - b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
 - c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- (...)”.*

“NORMA IX

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

De otro lado, en el artículo II del Título Preliminar de la LPAG se estableció lo siguiente¹⁶:

“Artículo II.-

- 1. La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades.*
- 2. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto”.*

¹⁶ En el mismo sentido, cabe considerar lo dispuesto por la Tercera y la Quinta Disposiciones Complementarias y Finales de la LPAG:

“Tercera.- Integración de procedimientos especiales:

La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales”.

“Quinta.- Derogación genérica: Esta ley es de orden público y deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general, aquellos que cuya especialidad no resulte justificada por la materia que rijan, así como lo absorción aquellas disposiciones que presentan idéntico contenido que algún precepto de esta ley”.

En suma, de las normas citadas se aprecia que la vinculación entre el Código Tributario y la LPAG – antes de la vigencia de los Decretos Legislativos Nos. 1311 y 1272 – estuvo caracterizada por lo siguiente:

- La LPAG regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento común desarrollado en las entidades.
- Las disposiciones de la LPAG son fuente del derecho tributario.
- La LPAG se aplica supletoriamente a las disposiciones del Código Tributario. Esto es, en aquellos supuestos: (i) no previstos por el Código Tributario y (ii) no tratados expresamente de forma distinta por el Código Tributario.

6. APLICACIÓN DE LA LPAG EN ASUNTOS TRIBUTARIOS POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL

A continuación, presentamos a título ilustrativo una recopilación de jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la cual el órgano colegiado se ha pronunciado en relación a la aplicación de la LPAG en asuntos tributarios.

- **Resoluciones Nos. 08511-3-2009, 13628-5-2010, 03427-9-2013 y 03050-2-2015: derecho de los administrados de acceder de forma permanente al expediente en los que son parte.**

El Tribunal Fiscal se refiere a la aplicación supletoria del numeral 3 del artículo 55° de la LPAG al artículo 131° del Código Tributario y reconoce el derecho de los deudores tributarios de acceder a los expedientes en los que son parte; tratándose de procedimientos contenciosos y no contenciosos. Dicho acceso puede producirse en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes; salvo las excepciones expresamente previstas por ley.

- **Resoluciones Nos. 05764-5-2009, 02990-2-2009 y 2720-5-2004: información prohibida de solicitar.**

El Tribunal Fiscal reconoce la aplicación supletoria del numeral 40.1.1 del artículo 40° de la LPAG, a efectos de establecer

que la Administración Tributaria está prohibida de solicitar documentación o información que posea o deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias.

- **Resoluciones Nos. 11475-5-2011, 00488-Q-2014 y 0285-Q-2014: deber de la Administración Tributaria de motivar la ampliación del plazo de la fiscalización.**

El Tribunal Fiscal se remite a los artículos 3° y 6° de la LPAG, referidos al requisito de motivación del acto administrativo, para sustentar la obligación de la Administración Tributaria de motivar adecuadamente la ampliación del plazo para realizar la fiscalización.

- **Resoluciones Nos. 05233-4-2003, 11207-2-2013, 05262-5-2012, 09130-5-2015 y 07991-5-2016: sobre la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.**

El Tribunal Fiscal vincula la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria —recogida en los artículos 61° y 62° del Código Tributario— con el principio de privilegio de controles posteriores establecido en el Título Preliminar de la LPAG, conforme el cual la tramitación de los procedimientos administrativos se sustenta en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa el derecho de comprobar la veracidad de la información proporcionada por el deudor tributario.

- **Resolución No. 07456-2-2010: principio de conducta procedimental en la actuación de la Administración Tributaria.**

El Tribunal Fiscal se basa en el principio de conducta procedimental recogido en el Título Preliminar de la LPAG para concluir que, conforme a dicho principio, la emisión de valores que resulten de la fiscalización solo puede producirse con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado para la comparecencia requerida dentro de dicha fiscalización. Afirma que aceptar la emisión de valores antes que se realicen todas las diligencias programadas supondría la vulneración del principio de conducta procedimental.

- **Resoluciones Nos. 01230-1-2012, 02839-A-2010 y 03351-10-2015: principio de debido procedimiento en la fiscalización.**
El Tribunal Fiscal se refiere a la aplicación del principio del debido procedimiento regulado en el Título Preliminar de la LPAG, a efectos de establecer que resulta intrínseco al debido procedimiento que en la fiscalización la Administración comunique al contribuyente las observaciones y/o reparos detectados.
- **Resoluciones Nos. 03992-10-2017, 12007-8-2016 y 5462-4-2009: aplicación de procedimiento sancionador previo a la imposición de sanciones.**
El Tribunal Fiscal descarta la aplicación del procedimiento sancionador previo a la imposición de sanciones a que se refiere el artículo 234° de la LPAG; toda vez que señala que, en materia tributaria el control de las obligaciones formales y, por tanto, la determinación de la infracción y sanción correspondiente, no se encuentra circunscrito a un procedimiento de fiscalización, siendo que la facultad de fiscalización también se ejerce por medio de la inspección, investigación y el control del cumplimiento de las obligaciones formales, tal como se establece en el artículo 62° del Código Tributario.
- **Resoluciones Nos. 10227-8-2014, 00319-5-2014, 12434-4-2007 y 11209-4-2012: aplicación del principio de culpabilidad en la imposición de sanciones.**
El Tribunal Fiscal descarta la aplicación del principio de culpabilidad respecto de sanciones impuestas por infracciones recogidas en el Código Tributario. Así, establece que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan de forma objetiva; por lo que la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.
- **Resolución No. 17197-4-2012: modalidades de notificación.**
El Tribunal Fiscal considera que no resulta de aplicación la prohibición de supletoriedad en las modalidades de notificación prevista en el artículo 20° de la LPAG, dado que existen normas tributarias que regulan tal supuesto, como son el Decreto Supremo No. 105-2003-EF y el Código Tributario.

Toda vez que la LPAG y el Código Tributario recogen disposiciones específicas en la que se establece cuál es la vinculación entre ambas normas y delimitan la supletoriedad, una lectura literal de estas disposiciones nos podría llevar a considerar que la vinculación entre la LPAG y el Código Tributario es un tema sencillo de dilucidar.

Sin embargo, cabe reiterar que las materias que ameritan una regulación especial son aquellas que se encuentran íntimamente vinculadas con la estructura y con la finalidad del procedimiento en cuestión y, de otro lado, que se han reconocido límites a la posibilidad de diferenciación; como son los principios del procedimiento administrativo general y los derechos de los administrados.

Siendo ello así, una revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal nos muestra diversos escenarios. No advirtiéndose con claridad en todos los casos en los que se ha descartado la aplicación de la LPAG que dicho apartamiento se deba a las exigencias del procedimiento en cuestión o que se haya privilegiado los principios del procedimiento o la protección de los derechos de los administrados.

7. VINCULACIÓN ENTRE LA LPAG Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO, A PARTIR DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS NOS 1272 Y 1311

El 21 de diciembre de 2016, se publicó en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo No. 1272. Dentro de las disposiciones del mencionado decreto, en el artículo 2° se incluyó la referida al artículo II del Título Preliminar de la LPAG; conforme al siguiente texto:

“Artículo II.- Contenido

1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.

2. *Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.*
3. *Las autoridades administrativas, al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley”.*

Como se puede apreciar, el nuevo texto del artículo II del Título Preliminar de la LPAG supone una modificación importante respecto del anterior; pudiéndose apreciar, principalmente, lo siguiente:

- Una indicación expresa de que la LPAG contiene normas comunes y regula todos los procedimientos desarrollados en las entidades, incluso los procedimientos especiales.
- Una limitación expresa para las normas con rango de ley que regulan los procedimientos especiales; al establecer que dichas normas no pueden imponer condiciones menos favorables para los administrados, que las previstas en la LPAG. Es decir, se establece un piso garantista para el administrado; independientemente de la entidad en la que se desarrolle el procedimiento.

Sobre el particular, cabe apreciar que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1272 se estableció lo siguiente:

“Precisiones en lo referido al contenido de la LPAG (...)

Cabe anotar que con las modificaciones efectuadas en lo referido al ámbito de aplicación de la LPAG se busca, tomando en cuenta las experiencias vividas en nuestro país en estos últimos años, disponer que esta norma contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellos regulados en la LPAG.

No tomar en cuenta lo anterior implicaría ir en contra de la vocación unificadora de la LPAG, aspecto que, por cierto, es uno de los objetivos

centrales, y todo lo que ello involucra, estos es, asegurar la existencia de un parámetro de unidad como criterio rector de los procedimientos administrativos y la actuación estatal, circunscribir la existencia de procedimientos administrativos especiales a las situaciones que lo justifiquen y establecer un núcleo de aplicación general para todos los procedimientos”.

Según se puede advertir en la citada exposición de motivos, el legislador ha señalado expresamente la finalidad de establecer un parámetro común para los procedimientos administrativos llevados a cabo en todas las entidades; disponiendo para ello que las leyes que regulan los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables que la LPAG.

Se menciona así que la modificatoria pasa por el reconocimiento de que la LPAG tiene como uno de sus objetivos centrales su vocación unificadora.

No obstante lo anterior, el 30 de diciembre de 2016, se publicó en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo No. 1311. Entre otras disposiciones, en la Quinta Disposición Complementaria Final, el mencionado decreto ha previsto lo siguiente:

“QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272”.

Como se puede apreciar, a través de la norma citada se ha establecido lo siguiente:

- La modificatoria de los numerales 1° y 2° del artículo II del Título Preliminar de la LPAG no es aplicable a los procedimientos tributarios.
- La principal implicancia de esta modificación es que en materia tributaria legalmente se está dejando de lado la aplicación de uno de los límites que recaen sobre la regulación singular de los procedimientos especiales; permitiendo que, eventualmente, las normas especiales puedan establecer condiciones menos favorables para los administrados que las previstas en la LPAG.
- Los principios de la potestad sancionadora que prevé el artículo 230 de la LPAG no son aplicables en materia tributaria; siendo de aplicación, más bien, los principios que regula el Código Tributario, en sus artículos 168° y 171°.
- De esta manera, legalmente se excluye la aplicación de, entre otros principios, los principios de debido procedimiento, causalidad, presunción de licitud y culpabilidad en materia de derecho sancionador tributario; recogiendo legalmente el desarrollo jurisprudencial que el Tribunal Fiscal había realizado sobre el procedimiento sancionador previo a la imposición de sanciones y el principio de culpabilidad.

En este contexto, con la publicación de los Decretos Legislativos Nos 1272 y 1311, surgen diversas inquietudes en relación con la vinculación entre la LPAG y el Código Tributario.

En efecto, es indudable que mediante el Decreto Legislativo No. 1272, el legislador ha buscado fortalecer la vocación unificadora de la LPAG. Sin embargo, la publicación del Decreto Legislativo No. 1311 se presentaría como una contradicción contra la mencionada finalidad.

Así, se excluye del ámbito de aplicación de la potestad sancionadora que regula el Código Tributario a los principios del procedimiento sancionador que prevé la LPAG y se deja abierta la posibilidad de que las normas legales que regulan los procedimientos tributarios puedan establecer condiciones menos favorables para los administrados.

Un ejemplo de ello se encuentra en lo previsto en relación con el propio procedimiento sancionador; en tanto que se ha descartado la aplicación de los principios regulados en el artículo 230 de la LPAG al procedimiento sancionador que prevé el Código Tributario.

Asimismo, con motivo de la vigencia de los Decretos Legislativos Nos. 1311 y 1272, el Pleno del Tribunal Fiscal ha suscrito el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2017-04; mediante el cual se ha establecido —contrariamente a lo dispuesto por el numeral 18.1 del artículo 18° de la LPAG¹⁷— que la notificación de un acto administrado emitido por el Tribunal Fiscal en un día inhábil o fuera del horario hábil se considerará válidamente efectuada, si se ha llevado a cabo conforme con alguna de las formas de notificación recogidas por el artículo 104° del Código Tributario; surtiendo efectos desde el día hábil siguiente.

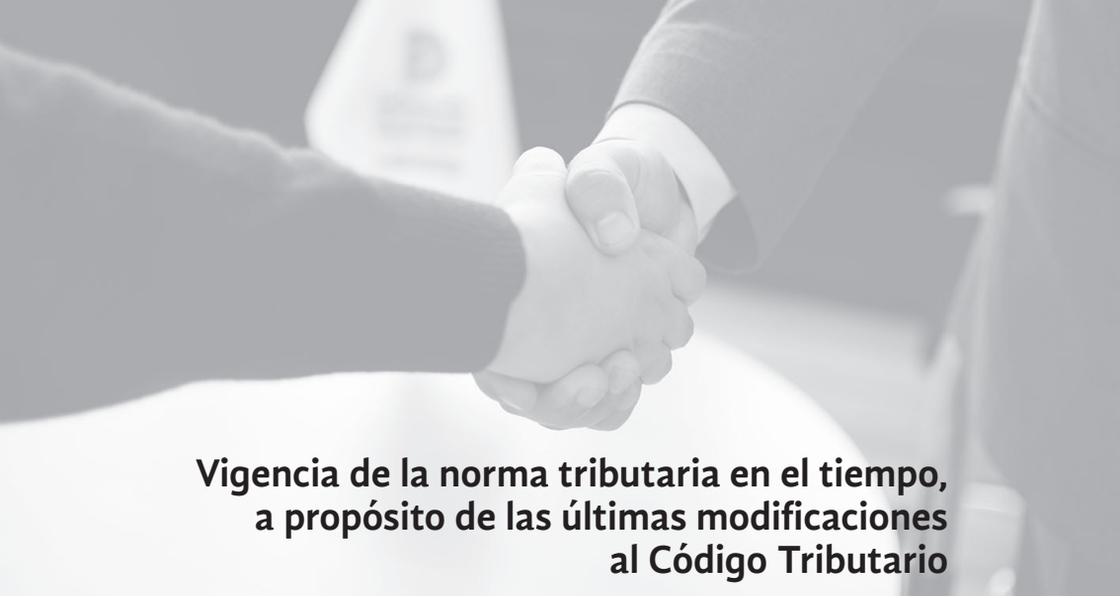
Ante dicha problemática, es válido preguntarse si existen circunstancias propias del derecho tributario que pudieran justificar la modificatoria planteada por el Decreto Legislativo No. 1311. En la exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1311, a diferencia de la relativa al Decreto Legislativo No. 1272, no hemos encontrado un desarrollo al respecto.

Cabe recordar, no obstante, que la posibilidad de establecer una regulación diferenciada a través de los procedimientos especiales encuentra sus límites en los principios del procedimiento administrativo general y los derechos de los administrados.

De esta manera, consideramos que lo dispuesto por el Decreto Legislativo No. 1311 debiera ser aplicado dentro de dichos cauces; puesto que, de lo contrario, podrían darse supuestos en los cuales la aplicación de las normas especiales dé como resultado un recorte irrazonable de las garantías mínimas que han sido reconocidas por la LPAG como parte de su vocación unificadora.

¹⁷ **“Artículo 18. Obligación de notificar**

18.1 La notificación del acto es practicada de oficio y su debido diligenciamiento es competencia de la entidad que lo dictó. La notificación debe realizarse en día y hora hábil, salvo regulación especial diferente o naturaleza continuada de la actividad”.



Vigencia de la norma tributaria en el tiempo, a propósito de las últimas modificaciones al Código Tributario

Mónica Jacobo Guerrero

Abogada por la Universidad de Chiclayo, y Contadora por la Universidad Nacional de Trujillo. Master en Tributación y Asesoría Fiscal – UDIMA y CEF de Madrid – España. Fue Socia y Gerente Legal de Saavedra y Asociados Asesores Tributarios SAC. Ha sido Secretaria Técnica del Comité de Asuntos Tributarios de la Cámara de Comercio de Lambayeque. Fue funcionaria de SUNAT. Asociada del IPDT. Asociada de la IFA PERÚ. Docente universitario a nivel de pre grado y post grado, y expositora a nivel nacional en temas tributarios. Socia Principal de Jacobo y Asociados Asesores Tributarios.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. MODIFICACIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO A ANALIZAR.- 3. VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO.- 3.1. Teorías de aplicación de la norma en el tiempo.- 3.2. Aplicación en el tiempo de normas procesales.- 3.3. Irretroactividad en materia de Infracciones Tributarias.- 4. CADUCIDAD DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS Y LA TEORÍA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS.- 4.1. Naturaleza jurídica de las medidas cautelares previas.- 4.2. Caducidad de las medidas cautelares previas.- 4.3. Aplicación de la modificación según la teoría de los hechos cumplidos.- 5. OTRAS MODIFICACIONES Y SU APLICACIÓN EN EL TIEMPO.- 6. NECESIDAD DE DISPOSICIONES QUE REGULEN LA APLICACIÓN DE LA NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO.- 7. CONCLUSIONES.- 8. BIBLIOGRAFÍA.-

SUMILLA: El presente trabajo tiene como objetivo ofrecer un panorama más amplio respecto a la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, para lo cual se desarrollará las teorías que regulan el carácter temporal de la norma, tales como la retroactividad, inmediatez y ultractividad, a fin de contrastarlas

con la correcta aplicación de la norma en el tiempo; analizando las teorías jurídico-temporales de las relaciones y situaciones jurídicas originadas a la luz de los Derechos Adquiridos y Hechos Cumplidos; lo que permitirá establecer la correcta aplicación temporal de algunas de las modificatorias al Código Tributario suscitadas en la última reforma tributaria, poniendo énfasis en las Medidas Cautelares Previas.

1. INTRODUCCIÓN

La Reforma Tributaria suscitada en el 2016, a consecuencia del ejercicio de las facultades delegadas otorgadas al Poder Ejecutivo por el Poder Legislativo, es que en mérito de la Ley autoritativa N° 30506, se emitieron los Decretos Legislativos Nos. 1263, 1311, 1313 y 1315, mediante el cual se han modificado diversos artículos del Código Tributario cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias; con el objeto de corregir aquellas disposiciones que puedan generar situaciones inequitativas para los contribuyentes, estandarizar procedimientos administrativos y, aprobar medidas que eliminen barreras burocráticas.

Siendo ello así, se suscitaron modificaciones al Código Tributario que generan dudas al momento de su aplicación en el tiempo, y que pueden llevar a los operadores del derecho a cometer errores o arbitrariedades en perjuicio de los administrados.

Por ello, resultó importante identificar cuál es la teoría doctrinal que nuestro sistema jurídico ha adoptado a la luz de lo establecido en la Constitución Política y normas especiales, de tal manera que resultaba necesario desarrollar de manera doctrinaria y jurisprudencial un panorama amplio sobre la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, comentando las teorías que regulan el carácter temporal de la norma, en sus tres posturas como la retroactividad, inmediatez y ultractividad, a fin de contrastarlas con la correcta aplicación de la norma en el tiempo; y, analizando además, jurisprudencialmente, las teorías jurídico-temporales de las relaciones y situaciones jurídicas originadas a la luz de los Derechos Adquiridos y Hechos Cumplidos.

También fue oportuno desarrollar la aplicación en el tiempo de las normas procesales, y la irretroactividad en materia sancionatoria administrativa.

En ese sentido, se evaluó la aplicación de la norma en el tiempo de una de las modificatorias que han generado controversia a propósito de la actuación de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal respecto de la modificatoria suscitada al artículo 57° del Código Tributario sobre la caducidad de las Medidas Cautelares Previas y su, ahora prohibición, de convertirse en continuas y permanentes.

Asimismo, se ha analizado la aplicación en el tiempo de las modificatorias relacionadas con la suspensión de los intereses moratorios en los casos del vencimiento del plazo para el cumplimiento de una Resolución del Tribunal Fiscal, el reinicio del cómputo de prescripción en caso de vencimiento de plazos para resolver las impugnaciones, la reducción de requisitos de admisibilidad en el procedimiento contencioso tributario, y del cálculo de la sanción correspondiente a la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Finalmente, se evalúa la posibilidad de la necesidad de la inclusión de Disposiciones Transitorias en las normas modificatorias cuando se advierta que su aplicación de la norma en el tiempo por errores o arbitrariedades se afecte de manera gravosa los derechos de los administrados.

2. MODIFICACIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO A ANALIZAR

Cuando se suscitan modificaciones normativas como las ocurridas en nuestro sistema jurídico tributario a consecuencia del ejercicio de las facultades delegadas otorgadas al Poder Ejecutivo mediante Ley No 30506¹ de fecha 09 de diciembre de 2016, además

¹ Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A., el

de la necesidad de actualizarnos con el contenido de la nueva normativa; se constituye en una preocupación de los operadores del derecho la aplicación de las normas en el tiempo, respecto de las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas antes de vigencia de las modificaciones.

A tal efecto, al amparo de la ley autoritativa se publicaron, entre otros, los Decretos Legislativos Nos 1263, 1311, 1313 y 1315, con los que se ha modificado diversos artículos del Código Tributario; ello implica la evaluación de las normas modificadas y su aplicación en el tiempo conforme al marco legislativo nacional y las teorías doctrinales adoptadas en la misma.

3. VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

3.1. Teorías de aplicación de la norma en el tiempo

Ante modificaciones normativas, nos preguntarnos qué ocurre con aquellas situaciones jurídicas iniciadas con anterioridad a la vigencia de las normas modificadas, y cuáles son las consecuencias jurídicas ante la vigencia de estas últimas; a decir de MARCIAL RUBIO CORREA²: *“Al aplicar el Derecho en el tiempo, tenemos en primer lugar que clasificar los conceptos con los que trabajamos. Ellos pertenecen a dos grupos. El primero es el que se refiere a la forma de aplicación según un determinado momento de vigencia de la norma y aquí hay tres conceptos: retroactividad, aplicación inmediata y ultractividad. El segundo grupo de conceptos tiene que ver con las consecuencias de*

Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo, por el plazo de noventa (90) días calendario, la facultad de legislar para, entre otros, modificar el Código Tributario con el objetivo de corregir aquellas disposiciones que puedan generar situaciones inequitativas para los contribuyentes; así como, dictar normas específicas para la estandarización de procedimientos administrativos comunes en la administración pública con la finalidad de hacer predecibles sus requisitos y plazos; y, aprobar medidas que permitan la eliminación de barreras burocráticas en los tres niveles de gobierno.

² RUBIO CORREA, Marcial. Pg. 16. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Perú, 2007. FEDITOR.

aplicar las normas retroactiva, inmediata o ultractivamente y se relaciona con las teorías de los derechos adquiridos y los hechos cumplidos.”

Para definir el momento en que se aplica la nueva norma, según las teorías se entiende que hay:

- a. **Aplicación inmediata**, cuando se aplica de inmediato la norma a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren en tanto ésta se encuentre vigente, esto es, desde que entra en vigencia hasta que es derogada o modificada.
- b. **Aplicación retroactiva**, cuando su acción se extiende a los hechos, relaciones y situaciones que ocurrieron con anterioridad al inicio de la entrada en vigencia de la norma. Este método prevé la aplicación del principio de irretroactividad de las normas, esto es que las normas sólo rigen para hechos, relaciones o situaciones ocurridos a partir de la entrada en vigor y hasta el vencimiento del plazo de vigencia o su derogación.
- c. **Aplicación ultractiva**, cuando afecta a los hechos, relaciones y situaciones que se generaron con posterioridad a la derogación o modificación de la norma sea esta expresa o tácita; es decir, se permite la aplicación de una norma que ha dejado de tener vigencia jurídica.

Ahora bien, debemos determinar las consecuencias de aplicar las normas sea de forma retroactiva, inmediata o ultractiva, para ello la doctrina ha desarrollado las teorías de los derechos adquiridos y los hechos cumplidos, que pretenden solucionar los inconvenientes que surge de la aplicación de la norma en el tiempo, ante lo cual debemos distinguir: la propia situación jurídica a evaluar de las consecuencias que surgen de ésta, consecuencias que pueden darse antes de la vigencia de la ley, y las que se producen con posterioridad:

- a. **Teoría de los derechos adquiridos.** Manuel Muro —citando a Marcial Rubio— sostiene que la teoría de los derechos adquiridos se basa en: *un criterio de seguridad jurídica, plantea que los derechos adquiridos por las personas en virtud de hechos, situaciones o relaciones jurídicas generados bajo la vigencia de una normativa determinada y que entran a formar parte de su dominio, ya no pueden ser objeto de modificación en caso que se dé una nueva*

*normatividad, por lo que los efectos de tales derechos se siguen rigiendo por la legislación precedente, lo que en buena cuenta significa atribuir a esta última carácter ultraactivo”.*³

- b. Se entiende que un derecho es adquirido cuando la persona, como consecuencia de la situación jurídica generada bajo la vigencia de la norma anterior, ha ejercido o incorporado dicho derecho dentro de su esfera patrimonial; por lo que, una aplicación retroactiva se debe traducir en el desconocimiento del derecho adquirido.
- c. **Teoría de los hechos cumplidos;** se basa en un criterio de innovación legislativa, según la cual las leyes posteriores se suponen mejores, por lo que es conveniente propugnar su aplicación inmediata a las consecuencias de las situaciones y relaciones existentes al tiempo de su entrada en vigencia⁴.

Respecto a esta misma teoría, MARCIAL RUBIO sostiene que *“cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a esta y ya no ser regidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate. Es una teoría que privilegia la transformación del Derecho a impulso del legislador (o de los tribunales en el caso de sentencias que crean precedentes vinculantes). Protege la necesidad de innovar la normatividad social a partir de las normas de carácter general”*⁵.

Sobre la base de las teorías citadas, se tiene que el artículo 103° de la Constitución Política del Perú, ha establecido que: *“La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las*

³ MURO ROJO, Manuel. Aplicación de la ley en el tiempo en La Constitución comentada. Tomo II. pág. 164

⁴ MURO ROJO, Manuel. Aplicación de la ley en el tiempo en La Constitución comentada. Tomo II. pág. 165.

⁵ RUBIO CORREA, Marcial. Pg. 18,29. Aplicación de la norma jurídica en el tiempo. Perú, 2007. FEDITOR.

*relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo*⁶; vigencia que de acuerdo con el artículo 109° de la referida Carta Magna, es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Visto el texto constitucional, se ha reconocido la regla de la aplicación inmediata de la Ley en caso de conflictos de normas en el tiempo; y, se adhiere a la teoría de los hechos cumplidos en tanto que la ley que entra en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes — *originadas con la anterior ley* —; ratificando el carácter irretroactivo de las normas legales, salvo que se trate de materia penal siempre que sea más favorable al reo.

En el mismo sentido, los artículos III del Título Preliminar y 2121° del Código Civil, disponen que la ley y las disposiciones del referido Código — *a partir de su vigencia* —, se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes; no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

Al respecto, Manuel Muro —sobre la teoría de los hechos cumplidos— precisa que la aplicación inmediata de la nueva normatividad se da respecto de las “*consecuencias*” de los hechos, situaciones y relaciones jurídicas existentes, con lo que se distingue a estos “*en sí mismos*” de sus “*efectos*”, de modo que la norma del artículo 103° de la Constitución así como los artículos III y 2121° del Código Civil, indican que debe distinguirse cada uno de los efectos o consecuencias derivadas de los hechos, situaciones y relaciones, a fin de determinar cuáles son los efectos o conse-

⁶ Artículo sustituido por Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004. Antes de la reforma, este artículo tuvo el siguiente texto: “Artículo 103°.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de la diferencia de personas. Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.”

cuencias que aún subsisten y a las que habrá de aplicarse la nueva legislación, entendiéndose que esta no alcanzará a los efectos o consecuencias ya producidas, las cuales se habrán regido por la ley anterior, tornándose en inmodificables.

GUTIERREZ CAMACHO WALTER⁷ adhiriéndose al pensamiento de DIEZ-PICAZO, sostiene que no siempre la irretroactividad puede calificarse de injusta. Asimismo, citando a MOISSET DE ESPANÉS, señala que, “la ley es retroactiva cuando se aplica a relaciones jurídicas ya extinguidas bajo la ley anterior, o a tramos ya consumados de relaciones vigentes al sancionarse la ley”.

Para la teoría de los hechos cumplidos, WALTER GUTIERREZ, sostiene que es en realidad la teoría consagrada por el Código, al establecer las relaciones y situaciones jurídicas existentes al tiempo de darse la ley serán gobernadas por ésta, incluso si aquellas le antecedieron en el tiempo. Por lo tanto, la aplicación ultractiva de la norma vía interpretación está vedada, desde que el texto del artículo III es categórico y no deja lugar para ello. No obstante, tal limitación está destinada a los usuarios y al juez, no así para el legislador, quien en la elaboración del derecho transitorio puede facultarle a la norma la posibilidad de tener dicho efecto⁸.

Ahora bien, en materia tributaria la norma X del Título Preliminar del Código Tributario, ciñéndose al marco constitucional reafirma que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte, precisando que aquellas referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario.

No obstante, con relación a la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, corresponde aplicar al artículo III del Título Preliminar del Código Civil, conforme la Resolución del Tribu-

⁷ Art. III del código civil, comentario de Walter Gutiérrez Camacho. Pág. 30

⁸ Pg. 32. Walter Gutierrez. Aplicación de la ley en el tiempo. Comentario artículo III de la Constitución Política

nal Fiscal No 206-4-2001⁹ publicada el 04 de marzo de 2001 que constituye precedente de observancia obligatoria.

Asimismo, Rosendo Huamaní Cueva¹⁰ en su análisis a sentencias del Tribunal Constitucional expresa que *“nuestro Tribunal Constitucional, (...), ha establecido que para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas (f. 10 a 12 de la STC N° 002-2006-AI/TC¹¹) la norma se aplica a las*

⁹ *“Que, de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No 135-99-EF, modificado por Ley N. 27335, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 31 de julio de 2000, la declaración rectificatoria que determine una menor obligación, surtirá efectos si en un plazo de sesenta días hábiles siguientes a su presentación, la Administración no emitiera pronunciamientos sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de dicho órgano de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus atribuciones;*

Que, este dispositivo modifica el texto anterior en lo relativo a las declaraciones que determinen una menor obligación, cuya verificación por la Administración, anteriormente no estaba sujeta a plazo, y en la actualidad tiene uno de sesenta días hábiles;

Que, de conformidad con el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, este dispositivo se aplica inclusive a las rectificatorias que, como la de autos, se han presentado con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia, caso en el cual el plazo de sesenta días se computa desde dicha fecha”

¹⁰ Huamaní R. (2015). Código Tributario Comentado. Jurista Editores. Lima p.311

¹¹ “§ Aplicación de las normas en el tiempo (principio de irretroactividad de las normas)

(...)

11. Conforme a la normativa expuesta, es posible inferir que, como regla, las normas rigen a partir del momento de su entrada en vigencia y carecen de efectos retroactivos. Si bien esta regla resulta bastante clara, es innegable que al momento de su aplicación podrían generarse ciertos conflictos; por ejemplo, cuando una nueva norma entra a regular una relación o situación jurídica, derogando la norma reguladora anterior, suele suceder que durante cierto período se produce una superposición parcial entre la antigua y la nueva norma. Es decir, la nueva norma podría desplegar cierto grado de efectos retroactivos y, a su vez, la norma derogada podría surtir efectos ultraactivos. A fin de resolver este problema, la doctrina plantea dos posibles soluciones radicalmente diferentes: la teoría de los hechos cumplidos y la

consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes (STC N° 0606-2004-AA/TC)”.

El Tribunal Fiscal llegó a la misma conclusión mediante la Resolución No 09050-5-2004 que tiene naturaleza de observancia obligatoria y fue publicada el 24 de noviembre de 2004, respecto de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo:

“(…)

En el caso materia de análisis, se está ante hechos que empezaron con una normatividad que posteriormente es modificada.

En efecto, es el caso del sujeto que omitió efectuar la retención o percepción que correspondía y en consecuencia se convirtió en responsable solidario, durante la vigencia del artículo 18° del Código Tributario antes de la modificatoria dispuesta por el Decreto Legislativo No 953, cuyo texto no establecía un plazo especial para que respondiera ante la

teoría de los derechos adquiridos (denominadas también teoría del efecto inmediato y teoría de la ultraactividad o de la supervivencia de la ley antigua [4], respectivamente).

Diez-Picazo, refiriéndose a la primera teoría, sostiene que “en el momento en que una ley entra en vigor, despliega, por definición, sus efectos normativos y debe ser aplicada a toda situación subsumible en su supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad. Ello no entraría en colisión con la norma de conflicto de no presunción de retroactividad, porque la aplicación de una ley a situaciones aún vivas y con efectos ex nunc no implicaría, en puridad de conceptos retroactividad alguna”. Y, respecto a la segunda teoría, explica: “(...) la eficacia normal de la ley se despliega únicamente pro futuro, es decir, con respecto a las situaciones que nazcan con posterioridad a su entrada en vigor. La ley nueva, por consiguiente, no es de aplicación –salvo que se prevea su propia retroactividad– a las situaciones todavía no extinguidas nacidas al amparo de la ley antigua”.

12. En relación con lo anterior, este Tribunal ha dicho que “(...) nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes” (STC 0606-2004-AA/TC, FJ 2). Por tanto, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas.

(...)”.

Administración Tributaria, por lo que debían aplicarse los plazos de prescripción generales, previstos en el artículo 43° del Código Tributario; sin embargo, manteniendo aún la calidad de responsable solidario se modifica el citado artículo, incorporando un plazo específico (un año) para el cese de la responsabilidad solidaria del agente de retención o percepción.

Tal y como se establece en nuestro ordenamiento jurídico y en doctrina, de acuerdo al principio de aplicación inmediata, dicho plazo debe aplicarse inclusive a los sujetos que incurrieron en la omisión de efectuar la retención o percepción que le correspondía antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo No 953, por lo que al no haberse establecido normas transitorias que regulen la situación iniciada con la legislación anterior, debe entenderse que si a la fecha de la entrada en vigencia del referido decreto legislativo ya había transcurrido el plazo de un año, la responsabilidad solidaria del sujeto cesó.

(...).

Además, la misma STC emitida en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, amplía y avala el análisis de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo que se desarrolló en la RTF No 09050-5-2004:

“(...)

§ Aplicación en el tiempo del Decreto Legislativo N.º 953 a la luz de las Resoluciones del Tribunal Fiscal

(...)

14. La Resolución del Tribunal Fiscal N.º. 09050-5-2004, de 19 de noviembre, es un precedente de observancia obligatoria que estableció los siguientes criterios:

El plazo de un año señalado por el numeral 2) del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º. 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N.º 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o perceptor, es un plazo de caducidad.

La responsabilidad del agente retenedor o perceptor, se mantendrá hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando el cese de dicha responsabilidad al día siguiente.

El plazo incorporado por el Decreto Legislativo N° 953 al numeral 2) del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF es aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia en dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computa desde la fecha en que se incurrió en la omisión.

(...)

16. Respecto al tercer y último criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09050-5-2004, sí existe desacuerdo entre ambas partes, y considerando su relevancia constitucional en el caso, deberá ser sometido a análisis por este Colegiado.

Sobre este tema, cabe señalar que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal sólo se limita a reconocer que nuestro ordenamiento jurídico ha recogido el principio de la aplicación inmediata de la norma (artículo 103° de la Constitución Política), por lo tanto, una nueva norma no sólo se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas futuras, sino también a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior, pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo (i.e. no consumadas) al entrar en vigencia esta nueva norma.

Resulta, por ello, evidente que cuando entra en vigencia la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 953, la relación jurídica surgida en virtud del artículo 18.2 del Código Tributario, en determinados casos, no se había consumado; pues mientras no se hubiera declarado la prescripción a solicitud del deudor tributario (prescripción a la que estaba sujeta dicha responsabilidad solidaria surgida a la luz del mencionado Código), o se hubiera extinguido la obligación tributaria, los agentes de retención o percepción omisos continuaban siendo responsables solidarios.

Consecuentemente, a dicha responsabilidad solidaria – no consumada – se le debía aplicar la nueva regulación introducida por el Decreto Legislativo N.º 953; es decir, la responsabilidad solidaria sujeta a un plazo de caducidad, computado desde el momento en que se incurrió en la omisión. Ciertamente, para aquellos sujetos que ya hubieran cumplido dicho plazo (un año) a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo, esta responsabilidad solidaria recién se entenderá caduca a partir de la vigencia de éste.

17. En definitiva, el criterio expuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09050-5-2004 no empeoraba la situación de los contribuyentes y resultaba acorde con el ordenamiento jurídico, más aún si se tiene en consideración que al momento de promulgarse el Decreto Legislativo N.º 953 no se establecieron disposiciones transitorias que otorgaran un tratamiento específico a las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas con anterioridad, cuyos efectos aún estaban produciéndose al momento de entrar en vigencia este último.(...)”.

De las normas citadas, la doctrina, lo analizado por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Fiscal, podemos concluir que nuestro sistema jurídico adopta la Teoría de los Hechos Cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica de manera inmediata, a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes, conforme lo dispone los artículos 103º y 109º de la Constitución Política del Perú, la Norma X del Título preliminar del Código Tributario y Norma III del Título Preliminar del Código Civil.

3.2. Aplicación en el tiempo de normas procesales

Para dilucidar las dudas de la aplicación de normas procesales que sean sujetas de modificatoria o derogación, debemos apelar a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que permiten la aplicación supletoria de las normas civiles¹². A tal efecto la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil señala que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite; no obstante, continuarán rigiéndose por la norma anterior: las reglas de competencia, los medios impugnatorios interpuestos, los actos procesales con principio de ejecución y los plazos que hubieran empezado.

¹² En concordancia con la Primera Disposición Final del Código Procesal Civil que señala: “Las disposiciones de este Código se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza”.

En materia procesal tributaria, debemos entender que se mantiene lo dispuesto constitucionalmente sobre la aplicación inmediata de las normas, incluyendo los procedimientos que se encuentren en trámite; planteando excepciones a esta regla, pues permite la aplicación ultractiva de la norma anterior en los procedimientos en trámite manteniendo la competencia para resolver el órgano a cargo del procedimiento antes de la modificatoria; los recursos impugnatorios iniciados concluirán rigiéndose por la norma anterior; al igual que aquellos que cuenten con obligación de ejecución; y en el caso de los plazos iniciados con la norma anterior continuarán su cómputo bajo las reglas de la misma hasta su vencimiento.

3.3. Irretroactividad en materia de Infracciones Tributarias

El incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales originadas en la Relación Jurídico Tributaria, importan la comisión de ilícitos tributarios, aquellos tienen connotación penal cuando la conducta de incumplimiento del pago del tributo se ejecuta de manera dolosa cuya sanción tiene naturaleza penal; y, aquellos que como consecuencia del incumplimiento de obligaciones formales se castiga con sanciones de naturaleza administrativa.

Hemos señalado que de acuerdo con el artículo 103° de la Constitución Política del Perú, solo se permite la retroactividad en materia penal en lo que le favorezca al reo; excepción que puede ser aplicada a las sanciones penales en materia tributaria por la comisión de los delitos tributarios contenidos en el Decreto Legislativo No 813 Ley Penal Tributaria.

Ahora bien, con relación a las sanciones por la comisión de infracciones tributarias, el artículo 168° del Código Tributario recoge el principio de irretroactividad, al señalar que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución; siendo ello así, en tanto se suprima o reduzca sanciones que favorezcan a los administrados no podrán ser aplicados a infracciones cometidas antes de la vigencia de la nueva norma.

Cabe precisar que, se tiene que el numeral 5 del artículo 246^{o13} del Texto Único Ordenado de la Ley No 27444 establece que las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al infractor, lo que nos puede llevar a pensar que existe una disociación entre las normas tributarias y las administrativas; sin embargo, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No 1311, dispuso expresamente que dicha norma no es aplicable a instituciones como SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Sin perjuicio de lo señalado, es interesante citar a Ruiz de Castilla¹⁴, que concluye que, *dentro del campo del Derecho Tributario, el artículo 168° del Código Tributario debe ser interpretado en el sentido que si la Administración Tributaria ya generó un acto administrativo firme que determina cierta sanción, entonces no cabe la aplicación retroactiva de la norma que elimina una infracción tributaria o reduce la sanción. En cambio, si la Administración Tributaria todavía no ha producido un acto administrativo firme que determina una sanción, entonces es válida la aplicación retroactiva de la norma que elimina una infracción o reduce sanción.*

En conclusión, con relación a la aplicación de la norma en materia tributaria en el tiempo, se regirá siempre por la teoría de los hechos cumplidos y en consecuencia su aplicación será inmediata, pues supone que la nueva norma resulta más adecuada a la realidad valorada de las situaciones y relaciones jurídicas así como sus consecuencias y efectos; y, en materia procesal se aplica a los procesos en trámite, existiendo excepciones previstas por el Código Procesal Civil a tener en cuenta; y finalmente aplica también la irretroactividad en materia de infracciones tributarias.

A decir el tema de la temporalidad no es un tema sencillo en su aplicación horizontal en el tiempo, pues la norma es enuncia-

¹³ Artículo modificado por el artículo 2° del Decreto Legislativo No 1272 que modificó la Ley No 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo Texto Único Ordenado fue publicado el 20.03.2017; renumerando los artículos de la norma modificada.

¹⁴ Ruiz de Castilla, F. Aplicación Retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias. Revista 56. Abril 2013, de IPDT sitio web: http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf.

tiva, es decir, no establece qué pasará con aquellas situaciones anteriores que se encuentran derogadas o modificadas y prevén consecuencias distintas a las que se encuentran en vigencia; por ello evaluaremos algunas situaciones suscitadas en las últimas modificaciones del Código Tributario y su aplicación de la norma en el tiempo.

4. CADUCIDAD DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS Y LA TEORÍA DE LOS HECHOS CUMPLIDOS

4.1. Naturaleza jurídica de las medidas cautelares previas

La autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria implica la facultad para adoptar medidas cautelares previas que aseguren el cobro de la deuda tributaria para evitar que aquéllos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados antes que sean exigibles coactivamente, o antes que el valor que las sustenta se haya emitido¹⁵.

El mismo autor señala; en materia tributaria, las medidas cautelares previas son un privilegio de la Administración que, si bien se derivan de la autotutela ejecutiva de sus propios actos sustentados en los principios de presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, éstas deben ser motivadas y justificadas, en tanto su adopción es para asegurar la satisfacción de la deuda tributaria cuantificada en un acto administrativo definitivo o en un acto administrativo previo a uno definitivo, antes que sea exigible coactivamente.

Si bien trabar las medidas cautelares previas son una facultad del cual goza la Administración Tributaria, y tal como el mismo artículo 56° del Código Tributario su adopción exige excepcionalidad¹⁶, ésta no debe mantenerse de manera indefinida en el

¹⁵ CHÁVEZ GONZALES, Ángel Marco. Revista Foro Jurídico. Núm. 14 (2015). Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos. Pág. 145 – 146.

¹⁶ Así lo ha referido la Resolución del Tribunal Fiscal No 10907-5-2008 de fecha 11.09.2008.

tiempo, puesto que se tornaría de esa forma en un privilegio con carácter arbitrario, en el sentido que la permanencia en el tiempo, afecta el patrimonio del contribuyente con el cual desarrolla su actividad económica.

4.2. Caducidad de la medidas cautelares previas

Si bien es cierto, se señala en el artículo 56° del Código Tributario que las medidas cautelares previas se adoptarán excepcionalmente cuando se configuren alguno de los supuestos allí descritos, ello no significa que, aun cuando permanezcan en el tiempo los supuestos que justificaron la medidas, éstas se renovaran permanente y constantemente a su vencimiento, en tanto que el artículo 57° del referido Código siempre estableció como plazo máximo de caducidad el plazo de tres (03) años.

Así, lo ha entendido también el Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia como las Resoluciones Nos. 00438-4-2000, 6711-3-2009 y 1188-3-2008, de las que se deduce que las medidas cautelares previas caducan en un plazo máximo de tres años, siendo una garantía para el contribuyente en tanto que al vencimiento la Administración debe levantar las medidas.

Mediante el Decreto Legislativo N° 1263, se modificó el numeral 1 del artículo 57° del Código Tributario que, una vez vencidos los plazos de caducidad la Administración Tributaria tiene la obligación de levantar la medida cautelar sin necesidad de una declaración expresa, añadiendo la obligación adicional, que de advertirse que la medida cautelar ya caducó, no puede ser trabada nuevamente, salvo que se trate de un deuda tributaria distinta.

Previo a la modificación descrita, la Administración Tributaria venía actuando de la siguiente manera: una vez vencido el plazo de caducidad, es decir a los tres años de la medida cautelar previa, procedía a levantar las medidas de embargo; no obstante, sustentándose en la misma situación que justificó la medida caduca procedía a trabar una nueva medida inmediatamente sobre la misma deuda; lo cual a todas luces representaba una vulneración a los derechos fundamentales de los contribuyentes, así como

también era contrario a la figura de caducidad¹⁷ establecida en la misma norma.

Dicho proceder de la Administración tenía un aval en el Informe N° 225-2007-SUNAT-2B0000 de fecha 27 de diciembre de 2007, en el cual señala que, *“no existe impedimento para que una vez caducada una Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria adopte otra Medida Cautelar Previa si se verifica algunos de los supuestos previstos en los artículos 56° y 58° del TUO del Código Tributario”*; actuar confirmado por el Tribunal Fiscal, conforme se puede verificar del contenido de las Resoluciones Nos 8121-4-2009 (18.08.2009) y 2582-Q-2016 (20.07.2016).

Al respecto, se considera que más que una modificatoria del artículo 57° es una aclaratoria de aplicación de la caducidad, en tanto señala que: *“(…) no pudiendo trabar nuevamente la medida cautelar, salvo que trate de deuda distinta. (...)”*; tal afirmación era un tema inherente a la caducidad.

La figura de la caducidad consiste en el control temporal de una facultad o derechos potestativos que nacen limitados por un plazo y al vencer este se extingue, por lo que dicha institución jurídica permite garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes ante el agravio directo que sufre su derecho de propiedad con un medida de embargo de esta naturaleza, que en un ejercicio abusivo de la facultad recaudadora de la Administración Tributaria puede causar perjuicios económicos al administrado; por tanto evidentemente no puede tornarse en permanente luego haber operado la caducidad.

¹⁷ La caducidad; según lo dispuesto por el artículo 2003° del Código Civil; dispone que la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente. Dicho texto normativo es aplicable de conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Asimismo, el carácter de caducidad va sobre la medida y no sobre la facultad, es decir, no caducan las facultades de la Administración, pues ésta podrá ser trabada cuando se considere necesario y con sujeción a las condiciones establecidas por la norma, pero no sobre los mismos hechos, a razón de entenderse que se encuentra facultado para trabarlas al mismo contribuyente pero no a la misma deuda imputada.

4.3. Aplicación de la modificación según la teoría de los hechos cumplidos.

Habiendo determinado que una Medida Cautelar Previa es excepcional, gravosa y tiene un término de caducidad; nos preguntamos, a la luz de la modificatoria del artículo 57° del Código Tributario y por la aplicación de la norma en el tiempo, qué debe ocurrir con aquellas Medidas Cautelares Previas trabadas en segunda, tercera o más oportunidades por las mismas deudas tributarias, cuya medida original caducó en su oportunidad antes de la modificatoria y, que desde la entrada en vigencia de la norma modificada, esto es desde el 11 de diciembre de 2016, aún se encuentran vigentes.

Como mencionamos, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, aún con la modificatoria de la norma, ha mantenido las Medidas Cautelares Previas por la misma deuda que fue sujeta de medidas anteriores y que fueron levantadas por caducas; así se observa en la Resolución del Tribunal Fiscal No 1164-Q-2017 que a pesar que el administrado alegó la caducidad de la medida, en aplicación de la modificatoria del artículo 57° del Código Tributario, que prohíbe dicha situación, se declararon legales y continúan vigentes dichas medidas, argumentando que habiendo entrado en vigencia la norma el 11 de diciembre de 2016 no resulta aplicable al caso de autos, considerando que la Medida Cautelar Previa fue trabada con anterioridad a la vigencia de dicha norma.

No obstante, a la luz de las teorías de aplicación inmediata la norma modificatoria, y que se aplica a las consecuencias de hechos suscitados antes de la vigencia de las mismas; debemos advertir

que en el caso materia de análisis, corresponde la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, conforme hemos desarrollado líneas anteriores; y, por tanto lo señalado sobre la actual limitación legal para trabar nuevas medidas cautelares previas sobre las mismas deudas cuya medida cautelar previa anterior caducó, debe aplicarse de manera inmediata afectando la consecuencia de la medida cautelar previa trabada antes de la vigencia de la modificatoria, de tal manera que, dicha medida cautelar a la fecha de entrada en vigencia el Decreto Legislativo No 1263, es caduca de pleno derecho, y por tanto la Administración Tributaria debió levantar de oficio dichas medidas; no obstante, ello en el exceso de la arbitrariedad se mantienen vigentes dichas medidas, y lo que es más gravoso es que el Tribunal Fiscal confirma dicho abuso y afectación a los derechos de propiedad del administrado.

Resulta pertinente citar el Código Procesal Civil que prevé una excepción a la aplicación inmediata de la norma, pues permite la aplicación ultractiva de la norma modificada en los casos en que el cómputo de los plazos se hubieran iniciado antes de la vigencia de la nueva norma, permitiendo que los plazos se extingan a la luz de la norma anterior; situación por demás gravosa para el administrado en el caso en análisis.

En suma, considero que las Medidas Cautelares Previas poseen un carácter estrictamente limitado para su ejercicio pues su caducidad era consustancial al límite del poder tributario del Estado, no siendo pasibles de ampliación por la Administración Tributaria pues por mandato imperativo queda proscrita a razón del plazo de caducidad que pesa sobre la medida, resultando gravoso a los Derechos Fundamentales del contribuyente y al Ordenamiento Jurídico, la imposición de Medidas Cautelares Previas de forma continua y permanente; por lo que en aplicación de la norma modificada a partir del 11 de diciembre de 2016 deben levantarse aquellas trabadas sobre la misma deuda tributaria cuya medida cautelar previa inicial caducó antes de la vigencia de la mencionada norma.

Finalmente, se debe precisar que no existe Disposición Transitoria alguna en las normas modificatorias que prevea la aplicación

de la presente norma, con la menor afectación de los derechos de los administrados, respecto de la presente situación.

5. OTRAS MODIFICACIONES Y SU APLICACIÓN EN EL TIEMPO

Cabe mencionar, algunas otras de las modificaciones al Código Tributario, cuya aplicación en el tiempo pueden generarnos dudas, como lo son la suspensión de los intereses moratorios en aquellos casos en que el plazo para cumplir una Resolución del Tribunal Fiscal haya vencido; o el caso del reinicio del cómputo de prescripción en caso de vencimiento de plazos para resolver las impugnaciones, reducción de requisitos de admisibilidad para reclamar o apelar, o el cálculo de la sanción correspondiente a la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario – artículos 33°, 46°, 137°, 146° y 178° del Código Tributario, respectivamente.

En todos los casos detallados, existen situaciones jurídicas en las cuales la norma modificatoria debe aplicarse de manera inmediata a las consecuencias de los hechos generados antes de la modificatoria, sin permitirse la retroactividad; de tal manera que en caso de:

- a. **Intereses Moratorios.**- Mediante Decreto Legislativo No. 1263 se modificaron los artículos 33° y 156° del Código Tributario, con los cuales se incorpora un plazo de 90 días hábiles para la atención a los cumplimientos que debe realizar la SUNAT respecto de lo ordenado mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal, e incluirlo como procedimiento sujeto a sanción de suspensión de cómputo de intereses moratorios, si los plazos se vencen sin que se resuelva la causa, y hasta que se emita la resolución que atiende el cumplimiento.

Al respecto, la norma citada entró en vigencia el 11 de diciembre de 2016, el cual se aplica de manera inmediata y a las consecuencias de los hechos generados antes de la modificatoria; ante lo cual puede verificarse los supuestos siguientes, casos en trámite en que: i) el plazo ya haya vencido antes de

la vigencia de la norma; y, ii) los que aún no vence el plazo indicado; en los primeros la suspensión opera a partir de la vigencia de la norma modificatoria, y en los segundos una vez vencido el plazo en tanto la norma se encontraría en plena vigencia.

b. Reinicio de cómputo de prescripción al vencimiento de plazos para que se resuelva los reclamos y apelaciones.-

Mediante Decreto Legislativo No. 1311 vigente desde el 31 de diciembre de 2016, se modificó el artículo 46° del Código Tributario, en que señala que en caso de la reclamación o la apelación, la suspensión de la prescripción opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.

Al igual que los intereses se aplica de manera inmediata desde la vigencia de la misma, debiendo reiniciarse el cómputo de la prescripción en aquellos recursos impugnatorios cuyo plazo para resolverse ya haya vencido; caso contrario si el plazo aún no vence, corresponderá oportunamente aplicar la nueva norma.

c. Reducción de Requisitos de Admisibilidad.-

Los artículos 137° y 146° del Código Tributario fueron modificados por el Decreto Legislativo No. 1263 vigente desde el 11 de diciembre de 2016, excluyendo como requisitos de admisibilidad la Hoja de Información Sumaria y la firma de letrado; no obstante la existencia de reglas de aplicación de la vigencia de la nueva normativa y que para el caso se enmarca en las excepciones dispuestas por la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil, en la que, al tratarse de medios impugnatorios interpuestos rige la norma legal anterior; mediante Única Disposición Complementaria Transitoria del mismo Decreto Legislativo se establecieron reglas de aplicación retroactiva de la nueva norma en tanto permitirá admitir a trámite recursos impugnatorios presentados antes de la vigencia de la norma con omisión de dichos requisitos, en ciertas circunstancias.

Con lo señalado, advertimos que el legislador en circunstancias que advierte la posibilidad de solucionar situaciones que afecten los intereses del administrado y facilite la fluidez procedimental, decide plantear disposiciones transitorias, que superan los impases de la aplicación de la norma en el tiempo.

d. Sanción de infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.-

Fue modificada la forma del cálculo de la sanción contenida en la infracción referida, mediante Decreto Legislativo No 1311 vigente desde el 31 de diciembre de 2016, cambiando la definición de “Tributo Omitido” por el de “Tributo por Pagar Omitido”, afectando sustancialmente la forma de cálculo de la sanción aplicable que en estricto se reduce cuantitativamente. En materia sancionatoria debemos tener en cuenta que las multas a aplicar son aquellas que se encuentran vigentes a la fecha de comisión de la infracción o en su defecto a la fecha de detección por parte de la Administración Tributaria, en ese sentido la sanción a aplicar será la que se encuentre vigente a la fecha de comisión de la infracción o en su defecto en la fecha de detección.

Ante la modificatoria suscitada, corresponde tener en cuenta la irretroactividad benigna en materia sancionatoria según el artículo el 103° de la Constitución y 168° del Código Tributario, de tal manera que no resulta posible que se extingan aquellas multas por la infracción en análisis sea que se encuentren en trámite o ejecución.

Empero, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1311, ha extinguido las sanciones de multa pendientes de pago ante la SUNAT por la infracción en cuestión que hayan sido cometidas desde el 06.02.2004 hasta el 30.12.2016, de manera total o parcialmente, que se hayan generado debido a un error de transcripción en las declaraciones, para lo cual estableció requisitos concurrentes a cumplir para ser sujetos de tal beneficio; y más aún, con la segunda y tercera Disposiciones Complementarias Finales se estableció acciones a cargo de SUNAT, Tribunal Fiscal

y Poder Judicial para la extinción de dichas multas que se encuentren en procedimiento de cobranza coactiva, contencioso tributario o demanda contencioso administrativa; que si bien no se advierte una aplicación retroactiva de la norma modificatoria, si se han establecido acciones para superar los posibles injusticias acaecidas en el período referido respecto de errores materiales.

6. NECESIDAD DE DISPOSICIONES QUE REGULEN LA APLICACIÓN DE LA NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO

Las disposiciones transitorias y complementarias en las normas legales, permiten superar de manera inmediata situaciones de conflicto que genere la vigencia de la nueva norma que modifica o deroga la anterior, con el objeto de solucionar inconvenientes sobre procedimientos en trámite o la aplicación de la norma en el tiempo.

No obstante, es práctica constante de nuestros legisladores utilizar esta forma de solucionar inconvenientes a la entrada en vigencia de nueva normativa, utilizada también en las modificatorias al Código Tributario analizadas, pero no siempre advierte todos los supuestos de conflicto que se generan.

La aplicación de las normas en el tiempo, siempre han ocasionado inconvenientes a los operadores del derecho, y aunque las teorías expuestas en el presente aporte deben solucionar tales situaciones, al parecer no es suficiente, por lo cual se hace necesario que se desarrollen disposiciones transitorias y complementarias, de corresponder, que solucionen tales impases, pues como hemos advertido puede continuarse con la afectación a derechos fundamentales de las personas en mérito de la aplicación de la norma anterior, como es el caso del derecho de propiedad en las medidas cautelares previas, de tal manera que los administrados no sufran la arbitrariedad en el ejercicio del poder de las instituciones públicas como SUNAT y el Tribunal Fiscal, o por la incorrecta aplicación inmediata de la nueva norma legal sobre las consecuencias de las situaciones o hechos generados con anterioridad a la vigencia de la misma, tal como lo prevé nuestra legislación.

7. CONCLUSIONES

1. La norma jurídica en el tiempo es de aplicación inmediata pues por mandato constitucional se rige por la teoría de los hechos cumplidos y la vigencia inmediata de la norma.
2. La aplicación de las normas en el tiempo, genera siempre dudas en su aplicación, aun cuando las teorías adoptadas en nuestro sistema jurídico pretenden solucionar dicha situación.
3. Las Medidas Cautelares Previas poseen un carácter limitativo por el tiempo, son de carácter excepcional, y su caducidad siempre aplicó para la facultad de imposición de esta medida sobre una misma deuda; por lo que mediante Disposición Transitoria debió establecerse la situación jurídica de aquellas trabadas sobre una misma deuda cuya medidas fueron caducas en su oportunidad antes de la vigencia de la norma modificada.
4. Las complicaciones de la aplicación de las normas en el tiempo, la necesidad de lograr eficacia en los procedimientos y el menor perjuicio al administrado, en algunas modificaciones al Código Tributario, fue necesario para la elaboración de disposiciones transitorias y/o complementarias.
5. Necesidad de dación de disposiciones transitorias y/o complementarias en caso se advierta la posibilidad de actuaciones arbitrarias o erróneas por parte de las instituciones públicas en perjuicio de los Administrados, resultando actos *contra legem*.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Bravo Cucci. (2010) *Fundamentos del Derecho Tributario*. Cuarta Edición, Jurista Editores, Lima.
- Chávez A. (2015) Las Medidas Cautelares en materia Tributaria, límites y alcances. *Revista Foro Jurídico*. N° 14, pág. 145-146. Lima.
- Gutierrez W. (2007) *La Constitución Comentada*. T.II, Gaceta Jurídica. Lima – Perú.
- Huamaní R. (2015) *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores. Lima.
- Muro M. y Otros. (2005) *La Constitución Comentada – comentarios al Art. 103: Aplicación de la norma en el tiempo*. Tomo II, Gaceta Jurídica – Lima.

- Rubio M. (2007) *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*. Fondo Editorial PUCP. Lima – Perú.
- Rubio M. (2003) *Interpretación de las Normas Tributarias*. ARA Editores. Lima – Perú.
- Robles, C. (2008) Vigencia de la Norma Tributaria. Agosto 15, 2008, de Actualidad Empresarial Sitio web: http://aempresarial.com/web/revitem/1_8909_12679.pdf
- Ruiz de Castilla, F. Aplicación Retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias. Abril 2013, de IPDT sitio web: http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev56_RuizDeCastilla.pdf
- Soler O. (2002) *Derecho Tributario*. La Ley, Buenos Aires.



Domicilio procesal electrónico y su implicancia en el debido proceso

Nicolás Enrique Cajachagua Gozalves

Abogado por la Universidad Peruana Los Andes. Egresado de maestría en Derecho Civil y Comercial de la Universidad Peruana Los Andes, ha sido docente en la Universidad Peruana Los Andes, en la modalidad semipresencial, en las cátedras de Derecho Tributario I y Derecho Tributario II

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. DOMICILIO, DOMICILIO ESPECIAL Y DOMICILIO PROCESAL.- 2.1. DOMICILIO.- 2.2. DOMICILIO ESPECIAL.- 2.3. DOMICILIO PROCESAL.- 2.4. DOMICILIO PROCESAL ELECTRÓNICO EN MATERIA JUDICIAL.- 2.5. DOMICILIO PROCESAL ELECTRÓNICO EN MATERIA TRIBUTARIA.- 3. DEBIDO PROCESO.- 4. DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- 5. IMPLICANCIA DEL DOMICILIO PROCESAL ELECTRÓNICO EN EL DEBIDO PROCESO Y EN EL DEBIDO PROCEDIMIENTO.- 6. CONCLUSIONES.- 7. BIBLIOGRAFÍA.-

“Ante la dinámica evolución de la sociedad, muchas veces el derecho tarda en regular o estar al nivel de dicho desarrollo, en el presente artículo se abordan, brevemente, algunas definiciones elementales, para poder plantear a criterio del autor, los efectos que tiene, en el debido proceso, el domicilio procesal electrónico.”

1. INTRODUCCIÓN

Hace menos de medio siglo, los medios de comunicación eran bastante diferentes a los que tenemos ahora; los teléfonos eran una suerte de juego de ruleta, al marcar un número se tenía que esperar que el disco retorne para seleccionar el número siguiente, se utilizaba el papel para toda comunicación escrita y sorprendentemente existían un sinnúmero de formularios, para hacer cualquier trámite, hasta existían papeles especiales como el papel timbrado. Si bien, ya existían computadoras, no eran de uso masivo por su elevado costo. El servicio de correo postal, era entonces un medio de comunicación cuando era necesario intercambiar información escrita.

Por aquel entonces, tenía origen “El internet (o, también, la internet) es un conjunto descentralizado de redes de comunicación interconectadas que utilizan la familia de protocolos TCP/IP, lo cual garantiza que las redes físicas heterogéneas que la componen formen una red lógica única de alcance mundial. Sus orígenes se remontan a 1969, cuando se estableció la primera conexión de computadoras, conocida como ARPANET, entre tres universidades en California (Estados Unidos).”¹

¹ WIKIPEDIA LA ENCICLOPEDIA LIBRE. Internet. Consulta 04 de Junio de 2017 de <http://es.wikipedia.org/wiki/Internet>.

El efecto en las comunicaciones luego de la aparición de internet, entre otros, ha sido: la rapidez, bajo costo e inmediatez; en el mismo tiempo que Ud. marcaría un número de larga distancia en un teléfono de disco, ahora puede descargar el boletín de normas legales del día, desde la página web del diario oficial², desde su smartphone.

Luego de lo enunciado, evaluemos un supuesto hipotético: Juan Worker Alone es empresario y se dedica a la venta de materiales de construcción, tiene un reclamo apelado ante el tribunal fiscal, vive en la ciudad de Chiclayo, para efectos tributarios, tiene un domicilio fiscal en Cuzco, ya que es allí donde tiene su oficina; sin embargo, por la naturaleza de sus actividades él debe estar coordinando sus ventas con sus principales clientes y sus potenciales clientes en diversas ciudades del país.

¿Debería Juan, viajar a cada momento a Cuzco, para saber si le ha llegado alguna notificación sobre su apelación?; ¿La notificación física, en el supuesto planteado, constituye una afectación a sus actividades cómo empresario?; ¿Deberá contratar a alguien para que esté permanentemente en su oficina y le avise si ha llegado algún documento?

Abordemos a continuación, los elementos principales de nuestro caso, para darles una respuesta a las interrogantes.

2. DOMICILIO, DOMICILIO ESPECIAL Y DOMICILIO PROCESAL

2.1. Domicilio

El Código Civil vigente³ en su artículo 33 establece al domicilio como "...la residencia habitual de la persona en un lugar...". Sobre

² DIARIO OFICIAL EL PERUANO Normas Legales. <http://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

³ PODER EJECUTIVO. 1984 Decreto Legislativo 295. Código Civil. 24 de Julio de 1984.

ello, Carlos Fernandez⁴ señala, entre otros temas: “La persona, en su vida de relación jurídica, necesita ser ubicada en un lugar del espacio. El domicilio es el asiento jurídico de la persona, su sede legal, el territorio donde se le encuentra para imputarle posiciones jurídicas, para atribuirle derechos y deberes.”

Al domicilio regulado en dicho artículo, se le conoce también como domicilio real.

Para Jorge Avendaño⁵: “El domicilio se constituye en una situación jurídica de la persona que tiene como principal función ubicarlo en un espacio determinado para efectos de que puedan ejercitar sus derechos y contraer obligaciones.”

Nótese que en la norma se hace referencia a “residencia habitual” y en la cita se hace referencia a un “lugar del espacio”; según la Real Academia española⁶ la residencia es la “Casa en que se vive”, lo habitual es “Que se hace, padece o posee con continuación o por hábito”. Enunciado ello, podemos entonces afirmar que el domicilio es un espacio físico en el cual la persona vive con una determinada frecuencia, que puede ser una casa, un departamento o afín. Por lo cual, si se pretende ubicar a la persona y conocemos su domicilio, razonablemente ésta debería ser ubicada en el mismo.

2.2. Domicilio especial

De acuerdo al Código Civil vigente⁷ “Se puede designar domicilio especial para la ejecución de actos jurídicos. Esta de-

⁴ FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. 2004 Derecho de las personas Exposición de Motivos y Comentarios al Libro Primero del Código Civil Peruano Personas Naturales-Personal Jurídicas-Comunidades Campesinas y Nativas. Novena Edición. Lima: Editora Jurídica Grijley. Pp 127-128.

⁵ AVENDAÑO VALDEZ, Jorge 2013 Diccionario Civil. Lima: Gaceta Jurídica. Pp 171

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Residencia, Habitual. Consulta 04 de Junio de 2017 de <http://www.rae.es/>.

⁷ PODER EJECUTIVO. 1984 Decreto Legislativo 295. Código Civil. 24 de Julio de 1984.

signación sólo implica sometimiento a la competencia territorial correspondiente, salvo pacto distinto". De acuerdo a Pedro Bautista⁸ "El domicilio especial, en cambio, es el que tiene la persona únicamente para determinados efectos jurídicos.

En el ámbito civil, el único domicilio especial es el domicilio contractual, que puede ser elegido en los contratos para la ejecución de obligaciones derivadas de ellos."

Podemos pues, en este extremo poner un ejemplo básico de domicilio especial: Pedro quien se dedica a comprar, vender y arrendar inmuebles en el distrito de San Miguel, alquila su casa a María quien vino desde Arequipa para asumir un puesto de trabajo, en el contrato de arrendamiento se establecen entre otras obligaciones, la obligación de que María puede solicitar la resolución del contrato, en caso que cesen las causales por las que arrienda el bien, que para este ejemplo sería que pierda el puesto de trabajo; para viabilizar ello, Pedro fija un domicilio para recibir dicha solicitud, a la cual han acordado darle la formalidad de carta notarial, este domicilio es la dirección del abogado de Pedro. Sin embargo, para el caso concreto es un domicilio especial.

2.3. Domicilio procesal

En el Código Procesal Civil vigente⁹, en el numeral 2 del artículo 424, se hace referencia a que la demanda contendrá, entre otros(subrayado mío):"El nombre, datos de identidad, dirección domiciliaria, domicilio procesal del demandante y el domicilio procesal electrónico, constituido por la casilla electrónica asignada por el Poder Judicial de acuerdo a la Ley 30229."

Ahora analizaremos brevemente cada elemento, para tener una clara apreciación de lo establecido en nuestra legislación.

⁸ BAUTISTA TOMA, Pedro. 2007 Teoría General del Proceso Civil. Lima: Ediciones Jurídicas. Pp. 331

⁹ MINISTERIO DE JUSTICIA. RESOLUCION MINISTERIAL N° 010-93-JUS. Texto Único Ordenado Del Código Procesal Civil. 08 de Enero de 1993

Para Pedro Bautista¹⁰ “El domicilio procesal es el que las partes o sus representantes deben elegir, dentro de determinado radio, a fin de que en él se practiquen todas las notificaciones personales o por cédula...”.

Para Juan Espinoza¹¹ “El domicilio procesal o el domicilio *ad litem*, Es el que fijan las partes en el proceso”; en la perspectiva de Alberto Luis¹², considera que el domicilio procesal “Es el que fija toda persona, en su presentación originaria, al tomar intención de juicio.”

Para Juan Morales¹³ “...el domicilio procesal o ad-litem, es aquel que las partes señalan en el proceso voluntariamente, pero sujeto a una reglamentación, como es el radio urbano; dentro del radio urbano, las partes pueden señalar el domicilio que consideren conveniente.”.

Enrique Véscovi¹⁴ enuncia “El domicilio procesal (ad litem)... es el que deben constituir las partes que comparecen en una causa judicial, dentro de determinado perímetro que se conoce como ‘radio judicial’.”

Marianella Ledesma¹⁵ al definirlo establece “El domicilio procesal... es aquel que, dentro de determinado perímetro establecido por la ley, deben constituir las partes o sus representantes en la primera presentación en el proceso, a fin de que en él se practiquen todas las notificaciones...”.

¹⁰ BAUTISTA TOMA, Pedro. 2007 Teoría General del Proceso Civil. Lima: Ediciones Jurídicas pp. 332

¹¹ ESPINOZA ESPINOZA, Juan. “Domicilio”. 2010 En MURO ROJO, Manuel (Director) CODIGO CIVIL COMENTADO Comentan 209 Especialistas en Derecho Civil Lima: Gaceta Jurídica pp. 188

¹² LUIS MAURINO, Alberto. 1985 Notificaciones Procesales. Buenos Aires: Astrea pp 219

¹³ MORALES GODÓ, Juan. 2000 Acción Pretensión y Demanda. Lima: Palestra Editores pp 411

¹⁴ VÉSCOVI, Enrique. 2006 Teoría General del Proceso. Colombia: Editorial Temis S.A pp 235

¹⁵ LEDESMA NARVAEZ, Marianella. 2008 Comentarios Al Código Procesal Civil – Tomo II. Lima Gaceta Jurídica pp 351

Elvito Rodríguez¹⁶ considera que “El domicilio procesal es el que se fija en la demanda, para los efectos de notificación en ese proceso...”.

Como podemos apreciar, de las definiciones esbozadas, el domicilio procesal está relacionado directamente a un proceso, en el cual el sujeto del domicilio es parte y que el mismo debe fijarse con el primer acto procesal vinculado a obtener atención de una pretensión; a fin de que cualquier notificación vinculada a la atención de los intereses materia de la pretensión sea diligenciada al mismo. Asimismo, conforme señala Carlos Montoya¹⁷ “...debe indicarse...dentro del radio perimétrico regulado para el órgano jurisdiccional competente.” Para ilustrar lo enunciado, Carlos Montoya refiere al expediente 21-2012 del Tercer Juzgado Civil de Trujillo, en el cual, el demandado al contestar la demanda, fija un domicilio procesal fuera del área perimétrica delimitada para dicho juzgado; por lo que mediante resolución número cuatro se le otorga un plazo a fin de que subsane dicha omisión.

2.4. Domicilio procesal electrónico en materia judicial

Mediante la Ley 30229¹⁸ se incorpora, entre otros cambios, el artículo 155-I, a la Ley Orgánica del Poder Judicial¹⁹, que establece lo siguiente:

“Artículo 155-I. Señalamiento de domicilio procesal

¹⁶ RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Elvito A. 2005 Manual de Derecho Procesal Civil. Sexta Edición. Lima: Grijley pp. 63

¹⁷ MONTOYA CASTILLO, Carlos. 2013 Problemas Más Frecuentes en la Calificación de la Demandas Judiciales. pp. 49

¹⁸ CONGRESO DE LA REPUBLICA, LEY N° 30229, Ley que adecúa el uso de las tecnologías de información y comunicaciones en el Sistema de Remates Judiciales y en los servicios de notificaciones de las resoluciones judiciales, y que modifica la Ley Orgánica del Poder Judicial, El Código Procesal Civil, El Código Procesal Constitucional y la Ley Procesal del Trabajo. 11 de Julio de 2014

¹⁹ MINISTERIO DE JUSTICIA. DECRETO SUPREMO N° 017-93-JUS, Texto Único Ordenado de La Ley Orgánica del Poder Judicial.

En todas las leyes procesales de actuación jurisdiccional que contengan disposiciones referidas al señalamiento de domicilio procesal, entiende que debe consignarse el domicilio procesal postal y el domicilio procesal electrónico, constituido por casilla electrónica asignada por el Poder Judicial.”

Ahora, para poder revisar brevemente la regulación de la “casilla electrónica”, tenemos lo siguiente:

- a. Mediante Resolución Administrativa 336-2008-CE-PJ²⁰, se aprueba la directiva 015-2008-CE-PJ “Sistema de Notificaciones electrónicas del Poder Judicial, SINOE-PJ”, en la cual se define a las casillas electrónicas, como: “Son las direcciones electrónicas procesales de las partes y constituyen la residencia habitual en la red de internet de las partes del proceso o de los terceros intervinientes en el mismo.”
- b. Mediante Resolución Administrativa 356-2009-CE-PJ²¹, entre otros temas, se dispone: “...que las Salas y Juzgados Especializados en materia Contencioso Administrativa requieran a las partes consignar obligatoriamente en sus escritos de demanda y/o contestación, la casilla electrónica proporcionada gratuitamente por el Poder Judicial para tal efecto, bajo apercibimiento de declararse la inadmisibilidad del acto postulatorio. (...)”
- c. Mediante Resolución Administrativa 069-2015-CE-PJ²², se aprueba el proyecto denominado “Implementación del Sistema de Notificaciones Electrónicas (SINOE) en el ámbito nacional y en todas las especialidades”
- d. En este extremo debemos reconocer lo afirmado por Roger Haro²³ (refiriéndose a la notificación electrónica): “No cabe

²⁰ PODER JUDICIAL, Resolución Administrativa 336-2008-CE-PJ. 31 de Diciembre de 2008

²¹ PODER JUDICIAL, Resolución Administrativa 356-2009-CE-PJ. 26 de Octubre de 2009

²² PODER JUDICIAL, Resolución Administrativa 069-2015-CE-PJ. 12 de Febrero de 2015

²³ EL PERUANO. 2015 “Notificación electrónica como aporte al proceso”. Lima, 26 de Mayo de 2015 pp jurídica 2-3

duda que este importante esfuerzo constituye el inicio de una nueva era en el Poder Judicial del Perú, poniéndose a la vanguardia en el uso de las tecnologías de la información, en forma integral, entre los países de la región.”

Teniendo en cuenta lo revisado y sin ánimo de desconocer los importantes avances sobre el tema, opino que no se ha hecho un uso adecuado de la terminología, al denominar domicilio procesal electrónico a la casilla electrónica, más aún, tampoco comparto la definición efectuada por el Poder Judicial a la casilla electrónica, por considerar que puede generar confusión y no armonizar con la evolución de las figuras procesales en la doctrina y las definiciones recogidas en nuestra legislación.

Veamos, de lo revisado en los puntos precedentes se había explicado que, el domicilio es un espacio físico en el cual la persona vive con una determinada frecuencia, que puede ser una casa, un departamento o afín; y que el domicilio procesal está relacionado directamente a un proceso, en el cual el sujeto del domicilio es parte y que él mismo debe fijarse con el primer acto procesal vinculado a obtener atención de una pretensión; a fin de que cualquier notificación vinculada a la atención de los intereses materia de la pretensión sea diligenciada al mismo y este debe fijarse y encontrarse dentro del radio de competencia del juzgado.

La casilla electrónica, está considerada como “la residencia habitual en internet”; si analizamos el proceso de funcionamiento de la casilla electrónica: Esta es creada, referenciada y utilizada. En el proceso de creación, luego de presentar la solicitud de registro, se habilita al solicitante un usuario y una contraseña de la bandeja principal de la casilla (véase la siguiente figura²⁴)

²⁴ PODER JUDICIAL, Imagen tomada del manual del usuario de casillas. https://casillas.pj.gob.pe/doc/Manual_usuario.pdf, fecha de consulta 25 de Junio de 2017



Esta bandeja, es almacenada en un servidor, del cual no es propietario, ni está en posesión del usuario de la casilla, ya que en dicho servidor o en varios de ellos se almacenan las casillas de todos los usuarios que solicitan la misma. Para poder acceder a la bandeja, el usuario puede conectarse desde cualquier lugar geográfico del mundo, lo único que tiene que tener es acceso a internet, pero la casilla, como tal, está bajo dominio del poder judicial. Cuando se realiza una notificación electrónica y que de acuerdo a ley se remite al correo electrónico, el servidor de correo tampoco está en posesión del usuario y a su vez destinatario del correo; los correos se almacenan en el servidor del proveedor de servicio de correo.

Visto ello no podríamos considerar que el correo o la casilla sean una residencia en internet, sería más prudente, una formula como la siguiente:

“Casilla electrónica.- espacio virtual creado por el Poder Judicial, con la finalidad de realizar las notificaciones a las partes de los procesos judiciales, autoridades y terceros.”

Luego sería necesaria una definición de “casilla electrónica procesal” entendida como “la casilla electrónica señalada por cada parte de un proceso, para ser notificada por medios informáticos”

Finalmente, si se desea insistir en que la casilla electrónica, sea considerada como domicilio procesal electrónico y no se oponga a las definiciones doctrinarias y legales, se puede hacer uso de la ficción legal o jurídica y establecer: “para todo efecto legal se considerara a la casilla electrónica como domicilio procesal electrónico.” Un ejemplo, muy recordado de la ficción legal fue cuando se consideraban inmuebles a las naves y aeronaves, hasta antes de la vigencia de la Ley de la Garantía Mobiliaria.

2.5. Domicilio procesal electrónico en materia tributaria

Mediante Decreto Legislativo 1263²⁵ se modifica, entre otros cambios, el segundo párrafo del artículo 11 del Código Tributario²⁶, conforme a lo siguiente (subrayado mío):

“El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112. El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104 y asignado a cada administrado, de acuerdo a lo establecido por resolución de superintendencia para el caso de procedimientos seguidos ante la SUNAT, o mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas para el caso de procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal. La opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez dentro de los tres días hábiles de notificada la resolución de ejecución”

²⁵ PODER EJECUTIVO, DECRETO LEGISLATIVO N° 1263, Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. 09 de Diciembre de 2016

²⁶ MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. 21 de Junio de 2013

coactiva y en el caso de domicilio procesal físico estará condicionada a la aceptación de aquella, la que se regulará mediante resolución de superintendencia. Cuando de acuerdo a lo establecido por resolución de superintendencia, en el caso de procedimientos ante SUNAT o resolución ministerial, en el caso de procedimientos ante el Tribunal Fiscal, la notificación de los actos administrativos pueda o deba realizarse de acuerdo al inciso b) del artículo 104, no tiene efecto el señalamiento del domicilio procesal físico”.

En el caso de la administración tributaria SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia 109-2000/SUNAT²⁷, se crea el Sistema Sunat Operaciones en Línea²⁸ y mediante Resolución de Superintendencia 014-2008²⁹, se añade el numeral 10 al artículo 2° de la Resolución 109-2000, el cual señala:

“Artículo 2°.- ALCANCE

La presente resolución regula lo concerniente a la forma y condiciones en que los deudores tributarios podrán convertirse en usuarios de SUNAT Operaciones en Línea, a fin de poder realizar las siguientes operaciones:

(...)

10. Consultar los actos administrativos materia de notificación a través de Notificaciones SOL así como las comunicaciones de tipo informativo, en el buzón electrónico asignado al deudor tributario. (...)”

Esta última Resolución de Superintendencia define al buzón electrónico como: “A la sección ubicada dentro de SUNAT Operaciones en Línea, y asignada al deudor tributario, donde se depositan las copias de los documentos en los cuales constan los

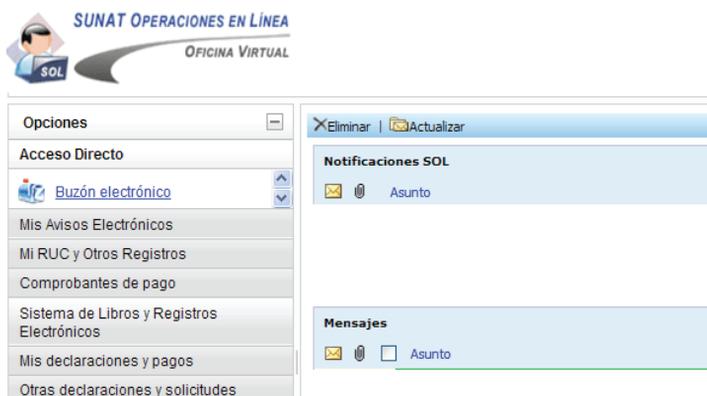
²⁷ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Regulan forma y condiciones en que deudores tributarios podrán realizar diversas operaciones a través de internet mediante el Sistema Sunat Operaciones en Línea. 03 de Noviembre de 2000

²⁸ Sistema informático disponible en Internet, que permitirá realizar operaciones en forma telemática, entre el Usuario y la SUNAT.

²⁹ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Regulan la notificación de actos administrativos por medio electrónico. 07 de Febrero de 2008

actos administrativos que son materia de notificación, así como comunicaciones de tipo informativo.”

Al igual que el buzón del poder judicial la siguiente imagen nos ilustra, sobre la interface de dicho buzón:



En el caso del Tribunal Fiscal es en el año 2013 que se aprueba el procedimiento de notificación por Medio Electrónico, mediante Resolución Ministerial³⁰, en el cual se define al buzón electrónico como: “A la casilla a la que se accede a través del enlace ‘Notificaciones por Medio Electrónico del Tribunal Fiscal’ en la página web del Tribunal Fiscal del portal del Ministerio de Economía y Finanzas <http://www.mef.gob.pe>.”

Tanto para la SUNAT como el tribunal fiscal se usa un buzón al igual que el poder judicial, por lo que los comentarios sobre este tema son los mismos que para el poder judicial, en el extremo de sugerir la mejora en el uso de la terminología.

³⁰ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Resolución Ministerial N° 270-2013-EF/41. Aprueban Procedimiento de Notificación por Medio Electrónico a través del cual el Tribunal Fiscal puede notificar actos administrativos que emite u otros actos que faciliten la resolución de controversias. 27 de Setiembre del 2013

3. DEBIDO PROCESO

En la Ley Orgánica del Poder Judicial³¹, en su artículo 7, contempla expresamente (subrayado mío): “En el ejercicio y defensa de sus derechos, toda persona goza de la plena tutela jurisdiccional, con las garantías de un debido proceso.”

Es deber del Estado, facilitar el acceso a la administración de justicia, promoviendo y manteniendo condiciones de estructura y funcionamiento adecuados para tal propósito.”

Para Víctor Ticona³² “El debido proceso legal, proceso justo o simplemente debido proceso (así como el derecho de acción, de contradicción) es un derecho humano o fundamental que tiene toda persona y que le faculta a exigir del Estado un juzgamiento imparcial y justo, ante un juez responsable, competente e independiente, pues, el Estado no sólo está obligado a proveer la prestación jurisdiccional (cuando se ejercita los derecho de acción y contradicción) sino a proveerla bajo determinadas garantías mínimas que le aseguren tal juzgamiento imparcial y justo; por consiguiente, es un derecho esencial que tiene no solamente un contenido procesal y constitucional, sino también un contenido humano de acceder libre y permanentemente a un sistema judicial imparcial”.

Luis Castillo³³ citando el expediente N° 0612-1998-AA/TC, enuncia: “...el debido proceso se puede definir como ‘aquel derecho que tiene toda persona o sujeto justiciable de invocar al interior del órgano jurisdiccional el respeto a un conjunto de principios procesales’...”.

Marianella Ledesma³⁴, considera: “El debido proceso sustantivo exigen que los actos tanto del legislador; del juez y la administración sean justos, es decir; razonables y respetuosos de

³¹ MINISTERIO DE JUSTICIA. Vid Supra.

³² TICONA POSTIGO, Víctor. 1999 El Debido Proceso y La Demanda Civil – Tomo I. Lima: Editorial Rhodas pp. 66

³³ CASTILLO CORDOVA, Luis. 2006 Comentarios al Código Procesal Constitucional – Tomo I, Segunda Edición. Lima: Palestra Editores pp. 169.

³⁴ LEDESMA NARVAEZ, Marianella. 2008 Op. Cit. pp 29

los valores superiores, de los derechos fundamentales y de los demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos, a tal punto que su inobservancia debe ser sancionada con la inaplicación de aquel acto o con su invalidez.”

Para Jorge Carrión³⁵: “...Conforme a la constitución peruana toda persona tiene derecho a la tutela jurisdiccional efectiva con sujeción a un debido proceso. En efecto, la protección que el Estado presta a los justiciables cuando su derecho haya sido violado no es arbitraria ni menos caótica. La tutela exige un reclamo previo del interesado, el emplazamiento eficaz al demandado para oírlo y para darle la oportunidad de defenderse; requiere de un debate judicial con sujeción a una serie de reglas; reclama una decisión judicial imparcial y sustentada en los hechos acreditados en el proceso y en la ley vigente...”

Para Rogelio Peña³⁶: “...Considerado como principio, al ser requerido y aplicado en el desarrollo del proceso, de él brota una serie de derechos que garantizan la efectividad de derecho material, tales como los derechos a la jurisdicción, del juez competente, de la defensa judicial, de un proceso justo y de la independencia e imparcialidad del juez”.

Para Pedro Bautista³⁷ “Mediante el debido proceso se garantiza que las reglas de organización judicial, competencia, trámite de los juicios y ejecución de las decisiones de la justicia, se lleve a cabo respetando las garantías constitucionales y legales vigentes”.

4. DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La Ley del Procedimiento Administrativo General, en el numeral 1.2 del Artículo IV de su título preliminar³⁸, establece

³⁵ CARRION LUGO, Jorge. 2007 Tratado de Derecho Procesal Civil – Volumen I, Segunda Edición. Lima Grijley pp 176

³⁶ PEÑA PEÑA, Rogelio Enrique. 2006 Teoría General del Proceso. Bogotá: Ecoa Ediciones pp 7

³⁷ BAUTISTA TOMA, Pedro. 2007 Op. Cit. pp. 358

³⁸ MINISTERIO DE JUSTICIA. DECRETO SUPREMO N° 006-2017-JUS. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 – Ley

expresamente (subrayado mío): “Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.”

En la Guía sobre la aplicación del Principio-Derecho del Debido Proceso en los procedimientos administrativos³⁹, se enuncia (subrayado mío): “...las garantías que conforman el debido proceso pueden ser invocadas por las personas en los procedimientos administrativos, con la finalidad de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto de la Administración Pública que pueda afectarlos. En tal supuesto, cuando el debido proceso se aplica al procedimiento administrativo se hace referencia al debido procedimiento administrativo.”

Para Christian Guzmán⁴⁰ “...la doctrina y la jurisprudencia del país y de parte del resto del mundo están considerando al derecho al debido proceso, como un derecho que no solo es aplicable a los órganos jurisdiccionales, sino también a los entes administrativos, e inclusive, a las entidades privadas de naturaleza corporativa.”

del Procedimiento Administrativo General. 17 de Marzo de 2017

³⁹ MINISTERIO DE JUSTICIA 2013. Guía sobre la aplicación del Principio-Derecho del Debido Proceso en los procedimientos administrativos. Lima. Consulta 18 de Junio de 2017 de <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Gu%C3%ADa-del-debido-proceso-MINJUS.pdf>

⁴⁰ GUZMÁN NAPURI, Christian. 2013 Manual del Procedimiento Administrativo General. Lima: Pacífico Editores pp. 39

Para Marco Cabrera y Rosa Quintana⁴¹: “El principio del debido procedimiento, consiste, en que las Autoridades Administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, a la Leyes y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.”

Para Carlos Navas⁴²: “...Este principio constituye una garantía general de los ciudadanos que desde hace tiempo ha sido introducido en el Derecho Administrativo y es reconocido unánimemente en la doctrina, en la jurisprudencia, en los tratados o convenios que nuestro país ha suscrito y tienen rango de ley, por lo que su vulneración, inobservancia y violación de las normas y formalidades para garantizar el debido proceso no son subsanables en sede administrativa y tiene como consecuencia una causal de nulidad del acto administrativo emitido, por lo que puede ser materia de una acción de garantía constitucional, como es el recurso de amparo.”

Para Roberto Palacios y Elder Domínguez⁴³(refiriéndose al debido procedimiento): “...Su introducción al derecho administrativo se hizo a nivel jurisprudencial teniendo en cuenta el debido proceso jurisdiccional...”

Para Luis Saenz⁴⁴: “Cuando se habla de ‘Debido Proceso Administrativo’ lo que se quiere indicar, es que en todo proceso seguido ante la Administración Pública y a donde se ventila la defensa o reconocimiento de derechos o de situaciones jurídicas del administrado, la administración se encuentra obligatoriamente condicionada a respetar y de acuerdo a su naturaleza, aplicar,

⁴¹ CABRERA VASQUEZ, Marco Antonio y QUINTANA VIVANCO, Rosa. 2013. *Derecho Administrativo & Derecho Procesal Administrativo*. Lima: Ediciones Legales pp.313

⁴² NAVAS RONDÓN, Carlos. 2013. *Derecho Administrativo Sancionador*. En *las Contrataciones del Estado*. Lima: Gaceta Jurídica pp.105

⁴³ PALACIOS BRAN, Roberto, DOMINGUEZ HARO, Helder y otros. 2004. *Derecho Administrativo*. Lima: Jurista Editores pp. 159

⁴⁴ SAENZ DÁVALOS, Luis R. “Procesos Constitucionales Frente a Resoluciones Arbitrarias”. 2003 En CASTAÑEDA OTSU, Susana (Coordinadora) *DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL* Lima: Jurista Editores pp. 150-151

todos aquellos derechos y principios, que pertenecen al ámbito del Debido Proceso Jurisdiccional, los mismos que por otra parte y como regla general, suelen ser reconocidos en la ley, sin que ello importe ninguna desvaloración en cuanto a su importancia, la que en todo caso no se mide en términos formales o por el instrumento normativo que los reconoce sino por su contenido material, acorde con lo que proclama la constitución.”

Para José Bartra⁴⁵(al tratar el debido proceso en el procedimiento administrativo): “Constituye un medio tendente a respaldar a los administrados frente a la administración pública en las reclamaciones que intenten.”

5. IMPLICANCIA DEL DOMICILIO PROCESAL ELECTRÓNICO EN EL DEBIDO PROCESO Y EN EL DEBIDO PROCEDIMIENTO

Es necesario abordar brevemente algunas de las garantías que involucra un debido proceso, para efectos del presente apartado.

Para Javier Coripuna⁴⁶: “Consignados expresamente en la Constitución, forman parte del debido proceso: el derecho a la jurisdicción predeterminada por la ley (artículo 139.3), el derecho a la motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias (139.5), el derecho a la pluralidad de la instancia(artículo 139.6), el derecho fundamental a no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso (artículo 139.14), el derecho fundamental a que toda persona debe ser informada, inmediatamente y por escrito, de las causas y razones de su detención(artículo 139.15), entre otras.”

⁴⁵ BARTRA CAVERO, José. 1994 Procedimiento Administrativo – Segunda Edición. Lima: Editorial Huallaga pp. 52

⁴⁶ CORIPUNA, Javier Adrián. “Los Principios y Derechos del Debido Proceso en Algunos Casos de Amparo en Materia Constitucional, Tributaria”. 2006. En CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES – TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Lima: Gaceta Jurídica pp. 336

Es necesario precisar que el debido proceso puede ser analizado en una dimensión sustantiva y una dimensión adjetiva o formal, cada una de estas dimensiones abarca diversas garantías o elementos propios de su naturaleza. Entonces, es en la dimensión adjetiva, donde el “domicilio procesal electrónico” tiene un aporte fundamental, porque el debido proceso formal debe viabilizar un debido emplazamiento y una posibilidad de defensa, debe garantizarse así, que la demanda sea conocida por el demandado y que las resoluciones que resuelven, conceden o se pronuncian sobre lo argumentado también sigan la misma suerte.

En el sistema tradicional, la demanda, los autos y las resoluciones eran diligenciadas, por medio de correo postal o servicio de notificaciones por mensajero; en este sistema se advierten diversos riesgos que inclusive ocasionan frecuentemente la nulidad de la notificación, trayendo consigo la no descongestión de la carga procesal y la inversión de recursos y tiempo de manera inidónea. Ahora, pongámonos en el supuesto de que por las condiciones del traslado del documento este se haya dañado, el emplazado debe apersonarse al juzgado o ante la autoridad para solicitar copia de lo diligenciado, afectando así los plazos y poniendo en riesgo el derecho a la defensa. Para ejemplificar lo enunciado, citemos la siguiente jurisprudencia⁴⁷:

“El acto de notificación tiene por objeto poner en conocimiento de los interesados el contenido de las resoluciones judiciales, las que sólo producen efectos en virtud de notificación hecha con arreglo a ley (Cas. N 1278-2001-San Román. El Peruano, 30/11/2001)”

“Si del reverso del cargo de notificación correspondiente al auto admisorio y demanda, se advierte que el notificador ha omitido suscribir el referido cargo de notificación, luego, no existe certeza de que dicho acto procesal haya cumplido con su finalidad (Exp. N 193-2005, 17/06/2005)”

⁴⁷ DIALOGO CON LA JURISPRUDENCIA Año 14 – N° 122, 2008. Tendencias Jurisprudenciales. Lima: Gaceta Jurídica pp. 182-183.

Por lo cual, al utilizar un “domicilio procesal electrónico”, se eliminan los siguientes riesgos:

- Que el documento llegue incompleto, porque al utilizar un archivo digital se garantiza que el contenido sea único en todos los casos.
- Que se entregue por error a persona distinta al destinatario, ya que al remitirse por medios electrónicos, se elimina el error humano o error en la ubicación de direcciones físicas.
- Que por error u omisión en el acto de notificación se declare la nulidad del mismo. Al ser electrónica la entrega, se elimina el requisito de llenar y firmar las cédulas, evitando errores, enmendaduras, campos incompletos, entre otros.
- Que el destinatario por razones de su función o de su actividad no tome conocimiento en el tiempo oportuno de la misma afectando así, un ejercicio correcto del derecho de defensa. Ya que el destinatario puede acceder a su buzón desde cualquier lugar con conexión a internet.
- El retardo en el diligenciamiento de las notificaciones. La celeridad se ve reforzada ya que el medio electrónico es inmediato y sumamente rápido, no habrá diferencia de tiempos en notificar una resolución a un destinatario a dos cuadras del poder judicial que a un destinatario a 2 kilómetros del mismo.

6. CONCLUSIONES

- Se ha evidenciado, que el domicilio procesal electrónico es indispensable para dotar de celeridad a los procesos y darle mayor eficiencia a la administración de justicia y a las autoridades administrativas.
- El domicilio procesal electrónico permite que las partes en el proceso puedan tomar conocimiento inmediato de todas las notificaciones que puedan afectarlos o favorecerlos.

- El domicilio procesal electrónico viabiliza el acceso a las notificaciones desde cualquier lugar del país o del mundo para tomar conocimiento oportuno de las mismas.
- Visto todo ello, para las preguntas planteadas en la introducción, las respuestas ya las puede dar el lector del presente. En suma, Juan Worker Alone, se ve beneficiado íntegramente por el domicilio procesal electrónico, ya que podrá revisar sus notificaciones y coordinar con su asesor desde cualquier lugar del país, inclusive desde su smartphone. Debemos adecuarnos a los avances tecnológicos, tanto los operadores, las partes y las autoridades. Salvo que, queramos seguir usando el teléfono de disco, porque ¿es lo único que conocemos?

7. BIBLIOGRAFÍA

AVENDAÑO VALDEZ, Jorge

2013 Diccionario Civil. Lima: Gaceta Jurídica.

BARTRA CAVERO, José.

1994 Procedimiento Administrativo – Segunda Edición. Lima: Editorial Huallaga

BAUTISTA TOMA, Pedro.

2007 Teoría General del Proceso Civil. Lima: Ediciones Jurídicas.

CABRERA VASQUEZ, Marco Antonio y QUINTANA VIVANCO, Rosa.
2013. Derecho Administrativo & Derecho Procesal Administrativo.
Lima: Ediciones Legales

CARRION LUGO, Jorge.

2007 Tratado de Derecho Procesal Civil – Volumen I, Segunda Edición.
Lima Grijley

CASTILLO CORDOVA, Luis.

2006 Comentarios al Código Procesal Constitucional – Tomo I, Segunda Edición. Lima: Palestra Editores

CONGRESO DE LA REPUBLICA

2014 LEY N° 30229. Ley que adecúa el uso de las tecnologías de información y comunicaciones en el Sistema de Remates Judiciales y en los servicios de notificaciones de las resoluciones judiciales, y que

modifica la Ley Orgánica del Poder Judicial, El Código Procesal Civil, El Código Procesal Constitucional y la Ley Procesal del Trabajo. 11 de Julio de 2014

CORIPUNA, Javier Adrián. "Los Principios y Derechos del Debido Proceso en Algunos Casos de Amparo en Materia Constitucional, Tributaria"

2006 En CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES – TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ. Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Lima: Gaceta Jurídica

DIARIO OFICIAL EL PERUANO

Normas Legales.

<http://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

2015 "Notificación electrónica como aporte al proceso". Lima, 26 de Mayo de 2015

ESPINOZA ESPINOZA, Juan. "Domicilio"

2010 En MURO ROJO, Manuel (Director) CODIGO CIVIL COMENTADO Comentan 209 Especialistas en Derecho Civil Lima: Gaceta Jurídica

FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos

2004 Derecho de las personas Exposición de Motivos y Comentarios al Libro Primero del Código Civil Peruano Personas Naturales- Personal Jurídicas-Comunidades Campesinas y Nativas. Novena Edición. Lima: Editora Jurídica Grijley. .

GUZMÁN NAPURI, Christian.

2013 Manual del Procedimiento Administrativo General. Lima: Pacífico Editores

LEDESMA NARVAEZ, Marianella.

2008 Comentarios Al Código Procesal Civil – Tomo II. Lima Gaceta Jurídica

LUIS MAURINO, Alberto

1985 Notificaciones Procesales. Buenos Aires: Astrea

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS,

DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF Decreto Supremo Que Aprueba El Texto Único Ordenado Del Código Tributario.

2013 RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 270-2013-EF/41. Aprueban Procedimiento de Notificación por Medio Electrónico a través del

cual el Tribunal Fiscal puede notificar actos administrativos que emite u otros actos que faciliten la resolución de controversias.

MINISTERIO DE JUSTICIA.

2017 DECRETO SUPREMO N° 006-2017-JUS. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.

2013 Guía sobre la aplicación del Principio-Derecho del Debido Proceso en los procedimientos administrativos. Lima.

<https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2013/09/Gu%C3%ADa-del-debido-proceso-MINJUS.pdf>

1993 RESOLUCION MINISTERIAL N° 010-93-JUS. Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil.

MONTOYA CASTILLO, Carlos.

2013 Problemas Más Frecuentes en la Calificación de la Demandas Judiciales.

MORALES GODÓ, Juan.

2000 Acción Pretensión y Demanda. Lima: Palestra Editores

NAVAS RONDÓN, Carlos.

2013 Derecho Administrativo Sancionador En las Contrataciones del Estado. Lima: Gaceta Jurídica

PALACIOS BRAN, Roberto, DOMINGUEZ HARO, Helder y otros.

2004 Derecho Administrativo. Lima: Jurista Editores

PEÑA PEÑA, Rogelio Enrique.

2006 Teoría General del Proceso. Bogota: Ecoa Ediciones

PODER EJECUTIVO.

2016 DECRETO LEGISLATIVO N° 1263. Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario.

1984 DECRETO LEGISLATIVO 295. Código Civil.

PODER JUDICIAL

2015 Resolución Administrativa 069-2015-CE-PJ.

2009 Resolución Administrativa 356-2009-CE-PJ.

Resolución Administrativa 336-2008-CE-PJ.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.

<http://www.rae.es/>.

RODRIGUEZ DOMINGUEZ, Elvito A.

2005 Manual de Derecho Procesal Civil. Sexta Edición. Lima: Grijley
SAENZ DÁVALOS, Luis R. "Procesos Constitucionales Frente a Reso-
luciones Arbitrarias".

2003 En CASTAÑEDA OTSU, Susana (Coordinadora) DERECHO PRO-
CESAL CONSTITUCIONAL Lima: Jurista Editores

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINIS-
TRACIÓN TRIBUTARIA

2000 Resolución N° 109-2000/SUNAT. Regulan forma y condiciones en
que deudores tributarios podrán realizar diversas operaciones a
través de internet mediante el Sistema Sunat Operaciones En Línea.

2008 Resolución N° 014-2008. Regulan la notificación de actos adminis-
trativos por medio electrónico.

TICONA POSTIGO, Víctor.

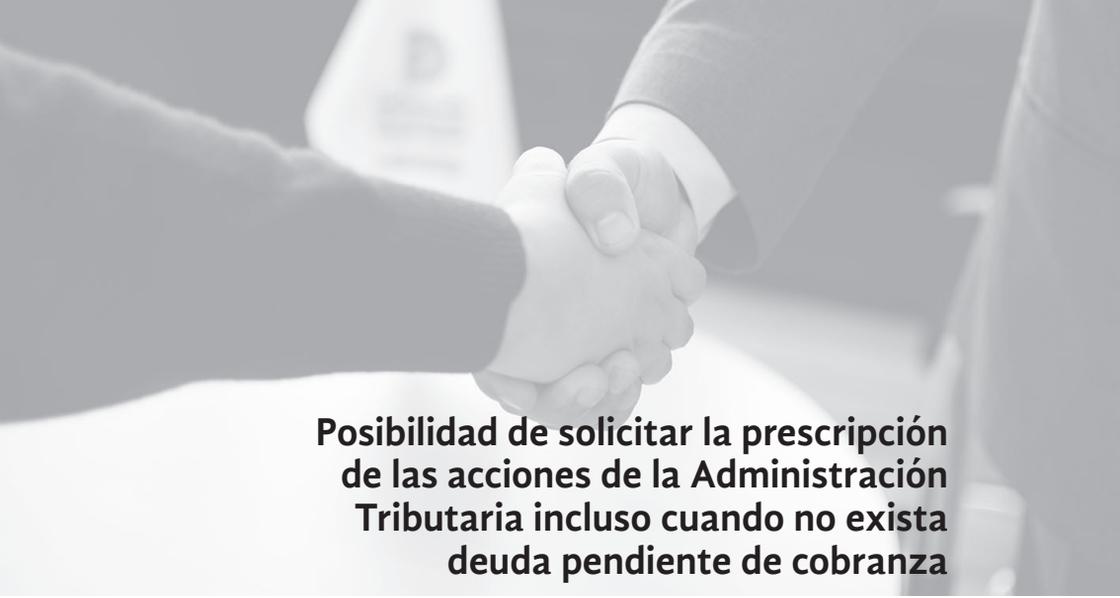
1999 El Debido Proceso y La Demanda Civil – Tomo I. Lima: Editorial
Rhodas

VÉSCOVI, Enrique.

2006 Teoría General del Proceso. Colombia: Editorial Temis S.A

WIKIPEDIA LA ENCICLOPEDIA LIBRE.

<http://es.wikipedia.org/wiki/Internet>



Posibilidad de solicitar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria incluso cuando no exista deuda pendiente de cobranza

Silvia Aurora Olano Sandoval

Abogada de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Fue miembro del área de Impuestos de PwC Perú y Moore Stephens Perú. Ha formado parte de la Intendencia Nacional Jurídica en la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT). Es adjunta de cátedra en el curso de Impuesto a la Renta e IGV en la PUCP. Actualmente, senior del área tributaria de Deloitte & Touche S.R.L.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. CONCEPTO.- 3. NATURALEZA Y EFECTOS.- 3.1. La prescripción como un medio para extinguir un derecho.- 3.2. La prescripción como un medio para extinguir la acción.- 3.3. La prescripción como medio de defensa.- 4. REGULACIÓN DE LA SOLICITUD DE PRESCRIPCIÓN.- 4.1. Antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1263.- 4.2. A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1263.- 5. CONCLUSIONES.- 6. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

El Estado Constitucional de Derecho es un nuevo modelo de organización jurídico-política, que desplaza al Estado legalista decimonónico caracterizado éste por la supremacía normativa de la ley como fuente primordial y donde su aplicación por parte de los jueces para dar solución a los conflictos de intereses era realizada de manera mecánica. Es así que la doctrina constitucional entiende el rol fundamental que cumple la constitución en la vida social, económica, política y jurídica de un determinado Estado. El Estado constitucional como nuevo paradigma democrático, contribuye a limitar el ejercicio del poder del gobierno, busca involucrarse en la vida social de los seres humanos y garantiza la plena vigencia de los derechos fundamentales, que constituye prima facie el soporte material de la Constitución¹

Dentro del bagaje de principios que conforman el Estado Constitucional de Derecho, tenemos al principio de seguridad jurídica, el cual ha sido recogido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano en diversas resoluciones, como por ejemplo en la sentencia recaída en el Expediente No. 0016-2002-AI/TC.²

¹ RAMIREZ, Francisco. El Estado Constitucional: Un nuevo paradigma democrático, a propósito de su incidencia en la protección de derechos fundamentales. Publicado el 01.01.2014. Consultado el 20/07/2017 http://www.derechocambiosocial.com/revista035/El_estado_constitucional.pdf.

² En dicha resolución, el Tribunal Constitucional ha señalado que: *“la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2°, inciso 24, parágrafo a) (“Nadie está obligado a hacer lo que la ley*

Ahora bien, para garantizar el cumplimiento del mencionado principio, es que nuestro ordenamiento jurídico ha convenido regular la figura de la prescripción, ¿pero a qué se debe ello? La respuesta es muy sencilla, resulta esencial la existencia de plazos tanto para el ejercicio de un derecho como para la liberación de quien tiene un deber, de lo contrario, ello se volvería perpetuo y generaría incertidumbre.

Para efectos tributarios, ello supone que los contribuyentes tendrán un plazo para ejercer un derecho, por ejemplo: solicitar la devolución de un pago indebido y/o en exceso, y por el lado de la Administración Tributaria, tendrán un plazo para ejercer sus facultades de determinación, exigir el pago, o imponer sanciones.

El presente artículo tiene como finalidad ahondar en el cambio normativo que se ha efectuado sobre el Código Tributario, respecto la posibilidad de solicitar la prescripción aun cuando no exista deuda pendiente de cobranza, siendo que para ello resulta importante abordar brevemente el concepto, naturaleza jurídica y efectos de dicha institución.

2. CONCEPTO

Para los fines que nos atañen, y en lo que al campo del Derecho Tributario compete, nos enfocaremos en la figura de la prescripción extintiva, institución jurídica creada por el Derecho a fin de que, ante la inacción del acreedor de una relación jurídica patrimonial durante el transcurso de un tiempo determinado por ley, se genere el nacimiento de un derecho potestativo a favor de

no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe”), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2°, inciso 24, parágrafo d) (“Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”) y 139°, inciso 3, (“Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación”).”

su deudor, de modo tal que éste último pueda destruir el derecho de crédito que el primero tenía en su contra³.

Así, la denominada prescripción en materia tributaria que es del tipo extintivo o liberatoria, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria, más no el derecho de crédito, y siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo⁴.

Para efectos del presente trabajo, nos centramos en la prescripción de la acción de la Administración para determinar deuda, exigir el pago, e imponer sanciones.

3. NATURALEZA Y EFECTOS

Sobre este punto, debemos manifestar que a nivel doctrinario existen diversas posturas sobre la naturaleza y efectos de la prescripción. De este modo, comentaremos muy brevemente las posturas más importantes:

3.1. La prescripción como un medio para extinguir un derecho

Bajo esta postura, luego de transcurrido el plazo prescriptorio el acreedor habría perdido el derecho a cobrar su acreencia. Por lo tanto, considera a la prescripción extintiva como una forma de extinción de las obligaciones pues, al extinguirse la obligación del deudor desaparecería también el derecho del acreedor⁵.

³ VALLE, Luis. La prescripción extintiva: Naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No.43. Lima, 2005, p. 79.

⁴ BRAVO, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Ed Palestra, 2da edición: Lima. 2006, p.377.

⁵ VALLE, Luis. Op.cit, p.82

Sin embargo, nuestro Código Tributario no se adhiere a dicha postura, toda vez que en su artículo 27° contempla como medios de extinción de la obligación tributaria a los siguientes:

- Pago.
- Compensación.
- Condonación.
- Consolidación.
- Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
- Otros que se establezcan por leyes especiales.

Como se puede apreciar la prescripción no se contempla como un medio que extingue la obligación tributaria.

3.2. La prescripción como un medio para extinguir la acción

Bajo esta postura, se considera como efecto de la prescripción la extinción de la acción, principalmente, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1989° del Código Civil, el cual señala que: “La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo”

Sin embargo, el artículo 47° del Código Tributario establece que “la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario” y el artículo 48 estipula que: “la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial”.

La lectura de ambos artículos nos lleva a afirmar que la acción no se extingue, debido a que, en el transcurso del procedimiento, el deudor beneficiado puede oponer la prescripción en cualquier estado del mismo, pudiendo sólo ser invocada por éste.

3.3. La prescripción como medio de defensa

Bajo esta postura, la prescripción no extingue el derecho ni la acción, sino que constituye fundamentalmente un medio de defensa, el cual se materializa a través de una excepción.

Siguiendo a Hernández Berenguel, citando a Vidal Ramírez señala que “la prescripción es desde su origen, un medio de defensa y opera como excepción para enervar y neutralizar la acción incoada luego de transcurrido el plazo prescriptorio previsto en la ley. Nos parece acer-

*tado, por lo expuesto, el juicio de LARENS, para quien la prescripción no es causa de extinción, sino fundamento de una excepción.*⁶.

Cabe agregar que si bien, para algunos autores la prescripción se plantea sólo como un medio de defensa vía excepción (solo como consecuencia de un previo accionar de la Administración Tributaria), consideramos que, la prescripción puede plantearse también vía acción.

En ese mismo sentido, HERNANDEZ BERENGUEL señala que: *“la prescripción extintiva no extingue ni el derecho ni la acción, sino que únicamente posibilita liberarse de una obligación, **en vía de excepción o de acción**, pues en si provee del derecho de defensa frente a la pretensión de quien fue perjudicado por el transcurso del tiempo”* (negritas y subrayado nuestro).

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha establecido en la Resolución No. 09028-5-2001, que la prescripción puede oponerse: i) en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria y u) en vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso – administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada. Dicho criterio ha sido recogido por resoluciones posteriores, tales como las RTF No. 07948-6-2004, 08665-11-2010, 01790-11-2012 y 09055-7-2016, entre otras.

Coincidimos en que la prescripción es un medio de defensa que puede ser ejercido tanto vía acción como vía excepción, lo cual se reafirma aún más con la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1263⁷ a nuestro Código Tributario, según expondremos más adelante.

⁶ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Prescripción y Caducidad. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Vol. No. 22, Junio 1992, p. 22.

⁷ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 10.12.2016 y Vigente desde el 11.12.2016

4. REGULACIÓN DE LA SOLICITUD DE PRESCRICIÓN

4.1 Antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1263

Sobre la solicitud de prescripción, el inciso o) del artículo 92° del Código Tributario establecía que: *“Los administrados tienen derecho a solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.”*

Ello generaba un problema muy grande con la Administración Tributaria, ya que en su interpretación estrictamente literal entendía que la solicitud de prescripción se restringía únicamente en los casos en que exista deuda tributaria pendiente de cobranza.

La Administración Tributaria no tomaba en cuenta que el artículo 43° del Código Tributario señala que: *“La acción de la Administración Tributaria para **determinar** la obligación tributaria, así como la acción para **exigir su pago** y **aplicar sanciones** prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.*

Sobre la base de dicha controversia, expondremos algunos casos que llegando a instancia del Tribunal Fiscal, han sido resueltos acertadamente a favor de los contribuyentes.

- **RTF No. 04962-4-2004:** En este caso, el contribuyente solicitó la prescripción de su deuda tributaria por concepto de arbitrios municipales correspondientes a los cuatro trimestres del año 1997, siendo declarada improcedente por la Administración Tributaria, al no existir deuda pendiente de pago por dicho concepto.

El Tribunal Fiscal resuelve, señalando lo siguiente:

*“Carece de sustento lo alegado por la Administración en el sentido en que la solicitud de prescripción necesariamente deba suponer la existencia de deuda determinada pendiente de cobro a cargo del solicitante para que la prescripción se aplique, toda vez que conforme lo señala el artículo 43° del Código Tributario, **la solicitud de prescripción también puede pretender la declaración de prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones**, como sucede en el caso de autos” (negritas y subrayado nuestro)*

- **RTF No. 2236-2-2007:** El contribuyente solicitó la prescripción de su deuda por Impuesto al Patrimonio Vehicular del año 1999. Frente a ello la Administración Tributaria señaló que, por la deuda del primer y segundo trimestre de 1999, el término prescriptorio se interrumpió el 29 de diciembre de 2003, con la notificación de Órdenes de Pago, mientras que, por la deuda del tercer y cuarto trimestre, toda vez que el contribuyente no mantiene deuda pendiente de pago por dicho concepto, deviene en improcedente su solicitud.

El Tribunal Fiscal resuelve, señalando lo siguiente:

“Que la Administración indica que en cuanto a la deuda por Impuesto al Patrimonio Vehicular del primer y segundo trimestres del año 1999, el término prescriptorio se interrumpió el 29 de diciembre de 2003 con la notificación, mediante publicación, de las Órdenes de Pago No. 64-11-00084510 y No. 64-11-00008459, sin embargo de la revisión del expediente se desprende que tal afirmación se sustenta únicamente en la información registrada en su sistema de cómputo, no obrando documento que acredite la notificación de los indicados valores, y por tanto que se haya interumpido el plazo prescriptorio, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto a la deuda al Patrimonio Vehicular del tercer y cuarto trimestres año 1999, es del caso indicar que la solicitud de prescripción no necesariamente debe suponer la existencia de deuda determinada pendiente de cobro a cargo del solicitante para que la prescripción se aplique, toda vez que conforme lo señala el artículo 43° antes citado, la solicitud de prescripción también puede pretender la declaración de prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria y aplicar sanciones, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones No. 06474-6-2004 y No. 3276-2-2005”.

- **RTF 15783-5-2011:** El contribuyente alegó la prescripción de su deuda de Impuesto a la Renta del ejercicio 1995 contenida en una Orden de Pago. Ante ello, la Administración la declaró improcedente por no existir deuda pendiente de pago a cargo del contribuyente.

El Tribunal Fiscal resuelve la controversia, señalando lo siguiente:

“Que respecto a este extremo referido a la improcedencia de la solicitud de prescripción de deuda debida a que no existiría deuda pendiente a cargo del recurrente es del caso indicar que la solicitud de prescripción no necesariamente debe suponer la existencia de deuda determinada pendiente de cobro a cargo del solicitante para que la prescripción se aplique, toda vez que conforme señala el artículo 43° antes citado, la solicitud de prescripción también puede pretender la declaración de prescripción de la acción de la Administración para determinar deuda tributaria y aplicar sanciones, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones No. 06474-6-2004 y 0727-6-2005 (...)

Que de conformidad con las normas expuestas, al haber presentado el recurrente declaración jurada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1995, resulta aplicable al caso de autos el plazo de 4 años, el cual comenzó a computarse el 1 de enero de 1997, y de no presentarse actos de interrupción y/o suspensión de la misma culminaría el primero día hábil de 2001.

Que estando a que la Administración no ha acreditado que el plazo prescriptorio se hubiera interrumpido hasta el primer día hábil del año 2001, a la fecha de presentación de la solicitud de prescripción (27 de abril de 2009), la deuda contenida en el valor citado ya había prescrito, por lo que procede revocar la apelada”.

- **RTF 3220-7-2016:** En este caso, el contribuyente alega la prescripción de la deuda por arbitrios municipales de los trimestres 1 y 2 del ejercicio 2007, por lo que la Administración al indicar que la deuda se encuentra cancelada, declara improcedente lo solicitado.

Al respecto, el Tribunal Fiscal sostiene que:

*“De acuerdo con lo establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 00727-6-2005 y 06474-6-2004, entre otras, **para que los contribuyentes ejerzan el derecho a que se refiere el inciso o) del artículo 92 del Código Tributario, esto es, a solicitar a la Administración la prescripción de deuda tributaria, no constituye un requisito indispensable la existencia de una deuda determinada pendiente de cobro a su cargo**, en tal sentido, aun cuando la deuda hubiese sido totalmente pagada, la Administración debía pronunciarse sobre la prescripción solicitada, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir pronunciamiento*

respecto a la solicitud de prescripción de Arbitrios Municipales de los trimestres 1 y 2 del año 2007” (negritas y subrayado nuestro).

Consideramos con acierto los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Fiscal, sobre la materia, pues la posición adoptada por la Administración Tributaria no se encuentra acorde con los principios del Estado Constitucional de Derecho, como lo es el principio de seguridad jurídica.

Debemos recordar que la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala que: *“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho”.*

Por ende, mal haría la Administración Tributaria aplicar estrictamente el método de interpretación literal para desconocer y declarar improcedentes solicitudes de prescripción presentadas por los contribuyentes.

Ahora bien, sobre el método literal, ANGULO indica que: *“consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto. Este método en la práctica puede dar lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a interpretaciones incongruentes o absurdas ya que puede darle un contenido totalmente distinto a una norma del que se deriva de su mera significación gramatical, y por ello se debe cuidar ante todo su congruencia de una ley ordinaria con el espíritu de la Constitución, para saber si se están respetando o no los principios de legalidad y justicia” (negritas y subrayado nuestro).*

Asimismo, LARA⁹ sostiene lo siguiente: *“El método literal no es el método por excelencia ni siquiera en los ordenamientos de injerencia, como lo es el ordenamiento tributario, no obstante la*

⁸ ANGULO, Eleazar. Política fiscal y estrategia como factor de desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense. Un estudio de caso. (Tesis Doctoral). Universidad Autónoma de Sinaloa. México, 2012. p. 94.

⁹ LARA, Jaime. El método Literal de interpretación de las Normas Tributarias. En: Libro homenaje a Hernández Berengel. Instituto Peruano de Derecho Tributario Lima: 2010, p.293.

importancia que en esta área del Derecho tienen los principios de legalidad, seguridad jurídica, tipicidad y certeza; toda vez que en materia tributaria, los demás métodos de interpretación jurídica no son de uso excepcional ni subsidiario. Por lo demás, si la aplicación del método literal tiene su respaldo en los referidos principios tributarios, entonces el método literal no podría ser tan positivista como pareciera, ya que al respaldarse en principios, termina teniendo un contenido sustantivo y valorativo, que le impide ser meramente formalista." (Negritas y subrayado nuestro).

Con ello, no queremos afirmar que el método literal sea inadecuado per se sino que su aplicación debe respaldarse en los principios tributarios de certeza y seguridad jurídica, los cuales forman parte del Estado Constitucional de Derecho, sobre el cual hemos hecho referencia al principio.

Sin embargo, la aplicación del método literal en este caso particular, se vuelve estrictamente formalista y vulneratorio del principio de seguridad jurídica, principio que busca proteger la institución de la prescripción.

Por ende, consideramos necesaria la aplicación conjunta de los demás métodos de interpretación admitidos por el Derecho, tal y como lo señala la expresa la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario referida líneas arriba.

Dentro de dichos métodos, se encuentra el método de interpretación lógico o de ratio legis, el cual según palabras de DONAYRE¹⁰ *Consiste en descubrir lo que "quiere decir" el texto normativo de acuerdo con su razón de ser, la cual debe fluir del texto mismo de la norma o del cuerpo normativo en el que dicho texto se encuentra inserto.*

También contamos con el método de interpretación sistemática, el cual según BRAVO CUCCI¹¹: *"propende a una*

¹⁰ DONAYRE, Gabriel. La interpretación jurídica: Propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario. En Revista Derecho y Sociedad. No. 43. Lima, 2014, p, 192.

¹¹ BRAVO, Jorge.op.cit. p, 183.

interpretación de la norma, buscando la coherencia de su significación en contraposición con otras normas contenidas en el mismo soporte físico (método sistemático por ubicación de norma) o en otros diversos (método sistemático por comparación con otras normas)”.

A nuestro parecer, de haber aplicado no sólo el método de interpretación literal sino también el sistemático y de ratio legis, la Administración Tributaria hubiese arribado a una conclusión diferente, toda vez que de la lectura de otras normas (artículos 43^{o12} y 48^{o13} del Código Tributario) se hubiese llegado a la conclusión que, el derecho de solicitar la prescripción prevista en el inciso o) del artículo 92 no se circunscribe exclusivamente a aquella deuda pendiente de cobranza, más aún si la finalidad de la normas de prescripción radica en garantizar el principio de certeza y seguridad jurídica.

En ese sentido, no existiría fundamento para distinguir o restringir el derecho de todo contribuyente de solicitar la prescripción sólo respecto de deuda pendiente de cobranza, más aún si como ya hemos mencionado previamente, las facultades de la Administración Tributaria incluyen también a la determinación de la deuda y a la aplicación de sanciones.

4.2. A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1263

Mediante Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11 de diciembre de 2016, se establecieron diversas modificaciones

¹² Artículo 43° del Código Tributario:

“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años”.

¹³ Artículo 48° del Código Tributario:

“La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial”.

al Código Tributario, sin embargo, la que nos atañe para efectos del presente trabajo, es la referente al inciso o) del artículo 92° del Código Tributario.

De este modo, el nuevo texto normativo señala lo siguiente:

“Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados tienen derecho, entre otros a:

*(...) o) Solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria previstas en el artículo 43°, **incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.** (negritas y subrayado nuestro).*

Sobre ello, la Exposición de Motivos del referido Decreto estipula que:

“Lo regulado por el inciso o) del artículo 92° del Código Tributario causa confusión debido a que de acuerdo a lo dispuesto en el Capítulo IV “Prescripción” del Título III del Libro I del citado Código, la prescripción no sólo comprende la deuda tributaria, sino también la prescripción de acciones de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, la acción para exigir su pago, así como la acción para aplicar sanciones. Ello ha llevado que la SUNAT declare improcedente o que carece de objeto el pronunciamiento de solicitudes cuando no hay deuda tributaria pendiente de pago, pues puede ocurrir por ejemplo que se efectúa un cobro mediante una orden de pago y no ha habido una determinación de la obligación tributaria producto de un procedimiento de fiscalización, procedimiento en el cual podría concluirse que la obligación tributaria es mayor”.

La problemática advertida en la Exposición de Motivos, va de la mano con lo desarrollado a lo largo del presente trabajo, motivo por el cual gracias a la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, se supera toda controversia entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

A efectos prácticos, la ventaja de esta modificatoria, radica en que ahora los contribuyentes ya no van a tener que esperar obtener un pronunciamiento favorable en segunda instancia (Tribunal Fiscal) a fin de dar por prescritas sus deudas tributarias, se encuentren éstas o no pendientes de cobranza.

De este modo, bastaría con obtener una resolución aprobatoria de la prescripción luego de verificarse la no existencia de actos que interrumpan o suspendan la misma, para que en caso la Administración decida fiscalizar por el mismo período y tributo, los contribuyentes puedan detener su accionar.

Consideramos que gracias a esta norma modificatoria se resguardan los principios de certeza y simplicidad. Al respecto, ROBLES¹⁴ señala que: *“la norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración. En este sentido, las normas tributarias deben ser claras y entendibles, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, que sean simples de entender”* (negritas y subrayado nuestro)

Como se puede advertir, el anterior inciso o) del artículo 92° del Código Tributario, daba lugar a confusión sobre su correcta aplicación, lo cual implicaba que, durante todos estos años, los contribuyentes y la Administración Tributaria mantuviesen una disputa sobre su correcta interpretación. Era recién a instancias del Tribunal Fiscal que los contribuyentes podrían obtener un pronunciamiento favorable, sin embargo, para ello debían invertir tiempo (todo el que durase el procedimiento contencioso tributario) y dinero (costos de abogados principalmente).

Sin embargo, gracias a esta norma modificatoria, la cual aplaudimos, esta disputa ha terminado, resguardándose con ello el derecho de todo contribuyente de solicitar la prescripción aún cuando no exista deuda pendiente de cobro, sin poder ser objetado por la Administración Tributaria por dicho motivo.

Por otro lado, como ya hemos indicado previamente, el Tribunal Fiscal ha mantenido el criterio por medio del cual: *“La prescripción puede oponerse en vía de acción, dando inicio a un pro-*

¹⁴ ROBLES, Carmen. Los principios constitucionales tributarios. Consulta: 25 de julio de 2017. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

cedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, como en vía de excepción, esto es como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues tiene como finalidad deslegitimar la pretensión de la Administración de hacerse cobro de la deuda acotada¹⁵."

Dicho criterio ha sido acogido también por la Administración Tributaria en el Informe No. 041-2014-SUNAT/4B4000, en el cual ha afirmado lo siguiente:

"Conforme a lo señalado en el presente informe, podemos concluir que el procedimiento de las solicitudes de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de una deuda tributaria será como sigue:

- Solicitud no contenciosa, cuando únicamente se sustenta en el transcurso del tiempo. – Reclamo, cuando se sustenta en razones que suponen la contradicción del acto acotado o en su notificación; siempre que dicha medida no haya sido objeto previamente de evaluación en otro procedimiento."

Consideramos que el informe en cuestión, deberá ser adecuado en lo que concierne a su alcance (a partir de la modificatoria introducida al inciso o) del artículo 92° del Código Tributario) ya que no podría sólo restringirse a la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, sino también deberá incluir a la acción de determinación e imposición de sanciones.

También resulta importante mencionar que otra alternativa adicional para zanjar la controversia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, y que ha sido materia de análisis por parte del Tribunal Fiscal, siendo a su vez un criterio recurrente, hubiese sido la emisión de una jurisprudencia de observancia obligatoria, tomando en cuenta los parámetros vertidos por Decreto Supremo No. 206-2012-EF¹⁶, con ello se evitaría tener que esperar

¹⁵ Por ejemplo, en la Resolución No. 1433-5-2002

¹⁶ Decreto Supremo que establece los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente del Tribunal Fiscal que puede dar lugar a la publicación de jurisprudencia de observancia obligatoria. Norma publicada el 23.10.2012 en el Diario Oficial el Peruano y vigente desde el 24.10.2012.

a la emisión de una norma legal a fin de cautelar los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, queremos manifestar que tal como lo hemos mencionado a inicios del presente trabajo, la base de nuestro Ordenamiento radica en reconocer que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, por lo que toda interpretación debe partir del respeto de los principios y valores consagrados en la Constitución, sean explícitos o implícitos. Con ello evitamos, desde una perspectiva tributaria, largas disputas entre contribuyentes y Administración Tributaria, que muchas veces se solucionan o con la emisión de una norma legal o con la emisión de una jurisprudencia de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal.

5. CONCLUSIONES

- Si bien a nivel doctrinario existen diversas posturas sobre la naturaleza y efectos de la prescripción, coincidimos en que no extingue ni el derecho ni la acción sino que constituye un medio de defensa que puede ejercitarse vía acción como en vía de excepción.
- Antes de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, las solicitudes de los contribuyentes de declarar la prescripción de deudas que no se encontraban pendiente de cobranza, eran declaradas improcedentes por parte de la Administración Tributaria.
- La Administración Tributaria se sustentaba en una interpretación literal y estrictamente formalista del inciso o) del artículo 92° del Código Tributario, sin considerar otros métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
- El Tribunal Fiscal a lo largo de los años mantenía como criterio que la solicitud de prescripción también puede pretender la declaración de prescripción de la acción de la Administración para determinar deuda tributaria y aplicar sanciones, no siendo un requisito que se trate de deuda pendiente de cobranza.
- Mediante Decreto Legislativo N° 1263 se modifica el inciso o) del artículo 92 del Código Tributario, contemplando expresa-

mente que los contribuyentes tienen derecho a solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.

- A efectos prácticos, la ventaja de esta modificatoria, radica en que ahora los contribuyentes ya no van a tener que esperar obtener un pronunciamiento favorable en segunda instancia (Tribunal Fiscal) a fin de dar por prescritas sus deudas tributarias, se encuentren éstas o no pendientes de cobranza.
- Otra alternativa para zanjar la controversia entre los contribuyentes y Administración Tributaria, hubiese consistido en la emisión de una jurisprudencia de observancia obligatoria, tomando en cuenta los parámetros vertidos por Decreto Supremo No. 206-2012-EF, con ello se evitaría tener que esperar a la emisión de una norma legal a fin de cautelar los derechos de los contribuyentes.
- La base de nuestro Ordenamiento radica en reconocer que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, por lo que toda interpretación debe partir del respeto de los principios y valores consagrados en la Constitución, sean explícitos o implícitos.

6. BIBLIOGRAFÍA

ANGULO, Eleazar.

2012 Política fiscal y estrategia como factor de desarrollo de la mediana empresa comercial sinaloense. Un estudio de caso. (Tesis Doctoral). Universidad Autónoma de Sinaloa. México.

BRAVO, Jorge.

2006 Fundamentos de Derecho Tributario. Ed Palestra, 2da edición.

DONAYRE. Gabriel.

2014 La interpretación jurídica: Propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario. En Revista Derecho y Sociedad. No. 43.

HERNÁNDEZ, Luis.

1992 Prescripción y Caducidad. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Vol. No. 22.

LARA, Jaime.

2010 El método Literal de interpretación de las Normas Tributarias. En: Libro homenaje a Hernández Berengel. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

RAMIREZ, Francisco.

2014 El Estado Constitucional: Un nuevo paradigma democrático, a propósito de su incidencia en la protección de derechos fundamentales. Consulta: 20 de julio de 2017. http://www.derechocambiosocial.com/revista035/El_estado_constitucional.pdf.

ROBLES, Carmen.

2017 Los principios constitucionales tributarios. Consulta: 25 de julio de 2017. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

VALLE, Luis.

2005 La prescripción extintiva: Naturaleza jurídica y los alcances de su interrupción en materia tributaria. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario No.43.



La suspensión del cómputo de los plazos de prescripción en los procedimientos tributarios

Víctor Mejía Ninacondor

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Maestro en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Con especialización en el Programa Avanzado en Derecho Empresarial Español y de la Unión Europea, Facultad de Derecho de la Universidad de Navarra, Madrid, España. Estudios de MBA Maestría en Administración de Negocios, CENTRUM Centro de Negocios de la PUCP. Profesor de Derecho en la Universidad Ricardo Palma, Universidad Nacional Pedro Ruíz Gallo, entre otras.

SUMARIO: 1. EL MODELO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT Y LA PRESCRIPCIÓN.- 2. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL Y LA PRESCRIPCIÓN.- 3. EL PODER JUDICIAL Y LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA.- 4. SOBRE LA REGULACION DE LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL TUO DEL CODIGO TRIBUTARIO.- 5. CONCLUSIONES.-

“El tiempo es un problema para nosotros, un tembloroso y exigente problema, (...); la eternidad, un juego o una fatigada esperanza” decía Jorge Luis Borges en “Historia de la Eternidad”.

No hace falta ser un jurista o un gran poeta, como lo fue Borges, para comprender la importancia que tiene el tiempo para el Derecho. Bien dice el profesor Jorge Bravo Cucci¹ que *“El transcurso del tiempo es para el Derecho un hecho jurídico, cuyo devenir genera consecuencias jurídicas en los derechos subjetivos y en los propios efectos irradiados por las normas jurídicas”.*

Son varias las instituciones que se refieren a ciertos efectos que produce el transcurso del tiempo. No queda duda que una de las instituciones donde el tiempo juega un rol preponderante es la prescripción extintiva.

Existe consenso en nuestro Derecho en el sentido que la prescripción extintiva es una institución jurídica según la cual el transcurso de un determinado lapso extingue la acción que el sujeto tiene para exigir un derecho². Se invoca la seguridad jurídica como uno de los principales sustentos de esta institución, ya que no se considera adecuado que las obligaciones pueden ser exigidas eternamente y menos ante la falta de diligencia del acreedor.

¹ BRAVO CUCCI, Jorge
2012 “La Obligación Tributaria como Base del Derecho Procedimental y Procesal Tributario”. En YACOLCA, Daniel (director). Tratado de derecho procesal tributario. Lima: Instituto Pacífico, p. 79.

² RUBIO CORREA, Marcial
2003 Prescripción y Caducidad: La extinción de acciones y derechos en el Código Civil. Quinta edición. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. P. 13.

Características que tradicionalmente han acompañado a esta institución son:

- La prescripción extingue la acción dejando subsistente el derecho al que ella se refiere,
- Solo opera a invocación de parte, esto es, no puede ser declarado de oficio, o, en otras palabras, en la prescripción, una vez ganada, opera el arbitrio de la parte interesada para lograr sus efectos,
- La prescripción puede ser suspendida e interrumpida por diversos motivos³.

Precisamente estas características son las mismas que se señalan como diferencias con otra institución similar como es la caducidad.

En nuestra tradición jurídica la institución de la prescripción en Derecho Civil, Derecho Administrativo y Derecho Tributario ha seguido una línea similar, por tanto los conceptos arriba señalados podían ser aplicados casi indistintamente en estos ámbitos. Sin embargo, parece que esto está cambiando.

Como casi siempre ocurre en el Derecho, la realidad y la aplicación práctica de las normas han revelado la necesidad de replantear estos conceptos tradicionales para adecuarlos a los nuevos tiempos y de eso trata el presente estudio.

Se iniciará con una aproximación internacional, pasando por temas del Derecho Administrativo general, pronunciamientos judiciales, para terminar con los temas del Derecho Tributario y en particular el TUO del Código Tributario.

1. EL MODELO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT Y LA PRESCRIPCIÓN

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), creado en 1967, es un organismo internacional público, sin

³ RUBIO CORREA, Marcial

2003 Prescripción y Caducidad: La extinción de acciones y derechos en el Código Civil. Quinta edición. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. P. 17.

finés de lucro que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias.⁴ El CIAT se constituye, entonces, en un organismo multilateral conformado por 40 países, dentro de los cuales se encuentra el Perú, que agrupa fundamentalmente a las administraciones tributarias de los países miembros.

Como parte de sus labores, en 1997 el CIAT publicó la primera versión de su Modelo de Código Tributario del CIAT, que tuvo una segunda versión en el 2006 y una tercera versión presentada a los países miembros en 2015, justamente con ocasión de la Asamblea General de Lima, Perú. Precisamente, el “Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque basada en la experiencia iberoamericana”⁵ (en adelante Modelo CIAT), actualmente vigente, será materia del presente estudio en lo que corresponde a la prescripción ya que contiene cambios e innovaciones relacionadas al tema⁶.

Desde los primeros artículos que abordan la prescripción se aprecia el cambio importante que el modelo trae consigo. Así, el artículo 66° del Modelo CIAT⁷, que establece el plazo general de

⁴ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS <https://www.ciat.org/quienes-somos/>

⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

⁶ Con relación al nombre de modelo, el prólogo del mismo señala: “Aunque el Modelo seguirá denominándose Modelo de Código Tributario del CIAT en estricto, el Modelo a partir del 2015 es también atribuible al BID y GIZ por el soporte técnico y financiero que ambas instituciones le han brindado a nuestro organismo en esta actualización. En ese sentido, el Modelo puede también denominarse Modelo de Código Tributario del CIAT, BID y GIZ”

⁷ **Artículo 66. Plazo general de prescripción.**

Prescribirán a los años:

- a) El derecho de la Administración para determinar la obligación con sus recargos e intereses.
- b) El derecho de la Administración para imponer sanciones tributarias.
- c) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, autoliquidadas y de las sanciones impuestas.

prescripción, señala claramente que prescribe el derecho y no solo la acción y por si quedara alguna duda, los comentarios que acompañan al modelo señalan “*El Modelo opta por establecer que lo que prescribe es el derecho o facultad de la Administración Tributaria o de los obligados tributarios para determinar las obligaciones, imponer sanciones, exigir el pago de las deudas tributarias o solicitar la devolución de los pagos indebidos o los saldos a favor o de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones, respectivamente, constituyendo, en consecuencia, un medio de extinción de la obligación tributaria propiamente dicho”.*

Claramente, el modelo rompe con la primera gran característica tradicional de la prescripción que se ha comentado al inicio del trabajo, la que se refiere a que la prescripción extingue la acción dejando subsistente el derecho al que ella se refiere. Para el Modelo CIAT la prescripción ya no extingue solo la acción sino que es una verdadera forma de extinción de la obligación tributaria, extinguiendo por tanto el derecho mismo.

Para algunos, esto podrá significar una ruptura con el orden tradicional, otros podrán decir que entonces se le debe cambiar de nombre y ya no llamar a este plazo de prescripción sino de caducidad, pero no es tan sencillo, como se verá más adelante.

Otro cambio sumamente importante sobre el tema se presenta en el artículo 69° del modelo, que regula la interrupción de la prescripción, que es uno de los dos supuestos de alteración del tiempo de prescripción conjuntamente con la suspensión. Como es sabido, la interrupción tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor⁸.

d) El derecho a la devolución de pagos indebidos o saldos a favor de los obligados tributarios.

e) El derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones.

⁸ VILLEGAS, Héctor

2005 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Editorial Astrea. P. 382.

El artículo 69° del Modelo CIAT, luego de detallar las causales por las que se interrumpe el plazo de prescripción, señala en su numeral 2 lo siguiente:

“Artículo 69. Interrupción de la prescripción.

(...)

2. Interrumpida la prescripción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. Sin embargo, el plazo de prescripción que se interrumpe con motivo del ejercicio del derecho a determinar la obligación, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda, a que se refieren los literales a), b) y c) del artículo 66, adicionado con el nuevo plazo que se inicie a partir de producirse las referidas causales de interrupción, no podrá exceder de ... años.”

Nuevamente se aprecia un cambio trascendental en cuanto al concepto tradicional de la prescripción. Para el Modelo CIAT la interrupción de la prescripción no puede ir “Ad infinitum”, es decir, no pueden darse sucesivas interrupciones que hagan que el plazo de prescripción no opere nunca o que haga que el plazo de prescripción se extienda de manera desmesurada, tiene que haber un límite de tiempo. En este sentido, son de especial relevancia los comentarios al Modelo CIAT cuando señalan *“Se ha estimado conveniente establecer un límite en el plazo total de prescripción que puede darse, en respeto del principio de seguridad jurídica que evite sucesivas e inagotables interrupciones al plazo de prescripción.”*

Tal como se aprecia, los propios comentarios al modelo invocan el principio de seguridad jurídica como causa determinante para poner un límite de tiempo total a la prescripción. Es importante destacar que justamente el principio de seguridad jurídica ha sido el que ha permitido desarrollar y consolidar la institución de la prescripción, entonces, resulta interesante constatar cómo un mismo principio ha servido de base para el desarrollo de una institución jurídica y también para reformas trascendentales en la misma. Se ve, una vez más, que las instituciones y los principios no pueden ser estáticos, se deben adaptar a la realidad de los tiempos, revisarse para verificar si se están aplicando conforme a criterios de equidad y eficiencia, entre otros, y, fundamentalmente, romper paradigmas cuando es necesario en busca del bien común

propiciando los cambios que las circunstancias ameriten por más drásticos que sean.

Por su parte, el artículo 70° del Modelo CIAT regula un tema vinculado al objeto central del presente trabajo, la suspensión del cómputo del plazo. Como es sabido la suspensión inutiliza para la prescripción su tiempo de duración; pero, desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad⁹. El artículo 70° establece lo siguiente:

“Artículo 70. Suspensión de la prescripción.

1. El cómputo del plazo de la prescripción se suspende por la interposición del recurso de reconsideración.

2. La interposición de recursos ante los tribunales administrativos o judiciales suspenderá el cómputo del plazo de prescripción siempre que la deuda hubiera sido garantizada. En tales casos el cómputo de la prescripción se reinicia ...días después que se notifique la resolución definitiva sobre los recursos interpuestos.”

Cabe mencionar que de acuerdo al Modelo CIAT la exigibilidad de la deuda solo se suspende con la interposición del recurso de reconsideración motivo por el cual tiene lógica que la prescripción solo se suspenda con ocasión de la interposición de este recurso. En principio, no se suspende la prescripción por la interposición de recursos ante los tribunales administrativos o judiciales, salvo que la deuda hubiera sido garantizada, esto es lógico porque la presentación de la garantía impide continuar con el cobro de la deuda por lo que corresponde que el plazo de prescripción se suspenda en este caso¹⁰. En todos los casos en los que opere la suspensión de la prescripción, el cómputo se reinicia después que se notifique la resolución definitiva sobre los recursos interpuestos.

⁹ VILLEGAS, Héctor

2005 Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Editorial Astrea. P. 383.

¹⁰ Para mayor referencia se pueden consultar los artículos 193, 195, 197 y 199 del Modelo CIAT

En este punto es importante destacar que, a diferencia de lo que ocurre con la regulación de la interrupción, en la parte que corresponde a la suspensión no se ha establecido un plazo límite, es decir, no existe en el Modelo CIAT una norma que ponga un límite máximo a la suspensión de la prescripción.

Otra diferencia trascendental con relación a los criterios tradicionales asociados a la prescripción se presenta en el artículo 72 del modelo que señala:

“Artículo 72. Declaración de la prescripción.

La prescripción será declarada de oficio o a pedido del obligado tributario, sea por la vía de la acción o de la excepción, retrotrayendo sus efectos al momento del cumplimiento del plazo de prescripción.”

Esto rompe también con el criterio tradicional según el cual la prescripción no opera de oficio y debe ser invocada como acción o excepción. El modelo señala expresamente que la prescripción será declarada de oficio, esto es, se trata de un mandato imperativo y tiene efectos declarativos, es decir, retrotrae sus efectos al momento del cumplimiento del plazo de prescripción. Los comentarios al modelo añaden que el cumplimiento del término no origina la prescripción de manera automática, sino únicamente la prescriptibilidad o idoneidad para que sea declarada, siendo que ocurrida ésta sus efectos se retrotraen al momento en que el plazo quedó cumplido.

Finalmente, siguiendo la misma línea, el artículo 73° del Modelo CIAT señala expresamente que el pago de la obligación prescrita no implicará la renuncia de la prescripción y dará derecho a solicitar la devolución de lo pagado, esto justamente por el efecto extintivo de la obligación que tiene la prescripción en el modelo.

No se puede concluir esta parte del trabajo sin dejar en claro que la revisión del Modelo CIAT es referencial para el Perú ya que las normas contenidas en el TUO del Código Tributario no guardan correspondencia con el modelo y más bien en general se mantienen dentro de la tradición jurídica que se ha mencionado. Sin embargo, esto de ninguna manera significa que la comparación es ociosa, por el contrario, desde ya se adelanta que esta revisión

será muy importante por un lado porque se trata de un modelo elaborado por técnicos convocados por un organismo multilateral especializado para las administraciones tributarias del cual el Perú es parte activa y, en todo caso, porque lo expuesto demuestra que “algo está cambiando a nivel internacional con la institución de la prescripción” y, al parecer, el Perú no es ajeno a estos cambios, como se verá más adelante.

2. LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL Y LA PRESCRIPCIÓN

Apartándose brevemente del Derecho Tributario propiamente dicho se hará referencia al Derecho Administrativo general. Pocos discuten la estrecha relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario y si bien se pueden tener posiciones sobre el nivel de relación, queda claro que hay un estrecho vínculo por lo que conviene revisar si hay cambios en la regulación de la prescripción a nivel de Derecho Administrativo general.

Al respecto, mediante el Decreto Legislativo N° 1272, publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 21 de diciembre de 2016, se modificó el numeral 233.3 del artículo 233° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, que quedó redactado de la siguiente manera:

“233.3 La autoridad declara de oficio la prescripción y da por concluido el procedimiento cuando advierta que se ha cumplido el plazo para determinar la existencia de infracciones. Asimismo, los administrados pueden plantear la prescripción por vía de defensa y la autoridad debe resolverla sin más trámite que la constatación de los plazos.”

Entonces, la Ley de Procedimiento Administrativo General, a partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1272, establece que la prescripción se declara de oficio, es decir, asume una posición similar al Modelo CIAT. Cabe precisar que esta norma aplica solo para efectos del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración pública.

Inmediatamente de publicada esta modificación comenzó el debate acerca de si esta disposición también aplicaba a los

procedimientos sancionadores tributarios y surgieron distintas posiciones al respecto. Finalmente, el 30 de diciembre de 2016, se publicó en “El Diario Oficial El Peruano” el Decreto Legislativo N° 1311, que en su quinta disposición complementaria final señala:

“QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.”

Esta disposición señala que a los procedimientos especiales seguidos ante SUNAT y el Tribunal Fiscal se les aplica supletoriamente la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, es decir, solo rige esta última en lo no regulado específicamente para los referidos procedimientos. Siendo así, sigue aplicando lo dispuesto en el artículo 47° del TUO del Código Tributario que señala que la prescripción solo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Sin embargo, nuevamente se aprecia que algo está cambiando con relación a la institución de la prescripción y esta vez ya no se trata de una recomendación internacional sino de la más importante norma que rige el Derecho Administrativo en nuestro país.

3. EL PODER JUDICIAL Y LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA

Parte de la labor de los órganos jurisdiccionales es decidir acerca de la forma correcta de interpretar y aplicar las normas legales. En especial, la Corte Suprema de Justicia de la República

tiene dentro de sus funciones, resolver los recursos de casación que, de conformidad con el Artículo 384° del TUO del Código Procesal Civil, tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional.

En tal sentido, resulta de especial relevancia revisar los pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales sobre el tema del presente trabajo. Así, resalta la sentencia de Casación N° 12754-2014, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, con fecha 26 de mayo de 2015, publicada en “El Diario Oficial El Peruano” el 30 de junio de 2016, que si bien declara infundado el recurso de casación, tiene considerandos que interesan al propósito del presente trabajo. La resolución judicial señala:

“VIGESIMO SEGUNDO: Finalmente, coincidimos en que la suspensión del plazo de prescripción que se produce con la interposición de recursos de reclamación o apelación contra actos administrativos declarados posteriormente nulos, puede tornar en ilimitado dicho plazo y consecuentemente vulnerar la seguridad jurídica del administrado, por consiguiente, se debe revisar la regulación legal sobre la suspensión del plazo de prescripción (artículo 46° Texto Único Ordenado del Código Tributario)...”

“La sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no solo la vida social sino la administración de justicia...”

(...)

“VIGESIMO SEXTO: Atendiendo a lo expuesto en los considerandos precedentes, podemos concluir, sin lugar a dudas, en que dentro del proceso contencioso administrativo la suspensión del plazo de prescripción no se debe mantener indefinidamente (peor aún más allá del propio plazo prescriptivo), pues implicaría la violación del principio de seguridad jurídica concretizado constitucional y legalmente, el cual conlleva el principio de predictibilidad baluarte del interés general de los administrados y de un buen gobierno administrativo. Actuar en contrario, es decir, permitir que continúe el status jurídico imperante, respecto al artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario sobre la suspensión de la prescripción, significa una actuación arbitraria

por parte de la Administración Pública en perjuicio de los derechos e intereses de los administrados (...) En consecuencia, EXHORTAMOS al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria a fin de que a la brevedad tramite ante el Poder Legislativo las modificaciones legales correspondientes al artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y demás normas pertinentes, a fin de imponer un límite al periodo de suspensión del citado plazo de prescripción”

Se aprecia que la Corte Suprema es sumamente crítica con lo que llama el “status jurídico imperante” de la suspensión del plazo de prescripción vinculado al proceso contencioso administrativo. Queda claro que los órganos jurisdiccionales pueden aplicar e interpretar la norma pero no pueden legislar, por ello culminan exhortando a las autoridades a modificar el artículo 46° del TUO del Código Tributario a fin de imponer un límite al periodo de suspensión del plazo de prescripción, se entiende que se refiere a la suspensión que opera durante el tiempo que dure el procedimiento contencioso tributario (reclamación y apelación), aunque ciertamente la misma lógica puede aplicar para la suspensión que opera durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

Si bien se ha señalado que la Corte Suprema no legisla, de su pronunciamiento se pueden extraer algunas pautas que acompañan a su exhortación. La primera es la exhortación directa para establecer un límite al plazo de prescripción, pero llama su atención que el plazo de suspensión supere el mismo plazo de prescripción, con lo que se entiende que indirectamente sugiere que el límite de la suspensión sea el propio plazo de prescripción, es decir, si el plazo general de prescripción es de cuatro años, entonces, la suspensión no debería exceder de cuatro años. Se entiende que esa es parte de la recomendación de la Corte Suprema.

La institución de la prescripción otra vez es revisada, esta vez en cuanto a la suspensión del plazo de prescripción y ahora por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. Algo sigue cambiando con relación a la prescripción.

4. SOBRE LA REGULACION DE LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL TUO DEL CODIGO TRIBUTARIO

Regresando momentáneamente a las ideas tradicionales de la prescripción, se puede decir que si se parte de que la prescripción es una consecuencia por la inacción o ineficiencia del acreedor con relación a su crédito y esto libera al deudor, resulta lógico que durante el tiempo que este acreedor no pueda accionar o esté impedido de ejercer sus atribuciones con relación al crédito, el plazo no se compute, porque justamente se trata de una inacción o ineficiencia no atribuible a él y más bien sería injusto que el acreedor vea perjudicado su crédito por causas no imputables a él. Pero ¿puede haber otras razones que justifiquen la suspensión del plazo de prescripción?

Cabe recordar que, conforme se ha detallado anteriormente, en principio, el Modelo CIAT establece que el plazo de prescripción solo se suspende por la interposición del recurso de reconsideración, tomando en cuenta que éste suspende la exigibilidad de la deuda. Asimismo, la interposición de recursos ante los tribunales administrativos o judiciales suspenderá el cómputo del plazo de prescripción siempre que la deuda hubiera sido garantizada. Entonces, es claro que para el Modelo CIAT solo se justifica la suspensión del plazo de prescripción cuando se suspende la exigibilidad de la deuda. No hay otra causal de suspensión en el modelo.

El TUO del Código Tributario toma un camino diferente ya que primero separa las causales de suspensión y luego establece una lista de causales que es bastante más numerosa que en el Modelo CIAT. Se revisarán estos temas a continuación.

El artículo 46° del TUO del Código Tributario divide las causales de suspensión de la prescripción según se trate de:

- Las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones,
- La acción para exigir el pago de la obligación tributaria,
- La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución.

Nótese que hay una diferencia sutil con la división de la interrupción regulada en el artículo 45° donde las causales para

determinar la obligación y aplicar sanciones están separadas, en el caso de la suspensión estas causales están unidas.

Con relación a esta forma de dividir las causales de interrupción y suspensión es de señalar que no fue así desde sus inicios, es decir, originalmente el Código Tributario no tenía esta división y simplemente señalaba en el artículo correspondiente las causales de interrupción y de suspensión que en general aplicaban para la determinación, para exigir el pago, para aplicar sanciones, para la compensación o para devoluciones. Ciertamente las causales eran aplicables a una u otra facultad según su naturaleza.

El Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, introdujo importantes cambios con relación a la interrupción y suspensión de la prescripción y estableció esta separación, aprovechando para introducir nuevas causales.

Sin embargo, esta división de causales que quizá buscaba hacer más sistemáticas y entendibles las situaciones de interrupción y suspensión generaron algunos problemas de aplicación e interpretación.

Véase por ejemplo las causales vinculadas a la facultad de determinación de la obligación tributaria. Así se tiene que hay causales relacionadas a esta facultad que no se encuentran como causales de suspensión de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria, como por ejemplo durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución, durante el plazo para rehacer los libros o durante la suspensión del plazo de fiscalización.

Entonces, de una primera lectura alguien podría afirmar que estas causales ocasionarán la suspensión de la facultad para determinar pero no para cobrar, de tal manera que se podría dar el caso de deuda determinada dentro del plazo de prescripción pero cuyo plazo para el cobro ha vencido. Sin embargo, esta conclusión resultaría contraria a toda lógica ya que no se concibe una obligación tributaria que está correctamente determinada pero que al mismo tiempo no se puede cobrar. Una lectura rápida de la norma nos puede llevar a esa absurda conclusión.

En este punto es oportuno recordar que entre los métodos de interpretación se encuentra el de “apelación al absurdo” según el cual se debe descartar la interpretación de las normas que lleve a un resultado absurdo o contradictorio. Este método tiene sustento lógico en la expresión latina “reductio ad absurdum” (reducción al absurdo) que es un método lógico para la demostración de la validez o invalidez de proposiciones. Entonces, desde el punto de vista de la lógica y de la interpretación jurídica, no se pueden aceptar una interpretación de la norma que lleve al absurdo.

Como ya se ha señalado, resultaría absurdo llegar a la conclusión de una obligación tributaria correctamente determinada pero que al mismo tiempo no se puede cobrar. Pero entonces ¿cómo se deben interpretar estas normas?

Al respecto, el Tribunal Fiscal en resoluciones como la N° 10495-3-2012, del 28 de junio de 2012, que resuelve una prescripción relacionada a los periodos de enero a diciembre de 2006, señala:

“... que si bien como indica la recurrente, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 981 los supuestos previstos como causales de interrupción de la prescripción se regulan de forma independiente según las acciones de la Administración, ello debe interpretarse de manera conjunta, ya que no sería posible establecer un plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la obligación tributaria, cuando la deuda aún no ha sido determinada, debiendo precisarse que si la Administración tiene pendiente su facultad para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones ésta se agota con la notificación de la resolución de determinación o multa...”

Posteriormente, el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, incorporó el numeral 7 al artículo 44° del TUO del Código Tributario, que regula el inicio del cómputo del plazo de prescripción y señala que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas. Entonces, una vez agotada la facultad de determinación con la emisión de la Resolución de Determinación

o Multa recién comienza a correr el plazo de prescripción para exigir el pago.

Cabe señalar que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1113 indica expresamente que esta solución considera lo señalado en los considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, de observancia obligatoria, respecto a que la notificación de la resolución de determinación agota la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, dándose inicio al cómputo del plazo prescriptorio para cobrar la deuda determinada. La mencionada resolución menciona a su vez la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, de observancia obligatoria, que establece un criterio similar.

Al respecto, se debe indicar que la determinación de la obligación tributaria implica verificar la realización del hecho imponible, identificar al deudor tributario, señalar la base imponible y, finalmente, establecer la cuantía del tributo. Esta determinación la puede realizar el propio deudor tributario, lo que se conoce como autoliquidación, o la Administración Tributaria de origen o en ejercicio de su facultad de fiscalización. A ésta última se hace referencia cuando se habla del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

Pues bien, la situación generada a partir del Decreto Legislativo N° 981, cuando se separaron las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, puede generar confusiones.

Por ejemplo, tratándose del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en aplicación del numeral 1 del artículo 44°, el plazo de prescripción para todas las facultades comenzaría a correr el primero de enero de 2013, tomando en cuenta que el plazo para la presentación de la declaración jurada anual vence en el 2012. Pero si en el 2015 se inicia una fiscalización por el ejercicio 2011 y el 15 de diciembre de 2015 se notifican las resoluciones de determinación y de multa, entonces, en aplicación del numeral 7 del artículo 44°, el plazo de prescripción inicia desde el día siguiente, esto es, desde el 16 de diciembre de 2015. Entonces, ¿hemos tenido dos inicios del cómputo del plazo de prescripción?

Para salvar esta aparente contradicción se debe entender que el plazo que inicia según el numeral 1 del artículo 44° en el caso del cobro se refiere a lo que ha sido determinado a esa fecha, por ejemplo, por la autoliquidación efectuada por el propio contribuyente. En cambio, el numeral 7 del mismo artículo se refiere al extremo determinado por la administración en ejercicio de su facultad de fiscalización. Entonces, no es que existan dos fechas de inicio del cómputo del plazo de prescripción, sino que por una parte, la autoliquidada, comienza conforme el numeral 1 y por otra parte, la determinada en las resoluciones de determinación y de multa, comienza según el numeral 7 del artículo 44° del TUO del Código Tributario.

Esta es la interpretación que no lleva a conclusiones absurdas y que constituye una inferencia lógica válida. En consecuencia, es la interpretación que se debe aplicar conforme a las normas que hemos señalado.

Sin embargo, esto no quiere decir que estas normas son la mejor alternativa, por el contrario, existen otras alternativas legales que evitan las confusiones que se han señalado y que respetan de mejor manera la lógica de la prescripción y sus causales de interrupción y suspensión. Así, para que exista una obligación tributaria cuyo pago se pueda exigir es necesario que previamente exista una determinación, no puede haber una sin la otra, entonces, debería ser claro que lo que interrumpe o suspende la prescripción para determinar también interrumpe o suspende la prescripción para exigir el pago, porque una es consecuencia de otra.

Ciertamente esto aplica cuando luego de la determinación se establece una deuda, pero hay casos donde la determinación concluye con un saldo o crédito a favor del contribuyente, para estos casos, como es lógico, la consecuencia no será la exigencia del pago sino la posibilidad de solicitar la compensación o devolución, si corresponde, nuevamente, lo que interrumpe o suspende la prescripción de la determinación, también debe tener efectos para la prescripción de la compensación y devolución. Algo similar ocurre con la facultad de imponer sanciones.

Siendo así, no tiene mayor sentido dividir las causales de interrupción y suspensión. La secuencia es muy sencilla, primero debe existir una determinación, ésta puede dar lugar a la facultad de exigir el pago si se genera una deuda o a solicitar la compensación o devolución si se genera un saldo o crédito. La infracción tiene una etapa de tipificación que luego da lugar a la imposición de la sanción correspondiente. Siendo clara la secuencia, no se aprecia razón alguna para que lo que suspende el plazo de prescripción para determinar no suspenda el plazo para exigir el pago o solicitar la compensación, por el contrario debería ser así. En tal sentido, debe retornarse a la “unificación” de las causales de suspensión.

Es claro que esto último implica una sugerencia de modificación normativa ya que las normas vigentes en la actualidad se deben interpretar conforme se ha explicado antes.

Por otro lado, en cuanto a la aplicación en el tiempo del Decreto Legislativo N° 1113, se debe señalar que en aplicación inmediata de la norma y conforme a la teoría de los hechos cumplidos, que predomina en nuestra legislación, los efectos de este Decreto Legislativo alcanzan a todas las obligaciones tributarias vigentes a partir de su vigencia incluyendo a las que han nacido con anterioridad y que no se han extinguido.

Por otro lado, el penúltimo párrafo del artículo 46° del TUO del Código Tributario, señala lo siguiente:

Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

(...)

Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.

Con relación a la primera parte de este párrafo, relativo a que la declaratoria de nulidad de los actos administrativos no afecta la suspensión de la prescripción, se debe señalar que fue introducido por el Decreto Legislativo N° 981 y recogía los pronunciamientos del Tribunal Fiscal en ese mismo sentido, es más, justamente mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, se dejó establecido este criterio.

La sentencia de casación N° 12754-2014, que se ha comentado anteriormente, tiene como tema central esta problemática. El demandante sostenía que antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 981, la declaratoria de nulidad de, por ejemplo, las resoluciones de determinación, hacían que éstas no generen ningún efecto, y, por tanto, no había ni interrupción ni suspensión por lo que su deuda estaba prescrita.

Finalmente, la Corte Suprema no acoge la posición del demandante y declara infundada su casación sosteniendo que la interpretación correcta es que la declaratoria de nulidad de los actos administrativos solo tiene efecto en la interrupción pero no en la suspensión, ya que fue precisamente el pronunciamiento dentro del procedimiento contencioso el que generó la nulidad, por lo que no se puede considerar que no ha existido y por tanto sus efectos de suspensión se mantienen, esto inclusive antes de la modificación mencionada. En consecuencia, se aprecia que tanto el Tribunal Fiscal como la Corte Suprema tienen la misma posición.

La segunda parte del penúltimo párrafo del artículo 46° contiene la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, que establece que la suspensión de la prescripción durante la reclamación y apelación solo opera durante el plazo legal para resolver, una vez vencido este plazo, la suspensión ya no opera y se sigue contando el plazo de prescripción.

Al respecto, es necesario precisar que de conformidad con la [Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311](#), la modificación del penúltimo párrafo del artículo 46° se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan

a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones.

Una salida más equitativa para los contribuyentes hubiera sido establecer que la norma aplica para todos los procedimientos contencioso tributarios en trámite que no se resuelvan una vez vencido determinado plazo a partir de la vigencia de la modificación, de lo contrario se generan dos universos de contribuyentes, uno a los que nos les alcanza la nueva regulación por haber presentado sus recursos antes y otro que si, sin embargo, la situación de los dos es similar en cuanto a los efectos nocivos de una suspensión excesiva.

La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1311, en lo que corresponde a esta modificación, señala que si bien la mayor parte de los recursos de reclamación se resuelven en el plazo establecido en el Código Tributario, aun existe una parte de ellos en los que todavía se sobrepasa dicho plazo. Así, en aquellos casos, la suspensión de la prescripción puede generar que se perciba que el plazo de prescripción de las acciones de la administración tributaria se extiende más allá de lo razonable. Añade que esto sería particularmente cuestionable si es que el plazo de suspensión que finalmente se compute, en supuestos de nulidad supera el plazo original de prescripción.

Si bien la exposición de motivos no hace referencia a la sentencia de Casación N° 12754-2014, se aprecia que los fundamentos son muy similares y giran en torno a que la suspensión del plazo de prescripción que se extiende por un periodo mayor al razonable vulnera el orden jurídico y no resulta apropiado en un estado de derecho. Entonces, es posible señalar que esta modificación trata de atender a la exhortación efectuada en la sentencia de casación que se ha comentado.

En la práctica esta modificación le pone un límite de tiempo a la suspensión, al menos la vinculada a la reclamación y apelación, y evita que haya "suspensiones eternas" dentro del procedimiento contencioso tributario. Ciertamente, a partir de esta modificación, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal deberán

poner mayor celo en resolver los recursos dentro del plazo legal a fin de no caer en responsabilidad por dejar que prescriba deuda por resolver fuera de los plazos legales.

Sobre las causales de suspensión del plazo de prescripción se tiene que hay causales que claramente están relacionadas a la imposibilidad o dificultad de accionar por parte de la Administración Tributaria, por ejemplo, durante el procedimiento contencioso tributario o durante el lapso que el deudor tenga la condición de no habido. Pero hay otras causales que no están vinculadas a esta imposibilidad o dificultad para accionar y justamente por ello han sido criticadas por cuanto algunos las consideran un exceso y hacen que los plazos de prescripción sean eternos.

Por ejemplo, durante el procedimiento de la solicitud de compensación o devolución, la Administración no está impedida de determinar, entonces ¿por qué se debería suspender el plazo para determinar? Las razones parecen ser de orden práctico, es decir, si por ejemplo la solicitud de compensación o devolución se presenta cerca del vencimiento del plazo de prescripción para determinar, se tiene que antes de aprobar esta solicitud la Administración deberá verificar si se han cumplido las obligaciones que corresponden al solicitante, entonces, si no hay suspensión se podría dar el caso que la Administración encuentre una obligación pendiente que no pueda determinar y tenga que efectuar una devolución a pesar de ello. Eso es lo que se quiere evitar con esta causal de suspensión. Pasa lo mismo con la facultad para imponer sanciones ya que dentro de la verificación se puedan detectar infracciones y si no opera la suspensión se tendría que devolver o compensar sin poder sancionar.

Algo similar ocurre con la causal relacionada a la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial. Es claro que ninguno de estos procesos judiciales suspende la exigibilidad de la deuda o las facultades de la Administración Tributaria, entonces, nuevamente, estas causales de suspensión parecen tener un origen de orden práctico. Por ejemplo, si no existiera esta causal de suspensión se puede dar el caso que un contribuyente cuestione

judicialmente una solicitud de devolución o compensación que le ha sido denegada por la Administración, como no hay suspensión, el plazo de prescripción puede operar y, en caso que el Poder Judicial le de la razón al demandante, la Administración podría oponer la prescripción para no efectuar la devolución¹¹. En este caso la decisión judicial no se podría ejecutar.

Situación parecida ocurriría si, por ejemplo, un contribuyente a quien se le han emitido resoluciones de determinación y multa, no está de acuerdo y una vez agotadas las etapas de reclamación y apelación, decide recurrir al Poder Judicial. Como sabe que la exigibilidad no se suspende, decide pagar la deuda con la expectativa de que, en caso de obtener un pronunciamiento favorable ante el Poder Judicial, obtenga la devolución de lo pagado. Siendo así, si el proceso judicial no suspende el plazo de prescripción, la sentencia no se podría ejecutar, tanto si hay que efectuar una devolución al contribuyente como si la sentencia ordena modificar la determinación.

Otro caso se presentaría si, por ejemplo, el Tribunal Fiscal deja sin efecto una determinación efectuada por la Administración Tributaria, entonces, esta última decide impugnar judicialmente lo resuelto por el Tribunal Fiscal. En caso que este proceso no suspenda el plazo de prescripción se puede presentar la situación que el Poder Judicial de la razón a la Administración pero las facultades de ésta ya hayan prescrito con lo que nuevamente estaríamos ante un pronunciamiento judicial que no se puede ejecutar.

Con estos ejemplos se ve claramente que las causales de prescripción no se sustentan únicamente en la imposibilidad o dificultad para accionar, como por ejemplo determinar o cobrar, sino que también hay razones de orden práctico que justifican la existencia de las causales.

¹¹ Al respecto el Tribunal Fiscal ha emitido la Resolución de Observancia Obligatoria N° 01695-Q-2017 del 26 de mayo de 2017, que señala que procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución.

La prescripción puede afectar las facultades de la Administración Tributaria pero también los derechos de los contribuyentes, entonces, se debe tener mucho cuidado al momento de legislar precisamente para no afectar los derechos de los contribuyentes pero también para no dejar la puerta abierta para que se busquen beneficios indebidos “aprovechando” la ineficiencia del sistema. Pensemos, por ejemplo, en que si se establece un límite general a la prescripción surjan malos contribuyentes que se dediquen a dilatar los procedimientos a fin de beneficiarse indebidamente con la prescripción. La búsqueda de seguridad jurídica y garantía para los contribuyentes, que son objetivos válidos y deseables, no debe dejar espacio para aprovechamientos indebidos de las normas.

Se han efectuado estos comentarios con relación a los aspectos que se consideran más relevantes vinculados a la suspensión del plazo de prescripción y en función a lo expuesto se concluye lo siguiente:

5. CONCLUSIONES

5.1. En el plano internacional

- A nivel internacional se está replanteando la institución de la prescripción extintiva en búsqueda de una mayor seguridad jurídica, siendo más garantista a favor de los derechos de los administrados.
- El modelo CIAT debería evaluar incorporar límites a la suspensión de la prescripción como, de manera perfecta, se hace actualmente en el TUO del Código Tributario.

5.2. Sobre el límite a los plazos de prescripción

- En el Perú se debe evaluar incorporar un límite general a los plazos de prescripción como lo hace el modelo CIAT.
- Sin embargo, se debe considerar que los límites al plazo de prescripción traen consigo riesgos, por ejemplo, que malos contribuyentes se dediquen a efectuar actos dilatorios con la finalidad que transcurran los plazos de prescripción a fin de beneficiarse indebidamente con la misma.

- Otro tema a considerar es que si bien en la mayoría de casos los plazos de prescripción afectan facultades de la Administración Tributaria, también hay casos en que afectan derechos del contribuyente, como por ejemplo para la solicitud de compensación o devolución.
- Entonces, al momento de establecer límites al plazo de prescripción se deben tener en cuenta los dos temas mencionados anteriormente.

5.3. Sobre la prescripción en general

- Se debe buscar la mayor eficiencia en los órganos resolutores de los recursos como las Administraciones Tributarias, tribunales administrativos y Poder Judicial a fin que las controversias sean resueltas dentro de los plazos legales y/o razonables y se evite el perjuicio que ocasiona el paso del tiempo tanto para los administrados como para las Administraciones Tributarias.
- Es claro que la ineficiencia de las instituciones no se puede trasladar al administrado, sin embargo, también se debe buscar que los administrados no se “aprovechen” de estas ineficiencias para entorpecer o dilatar los procedimientos a fin de generar beneficios indebidos.
- No se debe legislar pensando solo en el que incumple pero tampoco se puede dejar espacio para el aprovechamiento indebido de las normas. Como siempre, y aunque es muy difícil, el justo medio debería ser el objetivo a fin de no generar consecuencias negativas para el que cumple ni beneficios indebidos para el que incumple.
- La suspensión del plazo de prescripción durante la impugnación es un buen avance pero no termina de solucionar todos los problemas que se generan por el paso del tiempo.



El derecho del administrado fiscalizado de observar las actas y su relación con los principios administrativos

Veronika Carolina Calle Araujo

Licenciada en Derecho por la Universidad de Piura.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. FUENTES DEL DERECHO.- 1. Fuentes del Derecho Administrativo.- 3. PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.- 1. Principio del debido procedimiento administrativo.- 2. Principio de verdad material.- 4.- ACTAS PROBATORIAS.- 5.- MODIFICACIONES A LA LPAG.- 1.- Impugnación del acto que se sustenta en un acta probatoria con observaciones.- 6. CONCLUSIONES.- 7. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

Una de las labores más criticadas de la Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, en adelante SUNAT) es la intervención que realiza el área fiscalizadora a los vehículos que se encuentran transportando mercadería en las diferentes vías de nuestro país o a su paso por los diferentes puestos de control. Pese a que dicha labor está vinculada con el control del cumplimiento de las obligaciones que todo buen contribuyente debe observar, en la práctica termina siendo un momento de cierto conflicto para ambas partes.

De acuerdo con la normativa vigente, se ha entendido que las actas probatorias que el fedatario fiscalizador de SUNAT levanta en dichas intervenciones, constituyen una prueba plena de las infracciones que se hubieran podido detectar, y que por tanto los cuestionamientos a dichos documentos sólo pueden estar referidos a temas formales.

Sin embargo, desde el punto de vista del administrado, esto resultaba injusto, debido a que los argumentos que podían exponer en la etapa de impugnación, serían desestimados si resultaban contrarios a lo consignado por el fedatario fiscalizador en su acta al constituir un documento público.

Si bien las actas tenían un rubro de “observaciones”, en la práctica quien podía hacer uso de éste era el fedatario fiscalizador si así lo estimaba pertinente.

Parece que con las recientes modificatorias que ha sufrido nuestro ordenamiento jurídico tras la emisión de la Ley N° 30506, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la Facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y

reorganización de Petroperú S.A.”, este panorama puede haber cambiado a favor de los administrados.

Como consecuencia de la delegación de facultades, el ejecutivo emitió el Decreto Legislativo N° 1272¹ que incorporó nuevos derechos para los administrados en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG)², entre ellos, el derecho a dejar constancia en las actas de las observaciones que pudiera tener así como de sustentarlas con los medios probatorios que considere convenientes. Es por ello, que a través de las siguientes líneas analizaremos si este derecho resulta de aplicación a los procedimientos de fiscalización y control de SUNAT y si además se trata de un nuevo derecho o éste se desprende de los principios que rigen el procedimiento administrativo.

Para ello, en el presente trabajo abordaremos el tema partiendo de conceptos generales y básicos, pero indispensables para un análisis jurídico de la novedad que supone la incorporación expresa del derecho del administrado a consignar las observaciones que estime convenientes en las actas que en el ejercicio de sus funciones la Administración pudiera levantar frente a hechos que son base para la emisión de un acto administrativo.

Pues bien, el marco jurídico sobre el que se basa el presente trabajo es el Derecho Administrativo, por lo que resulta necesario hacer una breve referencia a las fuentes del derecho, a efectos de tener claro el sustento de la labor de la Administración Pública y posteriormente introducirnos en temas más particulares hasta llegar al caso de las actas probatorias que a través de sus fedatarios fiscalizadores emite SUNAT.

¹ PODER EJECUTIVO

2016: *Decreto Legislativo N° 1272*, Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y deroga la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo. Lima, 20 de diciembre de 2016

² CONGRESO DE LA REPÚBLICA

2001: Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, 21 de marzo de 2001.

2. FUENTES DEL DERECHO

El derecho de manera general, tiene fuentes que constituyen su origen y sustento y la doctrina las clasifica en fuentes materiales y fuentes formales: las fuentes materiales son los hechos del hombre o de la naturaleza que inciden en la generación de normas jurídicas. Por otro lado, las fuentes formales son los procedimientos por los que se genera la norma jurídica, siendo estos la ley, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.³

A continuación, haremos una breve descripción de las fuentes formales:

- La ley es el conjunto de normas legales emitidas por el Estado a través de los órganos que resulten competentes y que establecen derechos y deberes así como regulan todo tipo de conductas.⁴ Estas normas pueden tener diferentes rangos, siendo la primera, en el caso de nuestro ordenamiento, la Constitución Política del Perú de 1993, tal como se encuentra consagrado en su artículo 51°, por lo que las normas de rango inferior deberán ajustarse a los principios, derechos, deberes y regulaciones institucionales que ésta establezca.
- La costumbre es el conjunto de actos humanos generalizados que se repiten en el tiempo ante situaciones similares creando conciencia de obligatoriedad entre los miembros de una sociedad.⁵
- La jurisprudencia es el conjunto de fallos que emiten los órganos y tribunales de justicia (jurisprudencia en sentido estricto) así como tribunales administrativos (jurisprudencia en sentido amplio) que contienen criterios de interpretación que pueden resultar de aplicación a supuestos similares.⁶

³ OSINERMIN. Consulta: 19 de julio de 2017. http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Curso%20de%20Extensi%C3%B3n%20Universitaria%20de%20Osinermin/Manual_Derecho2.pdf

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

⁶ *Ibid.*

- Finalmente, la doctrina constituye todo aquello que expresan los autores sobre un determinado tema jurídico que provee de los fundamentos para la interpretación de las normas existentes o para la emisión de nuevas.⁷ En efecto, resulta una labor imposible que el legislador pueda plantear todos los supuestos que se pudieran presentar frente a una norma, por lo que en el desarrollo y aplicación de ésta, es la doctrina, que puede aportar puntos de vista que pueden ser incluso adoptados por los tribunales, como en repetidas ocasiones ha sucedido.

2.1. Fuentes del Derecho Administrativo

El Derecho Administrativo es la rama del derecho que regula la organización y la actividad de la Administración Pública así como su relación con los administrados,⁸ desarrollando los derechos y deberes que surgen de ambas partes.

El artículo IV del Título Preliminar de la LPAG reconoce como fuentes del derecho administrativo a las disposiciones constitucionales; los tratados y convenios internacionales incorporados al ordenamiento jurídico nacional; las leyes y disposiciones de jerarquía equivalente; los decretos supremos y demás normas reglamentarias de otros poderes del Estado; los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y reglamentos de las entidades, así como los de alcance institucional o provenientes de los sistemas administrativos; las demás normas subordinadas a los reglamentos; la jurisprudencia proveniente de las autoridades jurisdiccionales que interpreten disposiciones administrativas; las resoluciones emitidas por la Administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas; los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor,

⁷ *bid.*

⁸ *bid.*

debidamente difundidas y los principios generales del derecho administrativo.

Como veremos en los siguientes párrafos, a efectos del presente trabajo destacaremos la función de los principios como fuente del derecho administrativo y en concreto en el procedimiento administrativo.

3. PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

Las Administraciones Públicas deben hacer uso de diversos procedimientos que les permitan cumplir con las funciones asignadas garantizando los derechos del administrado.

Así, tenemos que el procedimiento administrativo se define como el conjunto de actos y diligencias que conducen a la emisión de un acto administrativo a fin que produzca efectos sobre la esfera jurídica de los administrados.⁹

Este procedimiento, además de tener sustento en las normas de la materia, se nutre de diversos principios que resultan de aplicación, conforme veremos a continuación, no sin antes hacer una breve reseña del concepto general de principio del derecho.

Los principios del derecho son constantes subyacentes que constituyen guías para la interpretación y aplicación de las normas del derecho.¹⁰ Es por ello que, son una herramienta de interpretación de las normas en aquellos casos en que la aplicación literal no es posible y además pueden ser empleados como parámetros para la elaboración de normas legales que regulen procedimientos.¹¹

En el ámbito administrativo, pueden entenderse incluso, como los valores sociales, éticos y políticos fundantes de un conjunto de normas que como estándares permanentes deben ser concretados mediante la acción específica de los administrados y administra-

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ GUZMÁN NAPURÍ, Christian. "Los Principios Generales del Derecho Administrativo" *IUS ET VERITAS*. Lima, 2009, número 38, pp. 228.

dores, por lo que su inobservancia supone una violación a los valores que subyacen a todo el régimen jurídico de la materia.¹²

Además, tienen como principal función encausar, controlar y limitar la actuación de la Administración y de los administrados,¹³ por lo que de acuerdo a su naturaleza no necesitan de una regulación para su cumplimiento.

El artículo IV del Título Preliminar la LPAG hace una enumeración no taxativa de los principios del procedimiento administrativo, es decir sin que ello implique la exclusión de la aplicación de otros principios generales. De esta manera, hace mención al principio de legalidad, principio del debido procedimiento, de impulso de oficio, principio de imparcialidad, principio de informalismo, principio de presunción de veracidad, principio de buena fe procedimental, principio de celeridad, principio de eficacia, principio de verdad material, principio de participación, principio de simplicidad, principio de uniformidad, principio de predictibilidad o de confianza legítima, principio de privilegio de controles posteriores, principio del ejercicio legítimo del poder, principio de responsabilidad y principio de acceso permanente.

Siendo que estos principios garantizan los derechos de los administrados, son una carta abierta, por lo que en su desarrollo, podrían ser el fundamento de derechos que expresamente no han sido consignados en una norma, sino que se desprenden de los valores y del espíritu de protección de la dignidad del hombre que tiene nuestro ordenamiento jurídico. Esto resulta concordante con el artículo 3° de la Constitución Política del Perú de 1993 que señala que los derechos mencionados en dicha carta no excluye a los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno.

¹² MORON URBINA, Juan Carlos.
2011. "Título Preliminar". *Comentarios a la LPAG*. Lima: Gaceta Jurídica.
Lima, 2011, pp. 58.

¹³ *Ibid.*

De los principios antes mencionados, vamos a analizar el principio del debido procedimiento administrativo y el principio de verdad material, los cuales, como veremos, están relacionados al derecho del administrado de consignar sus observaciones en las actas que la Administración pudiera levantar para dar fe de algún hecho que sustente un acto administrativo.

3.1. Principio del debido procedimiento administrativo

El artículo 139° de la Constitución Política del Perú reconoce el principio al debido proceso, entendiéndose aplicable al proceso judicial; sin embargo, el Tribunal Constitucional a través de reiterada jurisprudencia como la sentencia recaída en el Expediente N° 04289-2004 – AA/TC señaló que el derecho al debido proceso, está garantizado no sólo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo y lo define según sentencia emitida en el Expediente N° 06785-2006-AA/TC como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión o de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés.

Asimismo, se encuentra recogido en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos definido como el derecho que tiene toda persona a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

El inciso 1.2 del artículo IV de la LPAG define a este principio como aquel por el que administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo y comprende a modo enunciativo los derechos a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a

obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

En este sentido, se puede definir como el conjunto de garantías indispensables para que un proceso pueda ser considerado justo y se trata al mismo tiempo de un derecho complejo pues se encuentra conformado a su vez por otros derechos de naturaleza y estructura más sencilla.¹⁴

Respecto a este principio — derecho, se reconoce la existencia de dos modalidades: adjetivo y material. El aspecto adjetivo implica el cumplimiento de las normas que regulan el procedimiento, mientras que el aspecto material supone la emisión de una resolución fundada en derecho, como resultado de un procedimiento justo. Esta doble noción garantiza que la Administración Pública no vulnere derechos fundamentales detrás de un comportamiento formalmente ajustado a derecho.¹⁵

En esta línea, el Tribunal Constitucional (Expediente N° 1412-2001-PA/TC), señala que de acuerdo con el concepto de estado constitucional, la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción para alejar cualquier sospecha de arbitrariedad.

Este principio puede ser visto según la doctrina como derecho al debido procedimiento, derecho a la no desviación de los fines del procedimiento administrativo y derecho a las garantías del procedimiento administrativo.¹⁶

Como derecho al debido procedimiento, implica el derecho del administrado a la existencia de un procedimiento administrativo previo a una decisión administrativa, de modo que la Administración tiene el deber de escuchar a los administrados desde su origen, no desde la recurrencia del acto.¹⁷ Es decir, la Administración debe escuchar los argumentos de los administrados antes de su emisión, por lo que aceptar este derecho recién

¹⁴ GUZMÁN. *Op. cit.*, pp. 234.

¹⁵ *Ibid.*, pp. 237.

¹⁶ MORON. *Op. Cit.*, pp. 64.

¹⁷ *Ibid.*

en la etapa impugnatoria podría suponer una afectación de este principio por parte de la Administración Pública competente.

Como derecho a la no desviación de los fines del procedimiento administrativo la Administración deberá aplicar un procedimiento con el fin de lograr los resultados esperados y no otros.¹⁸ En efecto, la Administración no puede hacer uso de procedimientos previstos para un fin para esconder la intención de lograr otro resultado.

Finalmente, como derecho a las garantías del procedimiento administrativo, comprende el contradictorio, el derecho a la defensa, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia, el derecho a probar, entre otros.¹⁹

Nos resulta útil enfatizar en el contradictorio o el derecho a ser oído, concebido como el derecho que tiene el administrado a exponer sus razones para el sustento de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto administrativo, a exponer recursos y a contar con el patrocinador que estime conveniente.²⁰

Sin embargo, una parte de la doctrina considera que la Administración podría denegar este derecho cuando existan razones objetivas y debidamente motivadas, por ejemplo si el pedido fuera manifiestamente dilatorio,²¹ lo que en la práctica supondría que para que la Administración le otorgue el carácter de dilatorio tendría primero que escuchar o recibir los argumentos del administrado, por lo que somos de la opinión que dicho derecho no podría ser denegado bajo ninguna circunstancia.

3.2. Principio de verdad material

Otro principio que está relacionado al tema que nos ocupa, es el principio de verdad material, este principio se encuentra recogido en el inciso 1.11 del artículo IV de la LPAG como aquel por

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*, pp. 65.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*, pp. 66.

el que la Administración Pública deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Dicho principio se vincula a la obligación de la Administración de cautelar el interés común y no sólo el interés de los administrados.²² Es por ello que, independientemente de las pruebas que puedan obrar en un expediente administrativo, a la Administración le corresponde determinar si se cumplen los supuestos de hecho contenidos en las normas para aplicar la consecuencia jurídica prevista.

A fin que la Administración se aproxime a la verdad material, se ha previsto como medio probatorio a las actas, como aquellos documentos que se emiten como consecuencia de la constatación de los hechos que los funcionarios competentes pudieran apreciar para la toma de una decisión por parte de la Administración.

En el ámbito de la Administración Tributaria tenemos a las actas probatorias, cuyo tema se expone a continuación.

4. ACTAS PROBATORIAS

El artículo 6° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado mediante Decreto Supremo N° 086-2013-EF señala que el fedatario fiscalizador deberá dejar constancia de los hechos que comprueba con motivo de la inspección, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en ejercicio de sus funciones en los documentos denominados actas probatorias. Agrega además que las actas probatorias, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados en presencia del fedatario fiscalizador.

La SUNAT ha señalado mediante su informe N° 025-2006-SUNAT/2B0000 que las actas probatorias representan documentos públicos que de acuerdo con el principio de veracidad

²² GUZMÁN. *Op. cit.*, pp. 245.

producen fe respecto de los hechos comprobados y constituyen prueba suficiente para sustentar la aplicación de la sanción correspondiente.

El artículo 165° del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF²³ y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario) establece que en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, por lo que toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias constituye una infracción siempre y cuando se encuentre tipificada como tal.

De esta manera, de acuerdo con dicha norma, lo consignado en dichos documentos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador.

Tenemos entonces que el acta probatoria es un documento emitido por la Administración Tributaria a través del fedatario fiscalizador, sin embargo, está referido a hechos cuyo protagonista es el sujeto intervenido, es decir, el administrado, por lo que cabe cuestionarnos si es que procede que éste consigne observaciones a lo sucedido en el acta probatoria.

Pues bien, la respuesta la encontramos en el artículo 5° de la misma norma que señala que las actas probatorias no pierden su calidad de documento público ni constituye causal de invalidez la presencia de observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, consignadas por el deudor tributario, sujeto intervenido o el fedatario fiscalizador a pedido de estos últimos.

Como vemos el Reglamento del Fedatario Fiscalizador acepta la posibilidad que el sujeto intervenido pueda consignar sus observaciones en el acta, sin embargo le otorga una connotación negativa al utilizar la expresión “*aun cuando tenga observaciones,*

²³ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

2013: *Decreto Supremo N° 133-2013-EF*. TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CODIGO TRIBUTARIO. Lima, 21 de junio de 2013.

añadidas, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo, consignadas por el deudor tributario, sujeto intervenido o el fedatario fiscalizador a pedido de estos últimos”.

Al respecto, es parte de la naturaleza de las observaciones, la posición contraria del sujeto intervenido, por lo que en dicho documento estarán en contradicción lo consignado por el fedatario con las observaciones que el administrado pudiera plantear. Nos preguntamos, si en este punto resulta de aplicación el criterio del Tribunal Fiscal en la RTF N° 02654-3-2008, a través de lo cual declaró nula la sanción de cierre que se sustentó en un acta probatoria que incurrió en contradicción entre los hechos descritos y consignados en ésta. Entendemos, que no, la causal de nulidad de esta Resolución del Tribunal, está referida únicamente a las contradicciones que pudiera tener el acta en las descripciones de los hechos que ha detallado el fedatario.

5. MODIFICACIONES A LA LPAG

Como consecuencia de la delegación de facultades del Congreso de la República al Poder Ejecutivo a través de la Ley N° 30506, “Ley que delega en el Poder Ejecutivo la Facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A.”, se promulgó el Decreto Legislativo N° 1272 que modificó la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y derogó la Ley N° 29060, Ley del Silencio Administrativo.

La mencionada modificatoria introdujo nuevos derechos para los administrados fiscalizados a través del artículo 228-D. El que nos ocupa en el presente trabajo se encuentra contenido en el numeral 4 como el derecho a que los administrados incluyan sus observaciones en las actas correspondientes. Con esta novedad de la norma surge la interrogante si resulta de aplicación a las actas probatorias levantadas por los fedatarios fiscalizadores de la SUNAT y de ser el caso, si antes de la emisión de esta norma el sujeto intervenido no tenía dicho derecho.

Como hemos visto en párrafos anteriores, el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador había previsto la posibilidad que el sujeto intervenido coloque sus observaciones en el acta probatoria, señalando además que ello no suponía la nulidad de dicho documento. Sin embargo, de la forma de redacción se deducía que la norma no lo entendía como un derecho del administrado sino como un hecho que podía ocurrir durante la intervención y ante el cual la Administración sólo podría continuar con la diligencia sin ningún contratiempo.

Pues bien, la novedad de la modificatoria a la LPAG sí lo concibe como un derecho, por lo que podemos cuestionarnos si podría invocarlo el sujeto intervenido ante SUNAT.

Para responder a la pregunta planteada es preciso acudir a la Quinta Disposición Complementaria Final del Código Tributario que establece que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la LPAG, no resultándole de aplicación lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha ley.

La supletoriedad de la LPAG en relación al Código Tributario, está referida a que la primera resulta de aplicación cuando el código no haya regulado un determinado tema y además no contradiga a su contenido.

En el presente caso, el derecho mencionado del administrado fiscalizado si bien no ha sido considerado expresamente en el Código Tributario, nada obsta para que pueda ser invocado por el sujeto intervenido bajo la forma de aplicación supletoria de la ley administrativa, más aún si el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador admitía la posibilidad que el sujeto pueda escribir sus observaciones.

Ahora bien, antes de la existencia de la modificatoria ¿Podíamos decir que el administrado no tenía derecho a consignar observaciones en las actas que se pudieran levantar durante una labor de fiscalización por parte de la Administración? Es decir ¿Se trata en realidad de un nuevo derecho, o se podía deducir de

los principios del derecho administrativo que dicho derecho ya existía?

De acuerdo con los principios administrativos del debido procedimiento y de verdad material, somos de la opinión que los administrados ya contaban con este derecho. En efecto, bajo la forma de contradicción resultaba justo que el sujeto intervenido pudiera tener la posibilidad de contradecir los hechos descritos en el acta aún antes de la emisión del acto administrativo.

En la práctica se consideraba que el derecho de contradicción lo tenía el administrado una vez notificado el acto al impugnarlo, sin considerar que con la notificación, el acto administrativo ya había surtido efectos sobre la esfera jurídica del administrado, pudiendo suponer una afectación. En ese sentido, el derecho objeto de análisis, no es un nuevo derecho, se trata más bien de un derecho que se desprende del principio del debido procedimiento administrativo, por lo que su denegación por parte de la Administración antes o después del Decreto Legislativo N° 1272 constituye una violación del derecho al debido procedimiento.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, en virtud al principio de verdad material, es un deber de la Administración Pública actuar los medios probatorios que le permitan aproximarse a la verdad de los hechos, independientemente que éstos hayan sido ofrecidos por los administrados, por lo que contar con la versión del sujeto intervenido antes de imponer la sanción y con los medios probatorios que sustenten sus observaciones, le permite cumplir con dicha finalidad.

Por otro lado, el artículo 165° de la LPAG modificado por el Decreto Legislativo N° 1272, acorde con el reconocimiento expreso del derecho en análisis, menciona que en los procedimientos administrativos de fiscalización y supervisión, los administrados, además, pueden ofrecer pruebas respecto de los hechos documentados en el acta. Es decir, el sujeto intervenido no sólo podrá colocar sus observaciones a la intervención realizada, sino que además podrá presentar los medios probatorios que las sustenten.

Como vemos, la dirección que ha tomado el legislador es la de equilibrar cada vez más la balanza entre la Administración

Pública y sus administrados, y que de esta manera la calidad de documento público de las actas probatorias pueda ser cuestionada no sólo respecto a temas formales como venía sucediendo.

Y es que en la práctica, si bien el fedatario fiscalizador es quien otorga fe de los hechos que presencia, no se puede negar que pudiera actuar con arbitrariedad y afectar de esta manera los derechos del administrado redactando el acta bajo argumentos que no se ajusten a la verdad.

La norma, sin embargo, no ha previsto un plazo para que el administrado pueda ofrecer medios probatorios antes de la emisión del acto administrativo que se sustenta en el acta, que en el caso del acta probatoria constituye una sanción (multa, cierre, internamiento temporal de vehículo o comiso), por lo que es preciso que el legislador subsane esta omisión debido a que estamos frente al nacimiento de una nueva etapa en la que deben salvaguardarse los derechos de contradicción del administrado y por ende de ofrecimiento de pruebas que sustenten sus observaciones.

5.1. Impugnación del acto que se sustenta en un acta probatoria con observaciones

De acuerdo con el artículo 135° del Código Tributario son reclamables las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes así como las resoluciones que las sustituyan. Asimismo, el artículo 125° del mismo cuerpo normativo establece que el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

De este modo tenemos, que si el administrado hace uso del recurso de reclamación, está limitado a presentar los medios probatorios que estime conveniente hasta 30 días hábiles posteriores a la fecha de presentación de la reclamación, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, debiendo por tanto los órganos resolutores pronunciarse al respecto.

6. CONCLUSIONES

El derecho administrativo es la rama del derecho que regula la organización y la actividad de la Administración Pública así como su relación con los administrados, desarrollando los derechos y deberes que surgen de ambas partes y para el desarrollo de sus funciones hace uso del procedimiento administrativo.

El procedimiento administrativo, tiene como fuentes a diversos principios, entre los que se encuentran el debido procedimiento administrativo y el principio de verdad material.

El principio del debido procedimiento administrativo es el conjunto de garantías que se basan en un procedimiento justo que resulte en una decisión fundada en derecho.

El principio de verdad material es la garantía que la Administración Pública buscará aproximarse a la verdad de los hechos en base al interés común para lo cual actuará los medios probatorios a los que tenga acceso así no hayan sido ofrecidos por el administrado.

Uno de los medios probatorios que sirven de base a las decisiones de la Administración son las actas, y en el caso particular de SUNAT las actas probatorias.

Las actas probatorias son elaboradas por los fedatarios fiscalizadores y constituyen documentos públicos en la medida que permitan la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados.

El artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador deja abierta la posibilidad que el sujeto intervenido pueda dejar constancia de las observaciones que considere sin que ello acarree la nulidad del documento.

Con la aplicación supletoria de la LPAG, es derecho del sujeto intervenido consignar sus observaciones, sin que ello suponga que el derecho ha nacido con la norma, sino que este se desprende de los principios del debido procedimiento administrativo y verdad material.

En caso el administrado estime impugnar la sanción impuesta como consecuencia del acta levantada, puede presentar los medios probatorios que sustenten sus observaciones, teniendo como

plazo máximo los 30 días hábiles señalados en el artículo 125° del Código Tributario.

7. BIBLIOGRAFIA

OSINERMIN. Consulta: 19 de julio de 2017. [http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios Economicos/Curso%20de%20Extensi%C3%B3n%20Universitaria%20de%20Osinermin/Manual_Derecho2.pdf](http://www.osinergmin.gob.pe/seccion/centro_documental/Institucional/Estudios_Economicos/Curso%20de%20Extensi%C3%B3n%20Universitaria%20de%20Osinermin/Manual_Derecho2.pdf)

GUZMÁN NAPURÍ, Christian. “Los Principios Generales del Derecho Administrativo” *IUS ET VERITAS*. Lima, 2009, número 38.

MORON URBINA, Juan Carlos.

2011. “Título Preliminar”. *Comentarios a la LPAG*. Lima: Gaceta Jurídica. Lima, 2011.



Modificaciones del Código Tributario vinculadas con los derechos de los contribuyentes

Carmen Patricia Zegarra Cerna

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Maestría de Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

SUMARIO: 1.INTRODUCCION.- 2.DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DEL ARTÍCULO 92° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 3.MATERIALIZACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL CODIGO TRIBUTARIO.- 4.FUNDAMENTOS DE LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS EN LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.- 5.MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO VINCULADAS CON LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.- 6. A MANERA DE CONCLUSIÓN.- 7.BIBLIOGRAFÍA.-

“Aún cuando todas las otras reglas sean escrupulosamente respetadas, la obra del legislador nada vale si no responde a la justicia”

FRANCESCO CARNELUTTI

1. INTRODUCCIÓN

A través de este artículo presentamos un alcance de las principales modificaciones incorporadas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, vinculadas con los derechos y deberes de los contribuyentes, las cuales han sido incorporadas a través de los Decretos Legislativos N° 1263, 1311 y 1315, recientemente aprobados por el Poder Ejecutivo en el marco de las facultades delegadas conferidas por el Poder Legislativo con la Ley N° 30506, Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A.

Es preciso enfocarnos en el eje central del tema: derechos y deberes de los administrados, con la finalidad de resaltar que al hablar de aquellos estamos tácitamente aludiendo a la relación jurídica tributaria que existe entre los contribuyentes y el Estado.

Dicha relación jurídica tributaria, como sabemos, surge en principio como consecuencia de la potestad o poder tributario del Estado, a través de la cual principalmente se crean tributos con la finalidad de proveer de recursos para el financiamiento de las actividades estatales en beneficio de su población, para lo cual el Estado a través de sus órganos competentes, en nuestro caso, el Poder Legislativo (salvo los casos de facultades delegadas al Poder Ejecutivo), dicta las leyes, tales como del Impuesto a la Renta,

Impuesto General a las Ventas, entre otros, fijando quienes serán los sujetos que se encuentren bajo el ámbito de aplicación de la norma, así como los hechos que se configurarán como imposables para efectos de estar obligado al pago del tributo.

A partir de este punto es que enlazamos con el tema materia de nuestro artículo, y es que si bien es cierto existe la prerrogativa del Estado para imponer cargas tributarias, está se debe ejercer con respeto a los derechos de los ciudadanos, con la finalidad de evitar vulnerar y/o afectar sus derechos, constitucionalmente recogidos, tales como el derecho a la propiedad, a la libertad de trabajo, a la reserva de información, entre otros; y es que si bien es cierto, como ciudadanos de una nación tenemos el “deber de contribuir”¹ con ella, dicho deber conlleva como correlato gozar de un conjunto de derechos que permita asegurar que el cumplimiento tributario no pondrá en riesgo el bienestar del ciudadano, el mismo que no solamente debe ser entendido como un bienestar económico, sino también como uno en el cual el ciudadano se sienta satisfecho de cumplir con su deber de contribuir porque tiene la seguridad que el accionar del órgano encargado de administrar la recaudación tributaria actúa con respeto a las normas y procedimientos, y que si bien es cierto trabaja cautelosamente por alcanzar los niveles de recaudación establecidos, cuida de acercarse a los contribuyentes a través de la facilitación y simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DEL ARTÍCULO 92° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

A efectos de desarrollar el tema de los derechos de los contribuyentes, vamos a partir del “Deber de Contribuir”, el cual citando a Luis Durán Rojo “acaba siendo un pilar fundamental y

¹ Recordemos que la Constitución Peruana de 1826 en su artículo 12° inciso 3 señaló que era un *deber de todo peruano “contribuir a los gastos públicos”*.

necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales”².

Este deber de contribuir, en términos generales, no sólo debe entenderse como la obligación de pagar un tributo siempre que se encuentre dentro del ámbito de aplicación que la norma contemple, sino también implica el cumplimiento de determinados deberes formales, tales como: inscribirse en los registros correspondientes, emitir comprobantes de pago, llevar libros contables, declarar y pagar tributos, así como también la obligación de brindar facilidades a la Administración Tributaria para el debido control y revisión de las obligaciones tributarias, y facilitarle la información que aquella requiera (deber de colaboración).

Ahora bien, es la Administración Tributaria quien en nombre del Estado coadyuvará a que los ciudadanos efectivamente cumplan con su “deber de contribuir”, no obstante ello, es preciso que el comportamiento de aquella implique un respeto absoluto de los derechos de los ciudadanos, y que estos últimos reciban por parte de la Administración Tributaria un trato justo y que les permita cumplir con facilidad y simplicidad sus obligaciones tributarias, lo cual implica que a la Administración Tributaria le corresponde un *deber de colaboración* hacia el administrado, tal y como lo señala Francisco Escribano López “*para la Administración, en cuanto destinataria también del mandato constitucional que configura el deber de contribuir, supone ubicarse en una nueva posición, una de cuyas manifestaciones es, precisamente, el deber de colaborar con los ciudadanos contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios. Más insistimos si de éstos un derecho, de aquella un deber.*”³

En la misma línea, para un cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones tributarias se requiere contar con disposiciones legales claras, precisas y que no coloquen a los ciudadanos en

² Durán Rojo, Luis: “Alcances del Deber de Contribuir en el Perú”, Revista Análisis Tributario Agosto 2005.

³ Escribano López, Francisco: “El deber de colaboración de las Administraciones Públicas en Materia Tributaria”, Parte 1, Revista Análisis Tributario Julio 2009

una posición de indefensión, es decir que se asegure el ejercicio pleno de sus derechos en el marco de la relación jurídica tributaria existente entre los administrados y la Administración Tributaria.

Abordemos entonces, a continuación, el tema materia de revisión: los derechos de los Contribuyentes.

En el artículo 92° del Título V del Libro II del Texto Único Ordenado del Código Tributario se encuentran enunciados, enumerativamente, un conjunto de derechos básicos⁴ para los *administrados*⁵, precisándose que además de los señalados podrán ejercerse los establecidos por la Constitución⁶, por el Código Tributario o por leyes específicas⁷.

⁴ Huamaní Cueva Rosendo, en su Código Tributario Comentado, Edición Agosto 2011, señala que “Los derechos indicados son básicos, no excluyentes y aplicables en la relación con cualquier Administración Tributaria. Si bien algunos son derechos ya regulados y garantizados, un buen grupo tiene sólo naturaleza programática. Obviamente, el listado no tiene carácter exhaustivo; el goce y ejercicio de estos derechos es sin perjuicio del goce y ejercicio de los demás derechos reconocidos por la Constitución y otras normas”.

⁵ Nótese el cambio en el encabezado del artículo 92° del Código Tributario, hasta antes de la modificación introducida por el artículo 3° del Decreto Legislativo 1311, aquel decía “*Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a*”. Esta modificación implica un importante cambio en la forma en que se considera el rol del administrado, puesto que ya no se le cataloga con el cliché de “deudor tributario” sino que se reconoce su calidad de contribuyente, de tal forma se establece normativamente un equilibrio entre ambas partes. Claro está que este equilibrio no solo debe darse en el texto de una norma sino fundamentalmente en el quehacer cotidiano de las relaciones jurídico tributarias.

⁶ El artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece que “*El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio*”. Dichos principios inherentemente encierran derechos y garantías para los contribuyentes, tales como el derecho a la propiedad, a la igualdad de trato, y garantías tales como la seguridad jurídica, a efectos que expresa y claramente estén delineados los supuestos generadores de obligaciones tributarias.

⁷ Al respecto, Jorge Bravo Cucci considera que “*el listado contenido en este artículo es simplemente referencial y contiene solo algunos de los principales derechos con los que cuenta un administrado. Este artículo debe ser leído y aplicado conjuntamente con los derechos de los administrados listados en el artículo 55° de la Ley del Procedimiento Administrativo General*”.

Los derechos contemplados en el mencionado artículo, podemos organizarlos tomando en consideración su naturaleza y/o su vinculación con las facultades u obligaciones de las Administraciones Tributarias, puesto que como líneas arriba se ha señalado el derecho de uno se corresponde con una obligación del otro; en ese sentido se presenta esta propuesta de agrupación de los derechos recogidos en el artículo 92° del Código Tributario:

1. Derechos vinculados con el ejercicio de la facultad de recaudación de la Administración Tributaria

- a. Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.
- b. Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia.
- c. Solicitar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, incluso cuando no hay deuda pendiente en cobranza.
- d. Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.

2. Derechos vinculados con el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria

- a. Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como de la identidad de los funcionarios a cargo de los mismos.
- b. Solicitar copia de declaraciones o comunicaciones presentadas.
- c. No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- d. Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- e. La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.

3. Derechos vinculados con el ejercicio de la facultad de sanción de la Administración Tributaria

- a. Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función del Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el artículo 170° del Código Tributario.

4. Derechos vinculados con el requerimiento de revisión de los actos emitidos por la Administración Tributaria:

- a. Interponer reclamo, apelación, demanda contenciosa administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.
- b. Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal
- c. Interponer queja por omisión o demora en resolver procedimientos tributarios.

5. Derechos vinculados con la obligación de la Administración Tributaria de brindar orientación y asistencia a los contribuyentes

- a. Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- b. Formular consulta y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

Hemos entonces identificado los derechos de los contribuyentes, que en forma general, se encuentran recogidos en el artículo 92° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y que siendo esta norma rectora del ordenamiento jurídico tributario, son de transversal aplicación a cada relación jurídica tributaria que surja como consecuencia de que un administrado se encuentre inmerso dentro del ámbito de aplicación de los distintos tributos que componen el Sistema Tributario Nacional.

Ahora bien, establecida la relación jurídica tributaria entre el administrado y el Estado, representado por la Administración Tributaria, se desarrollará lo que se conoce según Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León como el *"Itinerario Tributario"*⁸ el cual *"se trata de la secuencia de etapas en que interactúan el administrado con la administración tributaria"*, siendo que es en este camino que van a irse presentando una serie de actuaciones por parte de los contribuyentes, tales como la determinación de la obligación tributaria, la declaración tributaria, el pago de lo debido, solicitudes de diversa índole vinculadas con procedimientos tributarios e impugnación de actos administrativos, así como también la Administración Tributaria irá ejerciendo las facultades que le son inherentes, tales como la de recaudación, fiscalización, sancionadora y cobranza coactiva. Es en esta interacción que surgirá la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como el ejercicio de los derechos, por parte de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, respectivamente, corresponderá a ambos materializar lo establecido en la norma cumpliendo con rectitud sus obligaciones y ejerciendo conscientemente sus derechos y/o facultades.

3. MATERIALIZACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Encontramos que los derechos enunciados y recogidos en el artículo 92º materia de análisis se han ido desarrollando a lo largo del referido texto normativo, por ejemplo el derecho a solicitar la prescripción se encuentra recogido en las disposiciones contenidas en los artículos 43º al 48º del Libro I del Código.

Revisemos, en forma ilustrativa, esta materialización a la cual aludimos, respetando la organización que hemos propuesto de

⁸ Ruiz de Castilla Ponce de León: Consideraciones de Política Fiscal sobre la relación entre los Administrados y la Administración Tributaria, Revista Análisis Tributario Julio 2003.

los derechos, fundamentalmente en cuanto a su vinculación con las facultades de la Administración Tributaria:

Vinculados con el ejercicio de la facultad de recaudación de la Administración Tributaria	
Exigir la devolución de lo pagado en forma indebida o en exceso	Artículos 38° y 39° del Libro I referidos a la devolución de pagos indebidos y/o en exceso y a las devoluciones de tributos administrados por SUNAT
Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia	Artículo 88°.2 del Libro II referido a la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria
Solicitar la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, incluso cuando no hay deuda pendiente en cobranza	Artículos 43° al 48° del Libro I referidos a los plazos de prescripción, computo de los plazos de prescripción, suspensión e interrupción de la prescripción, declaración de la prescripción y momento en que se puede oponer la prescripción
Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.	Artículo 36° del Libro I referido al aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias

Vinculados con el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria	
Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como de la identidad de los funcionarios a cargo de los mismos.	Artículo 92° inciso e del Libro II
Solicitar copia de declaraciones o comunicaciones presentadas.	Artículo 92° inciso k del Libro II
No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria	Artículo 92° inciso l del Libro II

Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.	Artículo 92° inciso m del Libro II
La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.	Artículo 85°, 92° inciso j del Libro II

Vinculados con el ejercicio de la facultad de sanción de la Administración Tributaria

Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función del Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio	Artículo 170° Libro IV
--	------------------------

Vinculados con el requerimiento de revisión de los actos emitidos por la Administración Tributaria

Interponer reclamo, apelación, demanda contenciosa administrativa y cualquier otro medio impugnatorio	Artículo 132°, 135°, 137° Libro III
Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal	Artículo 153° Libro III
Interponer queja por omisión o demora en resolver procedimientos tributarios	Artículo 155° Libro III

Vinculados con la obligación de la Administración Tributaria de brindar orientación y asistencia al contribuyente	
Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.	Artículo 84°, 92° inciso p Libro II
Formular consulta y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.	Artículo 84°, 93° y 95-A Libro II

4. FUNDAMENTO DE LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS EN LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

En la Introducción, señalamos que producto de las facultades delegadas conferidas al Poder Ejecutivo a través de la Ley 30506, se emitieron tres Decretos Legislativos⁹ que incorporaron cambios en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Para efectos de nuestro trabajo, nosotros vamos a basarnos en los fundamentos recogidos en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1263, en la cual se precisa que una de las razones por las cuales se introducirían cambios en el Código Tributario era con la finalidad de corregir aquellas disposiciones que pudieran generar situaciones arbitrarias o inequitativas para los contribuyentes.

Habíamos señalado que existe una interacción entre el ejercicio de derechos y la exigencia del cumplimiento de obligaciones y que la relación jurídica tributaria no es ajena a dicha interacción, motivo por el cual con estas modificaciones se ha buscado “equiparar” las prerrogativas que los contribuyentes y la Administración Tributaria ostentan, de tal forma que los contribuyentes tengan

⁹ N° 1263, 1311 y 1315.

un marco de acción más claro y que perciban que el ejercicio de sus derechos no es retórico sino que por el contrario puede materializarse en forma efectiva.

En ese sentido, creemos que los cambios incorporados están en la línea de la facilitación, la simplificación y el respeto a la condición de sujeto de la relación jurídica tributaria de los contribuyentes, de tal forma que en los casos que corresponda, exista un trato justo y equitativo a los actos que tanto contribuyentes como administración tributaria realizan.

Por citar un ejemplo, si bien es cierto al ente recaudador le asiste la facultad de realizar la cobranza coactiva ante la falta de pago de las deudas exigibles a los contribuyentes, esta facultad, como todas, debe ejercerse en el marco del respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin embargo en el caso concreto de las notificaciones de las resoluciones que comunicaban el inicio del proceso de ejecución coactiva y del levantamiento de la medida de embargo dictada, los tiempos en que éstas surtían efecto eran distintos: cuando el ente recaudador notificaba el inicio de la ejecución coactiva el efecto era inmediato, más no así en el caso del levantamiento de la medida de embargo, por tanto el contribuyente debía esperar al día siguiente hábil para que dicha notificación surtiera efecto y la Administración Tributaria pudiera iniciar las acciones para dejar sin efecto la medida de embargo.

Es importante tener en claro que el hecho que hayan operado cambios favorables para el contribuyente no significa debilitar las facultades del ente recaudador, la finalidad consideramos que es clara, y no es otra que subsanar algunas deficiencias que venían generando una afectación al ejercicio de los derechos de los contribuyentes; es evidente que se precisa de una Administración Tributaria fortalecida para poder ejercer sus facultades y contribuir con su labor a lograr los objetivos del Estado a través de la recaudación que efectuó.

De lo expresado, rescatamos lo que constituye el pilar de nuestra posición: El deber de contribuir, entendido como uno que corresponde a todos quienes formamos parte de una nación, y el ente recaudador es parte de ella, al igual que todos los ciudadanos.

A la Administración Tributaria le compete recaudar, y al contribuyente pagar sus obligaciones tributarias: ambos actuando con honestidad, y siendo conscientes del rol que juegan en beneficio de un fin superior que es el bienestar de nuestra nación¹⁰.

5. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO VINCULADAS CON LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Son los Decretos Legislativos N° 1263 y 1315 los que han incorporado el mayor número de modificaciones relacionadas con los derechos de los contribuyentes, siendo que éstas tienen por finalidad brindar a los contribuyentes un marco legal más equitativo, que les permita por ejemplo, acceder con mayor facilidad a interponer un recurso impugnatorio, o que vean reducidos los plazos para que la Administración Tributaria dé cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, así como gozar de similar tratamiento en cuanto al momento en el cual surten efecto las notificaciones que disponen el inicio de una medida de embargo y las que implican el levantamiento de las referidas medidas.

En ese sentido, se cumple con la finalidad de la delegación de facultades en lo que respecta a corregir situaciones inequitativas,

¹⁰ Al respecto de lo señalado, César Landa Arroyo en el artículo “Principios Tributarios en la Constitución de 1993 — Una perspectiva Constitucional” expresa lo siguiente “Al Estado le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también ciertas condiciones materiales mínimas. La provisión de esas condiciones materiales mínimas por parte del Estado es un deber que la Constitución no atribuye únicamente a él, por lo que el aprovisionamiento de recursos económicos que permiten al Estado cumplir con tal obligación, es un deber constitucional que corresponde a todos.

En efecto una de las fuentes más importantes de recursos económicos con los que cuenta el Estado para cumplir con esos deberes es la recaudación tributaria, a cuyo fin sirve el pago de los tributos que el Estado impone en función del interés general, del interés del Estado o del interés público. www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf

por ejemplo, al eliminar requisitos que dificultan el ejercicio de derechos reconocidos en el Código Tributario, así como al brindar a los contribuyentes la seguridad de que sus solicitudes y /o recursos impugnatorios serán resueltos en tiempo oportuno y que el órgano resolutor se pronunciará sobre aspectos que no fueron examinados en primera instancia, en la medida que cuente con los elementos de juicio necesarios para ello.

En efecto, queda claro que producto de la relación jurídica tributaria que surge entre el contribuyente y la Administración Tributaria, y del cumplimiento de las distintas obligaciones que conlleva la condición de contribuyente, es preciso brindarles las garantías necesarias a efectos que no encuentren barreras al momento en que tengan la necesidad de recurrir a la interposición de alguna solicitud y/o recurso impugnatorio.

Una de las modificaciones incorporadas que justamente tienen por finalidad eliminar requisitos que constituyen una barrera para el contribuyente es la relativa a prescindir de la obligación de que los escritos a través de los cuales se interponen recursos impugnatorios¹¹ deban llevar la firma de un abogado. Recordemos que estos recursos tienen por finalidad cuestionar la decisión de la Administración Tributaria, en el marco de la interacción que surge entre los administrados y el ente recaudador producto del cumplimiento de las obligaciones tributarias¹², como puede ser la de determinar la deuda tributaria y efectuar la declaración correspondiente a través de los canales preestablecidos; en ese orden de ideas ¿por qué sería exigible que el escrito a través del

¹¹ Recurso de Reclamación (artículo 137° del Código tributario), Recurso de Apelación (Artículo 146° del Código Tributario), y Recurso de Reconsideración o de Apelación de la Ley del Procedimiento Administrativo General (último párrafo del artículo 163° del Código Tributario).

¹² En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1263 se expresa como problemática de la exigencia de la firma de abogado que dicha exigencia podría generar a su vez determinado grado de indefensión en aquellos sujetos de escasos recursos y/o colocarlos, en una situación desigual frente a aquellos sujetos que por su capacidad económica pueden obtener la asesoría legal que consideren conveniente.

cual se solicita que la Administración Tributaria revise su anterior pronunciamiento deba llevar firma de un abogado?, consideramos que en efecto no debería serlo, pues como reiteramos, citando a Christian Northcote Sandoval, *“la finalidad de los recursos administrativos es la de permitir a los administrados cuestionar los actos o resoluciones de un funcionario público en la medida que contenga un sentido adverso al administrado, ya sea porque no se han respetado los requisitos de validez del acto administrativo o porque el funcionario no ha evaluado correctamente los actos realizados en el procedimiento administrativo”*.¹³

En esta misma posición de eliminar barreras para que los administrados puedan ejercer su derecho a la interposición de recursos impugnatorios y que se sientan protegidos con el ordenamiento legal vigente, se ha introducido un cambio en el artículo 148° del Código Tributario a efectos que se permita que en etapa de apelación de presentarse medios probatorios extemporáneos estos sean admitidos en la medida que se presente una *carta fianza* por el monto vinculado a las pruebas no presentadas y/o no exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, a fin de dar el mismo tratamiento de la presentación de pruebas extemporáneas cuando se trata de los recursos de reclamación.

Con esta modificación en el artículo mencionado se reconoce un trato igualitario a favor del contribuyente, a fin de que en ambas instancias de la vía administrativa goce de similares posibilidades, en lo concerniente a la presentación de medios de prueba extemporáneos.

Los cambios que se han incorporado también se han orientado a brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, principios que resultan imprescindibles para un adecuado ejercicio de los derechos inherentes, en este caso, a los contribuyentes.

En el marco de lo expuesto en el párrafo anterior, resalta la precisión que se ha efectuado a la figura de la prescripción, con

¹³ Northcote Sandoval, Christian: Los recursos administrativos de reconsideración, apelación y revisión, Revista Actualidad Empresarial N° 305, 2da. Quincena-Junio 2014.

la finalidad de clarificar a partir de cuándo se computa el término prescriptorio para el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ello en atención a que el artículo 44° del Código Tributario no hacía mención expresa a estos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siendo que se ha definido que el computo se deberá realizar desde el 01 de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible¹⁴.

Otra importante modificación que abona a brindar certeza y seguridad jurídica, así como igualdad de trato a los contribuyentes, es aquella recogida en el artículo 106° del Código Tributario referido a los *“Efectos de las Notificaciones”* al precisar que *“por excepción, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción, cuando se notifiquen resoluciones que ordenen trabar y levantar medidas cautelares...”*. Antes del cambio normativo únicamente la notificación de la resolución que ordenaba trabar embargo surtía efecto al momento de su recepción, el cuestionamiento aquí era ¿por qué no conferir el mismo tratamiento legal a la notificación de las dos resoluciones que marcan el inicio y fin de un procedimiento de cobranza coactiva? En la práctica, el contribuyente debía esperar que la resolución de levantamiento de medida de embargo surtiera efectos al día siguiente hábil para recién poder exigir a la Administración Tributaria que levante las medidas de embargo que sobre sus bienes se hubiere trabado¹⁵.

¹⁴ Producto de lo cual los contribuyentes tenían dos posiciones: la primera de ellas consideraba que el cómputo debía realizarse a partir del 01 de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación resultaba exigible; y la segunda, que consideraba que debía tomarse en cuenta lo dispuesto para efectos del Impuesto a la Renta Anual.

¹⁵ En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263 se señaló que *“Al respecto, es claro que el interés del fisco por hacer efectivo el cobro de una deuda tributaria que se encuentra en cobranza coactiva es tan atendible como el interés del contribuyente por dejar sin efecto una medida cautelar. Además, el levantamiento de una medida cautelar generalmente implica que el fisco ya aseguró el pago de la deuda tributaria materia de cobranza coactiva.*

No podemos dejar de comentar la modificación introducida en el artículo 150° del Código Tributario, el cual antes de la reforma sentenciaba que *“el Tribunal Fiscal no podía pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, y que en tal caso debía declararse la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que correspondía”*.

Como bien se señala en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263°, *“lo regulado en el anterior artículo 150° impedía lograr la simplificación de procedimientos, así como dar cumplimiento a los principios de economía procesal y celeridad procesal”*.

Actualmente, el tenor del artículo 150° del Código Tributario en lo que respecta a lo comentado a quedado redactado de la siguiente manera: *“Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.”*

Asimismo, se han introducido cambios importantes en el Libro IV relativo a las Infracciones y Sanciones, con los cuales se reduce el espectro sancionador en los contribuyentes, al eliminar algunas infracciones relacionadas con: la obligación de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria; la de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago; la de presentar declaraciones y comunicaciones, y por último las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁶.

En ese sentido, se considera conveniente establecer que la misma regla del efecto de la notificación se aplique respecto de la resolución que levanta o deja sin efecto dichas medidas cautelares”.

¹⁶ Al respecto, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1263 reseña la situación previa a las modificaciones vinculadas con el Libro IV de Infracciones y Sanciones señalando que: *“Las infracciones tipificadas en los numerales 3, 4 y 6 del artículo 173°, los numerales 3 y 7 del artículo 176° y el numeral 5° del artículo 178° del Código Tributario vigente sancionan el incumplimiento*

La eliminación de determinadas infracciones responde al hecho que la tecnología y los medios informáticos se han incorporado como mecanismos que se utilizan para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para mejorar los niveles de control de la Administración Tributaria, por ejemplo para asegurar que una persona no se inscriba dos veces en el Registro Único de Contribuyentes, la SUNAT cuenta con accesos al sistema en línea del Registro Nacional de Identificación y Estado Civil – RENIEC, de tal forma que puede corroborar que para un número de DNI sólo pueda generarse un Registro Único de Contribuyente (RUC), en ese sentido, la infracción de “obtener dos o más números de inscripción para un mismo registro” pierde vigencia, y más allá de este aspecto formal, resulta ser una infracción por la cual se sancionaba a un administrado siendo que la obligación de establecer los controles para evitar esta situación debía corresponder a la Administración Tributaria, es decir se trasladaba una obligación al administrado, lo cual constituye una clara muestra de una “situación arbitraria”.

En el caso de la infracción consistente en que el comprador no obtenga los comprobantes de pago u otros documentos

de obligaciones formales que fueron establecidas en un contexto en el cual el pago de la deuda tributaria y los trámites ante la Administración Tributaria se realizaban principalmente mediante la presentación de documentos físicos en lugares determinados. Las infracciones tipificadas en los numerales 6 y 7 del artículo 174° del Código Tributario sancionan el incumplimiento de la obligación de exigir comprobantes de pago por la adquisición de bienes y servicios; no obstante, a la fecha los operativos u acciones de la SUNAT implementados para este efecto son mucho menores a los que se han efectuado respecto de los emisores de dichos documentos.

Las infracciones tipificadas en los numerales 5 y 6 del artículo 176 del Código Tributario que consisten, respectivamente, en presentar más de una declaración rectificatoria relativa a un mismo tributo y periodo tributario y presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y periodo son sancionadas en el caso de las Tablas I y II de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, con una multa, y en el caso de la Tabla III de Infracciones y Sanciones del citado Código, con una multa o el cierre temporal del establecimiento.

complementarios a estos, distintos a la guía de remisión, por las compras efectuadas, nos encontrábamos ante una situación similar a la descrita en el párrafo precedente, puesto que recaía en el comprador la sanción por un hecho atribuible al vendedor o prestador de servicio. Adicionalmente, había que considerar que el hecho de no entregar comprobantes de pago constituye una infracción sancionable aplicable al vendedor y/o prestador del servicio. En todo caso, para efectos de sensibilizar al comprador de la importancia de solicitar comprobantes de pago compete a la Administración Tributaria trabajar en programas de cultura tributaria y promoviendo acciones, tales como la de los Sorteos de Comprobantes de Pago, con la finalidad de incentivar a los ciudadanos a exigir comprobante de pago¹⁷.

6. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Las modificaciones incorporadas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario han cumplido con la finalidad esbozada en la Ley N° 30506 relativas a corregir situaciones arbitrarias y/o inequitativas para los administrados.

Lo expresado en el punto anterior ha permitido que se valore al administrado en su rol de contribuyente, por cuanto se le brinda un trato justo que le permite acceder al ejercicio de sus derechos en el marco del respeto a los principios de certeza y seguridad jurídica.

Resulta importante destacar que se ha corregido un aspecto relevante y sensible en el marco de la relación jurídico tributaria que es el relativo a la posición que deben asumir tanto el Ente Recaudador como el Tribunal Fiscal a efectos que respeten los principios de celeridad procesal, seguridad jurídica así como el

¹⁷ En la Exposición de Motivos ya mencionada, al respecto de esta infracción se consideró que "...la SUNAT tiene como objetivo convertirse en una institución más solícita con el contribuyente, es mejor promover la educación tributaria a fin de crear conciencia en los contribuyentes, de manera que soliciten los comprobantes de pago de manera espontánea por tratarse del cumplimiento de una obligación y no por la multa que se le pudiera imponer".

derecho a la defensa del contribuyente, en el sentido que se cuenta ahora con normas claras que garantizan que el fallo se dé en el tiempo debido, y que por efecto de vicios formales, si se cuentan con elementos de juicio suficientes, no se deje de resolver los recursos impugnatorios de los contribuyentes.

Asimismo, se corrigen algunas deficiencias vinculadas con el hecho que en los contribuyentes recaían sanciones ante determinados hechos, tales como solicitar la entrega de comprobantes de pago, siendo que es a la Administración Tributaria que le compete la ejecución de las acciones que correspondan a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes.

En cuanto a la eliminación de barreras burocráticas, se han incorporado modificaciones de tal forma que se garantiza el derecho a impugnar los actos de la Administración Tributaria, tal es el caso de poder reclamar sin necesidad que el escrito este suscrito por un abogado.

7. BIBLIOGRAFÍA

ARANCIBIA, Miguel y Miguel ARANCIBIA

2017 Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Lima: Editorial Instituto Pacífico.

CONGRESO CONSTITUYENTE DEMOCRÁTICO

1993 Constitución Política del Perú de 1993. Lima, 29 de diciembre de 1993.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

2016 Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1263. Lima, 10 de diciembre.

http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.pdf

CONSEJO DE GOBIERNO

1826 Constitución Política de 1826. Lima, 1 de julio de 1826.

DURÁN, Luis

2005 "Alcances del Deber de Contribuir en el Perú". Análisis Tributario. Lima, 2005, agosto, pp. 12-16.

ESCRIBANO, Francisco

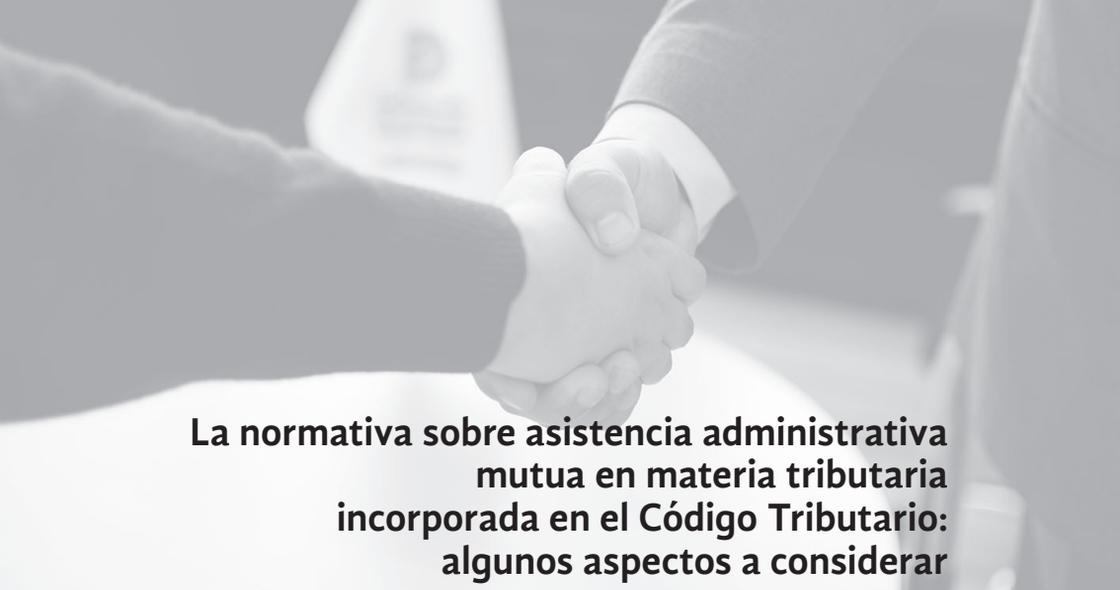
2009 *La Configuración jurídica del Deber de Contribuir*. Lima: Editorial Jurídica Grijley.

HUAMANÍ, Rosendo

2015 *Código Tributario Comentado*. Lima: Editorial Jurista Editores.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco

2003 “Consideraciones de Política Fiscal sobre la relación entre los Administrados y la Administración Tributaria”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XVI, número 186, pp. 25-27



La normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria incorporada en el Código Tributario: algunos aspectos a considerar

Efraín Rodríguez Alzza

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario por la misma universidad. Diploma en "International Tax Aspects of Mergers, Acquisition and Corporate Finance" por el International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam, Holanda). Asociado de Rodrigo, Elias & Medrano Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. FACTORES IMPORTANTES DEL CONTEXTO INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA.- A. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.- B. El Perú como miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.- C. Breves apuntes sobre los alcances del "Peer Review Report.- Phase 1: Legal and Regulatory Framework" de la OCDE.- 3. TEMAS CLAVES CON RELACIÓN A LA CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL.- A. Finalidad y contenido.- B. Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal en el Perú.- 4. COMENTARIOS FINALES.-

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es explicar las razones que justifican la incorporación de la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, principalmente, en el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

En cuanto al contexto global, se explica en qué consiste el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (en adelante, el “Foro Global”) de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”) y la evaluación de pares que realiza con los países miembros, para luego detallar el papel de Perú en dicho contexto. Por razones de espacio, no nos vamos a explayar sobre la otra cara de la moneda, esto es, el Plan BEPS¹ de la OCDE y cómo ha venido desarrollándose, tanto a nivel internacional como en el Perú, materia que ha sido abordada en publicaciones recientes².

Asimismo, en línea con la normativa sobre asistencia administrativa mutua, se detalla cómo surge la necesidad de nuestro país para suscribir la denominada Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal de la OCDE (en adelante, la “Convención”), y en particular, sobre su relevancia para efectos

¹ “Base Erosion and Profit Shifting” por sus siglas en inglés.

² Véase: O’Phelan, Fernando. “Tax Reform in Peru: Adopting Anti-Base Erosion and Profit Shifting Measures with a View to Membership of the OECD and More”; en: 71 Bull. Intl. Taxn. 8 (2017), Bulletin for International Taxation IBFD (accessed 19 July 2017); p. 1 – 7; y, De la Vega, Beatriz. *IFA Cahiers 2017 – Volume 102A: Assessing BEPS: origins, standards, and responses – Peru Branch report*; pp. 607-622.

de aplicar la mencionada asistencia entre administraciones tributarias. Además está decir que el presente trabajo tampoco tiene por objeto la descripción detallada de los alcances de la Convención, pues de eso ya se han encargado otros autores de forma muy clara y precisa³, con ocasión del protocolo modificadorio del año 2010. Lo señalado se encuentra también explicado de manera muy esquemática en un documento elaborado por la OCDE⁴.

Por último, con respecto a la legislación peruana, el trabajo se centra principalmente en las razones que llevaron a incorporar esta normativa en el ordenamiento jurídico peruano, tomando como corolario lo desarrollado en las secciones precedentes. Con ello no se busca realizar un análisis detallado y sistemático de cada una de las modificaciones realizadas al Código Tributario a través del Decreto Legislativo N° 1315 ni de las modalidades de intercambio de información, labor que ya se ha realizado de manera muy clara y accesible en nuestro medio⁵. Por el contrario, se analizan las fuentes y el razonamiento realizado por el legislador (entendido como el Poder Ejecutivo a través de la delegación de facultades), considerando los tratados existentes, así como determinados detalles y conceptos de la normativa incorporada al Código Tributario a efectos que se entienda la trascendencia de dicha normativa.

En tanto la finalidad es principalmente expositiva, también se describen todas las fuentes de las cuales proviene, y en las cuales se explica con mayor detalle, la asistencia administrativa mutua. Como se sabe, gran parte de esta información y recomendaciones

³ Pross Achim y Raffaele .Russo. *"The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool to Counter Tax Avoidance and Evasion"*. Bulletin for International Taxation. July 2012; pp. 361 – 365.

⁴ Se trata de un documento en español elaborado por la propia OCDE en el cual se explica de manera muy puntual todos los alcances y procesos vinculados a la mencionada convención; en el siguiente link se puede encontrar la versión de dicho documento actualizado al 25 de Agosto de 2016: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP_Convention_Flyer.pdf .

⁵ Alva Matteucci. *"¿En qué consiste la asistencia administrativa mutua en materia tributaria por parte de la SUNAT?"*. En: Actualidad Empresarial; N° 368; Primera Quincena; Febrero 2017; pp. I-1 – I-6.

se encuentran en publicaciones oficiales de la OCDE, y el Foro Global; por consiguiente, en la mayoría de casos, se hacen las indicaciones pertinentes a efectos de conocer su contenido y la ubicación de las mismas, con aras de que este documento sirva de guía para el contribuyente para efectos de entender el alcance y objetivos de la normativa de asistencia administrativa mutua incorporada al Código Tributario.

Cabe señalar, por último, que habiendo culminado la elaboración del presente trabajo, el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Perú, suscribió la Convención con fecha 25 de octubre del año 2017. Si bien el trabajo no versa sobre los efectos de la suscripción de dicho tratado en el ordenamiento jurídico peruano, se han realizado los ajustes correspondientes a efectos de que no afecte la claridad y finalidad del mismo⁶.

2. FACTORES IMPORTANTES DEL CONTEXTO INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA

A. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

El Foro Global de la OCDE, es una institución que reúne a países, tanto miembros de la OCDE como no miembros, cuyo objetivo es asegurar la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia tributaria. El Foro Global fue fundado originalmente en el año 2000 como un grupo *ad-hoc* de países miembros y no miembros; posteriormente, en la reunión llevada a cabo en el año 2009 en

⁶ Los ajustes realizados son de fecha 26 de octubre del año 2017; en ese sentido, no formarán parte del la descripción y análisis realizado en el presente trabajo las normas posteriores que se publiquen sobre el particular. Cualquier referencia en el trabajo referida a la potencial celebración de la Convención se debe tener como cumplida, conforme a lo señalado en la introducción

México⁷, su estructura fue modificada para dar mayor apertura a otros países y mejorar los mecanismos de control e implementación de estándares internacionales.

En efecto, parte de la reestructuración del Foro Global implicaba la creación de un grupo encargado del análisis y revisión de la normativa de los países participantes, con el fin de implementar los estándares internacionales vigentes en materia de transparencia e intercambio de información⁸. De esta manera, el Foro Global asesora a los países que lo conforman en la implementación de los estándares de intercambio de información. Dichos estándares consisten en (i) el intercambio de información a solicitud (“EOIR” por sus siglas en inglés)⁹; y, (ii) el intercambio automático de información (“AEOI” por sus siglas en inglés)¹⁰.

Para lograr dicho objetivo, el Foro Global se encarga de realizar revisiones con expertos a fin de emitir opiniones sobre la legislación interna de cada país, así como brindar recomendaciones con respecto a las modificaciones legislativas que se deberían realizar en un país determinado con el objetivo de cumplir con el mencionado estándar internacional. Estas revisiones son las

⁷ OECD. *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. A Background Information Brief*. 10 December 2010. Para mayores detalles sobre el Foro, visitar la web de la OCDE sobre el particular, en la cual se encuentra toda la información: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/> .

⁸ OECD. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*.

⁹ Como se menciona más adelante, las revisiones paritarias que el Foro viene supervisando se enfocan en el intercambio de información a solicitud; la web de la OCDE ha incluido toda la información sobre dicho estándar en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658> .

¹⁰ Dado el impulso que ha recibido el estándar de intercambio automático de información a nivel mundial, y con miras a su implementación del mismo para todos los países miembros (y para aquellos que están camino a serlo), la OCDE ha creado un portal especializado (“Automatic Exchange Portal”) para brindar toda la información relacionada; acceder a través del siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/> .

denominadas revisiones de pares o paritarias (“*peer review*”). La entidad dentro del Foro Global designada para dicho fin es el Grupo de Revisión de Pares (“*Peer Review Group*”¹¹). Cabe precisar que la revisión de pares a las que nos referimos, es aplicable al estándar de intercambio de información a requerimiento, como se señalará más adelante. De esta forma, como se ha señalado¹², el Foro Global se convierte en una suerte de certificador del estándar internacional vigente para todos los países que formen parte del Foro Global.

Esta evaluación consta de dos fases: En la fase 1 se examina la transparencia del marco jurídico y regulatorio en el país y el sistema de intercambio de información con fines tributarios; por su parte, en la fase 2 se analiza la aplicación efectiva de las normas, en virtud de la implementación de las recomendaciones realizadas en la fase 1. Dependiendo del caso, algunos países llevan a cabo la fase 1 seguida de la 2; mientras que en otros casos, las fases 1 y 2 son simultáneas, usualmente para aquellos países que ya cuentan con una experiencia importante en materia de intercambio de información. En cada fase, además, se establece un criterio distinto de evaluación¹³, de forma tal que el *rating* obtenido por cada jurisdicción en cada fase será considerado para un *rating* global al final de las dos fases. Cabe resaltar que, para culminar con mayor eficiencia la primera ronda de revisiones paritarias, el Foro Global implementó un procedimiento de revisión rápida (denominado “*Fast-Track review procedure*”)¹⁴ para que las jurisdicciones puedan

¹¹ Para mayor información sobre los integrantes del mencionado grupo, ver el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/peerreviewgroup.htm> .

¹² PECHO, Miguel. “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”. En: *DERECHO PUCP*. Revista de la Facultad de Derecho. No. 72. 2014; p. 33.

¹³ Para mayor detalle en cuanto a los distintos *rating* aplicables en cada fase, ver el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263> .

¹⁴ Para mayor información, se puede consultar el documento elaborado por la OCDE con información básica sobre el referido procedimiento; se puede

demostrar, de una forma más expeditiva, sus progresos en la implementación del estándar de intercambio de información a requerimiento, bajo parámetros específicos.

De acuerdo con la información proporcionada por la OCDE, la primera ronda de revisiones paritarias (incluyendo fases 1 y 2) culminó en el año 2016, habiendo evaluado a 268 jurisdicciones, de las cuales sólo 119 han aprobado satisfactoriamente¹⁵. En el punto 8 de la declaración de resultados de la novena reunión del Foro Global, se señaló lo siguiente: *“El Foro Global completó su primera ronda de evaluaciones entre pares del estándar EOIR y la asignación de calificaciones de cumplimiento en noviembre de 2016. Con 38 nuevas evaluaciones completadas desde su última reunión, el Foro Global ha publicado un total de 253 informes de evaluaciones entre pares, de las cuales 98 corresponden a evaluaciones de Fase 1, 86 son evaluaciones de Fase 2, 27 son evaluaciones que combinan las Fases 1 y 2 y 42 son evaluaciones suplementarias. Los resultados de la primera ronda muestran que el estándar EOIR ya está considerablemente implementado en el mundo. 99 jurisdicciones han logrado calificaciones de «Conforme» o «Conforme en Gran Medida». 12 jurisdicciones han recibido la calificación de «Parcialmente Conforme», y dos jurisdicciones la de «No Conforme» en base a sus evaluaciones sobre EOIR. Muchas de estas jurisdicciones están trabajando diligentemente para mejorar sus calificaciones”*¹⁶.

Un aspecto importante a considerar es que las revisiones paritarias se llevan a cabo en función a (i) una metodología establecida para la evaluación; (ii) términos de referencia establecidos para definir los criterios a evaluar; y, (iii) un cronograma aplicable

acceder al mismo a través del siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/fast-track-review-procedure-frequently-asked-questions.pdf>.

¹⁵ Información obtenida de la web de la OCDE, revisado con fecha 29 de Julio de 2017; hora 11:35 p.m.; ver link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263>.

¹⁶ OCDE. *Declaración de resultados de la novena reunión del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales*; p. 4. Ver documento digital en el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/declaracion-resultados-reunion-foro-global-2016.pdf>.

para cada país. La primera ronda de revisiones paritarias (2010 – 2015), se llevaron a cabo sobre la base de estos 3 elementos, en su versión 2010. Sin embargo, las siguientes revisiones (periodo 2016 – 2020) van a requerir el cumplimiento de los nuevos términos de referencia, metodología y cronograma aprobados por el Foro Global en el año 2016¹⁷ (se ha señalado, por ejemplo, que en la nueva ronda de revisiones paritarias iniciadas en el año 2016, las revisiones de las fases 1 y 2 sería en todos los casos simultáneas).

No se debe perder de vista que el Foro Global también ha iniciado evaluaciones y controles del proceso de implementación del estándar de intercambio automático de información; de esta forma, desde el año 2016, se ha establecido “*un enfoque “por etapas”, compuesto por varios módulos diseñados para hacer el seguimiento, evaluar y apoyar la ejecución a su debido tiempo de cada aspecto clave de la aplicación del estándar AEOI”*, conforme se señala el punto 4 de la declaración de resultados de novena reunión del Foro Global¹⁸. Una vez implementado, se espera que a partir del año 2019 el Foro Global de inicio a la primera ronda de revisión de pares de este estándar.

De acuerdo con la última actualización de la web de la OCDE¹⁹, a la fecha el Foro Global está conformado por 142 jurisdicciones, conjuntamente con 15 organismos internacionales que

¹⁷ Se puede acceder a los documentos señalados en los siguientes links: i) Términos de referencia 2016: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf> ; ii) Metodología 2016 para revisiones paritarias: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/revised-methodology.pdf> ; iii) Cronograma 2016 de revisiones paritarias: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/schedule-of-reviews.pdf> .

¹⁸ OCDE. *Declaración de resultados de la novena reunión del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales*; p. 4. Ver documento digital en el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/declaracion-resultados-reunion-foro-global-2016.pdf> .

¹⁹ La información de cada país miembro se encuentra en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> . Visto el 29 de julio de 2017, a horas 10:54 p.m.

participan como observadores²⁰. La información sobre la actividad realizada por el Foro Global, incluyendo los objetivos alcanzados y el estado de la cuestión en su labor, ha sido recogida en un informe de progreso denominado “Transparencia Fiscal 2016”²¹.

B. El Perú como miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico:

El Perú forma parte del Foro Global desde el mes de octubre del año 2014²². En virtud de ello, viene participando desde el último trimestre del año 2015 en las revisiones paritarias (“*peer-review*”) con relación a la normativa interna referida a transparencia e intercambio de información a requerimiento. A la fecha, el país ha culminado la Fase 1 de la revisión paritaria en forma exitosa, lo cual fue publicado en el denominado “*Peer Review Report – Phase 1: Legal and Regulatory Framework*” (el “Informe”)²³, con fecha 4 de Noviembre de 2016. El informe sólo comprende la revisión paritaria de las normas jurídicas y otras fuentes relacionadas, vigentes al 17 de agosto del año 2016, las cuales responden a un esquema de intercambio de información a solicitud (no automático).

²⁰ La información detallada de las entidades observadoras del Foro se encuentra en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/globalforumobservers.htm>.

²¹ OCDE – Foro Global sobre la transparencia e intercambio de información con fines fiscales. *Transparencia Fiscal 2016. Informe de Progreso*. 2016. Se puede acceder al informe en español en el siguiente link: <https://www.oecd.org/tax/transparency/informe-de-progreso-foro-global-2016.pdf>.

²² En la Séptima Reunión Anual del Foro Global, realizada en octubre de 2014, en la ciudad de Berlín, República Federal de Alemania, se dio formalmente la bienvenida como nuevo miembro al Gobierno de Perú. La declaración de resultados de dicha reunión se puede ver en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>.

²³ El Informe puede ser revisado on-line a través del siguiente portal: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/PE#latest>. Si bien el documento no se encuentra en idioma español, en el portal se ofrecen varios cuadros esquemáticos que permiten apreciar fácilmente el resultado del Informe.

La Fase 2 de la revisión de pares ya ha sido programada por el Foro Global para llevarse a cabo en la segunda mitad del año 2018. En vista que en esta fase se evaluará el marco normativo y la operatividad de dicho intercambio e implicará el cumplimiento de los nuevos términos de referencia, la normativa peruana ha venido experimentando cambios importantes desde finales del año 2016 hasta la fecha, tal y como veremos más adelante. Sobre ello, es importante mencionar que el Perú forma parte del primer grupo de revisiones paritarias realizadas por el Foro Global, y como tal, la evaluación de la Fase 1 contenida en el Informe se realizó bajo los términos de referencia y metodología del año 2010. En tanto sólo ha culminado la Fase 1, se ha dispuesto que Perú forme parte del nuevo cronograma aplicable para el segundo grupo de revisiones paritarias (2016 – 2020). La implicancia de ello tiene que ver con la forma en que se llevaría a cabo la evaluación de la Fase 2. En primer lugar, el plazo para iniciar dicha evaluación se ha extendido hasta la segunda mitad del 2018 a efectos de que los países que se encuentran en dicha situación puedan implementar las recomendaciones de la Fase 1²⁴. En segundo lugar, dada la nueva metodología aprobada para esta nueva ronda de revisiones paritarias, aparentemente la siguiente evaluación de Perú, además de sujetarse a los nuevos términos de referencia 2016, podría implicar una nueva evaluación de la normativa en vigencia al 2018, así como su aplicación práctica, todo en forma simultánea; no obstante, este hecho debería ser confirmado por la OCDE²⁵.

Se debe tener en cuenta que los pasos realizados por el Perú para formar parte de la OCDE no sólo se han visto materializados

²⁴ OECD. 2016 – 2020 *Schedule of EOIR reviews (April 2017)*; p. 2. Ver documento en el siguiente link: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/schedule-of-reviews.pdf>.

²⁵ Llama la atención que el Poder Ejecutivo lo haya entendido de esa forma. Así, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1315 (materia de comentario en las siguientes secciones) se señale que así sería en la siguiente evaluación Fase 2. En el pie de página 8 de la página 2 del documento se señala lo siguiente: “La próxima evaluación exigirá el cumplimiento de los términos de referencia aprobados por el Foro Global en el año 2016”.

en el plano internacional con su reconocimiento como miembro del Foro Global. En el año 2015, el Perú celebró un acuerdo con la OCDE para que, en el marco del “Programa País”, se lleven a cabo actividades de cooperación en materia tributaria, entre otras materias. Dicho acuerdo fue publicado con fecha 27 de febrero del año 2015 — ratificado a través de Decreto Supremo N° 004-2015-RE, de fecha 11.02.2015 —²⁶, y en vigor desde el 13 de marzo de 2015. De acuerdo con el objeto del acuerdo, en el artículo 1° se señala que éste apunta, entre otras cosas, a “establecer las condiciones para una cooperación mutuamente benéfica entre las Partes en un Programa País orientado a promover la adhesión a los instrumentos de la OCDE y la efectiva implementación de los estándares y mejores prácticas de la OCDE (...)”.

Ahora bien, en línea con lo desarrollado anteriormente en cuanto al Perú como miembro del Foro Global, se debe destacar lo señalado en el artículo 2° de dicho acuerdo en cuanto a las áreas de cooperación. Así, se establece expresamente lo siguiente: “La cooperación entre las Partes se centrará en ciertas áreas sustantivas que incluirá pero no estará limitada a: (...) Impuestos, incluyendo intercambio de información y asistencia administrativa mutua;”. Como se puede apreciar, entonces, no sólo importa el compromiso de Perú frente al Foro Global desde su adhesión en el año 2014, sino además su compromiso, a través del tratado celebrado con la OCDE, para que las materias vinculadas al intercambio de información

²⁶ En línea con dicho acuerdo, el último paso realizado por Perú fue la celebración de un nuevo acuerdo con la OCDE denominado “Acuerdo entre la República del Perú y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos sobre Privilegios, Inmunidades y Facilidades otorgadas a la Organización” publicado con fecha 6 de Julio de 2017, y en vigor desde el 2 de Junio de 2017. Se trata de un acuerdo que se publica para facilitar, entre otros, el trabajo de la OCDE en el marco del “Programa País”. En esa línea, se incluyen diversos aspectos vinculados a la organización y funcionamiento, tanto de la OCDE como de sus directores y funcionarios, en el Perú. En materia tributaria, únicamente en los artículos 9 y 13 se establecen exenciones impositivas para la OCDE (que califica como persona jurídica según el convenio) así como a los funcionarios de la organización.

y la asistencia administrativa mutua formen parte del “Programa País” para su incorporación a la OCDE.

C. Breves apuntes sobre los alcances del “Peer Review Report – Phase 1: Legal and Regulatory Framework” de la OCDE:

Si bien no es materia del presente trabajo profundizar sobre el análisis realizado en el Informe ni tampoco realizar una crítica sobre sus alcances, es menester mencionar que en dicho documento se analiza y evalúa el marco normativo y regulatorio peruano sobre transparencia e intercambio de información a requerimiento, en función a 3 categorías: (i) disponibilidad de información; (ii) acceso a la información; y, (iii) intercambio de información²⁷. En líneas generales, salvo por determinadas observaciones y comentarios²⁸, el Informe señala que Perú cumple con los estándares internacionales en las 3 categorías, con lo cual se encuentra apto para iniciar la Fase 2 de evaluación de pares, con las salvedades y los comentarios realizados en la sección anterior.

Entre otros aspectos, se señala que el alcance del “secreto profesional” en el ordenamiento jurídico peruano podría dificultar el acceso a determinada información y su intercambio efectivo. Por lo tanto, se recomienda precisar sus alcances para que no sea

²⁷ Mejores términos son utilizados por la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1315 para referirse a dichos criterios: “(i) existe disponibilidad de información fiscalmente relevante, en particular, de la identidad de todas las entidades así como de la información y titularidad de cuentas bancarias; (ii) la autoridad tributarias tiene atribuciones para acceder a dicha información fiscalmente relevante; y, (iii) la información puede ser intercambiada con otras autoridades tributarias que lo requieran con salvaguardias que protejan los derechos de los contribuyentes y la confidencialidad”.

²⁸ La OCDE ha publicado en su portal de transparencia un resumen de los ratings evaluados en cada criterio a Perú, así como los comentarios y recomendaciones en cada caso; se puede ver en el siguiente link: <http://eoi-tax.org/jurisdictions/PE#ratings>.

un impedimento a fin de llevar a cabo la asistencia administrativa mutua de manera efectiva²⁹.

Por otro lado, en el Informe se señala que los acuerdos celebrados por Perú, vinculados al intercambio de información cumplen con el estándar de “pertinencia previsible”; lo cual quiere decir que, en dichos tratados no se permiten las fiscalizaciones o requerimientos aleatorios o inadvertidos (“*fishing expeditions*”). Este problema se aprecia, en cierta medida, en la Decisión N° 578, por lo cual se recomienda su modificación en ese aspecto³⁰.

Asimismo, se señala³¹ que el Perú se encuentra finalizando todos los procedimientos internos correspondientes para suscribir la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en el año 2017, hecho que se llevó a cabo con fecha 25 de octubre del año 2017 como señalamos en la introducción. Cabe recalcar, sin embargo, que ello no implica necesariamente que el Perú va a realizar o se encuentra apto de llevar a cabo intercambio de información en forma automática.

3. TEMAS CLAVES CON RELACIÓN A LA CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL

A. Finalidad y contenido

Tal y como lo ha señalado la OCDE, la Convención es un acuerdo multilateral diseñado para promover la cooperación internacional con la finalidad de lograr una mejor aplicación de la

²⁹ OECD (2016), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Peru 2016: Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing; pp. 64 – 65.

³⁰ OECD (2016), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Peru 2016: Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing; p. 70.

³¹ OECD (2016), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Peru 2016: Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing; pp. 67; 77.

normativa local de los países a los que aplica, con la salvaguardia de los derechos de los contribuyentes³².

Una de sus características más importantes de este tratado es su amplia regulación de diversas formas de asistencia administrativa que podrían ser aplicables en virtud de la adhesión de cada país. En esa misma línea, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1315 (que será materia de análisis más adelante) señala que la Convención “*es uno de los instrumentos más importantes para el intercambio de información a nivel internacional por cuanto contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para que las administraciones tributarias puedan determinar y recaudar la deuda tributaria*”.

La Convención se aprobó en el año 1988 como parte de un trabajo conjunto realizado entre la OCDE y el Consejo de Europa. En un inicio, este acuerdo sólo podía ser firmado y ratificado por los países miembros de la OCDE. Sin embargo, en el mes de mayo del año 2010 (con vigencia a partir del mes de junio del año 2011), se aprobó un protocolo modificatorio que, entre otros cambios importantes, abrió la posibilidad que otros países no miembros firmaran y ratificaran la Convención para efectos de su aplicación. De esta forma, “*la Convención fue enmendada para responder a la llamada del G-20 en su cumbre de Londres de abril de 2009, para ajustarla a la norma internacional sobre el intercambio de información previa solicitud y para abrirlo a todos los países, en particular para asegurar que los países en desarrollo pudieran beneficiarse del nuevo entorno, uno más transparente. La Convención enmendada se abrió a la firma el 1 de junio de 2011*”³³.

³² Pross Achim y Raffaele .Russo. “*The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool to Counter Tax Avoidance and Evasion*”. Bulletin for International Taxation. July 2012; p. 361.

³³ Quezada, Sofía. “*Convenio Multilateral de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*”. Publicación virtual: <http://www.enfoquejuridico.info/wp/biblioteca/privado/convenio-multilateral-de-la-ocde-sobre-asistencia-administrativa-mutua-en-materia-fiscal/> Visto 26.07.2017, hora 17:44 p.m.

Al respecto, comparto las ideas planteadas por Ross y Russo³⁴, quienes señalan que la Convención presenta una serie de beneficios para sus firmantes, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- *“Acuerdo Multilateral: Proporciona un instrumento jurídico único para la cooperación entre países. Esto también permite a los países evitar negociar y ratificar múltiples acuerdos entre ellos.*
- *Alcance amplio: Permite una amplia gama de asistencia entre las autoridades competentes en muchos tipos de tributos, incluyendo las contribuciones sociales, con el resguardo de los derechos de los contribuyentes.*
- *Aplicación uniforme: Establece la creación de un Órgano de Coordinación para garantizar la aplicación consistente de la Convención.*
- *Instrumento flexible: Permite a las partes presentar reservas al tratado sobre determinados temas, por ejemplo, la asistencia en el cobro de impuestos”.*

De esta forma, el alcance amplio de la Convención la convertiría en un mecanismo mucho más efectivo que los CDI en materia de asistencia administrativa mutua. Al respecto, la OCDE ha señalado lo siguiente en cuanto a este tema: *“La Convención cubre un rango más amplio de impuestos que los tratados bilaterales (por ejemplo, cubre los impuestos sobre el valor añadido y las contribuciones*

³⁴ Pross Achim y Raffaele .Russo. *“The Amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool to Counter Tax Avoidance and Evasion”*. Bulletin for International Taxation. July 2012; p. 361. Se realiza una traducción libre de lo siguiente:

- Multilateral character: it provides a single legal basis for multi-country cooperation. This also allows the Parties to save resources in terms of negotiations and ratifications.
- Wide scope: it allows for extensive forms of cooperation among competent authorities on a wide range of taxes, and social security contributions, while respecting taxpayers’ rights (see sections 2. and 3.).
- Uniform application: it provides for the setting up of a Coordinating Body to ensure a consistent application of the Convention (see section 7.).
- Flexible instrument: it allows the Parties to lodge reservations on certain issues, for example, assistance in the collection of taxes (see section 8.).

a la seguridad social). Además, la Convención ofrece una única base legal para la cooperación multilateral entre países en asuntos fiscales y crea un equipo que, ante la petición de un Estado parte, proporciona opiniones en relación a la interpretación y aplicación de la Convención. También prevé procedimientos uniformes para distintas formas de asistencia mutua como el traslado de documentos, las inspecciones fiscales simultáneas y las inspecciones fiscales en el extranjero”³⁵.

De acuerdo con la información publicada por la OCDE³⁶, a la fecha 112 países se han adherido a la Convención, incluyendo 15 jurisdicciones adicionales que están comprendidas por extensión territorial.

B. Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal en el Perú

1. Suscripción de la Convención por parte de Perú

Como señalamos en la introducción, el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Perú, suscribió la Convención con fecha 25 de octubre del año 2017. Recordemos que la intención de suscribir dicho tratado fue **(i)** reconocida como política de estado en el Marco Macroeconómico Multianual 2017 – 2019 Revisado (en adelante, el “Marco”), publicado en separata especial de El Peruano con fecha 28 de Agosto de 2016; y, **(ii)** reiterado en la Declaración de Política Macro Fiscal (en adelante, la “Declaración”), aprobada por Decreto Supremo N° 291-2016-EF, publicado con fecha 22 de Octubre de 2016.

³⁵ La información se encuentra en el documento elaborado por la OCDE en torno a los alcances de la Convención. Ver pie de página 4 anterior. En esa misma línea, Oberson, Xavier. Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities – General Report; IFA Cahiers 2013 – Volume 98B; pp. 27 – 28.

³⁶ La información relacionada con la Convención, se puede ver en el siguiente link: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> .

Al respecto, en la sección 5 del Marco sobre los “Lineamientos de Política Tributaria”, se señaló como una de las medidas lo siguiente:

“El Perú es miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines tributarios de la OCDE desde octubre del año 2014; en ese sentido, se perfeccionará el marco normativo a fin de cumplir con los estándares internacionales de la OCDE en materia de intercambio de información a requerimiento y automático. Asimismo se priorizará la negociación de Acuerdos de Intercambio de Información a fin de contar con información suficiente que permita fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

*Se ha identificado como relevante para los objetivos del país luchar contra la elusión y evasión fiscal internacional. A fin de lograr este objetivo se considera necesario afianzar la cooperación con la OCDE en materia fiscal, **lo que se logrará mediante la adhesión a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAMT)**. Este instrumento internacional vinculante permitirá fortalecer la capacidad del país de combatir las prácticas tributarias internacionales que afectan la recaudación tributaria, a la par que permitirá simplificar los procedimientos de gestión tributaria reduciendo costos y tiempos y mejorando la efectividad de las acciones de control”.*

En línea con ello, se debe tener presente que, como todo tratado internacional, la Convención debe seguir el procedimiento establecido por los artículos 55°, 56° y 57° de la Constitución Política del Perú de 1993 (la “Constitución”), la Ley N° 26647, referida al perfeccionamiento de los tratados celebrados por el Estado Peruano, y las normas correspondientes para su aprobación, y plena aplicación en el ordenamiento jurídico peruano.

Un tema relacionado que se debe puntualizar es que la adhesión del Perú a la Convención no sólo es importante para cumplir con el estándar de intercambio de información a requerimiento, sino también porque constituye el instrumento legal para implementar el intercambio automático de información. De acuerdo con el Manual de Implementación del nuevo estándar de intercambio automático, (documento de la OCDE que recoge principios, normativa, recomendaciones y aspectos operativos vinculadas al

nuevo estándar)³⁷, tenemos que diferenciar dos dispositivos: **(i)** el instrumento legal, que no es otra cosa que la base normativa en función a la cual dos o más países van a poder intercambiar información de manera automática; y **(ii)** el acuerdo celebrado entre los países (también denominado *Model Competent Authority Agreement* (“MCAA”)) en el que se señale a detalle la información a ser intercambiada, el cómo y el cuándo; este acuerdo puede ser bilateral o multilateral, recíproco o no.

Con respecto al instrumento legal necesario para llevar a cabo el intercambio automático de información, los principales son: (1) Los Convenios para Evitar la Doble Imposición que contengan la cláusula de intercambio de información (artículo 26°) según lo dispuesto en el modelo CDI de la OCDE (2010); (ii) para los países miembros de la UE, las leyes domésticas que implementan la Directiva N° 2003/48/CE; y, (iii) la Convención. En este último caso, se señala que el acuerdo al que nos referimos en el punto **(ii)**, el MCAA, se debe celebrar en función a lo dispuesto en el artículo 6° de la Convención, el cual señala lo siguiente:

*“Artículo 6 – Intercambio de información automático
Respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinarán **mediante acuerdo mutuo**, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información a que se refiere el Artículo 4”.*

Al respecto, el párrafo 64 del texto explicativo de la Convención, que comenta el mencionado artículo 6°, confirma lo anterior de acuerdo con lo siguiente: *“Este tipo de intercambio de información requiere de un acuerdo preliminar entre las autoridades competentes*

³⁷ En líneas generales, el “*Common Reporting Standard*” (CRS) fue desarrollado por la OCDE, y consiste en un conjunto de principios (*standards*) elaborados con el fin de que las autoridades competentes de los países (miembros o no de la OCDE, pero que participan en el proyecto) obtengan información financiera de las entidades financieras locales e intercambiarlas automáticamente con otras jurisdicciones, para fines tributarios. Los principios y lineamientos del CRS han sido plasmados en un documento denominado “*CRS Implementation Handbook*”.

sobre el procedimiento a seguir y los rubros a cubrir. De hecho, pueden presentarse situaciones en las que un intercambio de este tipo entre ciertos países no resulte fructífero, por ejemplo, debido a que se cuenta con poca información masiva en alguno de ellos o debido a que las relaciones económicas entre los países son limitadas o porque involucraría demasiada carga para las administraciones fiscales participantes”.

Queda claro entonces que los instrumentos legales no bastan ni serían suficientes para llevar a cabo el intercambio automático de información bajo el nuevo estándar. Además de ello, se requiere del mencionado acuerdo que, bajo el *Common Reporting Standard*, responde al modelo del “*Model Competent Authority Agreement*” (“MCAA”), sin perjuicio de la adecuación que ello requiere, tanto a nivel de normativa interna de cada país como a nivel operativo para su aplicación efectiva por parte de las autoridades fiscales en cada país.

2. Adecuación de la estructura orgánica de SUNAT

Mención aparte merece la reciente adecuación de la estructura de la SUNAT para afrontar la adhesión de nuestro país a la Convención, entre otras medidas vinculadas con el plan BEPS de la OCDE (por ejemplo, el “Reporte país por país” como parte de la Acción 13 del Plan BEPS) y en materia de intercambio de información. Con fecha 9 de julio de 2017, a través del Decreto Supremo N° 198-2017-EF, se llevaron a cabo cambios sustanciales en la estructura orgánica de la SUNAT para, entre otras cosas, “*crear la unidad orgánica responsable de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, acorde con los estándares y parámetros definidos por la OCDE a nivel internacional*”.

Como se puede apreciar en los considerandos del mencionado dispositivo, lo anterior toma como punto de partida lo siguiente: “*Que, bajo el contexto descrito, y como parte del proceso de integración con la (...) (OCDE), el Perú seguirá implementando medidas de política tributaria para combatir esquemas de evasión y elusión internacional que erosionan la base y trasladan beneficios (BEPS), así como mecanismos que faciliten el intercambio de información y otros tipos de asistencia*

entre las administraciones tributarias, a fin de mejorar el cumplimiento y ampliar la base tributaria, por lo que resulta necesario modificar la estructura orgánica de la SUNAT”.

En esa línea, se creó la llamada “**Oficina de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria**”; de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 187°-C, incorporado al Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (en adelante, “ROF SUNAT”) mediante el decreto supremo citado anteriormente. En dicho artículo se señala lo siguiente: “*La Oficina de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria es una unidad orgánica de cuarto nivel organizacional, dependiente de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos, encargada de la gestión del proceso de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, según lo señalado en los Convenios Internacionales de acuerdo a lo dispuesto en el Código Tributario*”.

En línea con lo anterior, en el artículo 187°-D del ROF SUNAT se han establecido las siguientes funciones de dicha oficina:

- a) *Coordinar con los órganos y unidades orgánicas correspondientes a fin que se realicen las diligencias necesarias para cumplir con lo solicitado en el proceso de asistencia administrativa mutua en materia tributaria.*
- b) *Evaluar, procesar y canalizar las solicitudes de asistencia administrativa mutua en materia tributaria formuladas por los órganos y unidades orgánicas correspondientes.*
- c) *Efectuar las coordinaciones con el personal designado por otras Administraciones Tributarias y otros organismos, a fin de realizar las actuaciones y procedimientos necesarios en el proceso para prestar y solicitar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.*
- d) *Elaborar propuestas de políticas, indicadores y documentos, en el ámbito de su competencia.*
- e) *Elaborar y elevar las propuestas de disposiciones normativas internas que establecen los criterios, parámetros y procedimientos, así como propuestas de medidas de carácter operativo que establezcan manuales, lineamientos e instrucciones, en el ámbito de su competencia.*

- f) *Elaborar y elevar las propuestas de disposiciones normativas dentro del ámbito de su competencia.*
- g) *Establecer los mecanismos que permitan mantener la reserva de la información que esté bajo su competencia.*
- h) *Elaborar y elevar propuestas de suscripción o modificación de Convenios Internacionales relacionados a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.*
- i) *Elaborar y elevar las propuestas de creación ó modificación de los sistemas de soporte, en el ámbito de su competencia y participar en la definición, pruebas e implantación de los mismos.*
- j) *Cumplir otras funciones, que en el ámbito de su competencia, le encomiende la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos”.*

En tanto la referida oficina es un órgano dependiente de la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos y, en última instancia, de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, también se han incluido en el ROF SUNAT, reglas y funciones específicas para dichos órganos, vinculadas a la asistencia administrativa mutua³⁸.

3. MODIFICACIÓN DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En virtud del artículo 2° de la Ley N° 30506, publicada con fecha 09 de octubre del año 2016, se facultó al Poder Ejecutivo legislar, entre otros temas, en materia de reactivación económica

³⁸ La Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos se encargará en general de la supervisión de la gestión relacionada a asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y de la aprobación de la normativa interna correspondiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 187°-A del ROF SUNAT. Las funciones específicamente vinculadas a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria se han detallado en el artículo 187°-B del ROF SUNAT, entre las cuales se señala la de conducir la prestación de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Asimismo, se ha establecido, como una de las funciones de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, la de supervisar la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, de acuerdo con el inciso aa) incorporado al artículo 14° del ROF SUNAT.

y formalización, lo cual incluía medidas tributarias. Entre las medidas, se dispuso la adecuación de la normativa tributaria a los estándares internacionales de la OCDE; en particular, sobre intercambio de información. El artículo señalaba lo siguiente: *“Adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria; así como perfeccionar el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria para combatir la evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política del Perú”*.

Fue en virtud de dicha ley que, con fecha 31 de diciembre de 2015, se publicó el Decreto Legislativo N° 1315 (“DL 1315”), por el cual se modificó el Texto Único Ordenado del Código Tributario (“CT”), aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, a fin de incorporar la normativa atinente a la Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria. Como se adelantó en la introducción, el propósito de esta sección no es realizar un análisis detallado de todas las modificaciones e incorporaciones al CT contenidas en el DL 1315. Para propósitos de situarnos en el alcance de dichas modificaciones, basta decir que la modificación más importante tiene que ver con la incorporación del Capítulo VIII³⁹.

³⁹ Cabe señalar que el DL 1315 también ha modificado la Ley de Fortalecimiento de la SUNAT (Ley N° 29816). De acuerdo con la Disposición Complementaria Modificatoria del decreto legislativo, se sustituye el cuarto párrafo de artículo 5° de la referida ley por el siguiente párrafo: *“Corresponde a la SUNAT proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la celebración de acuerdos y convenios internacionales referidos a materia tributaria y aduanera, participar en la elaboración de los proyectos de dichos acuerdos y convenios en las materias de su competencia, así como solicitar o prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria de acuerdo a lo establecido en los tratados internacionales o en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina. Adicionalmente y en particular, en los acuerdos comerciales o similares compete a la SUNAT participar en las negociaciones de los aspectos aduaneros”*.

En dicha sección se incorporan las normas principales vinculadas a la asistencia administrativa mutua. Se debe señalar que, de acuerdo con el nuevo artículo 102°-A, la asistencia administrativa incorporada en el CT comprende (i) el intercambio de información (a solicitud, automático y espontánea); (ii) asistencia en el cobro de deudas tributarias, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y, (iii) la asistencia en la notificación de documentos en Perú de las autoridades competentes de otros países. En cuanto al intercambio de información, la norma señala que ésta también se puede efectuar a través de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero. Se debe notar que también se ha modificado la Norma II del Título Preliminar del CT a efectos de señalar que “*se entiende por asistencia administrativa mutua en materia tributaria a aquella establecida en los convenios internacionales*”, esto en tanto se trate de convenios que han sido incorporados en nuestra legislación de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución. Para estos efectos, se ha incorporado la Septuagésima Cuarta Disposición Final en el CT, conforme a la cual se precisa que la referencia a “*convenios internacionales*” debe entenderse referida a los tratados internacionales o a las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina.

En línea con lo anterior, y a efectos de que estas modificaciones sean concordantes con las disposiciones del CT en su conjunto, se han modificado las normas vinculadas a las competencias de la SUNAT con relación a la prestación y/o solicitud de asistencia administrativa, la facultad de recaudación en lo concerniente a la asistencia en el cobro de deudas tributarias que interesen a las autoridades competentes de otros estados, la facultad de fiscalización, entre otros. Se deja en claro, entonces, que la SUNAT es la autoridad competente para otorgar o solicitar Asistencia Administrativa Mutua de acuerdo con lo dispuesto en el CT.

Otro tema a considerar es la referencia al “administrado” y no sólo al contribuyente. Ello tiene que ver con el conjunto de derechos y obligaciones que se precisan en los artículos pertinentes del CT, pues el cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua no implica necesariamente una actuación del contribuyente del país al que se le solicita la asistencia, sino a

una persona o entidad que, no siendo contribuyente (pues, además, el interés fiscal corresponde al de la autoridad competente del otro país, esto es, se trata de una deuda tributaria ajena a las arcas del Estado Peruano) debe prestar un determinado nivel de colaboración a fin de facilitar dicha labor a la SUNAT⁴⁰. En ese sentido, a fin de alinear los derechos y deberes que le correspondan con la de los contribuyentes, se han modificado los artículos 87° y 92° del CT. Asimismo, a efectos de controlar el cumplimiento de los deberes de los administrados en el ejercicio de las nuevas facultades otorgadas a la SUNAT, se han modificado tanto las infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la administración, en particular con relación al cumplimiento de la normativa sobre asistencia administrativa mutua, y la obligación de llevar libros y/ registros o contar con informes u otros documentos. Para dichos efectos, en el artículo 77° del CT se ha precisado que, en la medida que el incumplimiento tenga que ver con temas vinculados a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, ya no se debe señalar al deudor tributario (como se establece en el numeral 1 del 1^{er} párrafo del artículo 77° antes señalado), sino a los “administrados”, quienes son los únicos que podrían incumplir dichas obligaciones señalado en el mencionado artículo 87° del CT.

Por último, se han modificado las facultades y atribuciones del Tribunal Fiscal y la SUNAT, a efectos de que puedan conocer los recursos de reclamación y apelación contra Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria; así como de las quejas presentadas por los administrados contra la SUNAT cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el CT, entre otros.

⁴⁰ No se trataría tampoco de la figura del “tercero” en los alcances reconocidos en el CT para efectos de determinados artículos. Sin embargo, este es un tema que la propia administración debería confirmar.

En suma, la finalidad principal de incorporar las normas vinculadas a la Asistencia Administrativa Mutua fue cumplir con las recomendaciones señaladas en el Informe del Foro Global, para adecuar la normativa interna a los términos de referencia considerados en el Informe⁴¹. No se trata simplemente de trasladar las disposiciones de la Convención a la normativa interna. Se trata, en todo caso, de dotar de aplicación efectiva a las modalidades de asistencia administrativa mutua que existen en los tratados que el Perú tiene en vigor, en virtud de lo cual se modificó la Norma II del Título Preliminar del CT.

Ahora bien, no obstante que se trata de una norma de gran importancia, la Exposición de Motivos (“EM”) del DL 1315 resulta muy escueta al explicar y detallar las razones que se encuentran detrás de la incorporación de la referida normativa al CT. Como primer sustento, se toma en cuenta la membrecía de Perú en el Foro Global, y el compromiso que ello significa, esto es, la implementación, tanto en la legislación interna como en su aplicación efectiva, de los estándares internacionales para la transparencia y el intercambio de información en materia tributaria. Ello no sólo implica centralizar la asistencia administrativa mutua en el intercambio de información a solicitud (estándar cuya aplicación será objeto de análisis en la fase 2 de revisión de pares del Foro Global), sino además en el intercambio automático de información, nuevo estándar promovido internacionalmente por la OCDE a través del ya mencionado “*Common Reporting Standard*” (“CRS”), el cual está destinado a implementarse de manera simultánea o en forma posterior a la evaluación que se encuentra realizando el Foro Global actualmente⁴².

⁴¹ O’Phelan, Fernando. “*Tax Reform in Peru: Adopting Anti-Base Erosion and Profit Shifting Measures with a View to Membership of the OECD and More*”. En: 71 Bull. Intl. Taxn. 8 (2017), Bulletin for International Taxation IBFD (accessed 19 July 2017); p. 5.

⁴² Muestra de ello, son las modificaciones realizadas por el Decreto Legislativo No 1313 a la Ley N° 26702, vinculadas al levantamiento del secreto bancario requerido por SUNAT, así como con la información financiera a ser suministrada por SUNAT. Con esta referencia no estamos señalando la conveniencia

En segundo lugar, si bien se toma como referencia los alcances de la Convención, no se señala expresamente que este ha sido el modelo principal para incorporar la normativa sobre asistencia administrativa mutua. Sin perjuicio de ello, se constata que la normativa incorporada en el CT, específicamente la correspondiente al Título VIII, guarda mucha similitud con el artículo 1° y los artículos 4° – 9° de la Convención, en particular con respecto a las modalidades de asistencia administrativa mutua que son incorporadas. Sin embargo, se debe notar que la EM refiere que la adecuación normativa en el CT toma como base, entre otros, lo dispuesto en el “Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (versión 2015)”.

En efecto, como se puede apreciar en dicho modelo, el Título III contiene, entre otros, la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Así, en torno a los alcances específicos del mencionado título, *“se ha precisado que las actuaciones y procedimientos no solo tienen por objeto la aplicación de los tributos del país en cuestión, sino también el desarrollo de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal que se prevé en los acuerdos de intercambio de información tributaria, los convenios para evitar la doble tributación o la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. En particular, se ha perfeccionado la regulación en relación a la asistencia en la cobranza y las fiscalizaciones simultáneas.”*⁴³

Asimismo, en la EM se señala que la adecuación a los términos de referencia impartidos por el Foro Global se lleva a cabo a través de las modificaciones del DL 1315, en virtud *“de la aplicación del principio de reciprocidad mencionado en el párrafo 11 del texto explicativo de la Convención por la cual un Estado no puede solicitar un tipo de asistencia que no esté listo para otorgar a otros Estados”*.

o no de esta regulación para efectos de la implementación del estándar de intercambio automático de información, tanto a la luz de la normativa existente como de la Constitución; sin embargo, es necesario que se publique la norma reglamentaria correspondiente.

⁴³ CHIPOCO, Liliana, et al. *“La versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT”*. En: Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT; Noviembre 2015 – ISSN: 0122-0799 – Bogotá, Colombia; p. 428.

El denominado texto explicativo al que hace referencia la EM es el documento titulado *“texto del informe explicativo revisado de la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por protocolo”*. Este documento no es otra cosa que la explicación de los alcances de los artículos de la Convención, en su versión del 2010 (luego de las modificaciones realizadas por el protocolo, como señalamos anteriormente).

Al respecto, si bien la EM sólo menciona el párrafo mas no el artículo sobre el cual se hace el comentario, el mismo está referido al numeral 1 del artículo 1° de la Convención, que señala lo siguiente: *“Sujeto a lo dispuesto por el Capítulo IV, las Partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. Dicha asistencia puede incluir, de considerarlo apropiado, medidas adoptadas por órganos judiciales.”*

El mencionado párrafo 11 establece expresamente lo siguiente en cuanto a la aplicación del referido principio de reciprocidad: *“Sin embargo, la Provisión de asistencia de conformidad con la Convención se encuentra sujeta a las limitaciones generales contenidas en el Capítulo IV, en el que se salvaguardan los derechos de los contribuyentes y en el que se establecen algunas posibilidades de declinar solicitudes y limitaciones a la obligación de prestar asistencia. Asimismo, el principio legal de reciprocidad es otro elemento de equilibrio en la implementación de la Convención, ya que un Estado no puede solicitar un tipo de asistencia que no esté listo para otorgar a otros Estados. El mismo principio de reciprocidad es también un factor para el desarrollo de asistencia mutua, ya que un Estado que busca obtener más beneficios de la Convención se verá motivado a ofrecer una asistencia más extensa a otros Estados”*.

Como se puede apreciar, el texto explicativo justificaría una razón más para incorporar la normativa en materia de asistencia administrativa mutua. Si lo que se quiere es efectivizar estos mecanismos de asistencia administrativa, y en particular lo referente al intercambio de información, la SUNAT no podría requerir la asistencia administrativa a la autoridad competente del otro estado miembros si, por el principio internacional de reciprocidad, ésta no ha incorporado en su legislación las normas pertinentes para que, en un caso inverso, si dicha autoridad competente solicitase

asistencia administrativa la SUNAT, ésta no la pudiera brindar debido a las limitaciones o falta de desarrollo normativo en nuestra legislación.

A manera de ejemplo, la reciprocidad queda plasmada en el Convenio en su inciso c, numeral 2, del artículo 21º, conforme al cual *“a excepción de lo previsto en el Artículo 14, lo dispuesto en esta Convención no será interpretado en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de: (...) c. suministrar información que no pueda obtenerse de conformidad con su propia legislación o práctica administrativa o de conformidad con la legislación o práctica administrativa del Estado requirente”*⁴⁴.

Por último, se debe prestar atención a lo que se señala en la EM con relación precisamente a los CDI y la Decisión N° 578. Tanto los CDI como la Decisión N° 578 contienen artículos referidos a la asistencia administrativa mutua, tal y como ha sido conceptualizada por la Convención. Si bien no es objeto del presente trabajo el análisis detallado de dichos artículos⁴⁵ y cómo estos se verían

⁴⁴ A mayor abundamiento, el texto explicativo señala sobre este supuesto lo siguiente: *“189. La reciprocidad que se contempla en los incisos a y c del párrafo establecen una especie de postura mínima de acuerdo con la cual el Estado requerido no está obligado a esforzarse más para prestar asistencia de lo que el Estado requirente puede hacer de acuerdo con su ley interna; asimismo, el Estado requerido no necesita proporcionar más información de la que resulta una práctica normal para ese Estado. Eso no implica que se excluya un nivel de asistencia más amplio, sino que el Estado requerido no necesita cumplir con la solicitud. En una situación así, el Estado requerido se encuentra en libertad de proporcionar o rehusarse a proporcionar la información solicitada. Si no proporciona la información, el Estado requerido sigue completamente dentro del marco del convenio de intercambio de información establecido en la Convención. Asimismo, vale la pena notar que si una Parte de la Convención aplica medidas que normalmente no se prevén en su ley o su práctica, como el acceso e intercambio de información bancaria, este Estado tiene igualmente derecho a solicitar información similar de las otras Partes de la Convención. Esto sería totalmente congruente con el principio de reciprocidad que subyace en los incisos a y c del párrafo 2”*.

⁴⁵ Para una introducción sobre este tema en el Perú, sugiero revisar los siguientes artículos: (i) Ladrón de Guevara, Patricia. *“Los Acuerdo de Intercambio de Información y su implementación en el Perú”*. En: Revista Derecho & Sociedad; No 43; 2015; pp. 419 – 433; (ii) Ladrón de Guevara, Patricia. *“Exchange of*

afectados por los cambios que se están dando a raíz del plan BEPS (me refiero, específicamente, en el caso de los CDI)⁴⁶, lo cierto es que al menos en todos los casos se han incluido disposiciones relacionadas con el intercambio de información. Si bien lo anterior no se señala en la EM, sí se hace referencia a que la Decisión N° 578, además, incluye disposiciones sobre asistencia en el cobro de deudas tributarias. Todas ellas constituyen modalidades de asistencia administrativa mutua en materia tributaria que se encuentra comprendida a nivel de tratados.

Ahora bien, en el caso de los CDI, el problema que detecta el legislador es que las disposiciones sobre intercambio de información podrían tornarse accesorias frente a la finalidad que persiguen este tipo de tratados, y que por tal razón, éstas no cuentan con un adecuado desarrollo normativo para su aplicación. Si bien en la EM no se menciona un ejemplo concreto, no se debe perder de vista lo dispuesto por el artículo 55° de la Constitución, el cual señala que *“los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”*. Por consiguiente, los tratados no podrían dejar de ser aplicados, en principio, por una razón semejante⁴⁷. Sin embargo, la solución a la que apunta el legislador podría ser de orden práctico, pues al no contener el CT normativa referida a la aplicación de estas normas, su aplicación a nivel operativo podría ser complicada; más aún cuando estos tipos de tratados son totalmente distintos en sus alcances a la Convención.

information and cross-border cooperation between tax authorities – Peru Branch Report”. En: IFA Cahiers 2013 – Volume 98B; pp. 597 – 615; (iii) Delgado, Cecilia. *“El intercambio de información entre administraciones tributarias como instrumento para la fiscalización en un contexto internacional”*. En: Revista del Foro; Año XC; No 2; diciembre 2004; pp. 235-266.

⁴⁶ Me refiero la suscripción del Convenio Multilateral desarrollado sobre la base de lo dispuesto en la Acción 15 del Plan BEPS, así como la nueva versión 2017 del Modelo OCDE de convenio de doble imposición y sus comentarios.

⁴⁷ Al respecto, revisar el Informe N° 0111-2015-SUNAT/5D0000, de fecha 17 de agosto de 2015, y el Informe N° 0136-2015-SUNAT/5D0000, de fecha 25 de setiembre de 2015.

Un ejemplo más claro se desprende de la EM en torno a la Decisión N° 578. Así, en el artículo 21° de la Decisión se establecen las disposiciones referidas a la denominada “asistencia en los procesos de recaudación”⁴⁸. Siguiendo el mismo razonamiento señalado anteriormente, el legislador expone su preocupación en torno a una posible interpretación obstruccionista para la aplicación de este tipo de disposiciones:

“(…) en relación con el intercambio de información que en aplicación de los tratados debe realizar la SUNAT cuando este involucre los tributos que aquella administra, pueden presentarse interpretaciones en las que se argumente que en tanto las facultades del Código Tributario presuponen que estas se ejercen a efecto de cumplir con la función de administrar tributos y no brindar información a la administración tributaria de otro Estado, los sujetos a los que se les solicite información con dicho fin no están en realidad obligados a proporcionarla”.

De acuerdo con lo anterior, se parte de la premisa que dicha interpretación es conforme a ley y, por ende, podría considerarse válida para efectos de no aplicar, por ejemplo, la Decisión 578. No obstante ello, como señalaba anteriormente, el legislador habría optado por la vía práctica pues en la EM no se desarrolla un análisis jurídico con relación a si estas consideraciones (que, en última instancia, atañen a la relación de la normativa interna con los tratados y las decisiones de la CAN) son jurídicamente válidas.

⁴⁸ Artículo 21°.- Asistencia en los procesos de recaudación. Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante. El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada. A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que: a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País. b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor. Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Prescindiendo de ello, se ha optado por priorizar la aplicación de las disposiciones en materia de asistencia administrativa mutua y que, en última instancia, implican cumplir con lo señalado en el Informe del Foro Global, pues el mandato general es adecuar la legislación interna a los denominados términos de referencia que dicha institución maneja.

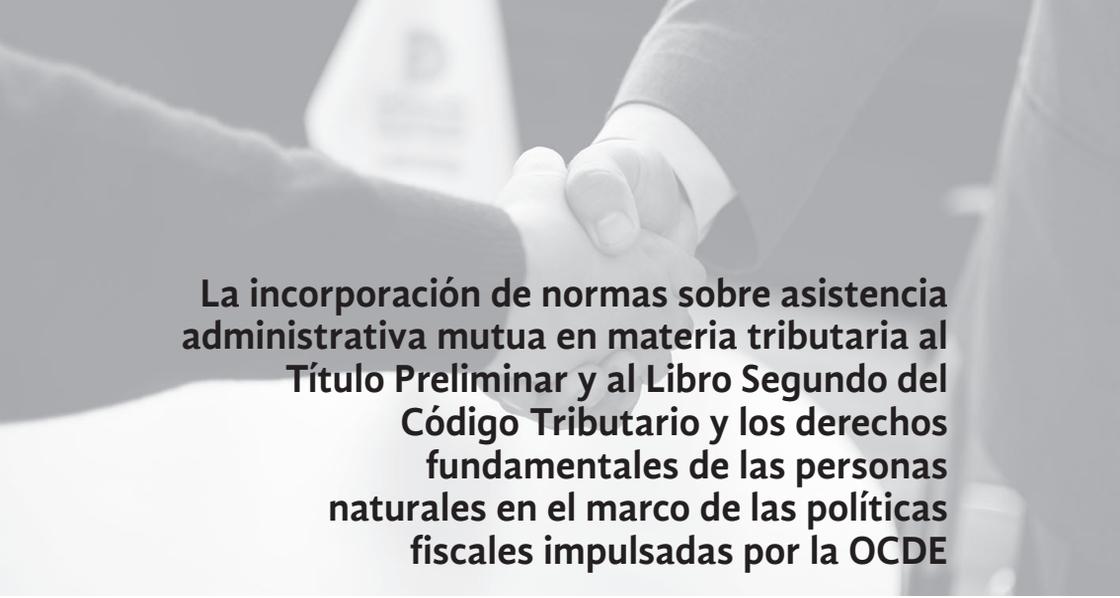
4. COMENTARIOS FINALES

Finalmente, no se debe perder de vista que la reciente adhesión de Perú a la Convención es sumamente importante bajo el nuevo “criterio objetivo” desarrollado por la OCDE, a solicitud del G20 en el año 2016, a efectos de determinar qué países califican como “no-cooperantes” en términos de transparencia fiscal⁴⁹. De acuerdo con el referido criterio, además de cumplir son los estándares internacionales, se hace indispensable que los países suscriban el Convenio para no calificar como “países no cooperantes” en los términos señalados por la OCDE.

Como se puede apreciar en el reciente Informe General (julio 2017)⁵⁰, presentado por la secretaria de la OCDE a los líderes del G20, muchos de los países que ya han culminado la primera ronda de revisión de pares han comenzado a tomar las medidas necesarias para cumplir el criterio objetivo a efectos de no ser calificados como “países no cooperantes”.

⁴⁹ El denominado “criterio objetivo” para califica a un país como “no cooperante” fue desarrollado el año pasado por la OCDE y se presentó en el Informe General para el G20, llevado a cabo en China. Se puede ver el documento en el siguiente link: <https://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2016.pdf>.

⁵⁰ El informe se puede ver en el siguiente link: <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>



La incorporación de normas sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria al Título Preliminar y al Libro Segundo del Código Tributario y los derechos fundamentales de las personas naturales en el marco de las políticas fiscales impulsadas por la OCDE

Marcelina Enriqueta Felipe Monrroy

Contadora pública por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Magister en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima y Certificada como especialista en Derecho Tributario Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Especialista tributario en el Sector Público y docente universitaria.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. POLÍTICAS DE LA OCDE EN MATERIA TRIBUTARIA.- 3. CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE.- 4. LA INCORPORACIÓN DE NORMAS SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA A NUESTRO CÓDIGO TRIBUTARIO.- 5. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN EL PERÚ.- 6. CONCLUSIONES.- 7. RECOMENDACIONES.- 8. BIBLIOGRAFÍA.-

SUMILLA: *La incorporación del Perú como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para el año 2021, es una política de Estado del actual gobierno, para ello, en el ámbito tributario, se ha empezado a alinear nuestra legislación interna con las principales políticas fiscales que impulsa la OCDE.*

Entre ellas, vemos que la OCDE lidera una fuerte tendencia internacional que busca la implantación de un nuevo modelo basado en la estandarización del intercambio automático de información entre Administraciones Tributarias. Mediante el Decreto Legislativo N° 1353, se incorporó a nuestro Código Tributario normas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Dicha asistencia comprende al intercambio de información, la asistencia en el cobro de deuda tributaria y la notificación de documentos. El intercambio de información puede ser a solicitud, espontáneo y automático.

Uno de los derechos fundamentales de la persona, recogido en el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, es el derecho a que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.

El intercambio internacional de información entre Administraciones Tributarias es una poderosa herramienta que sirve no solo para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas en más de una jurisdicción, sino también para luchar contra la evasión tributaria y el planeamiento tributario agresivo. Sin embargo, corresponde analizar si en el marco de la asistencia administrativa mutua en materia tributaria se está garantizando el respeto a los derechos fundamentales de la persona.

1. INTRODUCCIÓN

Desde el inicio de su mandato, el presidente Pedro Pablo Kuczynski anunció como una de sus políticas de Estado lograr que el Perú forme parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para el año 2021¹, año en el que celebraremos el bicentenario de la independencia de nuestro país.

Por ello, hemos podido apreciar que con los Decretos Legislativos expedidos al amparo de la Ley N° 30506, "*Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de reactivación económica y formalización, seguridad ciudadana, lucha contra la corrupción, agua y saneamiento y reorganización de Petroperú S.A.*", se ha buscado alinear la legislación tributaria interna con las políticas que impulsa la OCDE, con el objeto de acercarnos a la meta propuesta para el bicentenario.

Sin embargo, los primeros acercamientos del Perú hacia la OCDE no se iniciaron en el gobierno del presidente Kuczynski. Sin duda, el más importante de ellos ocurrió en el 2014.

En mayo de 2014, la OCDE invitó formalmente al Perú para que se involucre en el "*Programa País*", un novedoso instrumento establecido para apoyar a economías emergentes y dinámicas en el diseño de reformas y en el fortalecimiento de sus políticas públicas. En diciembre de 2014, Perú inauguró dicho instrumento,

¹ EL COMERCIO

2016 "PPK dio su primer mensaje a la nación como presidente del Perú". *El Comercio*. Lima, 29 de julio de 2016. Consulta: 3 de julio de 2017.

<http://elcomercio.pe/politica/gobierno/ppk-dio-primer-mensaje-nacion-presidente-peru-241553>

siendo anunciado el lanzamiento del “*Programa País de la OCDE con Perú*”, en Veracruz, México.

Colaborar con la OCDE mediante este programa ha significado para el Perú participar de manera activa en comités especializados, foros globales, grupos de trabajo y redes regionales de la OCDE, así como su adhesión a algunos instrumentos legales.

En febrero del presente año, se ha publicado el “*Estudio de la OCDE sobre integridad en el Perú*” el cual, según su propio prólogo, es “*una evaluación integral del sistema de integridad pública del Perú, examinando la amplia gama de desafíos de implementación que el país está experimentando, tanto a nivel nacional como subnacional*”². Como vemos, cada vez nos vamos acercando más a la OCDE.

Pero, ¿Qué políticas tiene actualmente la OCDE en materia tributaria?, ¿por qué decimos que las últimas reformas tributarias dadas en nuestro país han buscado alinearnos a ellas?, ¿Qué se pretende alcanzar con incorporación de normas sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria al Código Tributario?, ¿Se están garantizando los derechos de los administrados?

2. POLÍTICAS DE LA OCDE EN MATERIA TRIBUTARIA

La principal política, en materia tributaria, que impulsa actualmente la OCDE es su “*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*”, conocido como Plan BEPS por las siglas en inglés de “*base erosion and profit shifting*”.

Como sabemos, las actividades económicas transnacionales generan muchas veces que la imposición de determinadas operaciones se de en más de una jurisdicción. Por ello, los países han venido suscribiendo convenios tributarios que permiten evitar estas situaciones de doble imposición.

² ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

2017 “*Estudio de la OCDE sobre integridad en el Perú: Reforzar la integridad del sector público para un crecimiento incluyente*”. Pág. 3. Paris: OCDE Publishing.

Sin embargo, estos convenios han facilitado también, en algunos casos, la no imposición de las rentas obtenidas por operaciones transnacionales (conocida como “doble no imposición”), además, la interacción entre los sistemas impositivos nacionales de los países pueden provocar vacíos que impiden la imposición de rentas en una jurisdicción específica (conocidas como “rentas apátridas”).

Frente a ello, el plan BEPS de la OCDE busca eliminar el abuso de vacíos legales o mecanismos no deseados entre los sistemas impositivos de los países de los que pueden servirse las empresas multinacionales para “desaparecer” sus rentas o trasladarlas hacia ubicaciones donde exista escasa o nula actividad real, en orden de gozar de una menor imposición sobre dichas rentas.

El plan de acción BEPS fue publicado el 19 de julio de 2013, como resultado de la colaboración entre la OCDE y el G20. En noviembre de 2015 se aprobó el paquete final con las propuestas definitivas.

Como se menciona en dicho plan de acción, éste “*marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación*”³. Pero no es la única política en materia tributaria que impulsa la OCDE.

En paralelo, y también para combatir prácticas fiscales perniciosas, la OCDE ha venido desarrollando, desde el 2010, trabajos de revisión de la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria” (1988), realizada en colaboración con el Consejo de Europa mediante su comité de expertos en la materia y otros observadores expertos de países miembros de la OCDE que no pertenecen al Consejo de Europa, para alinearla con la norma acordada a nivel internacional sobre transparencia e intercambio de información (2014) y abrirla a países no miembros de la OCDE o el Consejo de Europa.

³ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

2013 “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Pág. 30. Paris: OCDE Publishing.

3. CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA DE LA OCDE

Sin duda, el intercambio internacional de información entre Administraciones Tributarias es una poderosa herramienta que sirve no solo para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas en más de una jurisdicción, sino también para luchar contra la evasión tributaria y el planeamiento tributario agresivo.

Por ello, hay una fuerte tendencia internacional que busca la implantación de un nuevo modelo basado en la estandarización del intercambio automático de información entre Administraciones Tributarias, liderada por la OCDE.

En el 2013, año en el que entró en vigencia la Ley FATCA (por sus siglas en inglés "*Foreign Account Tax Compliance Act*"), ley estadounidense para el cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, negociado entre Estados Unidos y los países del G-5 (Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido), se manifestó la intención de trabajar en un proyecto multilateral de intercambio de información tributaria automático y estandarizado, para extenderlo al mayor número de jurisdicciones posibles.

La OCDE recibió del G-20 el encargo de basarse en el modelo FATCA para diseñar un modelo de norma internacional para el intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras. Dicho encargo culminó a principios de 2014 con la aprobación del "Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y Estándar Común de Comunicación de Información". Posteriormente, a mediados de ese mismo año, se publicaron los Comentarios a dichos Modelo de Acuerdo y Estándar Común.⁴

Actualmente, son 112 jurisdicciones las que participan en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia

⁴ MORENO, Saturnina

2016 "El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales". *Revista Quincenal Fiscal*. Cizur Menor, número 12/2016, pág. 2.

Tributaria de la OCDE; entre ellos encontramos una amplia gama de países, incluidos todos los G-20, los BRIICS, todos los de la OCDE, importantes centros financieros y un número creciente de países en desarrollo, pero el Perú aún no está entre ellos.⁵

4. LA INCORPORACIÓN DE NORMAS SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA A NUESTRO CÓDIGO TRIBUTARIO

Mediante el Decreto Legislativo N° 1353,⁶ se incorporó a nuestro Código Tributario normas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria; por ello, si bien aún no somos parte de la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de la OCDE”, estamos encaminándonos a ello.

Así tenemos la incorporación de párrafos a dos normas del Título Preliminar del Código Tributario, la “Norma II: Ámbito de aplicación” y la “Norma XI: Personas sometidas al código tributario y demás normas tributarias.”:

“NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

⁵ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Consulta: 5 de Julio de 2017.

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

⁶ PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

2016 *Decreto Legislativo N° 1353.* Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. Lima, 31 de diciembre de 2016.

<http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-el-codigo-tributario-decreto-legislativo-n-1315-1469407-4/>

b) *Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*

c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.*

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual. Las Tasas, entre otras, pueden ser:

- 1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.*
- 2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.*
- 3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.*

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional – ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo. El presente Código también es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la SUNAT o que deban cumplir los administrados, conforme a la normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, la cual incluye sus recomendaciones y estándares internacionales.” (El subrayado es nuestro).

Con esta ampliación del ámbito de aplicación se establece al Código Tributario como marco normativo para la conducción tanto de la SUNAT como de los administrados dentro de una asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

Asimismo, se incorpora un tercer párrafo a la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario:

“NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente. Para tal efecto, cuando en el presente Código se haga referencia a la "autoridad competente", se entenderá a aquella del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria." (El subrayado es nuestro).

Como se observa, bajo los dos primeros párrafos de la Norma XI, las personas domiciliadas en el Perú y los no domiciliados que tengan patrimonios, rentas, actos o contratos sujetos a tributación en el Perú están sometidos al Código Tributario y demás normas tributarias.

Con el tercer párrafo, se incorpora a los sujetos no comprendidos en los dos primeros párrafos a efectos de que la SUNAT preste asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Además, se precisa a quien entenderemos por "autoridad competente" cuando se mencione en otros artículos del Código Tributario.

Estas incorporaciones amplían el marco de acción del Código Tributario y el universo de los sujetos administrados con el mismo. De este modo, se hace posible la aplicación de las normas sobre la asistencia administrativa mutua en materia tributaria desarrolladas en el Código Tributario.

De acuerdo con el artículo 102°-A del Código Tributario, la asistencia administrativa comprende al intercambio de informa-

ción, la asistencia en el cobro de deuda tributaria y la notificación de documentos. Así mismo, el intercambio de información puede ser a solicitud, espontáneo y automático.

En el intercambio de información a solicitud, la SUNAT proporciona la información tributaria y la documentación de soporte que obre en su poder a la autoridad competente que lo solicite. Para ello puede requerir al sujeto respecto del cual se debe proporcionar la información, o a un tercero, tanto la información como la documentación de soporte.

Para el intercambio automático de información, la SUNAT comunicará periódicamente a la autoridad competente la información y los datos que se acuerden en los convenios internacionales. Se incluye al intercambio automático de información financiera.

En el intercambio de información espontáneo, la SUNAT puede intercambiar información de manera espontánea cuando obtuviera información que considere que sea de interés para la autoridad competente.

En este escenario, resulta relevante analizar si con la prestación de la asistencia administrativa, particularmente el intercambio de información, se podría vulnerar el derecho a la protección de los datos personales de los administrados o, en todo caso, verificar con qué garantías de protección cuentan.

5. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN EL PERÚ

El Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información de la OCDE, en su sección 5, llama a las autoridades competentes, de manera general, a garantizar los derechos de los contribuyentes.

Al respecto, en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, encontramos cuatro principios explícitos del Derecho Tributario: Reserva de Ley, Igualdad, No Confiscatoriedad y respeto de los Derechos Fundamentales de la persona. Estos

principios constituyen garantías de las que gozan los contribuyentes frente al Estado.⁷

Uno de los derechos fundamentales de la persona, recogido en el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución, es el derecho a que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.

Con el objeto de garantizar el derecho fundamental a la protección de los datos personales, el Congreso de la República dio, en el 2011, la Ley N° 29733 “Ley de Protección de Datos Personales”. Dicha Ley establece los siguientes principios rectores para el tratamiento de datos personales: legalidad, consentimiento, finalidad, proporcionalidad, calidad, seguridad, disposición de recurso, y nivel de protección adecuado.

El principio de consentimiento señala que para el tratamiento de los datos personales debe mediar el consentimiento de su titular, sin embargo, dicho límite tiene algunas excepciones, por lo que no se requiere el consentimiento del titular de datos personales cuando dichos datos se recopilen o transfieran para el ejercicio de las funciones de las entidades públicas en el ámbito de su competencia.

En ese mismo sentido, en una de las disposiciones complementarias finales de la Ley de Protección de Datos Personales se señala que lo dispuesto en dicha Ley no se debe interpretar en detrimento de las facultades de la Administración Tributaria respecto de la información que obre y requiera para sus registros, o para el cumplimiento de sus funciones.

Respecto de la Reserva Tributaria, en el Código Tributario se señala que tendrá carácter de información reservada y única-

⁷ ROBLES, Carmen

2008 “Los Principios Constitucionales Tributarios” *Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno. Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*. Consulta: 10 de julio de 2017.

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

mente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones o informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.

Sin embargo, dicha reserva también tiene excepciones, una de ellas señala que la información reservada que se intercambie con las Administraciones Tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales constituye una excepción a la reserva tributaria.

A la luz de las mencionadas excepciones, tal parece que la información personal de los administrados (personas naturales), que es susceptible de ser intercambiada con otras Administraciones Tributarias extranjeras, no se encuentra limitada por el derecho fundamental a la intimidad (protección de datos personales), dado que no estaría protegida ni por la Ley N° 29733 “Ley de Protección de Datos Personales”, ni por la Reserva Tributaria.

En el caso del intercambio automático de información, se incluye información reservada no solo tributaria sino también financiera de los administrados⁸. Dichos intercambios podrán afectar, sin duda, el tratamiento de los datos personales de personas naturales y ello supone un mayor riesgo de vulnerar derechos de

⁸ En el numeral 15.3 del artículo 87° del Código Tributario “Obligaciones de los administrados”, se señala: “15.3 Presentar a la SUNAT las declaraciones informativas para el cumplimiento de la asistencia administrativa mutua, en la forma, plazo y condiciones que esta establezca mediante Resolución de Superintendencia. La obligación a que se refiere el presente numeral incluye a las personas jurídicas, entes jurídicos y la información que se establezca mediante decreto supremo. En el caso de las Empresas del Sistema Financiero nacional y otras entidades, deberán presentar periódicamente la información sobre las cuentas y los datos de identificación de sus titulares referentes a nombre, denominación o razón social, nacionalidad, residencia, fecha y lugar de nacimiento o constitución y domicilio, entre otros datos, conforme a lo que se establezca en el Decreto Supremo a que se refiere el artículo 143-A de la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros.”

las personas naturales afectadas, dado que los datos se procesarán en más de una jurisdicción.

De ese modo, si bien este derecho fundamental a la intimidad no es absoluto y puede sufrir limitaciones para atender a fines importantes de interés público, se debe reflexionar sobre la forma cómo se ha subordinado este derecho en el Perú, al intercambio de información con Administraciones Tributarias de otros países.

6. CONCLUSIONES

El Perú se está alineando a las políticas fiscales que impulsa la OCDE en orden de alcanzar la meta de integrarla para el 2021, año en el que se celebra el Bicentenario.

Ser uno de los miembros de la OCDE es de interés nacional dado que nos pondría a la vanguardia en políticas públicas.

Las principales políticas impulsadas por la OCDE en materia fiscal son, actualmente, el *“Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”*, plan BEPS, y la implantación de un nuevo modelo basado en la estandarización del intercambio automático de información entre administraciones tributarias.

Que el Perú acceda al intercambio internacional de información con otras 112 Administraciones Tributarias sería una poderosa herramienta para la SUNAT que permitiría verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los administrados peruanos, luchar contra la evasión tributaria y el planeamiento tributario agresivo. En ese sentido, es muy positivo que se adopten estas políticas, que son una tendencia internacional en materia fiscal.

Se debe buscar garantizar los derechos fundamentales de los administrados porque, tal como están dadas las normas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria del Código Tributario, se ha subordinado este derecho al intercambio de información con Administraciones Tributarias de otros países.

7. RECOMENDACIONES

Debemos de conciliar a las normas para la asistencia administrativa mutua en materia tributaria con la protección de la intimidad de los administrados y los datos de carácter personal. Actualmente el intercambio de información automático, en la legislación peruana, no se está sujetando a ningún mecanismo que asegure dicha protección.

8. BIBLIOGRAFÍA

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

2017 *“Estudio de la OCDE sobre integridad en el Perú: Reforzar la integridad del sector público para un crecimiento incluyente”*. Pág. 3. Paris: OCDE Publishing.

MORENO, Saturnina

2016 *“El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”*. *Revista Quincenal Fiscal*. Cizur Menor, número 12/2016, pág. 2.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Consulta: 5 de Julio de 2017.

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

ROBLES, Carmen

2008 *“Los Principios Constitucionales Tributarios” Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno. Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*. Consulta: 10 de julio de 2017.

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

CALDERON, José

2014 *“Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou”*, *Crónica Tributaria*, N° 2.



Procedimientos Tributarios: principales modificaciones en la solución de conflictos

Javier Laguna Caballero

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Contador público por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Profesor de maestría en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

SUMARIO: 1. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.- 2. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.- 2.1. Retiro de libros, archivos y soportes magnéticos (Art. 62°, numeral 7 DL N° 1315).- 2.2. Solicitud de información a empresas financieras (Art. 62°, numeral 10 DL N° 1315).- 2.3. Solicitud de asistencia administrativa mutua (Art. 62°, numeral 20 DL N° 1315).- 2.4. Efectos en la aplicación de presunciones (Art. 65°- A).- 2.5. Requisitos de las resoluciones de multa (Art. 77° DL N° 1315).- 3. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (ART. 114 DL).- 3.1. Formas de notificación (Art. 104°- b DL 1263).- 3.2. Formas de notificación (Art. 104°- f DL 1263).- 3.3. Efectos de la notificación (Art 106° - último párrafo DL 1263).- 3.4. Nulidad y anulación de actos (Art 109°- último párrafo DL 1263).- 3.5. Forma de actuación de los administrados y terceros (Art 112°- A DL 1263°).- 3.6. Expedientes generados en las actuaciones y procedimientos tributarios de la SUNAT (Art 112°-B DL 1263°).- 3.7. Contenido de las resoluciones (Art. 129° DL N° 1263).- 3.8. Órganos competentes (Art. 133° DL N° 1315).- 3.9. Requisitos de admisibilidad: firma letrado (Art. 137°- 1 DL N° 1263).- 3.10. Requisitos de admisibilidad: fianza (Art. 137°- 3 DL N° 1263).- 3.11. Medios probatorios extemporáneos (Art. 141° DL N° 1263).- 3.12. Requisitos de apelación (Art. 146° primer párrafo- DL N° 1263).- 3.13. Requisitos de apelación (Art. 146° penúltimo párrafo- DL N° 1263).- 3.14. Medios probatorios admisibles (Art. 148° primer párrafo- DL N° 1263).- 3.15. Plazo para resolver apelación (Art. 150° segundo párrafo DL N° 1263).- 3.16. Plazo para resolver apelación (Art. 150° último párrafo DL N° 1263).- 3.17. Resoluciones de cumplimiento (Art. 156° segundo párrafo DL N° 1263).-

3.18. Recurso de Apelación contra la resolución de cumplimiento (Art. 156° último párrafo DL N° 1263).- 4. PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (ART. 114° DL).- 4.1. De la impugnación (Art. 163° último párrafo DL N° 1263).

A través de la Ley N° 30506, el Congreso de la Republica, delegó al Poder Ejecutivo facultades legislativas para que mediante decretos legislativos, aprobara normas referidas a una reforma tributaria, introduciendo modificaciones en la legislación tributaria vigente que comprende al Código Tributario, la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del IGV, etc.

Es así, que en uso de esas facultades delegadas, el Poder Ejecutivo ha expedido diversos decretos legislativos y, en forma especial, los decretos legislativos introducen modificaciones al Código Tributario tales como los Decretos Legislativos N°s. 1263, 1270, 1311 y 1315.

En particular, en lo que atañe al título de nuestro análisis, dos son los decretos legislativos que han introducido cambios en el Código Tributario, ellos son los Decretos Legislativos N°s. 1263 y 1315. Por consiguiente, estos dos decretos serán objeto de análisis porque están referidos a los procedimientos tributarios sobre los cuales se han introducido cambios, algunos de forma y otros de fondo.

1. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Como premisa, es preciso señalar que el Art. 112° del Código Tributario, con el texto modificado por la Ley N° 30296, vigente a partir del 1 de enero de 2015, ha precisado que los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son:

- Procedimiento de fiscalización
- Procedimiento de cobranza coactiva
- Procedimiento contencioso tributario
- Procedimiento no contencioso

Con la modificación del artículo en comentario, se ha introducido como un procedimiento tributario al de fiscalización, que si bien formalmente el Código no lo consideraba anteriormente como tal, pero era evidente que se trataba de un procedimiento, ello explica su incorporación.

Cabe señalar, que debe entenderse como “procedimiento administrativo”. Así, la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444, en su Art. 29° señala la definición siguiente:

“Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables, sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.” (Negrita nuestra)

De otro lado, la doctrina hace precisiones respecto a lo que debe entenderse por procedimiento administrativo, diferenciándose de proceso. Danos Ordoñez, hace la diferencia entre proceso administrativo y procedimiento administrativo, expresa:

“El concepto de procedimiento administrativo se refiere a las actuaciones que se realicen en las órbitas administrativas, en la cual es la propia administración – que actúa simultáneamente como parte y órgano de la decisión de la controversia – quien dicta la correspondiente resolución, que por carecer de fuerza de verdad legal, puede ser impugnada por los interesados ante el Poder Judicial, mientras que el concepto “proceso administrativo” o “contencioso – administrativo” ostenta un auténtico carácter jurisdiccional, por ser realizado ante una autoridad imparcial e independiente, perteneciente a otro poder del Estado, cuyas decisiones tienen fuerza de verdad legal “cosa juzgada”¹ (Themis 2000: 74).

El autor, evidentemente, está refiriéndose al proceso contencioso administrativo regulado por la Ley N° 27584 denominada Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

¹ Danos Ordoñez, Jorge
2000 “El proceso contencioso administrativo en materia tributaria”, en:
Themis N° 41, pag 74, Lima 2000.

Cabe precisar que en el paquete legislativo de cambios al Código Tributario, no se han aprobado modificaciones al procedimiento de cobranza coactiva, cuya regulación se mantiene intacta.

2. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Como ya se ha indicado precedentemente, este procedimiento ha sido incorporado en el Art. 112° del Código Tributario por la Ley N° 30296, vigente a partir del 1 de enero de 2015; sin embargo, ya con el Decreto Legislativo N° 953, que introdujo unas modificaciones al Código, ya se hablaba expresamente del procedimiento de fiscalización. Ello, se hizo evidente con las modificaciones posteriores.

En rigor, no existe una regulación procedimental propiamente dicha, sino que el tema está tratado como una de las facultades de la administración tributaria y que están contenidas en los artículos 59° al 80° del Código Tributario. Esa facultad de fiscalización está complementada junto con la facultad de determinación que es una acción derivada del procedimiento sobre base cierta o sobre base presunta. Además, este procedimiento en lo que atañe a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante SUNAT, está regulado expresamente por el Reglamento de Fiscalización, aprobado por el Decreto Supremo N°085-2007-EF y sus modificaciones.

En la última reforma del Código Tributario, se han hecho las modificaciones siguientes:

2.1. Retiro de libros, archivos y soportes magnéticos (Art. 62°, numeral 7 Decreto Legislativo N° 1315)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo N° 1315, se ha incorporado en el texto del numeral 7 del artículo 62° del Código Tributario la previsión en caso de existencia de presunción de evasión tributaria *“En el caso de libros, archivos, documentos, registros en general y soportes magnéticos u otros medios de almacenamiento de información, si el interesado no se apersona para efectuar el retiro respectivo la Administración*

Tributaria conservará la documentación solicitada cinco (5) años o durante el plazo prescriptorio del tributo, el que fuera mayor. Transcurrido el citado plazo podrá proceder a la destrucción de dichos documentos". (Negrita nuestra)

La incorporación del párrafo dentro del numeral 7 del artículo 62° del Código Tributario es una novedad y lo que se pretende es cubrir un vacío, precisamente por el hecho en el que en los casos de incautaciones de libros, archivos, documentos u otros cuando exista presunción de evasión tributaria, cuál va a ser el destino de esos libros en caso que no se retiren y, lo que señala la norma es que se da un plazo que vencido el cual, pueden ser destruidos.

Como se sabe, la Constitución prevé en su artículo 2° numeral 10) *"Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las actuaciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial"*.

Se puede apreciar que con la modificación de la norma, el contribuyente por inoperatividad o dejadez que no se apersona a retirar los documentos que se hubieran dejado en manos de la Administración Tributaria, esta lo retendrá por un periodo de 5 años o durante el plazo prescriptorio, procediendo a su destrucción, cumplido dicho plazo.

2.2. Solicitud de información a empresas financieras (Art. 62°, numeral 10 Decreto Legislativo N° 1315)

Con respecto a la solicitud de información a las empresas financieras, dentro del procedimiento de fiscalización, mediante Decreto Legislativo N° 1315, se ha incorporado en el texto del numeral 10 inciso a) del artículo 62° del Código Tributario, tratándose de **"Operaciones pasivas con sus clientes, respecto de deudores tributarios sujetos a un procedimiento de fiscalización de la Administración Tributaria, incluidos los sujetos con los que estos guarden relación y que se encuentren vinculados con los hechos investigados. La información a que se refiere el párrafo anterior deberá ser requerida por el juez a solicitud**

de la Administración Tributaria. La solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de cuarenta y ocho (48) horas, bajo responsabilidad. Dicha información será proporcionada en la forma y condiciones que señale la Administración Tributaria, dentro de los diez (10) días hábiles de notificada la resolución judicial, pudiéndose excepcionalmente prorrogar por un plazo igual cuando medie causa justificada, a criterio del juez. Tratándose de la información financiera que la SUNAT requiera para intercambiar información en cumplimiento de lo acordado en los convenios internacionales se proporcionará teniendo en cuenta lo previsto en la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, o norma que la sustituya, y podrá ser utilizada para el ejercicio de sus funciones.

b) Las demás operaciones con sus clientes, las mismas que deberán ser proporcionadas en la forma, plazo y condiciones que señale la Administración Tributaria. La información a que se refiere el presente numeral también deberá ser proporcionada respecto de los beneficiarios finales". (Negrita nuestra)

Esta modificación, no tiene comentarios en la exposición de motivos del decreto legislativo que lo aprueba, de modo que no es posible establecer la razón de la modificación, pero de su redacción se entiende que, para los propósitos de la facultad de fiscalización uno de los requerimientos de información de las empresas del sistema financiero está relacionada a las operaciones pasiva y luego a las demás operaciones con sus clientes, que en su momento son requeridas por la SUNAT en caso de una fiscalización.

2.3. Solicitud de asistencia administrativa mutua (Art. 62°, numeral 20 Decreto Legislativo N° 1315)

En relación a esta norma, mediante Decreto Legislativo N° 1315, se ha incorporado en el texto del numeral 20 del artículo 62° del Código Tributario, lo relativo a que la SUNAT podrá utilizar para el cumplimiento de sus funciones la información contenida en los libros, registros y documentos de los deudores tributarios

que almacene, archive o conserve *“Tratándose de la SUNAT, la facultad a que se refiere el presente artículo es de aplicación, adicionalmente, para realizar las actuaciones y procedimientos para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, no pudiendo ninguna persona o entidad, pública o privada, negarse a suministrar la información que para dicho efecto solicite la SUNAT”*. (Negrita nuestra)

Este cambio tampoco tiene un desarrollo de su necesidad o conveniencia en la exposición de motivos, no se entiende las razones de su ausencia, tal pareciera que esta facultad de la SUNAT se ha hecho a consecuencia de la incorporación del título octavo del libro segundo del Código Tributario denominado “Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria”. Esta exigencia es a propósito de los afanes que tiene el Estado peruano para calificar su incorporación como miembro OCDE.

2.4. Efectos en la aplicación de presunciones (Art. 65° – A)

El Decreto Legislativo N° 1315, ha incorporado en el texto del numeral b) del artículo 65°-A, del Código Tributario la precisión que el cambio en este artículo es solo de forma, pues se ha introducido en dicho inciso que se refiere a la aplicación de los efectos de las presunciones en el supuesto de deudores tributarios que perciban exclusivamente renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos del régimen MYPE tributario, por consiguiente las ventas o ingresos se consideran renta neta de tercera categoría del ejercicio que corresponda.

Esta precisión nos parece razonable, ya que tratándose del régimen MYPE tributario que es similar al régimen general del Impuesto a la Renta, afecta a contribuyentes con ingresos menores y características especiales.

La determinación sobre base presunta sin duda tiene determinados efectos jurídicos-tributarios, salvo aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga expresamente una forma de imputación distinta y tratando de consolidarlos en un solo artículo, los efectos de la determinación sobre base presunta

respecto del impuesto General a las Ventas, el Impuesto al consumo y el Impuesto a la Renta. Lo que hace la norma es incorporar dentro de su ámbito de aplicación al régimen MYPE tributario.

2.5. Requisitos de las resoluciones de multa (Art. 77° Decreto Legislativo N° 1315)

Mediante Decreto Legislativo N° 1315, se ha incorporado en el texto del artículo 77°, segundo párrafo del Código Tributario, lo siguiente *“En el caso de Resoluciones de Multa emitidas por la SUNAT por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87° vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, estas deben señalar, en lugar de lo dispuesto en el numeral 1, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones”*. (Negrita nuestra)

El cambio en este párrafo obedece por la incorporación de la normativa de asistencia administrativa mutua que ha sido introducida en el Código Tributario y que era pertinente señalar las infracciones que se deriven del incumplimiento de tal normativa. El título VIII del Libro Segundo del Código Tributario, actualmente está regulando la asistencia administrativa mutua en materia tributaria y dicho título ha sido incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1315, publicado el 31 de diciembre de 2016 y vigente desde el 1 de enero de 2017.

Cabe recordar, que en el contexto de las modificaciones tributarias y como parte del proceso de integración con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Perú está abocado a implementar medidas de política tributaria para combatir esquemas de evasión y elusión internacional que erosionan la base y trasladan beneficios (BEPS), así como mecanismos que faciliten el intercambio de información y otros tipos de asistencia entre las administraciones tributarias, a fin de mejorar el cumplimiento y ampliar la base tributaria. Por ello es que también todas estas medidas han dado lugar a la modificación del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT mediante Decreto Supremo N° 198-2017-EF.

3. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO (ART.114 DECRETO LEGISLATIVO)

3.1. Formas de notificación (Art. 104° – b Decreto Legislativo N° 1263)

Por Decreto Legislativo N° 1263, se ha incorporado en el texto del artículo 104°, inciso b), del Código Tributario, dos párrafos con la redacción siguiente: (primer párrafo) ***“Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía”.***

(Quinto párrafo) “En el caso de expedientes electrónicos, la notificación de los actos administrativos se efectuará bajo la forma prevista en este inciso; salvo en aquellos casos en que se notifique un acto que deba realizarse en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en el presente Código, supuesto en el cual se empleará la forma de notificación que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo dispuesto en el presente artículo”. (Negrita nuestra)

Estos cambios, obedecen a una mejor redacción de este artículo, para indicar las formas de notificación, mejorando la redacción anterior y además la incorporación de los casos de expedientes electrónicos que con el avance de la tecnología era necesario y predecible esta normativa. En la exposición de motivos del Decreto Legislativo se justifica estas modificaciones, así el fin es corregir las situaciones arbitrarias y de inequidad en contra de los contribuyentes, que puede originarse por la demora en la notificación de las decisiones del Tribunal Fiscal en última instancia, lo que además, supone incurrir en mayores costos (generación de intereses moratorios) o restricciones al uso de su propiedad por un tiempo mayor (caso de tercerías de propiedad, comiso da bienes, entre otros); así como, la notificación de otras Administraciones Tributarias que puedan realizarse por medios electrónicos, se pretende ir generalizando la notificación”

Se precisa de otro lado, que la situación antes de la incorporación de los cambios era que el artículo 104° inciso b) fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, incorporando la notificación de los actos administrativos mediante sistema de comunicación electrónica para el Tribunal Fiscal. Asimismo por

Ley N°30296, se modificó el Código Tributario incorporando los artículos 112-A y 112-B del Código Tributario, referente a las actuaciones ante la SUNAT pueden efectuarse mediante sistemas electrónicos telemáticos o informáticos y que los expedientes que se generen por dichas actuaciones pueden ser electrónicos. Por consiguiente el Tribunal Fiscal siendo la última instancia administrativa en materia tributaria que resuelve controversias, no solo de la SUNAT sino de otras actuaciones, también sus actuaciones pueden realizarse por sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos y por ello es necesario que se adecue tales disposiciones del Código Tributario. Además en el caso de otras administraciones también pueden implementar la utilización de estas herramientas electrónicas en el desempeño tributario a su cargo.

Con el propósito de corregir arbitrariedades en contra de los contribuyentes por la demora de las notificaciones de las decisiones del Tribunal Fiscal, lo que supone además incurrir en mayores costos, se pretende ir generalizando la notificación electrónica a fin de contribuir a corregir tal situación así como posibilitar que se empleen a las necesidades específicas del Tribunal Fiscal y los apelantes, sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos para el llevado de expedientes.

En el caso que corresponda notificar por medios electrónicos, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 104° del referido texto legal, debe considerarse como domicilio procesal el buzón electrónico habilitado y en el caso que el administrado señale un domicilio procesal físico se deberá tener en cuenta que este no tendrá efecto para aquellos actos que puedan o deban notificarse electrónicamente.

Cabe señalar, que dentro de los distintos procedimientos administrativos tributarios se emiten o dictan diversos actos administrativos que generan o afectan obligaciones, deberes, derechos e intereses de los administrados; considerando el contenido de tales actos, resulta necesario para la Administración Tributaria ponerlos en conocimiento de los interesados mediante la notificación. Por consiguiente la notificación, además de ser un requisito para la eficacia de los actos, es una garantía para el deudor tributario en

defensa de sus derechos frente a la Administración Tributaria, ya que para que pueda cumplir lo ordenado en el acto administrativo es preciso que tenga conocimiento de aquel, al tiempo que pueda reaccionar, si lo estima pertinente, es por ello que estando a nuevos cambios incorporados, uno de los más significativos es la adecuación de los medios electrónicos para los efectos de la notificación.

3.2. Formas de notificación (Art. 104° – f Decreto Legislativo N° 1263)

Mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 104-f del Código Tributario, lo siguiente *“En caso que en el domicilio no se pudiera fijar el Cedulón ni dejar los documentos materia de la notificación, la SUNAT notificará conforme a lo previsto en el inciso e).*

Cuando el deudor tributario hubiera optado por señalar un domicilio procesal electrónico y el acto administrativo no corresponda ser notificado de acuerdo a lo dispuesto en el inciso b), la notificación se realizará utilizando la forma que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo previsto en el presente artículo. En el caso que el deudor tributario hubiera optado por un domicilio procesal físico y la forma de notificación a que se refiere el inciso a) no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, hubiera negativa a la recepción, o no existiera persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal físico una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal”. (Negrita nuestra)

El acto de notificación, ya se ha visto, está plenamente reglado; no es discrecional. En tal sentido, en caso se realice por una forma no establecida expresamente por el artículo 104°, o se haga omitiendo alguna condición exigida legalmente, cualquiera de ellas o incumpliendo el procedimiento prescrito, asimismo, si no se acredita la realización del acto, o si la prueba de tal notificación carece de los elementos requeridos para su validez o contiene errores o inconsistencias (incluso contradicciones o anotaciones ilegibles); el acto de notificación carecerá de validez y no surtirá efectos jurídicos.

3.3. Efectos de la notificación (Art 106° – último párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Por DL N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 106° último párrafo del Código Tributario lo siguiente *“Por excepción, la notificación surtirá efecto al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás actos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este Código”*. (Negrita nuestra)

En la exposición de motivos se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios realizados por el Decreto Legislativo N°1263, era que el artículo 106° último párrafo, establecía que las notificaciones tenían efectos desde el día hábil siguiente de su recepción, entrega o deposito, según sea la modalidad de notificación, sin embargo el último párrafo disponía que por excepción la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifican, a consecuencia de esta problemática, se modifica el último párrafo del artículo 106° a fin de establecer que la notificación del levantamiento de las medidas cautelares surte efecto el mismo día de su recepción.

3.4. Nulidad y anulación de actos (Art 109° – último párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 109° último párrafo del Código Tributario lo siguiente *“Los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario”*. (Negrita nuestra)

Este cambio no tiene exposición de motivos, sin embargo constituye una incorporación para los supuestos de actos nulos de manera total o parcial que deben ser declarados por la propia Administración Tributaria. También se precisa, aun cuando jurídicamente se entiende, que la nulidad parcial de un acto administrativo no le alcanza a los otros actos que son tratados de forma independiente a la parte que se declara nula. Pero es importante que señale una salvedad para precisar que una nulidad parcial alcanza a sus consecuencias o a un acto vinculado. Como ejemplo podría ser el caso de la nulidad de una resolución de determinación que también alcanza a una resolución de multa bajo la tipificación del artículo 178° numeral 1) del Código Tributario por estar vinculado al tributo correspondiente.

3.5. Forma de actuación de los administrados y terceros (Art 112° – A Decreto Legislativo N° 1263)

En relación a esta norma por Decreto Legislativo N° 1263, se ha modificado en el texto del artículo 112°-A del Código Tributario lo siguiente *“Las actuaciones que de acuerdo al presente Código o sus normas reglamentarias o complementarias realicen los administrados y terceros ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal podrán efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos, informáticos, teniendo estas la misma validez y eficacia jurídica que las realizadas por medios físicos, en tanto cumplan con lo que se establezca en las normas que se aprueben al respecto. Tratándose de SUNAT, estas normas se aprobarán mediante resolución de superintendencia, y tratándose del Tribunal Fiscal, mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas”*. (Negrita nuestra)

En la exposición de motivos, se precisa que la modificación introducida, se da con el fin de corregir las situaciones arbitrarias y de inequidad en contra de los contribuyentes que puede originarse por la demora en la notificación de las decisiones del Tribunal Fiscal en última instancia, por ellos se ha dispuesto incorporar dentro de sus disposiciones a las actuaciones del Tribunal Fiscal

y de las administraciones tributarias en general, con el objetivo de hacer más efectiva la implementación del expediente electrónico tanto de las administraciones tributarias como del Tribunal Fiscal.

3.6. Expedientes generados en las actuaciones y procedimientos tributarios de la SUNAT (Art 112°-B Decreto Legislativo N° 1263)

En relación a esta norma mediante DL N°1263, se ha modificado la redacción del artículo 112°-B del Código Tributario conforme a lo siguiente

“La utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos para el llevado o conservación del expediente electrónico que se origine en los procedimientos tributarios o actuaciones, que sean llevados de manera total o parcial en dichos medios, deberá respetar los principios de accesibilidad e igualdad y garantizar la protección de los datos personales de acuerdo a lo establecido en las normas sobre la materia, así como el reconocimiento de los documentos emitidos por los referidos sistemas.

Para dicho efecto:

- a) *Los documentos electrónicos que se generen en estos procedimientos o actuaciones tendrán la misma validez y eficacia que los documentos en soporte físico.*
- b) *Las representaciones impresas de los documentos electrónicos tendrán validez ante cualquier entidad siempre que para su expedición se utilicen los mecanismos que aseguren su identificación como representaciones del original que la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal conservan.*
- c) *La elevación o remisión de expedientes o documentos podrá ser sustituida para todo efecto legal por la puesta a disposición del expediente electrónico o de dichos documentos.*
- d) *Si el procedimiento se inicia directamente en el Tribunal Fiscal, la presentación de documentos, la remisión de expedientes, y cualquier otra actuación referida a dicho procedimiento, podrá ser sustituida para todo efecto legal por la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos.*

Si el procedimiento se inicia en la Administración Tributaria, la elevación o remisión de expedientes electrónicos o documentos electrónicos entre la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, se efectuará según las reglas que se establezcan para su implementación mediante convenio celebrado al amparo de lo previsto en el numeral 9 del artículo 101.

En cualquier caso, los requerimientos que efectúe el Tribunal Fiscal tanto a la Administración Tributaria como a los administrados, podrá efectuarse mediante la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos.

e) Cuando en el presente Código se haga referencia a la presentación o exhibiciones en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados esta se entenderá cumplida, de ser el caso, con la presentación o exhibición que se realice en aquella dirección o sitio electrónico que la Administración Tributaria defina como el canal de comunicación entre el administrado y ella.

La SUNAT regula mediante resolución de superintendencia la forma y condiciones en que serán llevados y archivados los expedientes de las actuaciones y procedimientos tributarios, asegurando la accesibilidad a estos.

El Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena regula la forma y condiciones en que se registrarán los expedientes y documentos electrónicos, así como las disposiciones que regulen el acceso a dichos expedientes y documentos, garantizando la reserva tributaria." (Negrita nuestra)

Este nuevo texto en relación al anterior, ha sufrido una modificación casi total sobre el punto que aborda, que está referido a los expedientes generados en las actuaciones y procedimientos tributarios de la SUNAT, básicamente para señalar un procedimiento relativo a la utilización de sistemas electrónicos, telemáticos y otros de conservación de los expedientes electrónicos.

En la exposición de motivos se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios por el Decreto Legislativo N°1263, era que el artículo 112°-B, solo regulaba el caso de los expedientes electrónicos cuando se trataba de la SUNAT mas no del Tribunal Fiscal. Por consiguiente, a fin de corregir las situa-

ciones arbitrarias y de inequidad en contra de los contribuyentes que puede originarse por la ausencia de regulación, se le faculta al Tribunal Fiscal para que por acuerdo de sala plena regule la forma y condiciones en que se registrara los expedientes y documentos electrónicos, así como las disposiciones que regulan el acceso a dichos expedientes y documentos garantizando la reserva tributaria.

3.7. Contenido de las resoluciones (Art. 129° Decreto Legislativo N° 1263)

En relación a esta norma por Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 129° del Código Tributario lo siguiente *“Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°”*. (Negrita y subrayado nuestros)

El cambio es que añade el último párrafo respecto al contenido de las resoluciones, invocando el artículo 150° del Código Tributario que está referido en el supuesto que el Tribunal Fiscal constate vicios de nulidad y además de pronunciarse sobre la nulidad misma deberá hacerlo sobre el fondo del asunto. En el supuesto que no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto se dispondrá la reposición del procedimiento al momento que se produjo el vicio de nulidad. Si para ello, requiere de actuación de elementos probatorios complementarios, estará habilitada para ello. La única excepción será cuando de la lectura de expediente alcanzado no pueda apreciarse íntegramente la información instruida como para resolver el caso.

3.8. Órganos competentes (Art. 133° Decreto Legislativo N° 1315)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo N° 1315, se ha incorporado en el texto del artículo 133° del Código Tributario lo siguiente *“La SUNAT respecto a los tributos que administre y a las Resoluciones de Multa que se apliquen por el*

incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria". (Negrita nuestra)

La exposición de motivos no aborda comentario de justificación sobre este cambio, sin embargo nos parece lógico que se haya incorporado este párrafo, sobre la competencia que tiene la SUNAT sobre los tributos y multas que se apliquen por infracción a las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria, que como se sabe es el nuevo elemento que se ha incorporado al texto del Código Tributario para dar cumplimiento a las exigencias de la OCDE en caso de una eventual incorporación del Perú a dicho organismo, conforme el añadido que se ha hecho con el título VIII dentro del libro II del referido código.

3.9. Requisitos de admisibilidad: firma letrado (Art. 137° – 1 Decreto Legislativo N° 1263)

En relación a esta norma, el Decreto Legislativo N° 1315, ha suprimido en el texto del artículo 137° del Código Tributario, el requisito de la firma del abogado, con el texto siguiente **"Se deberá interponer a través de un escrito fundamentado"**. (Negrita nuestra)

En la exposición de motivos se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios establecidos por el Decreto Legislativo N°1263, era que dentro de los requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación, se debía interponer a través de un escrito fundamentado y autorizado por letrado habilitado en los lugares donde exista la defensa cautiva, el que, además, debía contener el nombre del abogado que lo autoriza, su firma y número de registro hábil. Además, se debía adjuntar la hoja de información sumaria correspondiente, de acuerdo al formato que hubiera sido aprobado mediante Resolución de Superintendencia.

En ese sentido y a fin de favorecer al contribuyente a acceder a la justicia y obtener una oportuna atención de sus recursos, se modifican el numeral 1 del artículo 137°, el primer párrafo del artículo 146°, así como el tercer párrafo del artículo 163° del Código

Tributario, lo cual conllevará a que el recurso de reclamación y apelación, sin contener la hoja sumaria o la consignación de los datos del abogado, su firma y registro hábil que estuvieran pendiente de notificación de inadmisibilidad, serán admitidos a trámite.

Este cambio nos parece muy importante y elimina uno de los supuestos que en la práctica genera inconvenientes a los contribuyentes que se veían obligados a contratar los servicios de un abogado con el encarecimiento del acceso a la justicia tributaria. Esta medida, si bien podría verse desde un punto de vista que es contrario a los intereses de la profesión del derecho, sin embargo en la práctica, también habían otros profesionales con versación, como contadores, administradores o economistas que elaboraban reclamaciones o apelaciones, solo que los recursos eran firmados por abogados para salvar la formalidad.

En la legislación comparada, ya en Argentina se sabía que, la formulación de las reclamaciones no era un atributo necesariamente de un abogado, sino que podrían hacerlo también los contadores públicos con versación tributaria.

Sin duda, este cambio constituye un buen avance, no solo de orden equitativo, sino también de ampliación de oportunidades profesionales.

3.10. Requisitos de admisibilidad: fianza (Art. 137° – 3 Decreto Legislativo N° 1263)

Mediante Decreto Legislativo N° 1263, se ha incorporado en el texto del artículo 137° numeral 3 del Código Tributario lo siguiente *“Los plazos de nueve (9) meses variarán a doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes”*.

En caso la Administración Tributaria declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele

dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el monto de la deuda actualizada, y por los plazos y períodos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 146°. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelta de oficio". (Negrita y subrayado nuestros)

En la exposición de motivos, se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios por el Decreto Legislativo N°1263, el numeral 3 del artículo 137° del mencionado Código, señalaba que cuando las resoluciones de determinación y de multa se reclamaban una vez vencido el plazo para ello (que es de veinte (20) días hábiles) debía acreditarse el pago de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada y por los plazos que se indicaban. Se especificaban además condiciones bajo las cuales se debía mantener la vigencia de la carta fianza durante la apelación y se precisaba que los plazos señalados eran de nueve (9) meses, los cuales variaban a (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Es por eso que se modifica el numeral 3 del artículo 137°, a fin de cuando el recurso presentado fuera de término está relacionado con las resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes el plazo de la carta fianza bancaria o financiera tendrá una vigencia de 20 días hábiles, renovables por periodo similar dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Asimismo se permite presentar carta fianza bancaria o financiera u otra garantía que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia vinculada a las pruebas presentadas extemporáneas.

3.11. Medios probatorios extemporáneos (Art. 141° Decreto Legislativo N° 1263)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 141° del Código Tributario lo siguiente *“No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.*

En caso la Administración Tributaria declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza bancaria o financiera u otra garantía durante la etapa de la apelación por el monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 148°. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio”. (Negrita y subrayado nuestros)

Los cambios que se han introducido son de forma para hacer precisiones en el texto y la redacción nueva incorporada esta subrayada para resaltar cuales han sido los cambios introducidos.

Como se advierte al no existir exposición de motivos, nuestros comentarios están relacionados a resaltar los textos que aparecen subrayados, que en buena cuenta no representan cambios sustanciales.

3.12. Requisitos de apelación (Art. 146° primer párrafo – Decreto Legislativo N° 1263)

Por Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 146° primer párrafo del Código Tributario lo siguiente *“La apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado. El administrado deberá afiliarse a la notificación por medio electrónico del Tribunal Fiscal, conforme a lo establecido mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de treinta (30) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó la notificación”*. (Negrita y subrayado nuestros)

En la exposición de motivos se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios por el Decreto Legislativo N°1263, el primer párrafo del artículo 146° original contenía una regla sobre la actuación del abogado para la suscripción de los recursos de apelación y la exigencia de presentar la denominada hoja de información sumaria. En el nuevo texto se obvia estos dos requisitos la firma del letrado y el uso de la hoja de información sumaria y solo se requiere el escrito fundamentado, elaborado por cualquier profesional e incluso por el mismo administrado.

Conforme precisa la exposición de motivos, este cambio es para favorecer al contribuyente a acceder a la justicia y obtener una oportuna atención de sus recursos, se modifica el primer párrafo del artículo 146° con el propósito de eliminar la exigencia formal de la firma de abogado y del uso de hoja de información sumaria.

De otro lado en el párrafo incorporado se introduce lo relacionado a las notificaciones electrónicas previa afiliación en el

Tribunal Fiscal mediante instrucciones aprobadas por resolución ministerial del sector de Economía y Finanzas.

3.13. Requisitos de apelación (Art. 146° penúltimo párrafo – Decreto Legislativo N° 1263)

Por Decreto Legislativo N°1263, se ha modificado el penúltimo párrafo del artículo 146° con el texto siguiente *“a veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones emitidas contra resoluciones de multa que sustituyan comiso, internamiento de bienes o cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes”*. (Negrita nuestra)

Este añadido está incorporado a propósito de que la apelación sea admitida vencido el plazo de 15 días hábiles, siempre claro está, que se haga el pago de la totalidad de la deuda o se presente una carta fianza, respecto a los plazos señalados por dicho artículo que serán de 20 días hábiles. Como se puede apreciar la norma está cubriendo un vacío cuando se trataba de casos de apelaciones extemporáneas en el que no existía el plazo de renovación de la carta fianza que tendría en cuenta este supuesto, pues solo la norma había regulado la renovación en forma genérica y en forma específica, tratándose de apelaciones sobre controversias vinculadas con precios de transferencias. En forma genérica la renovación debe hacerse por el plazo de 12 meses y 18 meses en casos de precios de transferencia, y por 20 días hábiles tratándose de apelaciones de resoluciones de multa que sustituyan el comiso de bienes, internamiento de bienes o cierre temporal de establecimientos.

3.14. Medios probatorios admisibles (Art. 148° primer párrafo – Decreto Legislativo N° 1263)

Mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 148° primer párrafo del Código Tributario, la redacción siguiente *“o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones*

emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación". (Negrita nuestra)

En la exposición de motivos, se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios por el Decreto Legislativo N°1263, el primer párrafo del artículo 148° del mencionado Código, establecía que, no se permitía a los administrados la presentación de medios probatorios extemporáneos durante la etapa de apelación, salvo que i) que el contribuyente pruebe que la omisión no se generó por su causa, o ii) pague la deuda. Por esta situación se modifica el primer párrafo del artículo 148° del referido código, para que en el caso de presentación de medios probatorios extemporáneos durante la etapa de apelación también se le permita al administrado presentar carta fianza por el monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o no exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, a fin de dar el mismo tratamiento de la presentación de pruebas extemporáneas en instancia de reclamación.

3.15. Plazo para resolver apelación (Art. 150° segundo párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 150° segundo párrafo del Código Tributario lo siguiente ***“La Administración Tributaria o el apelante podrán solicitar el uso de la palabra dentro de los treinta (30) días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, debiendo el Tribunal Fiscal señalar una misma fecha y hora para el informe de ambas partes”.*** (Negrita y subrayado nuestros)

En la exposición de motivos, se precisa que la situación antes de la incorporación de los cambios por el Decreto Legislativo

Nº1263, el segundo párrafo del artículo 150º del mencionado Código prescribía que se tenía como plazo para solicitar el uso de la palabra de cuarenta y cinco días hábiles de interpuesto el recurso de apelación, contados a partir del día de presentación del recurso, se modifica este artículo, a fin de reducir el plazo para solicitar el uso de la palabra ante el Tribunal Fiscal, de 45 días hábiles a 30 días hábiles de haber interpuesto el recurso de apelación, lo que posibilitaría a los vocales del Tribunal Fiscal a resolver apelaciones en un plazo más corto.

El cambio del plazo de 45 a 30 días hábiles para solicitar el uso de la palabra, en realidad no hace variar en esencia el derecho de solicitarla. En la práctica no significa que el hecho de solicitarla dentro de los 45 días antes o 30 días ahora, que la concesión de esta se acorte, todo lo contrario. Por la excesiva carga procesal el Tribunal Fiscal se demora en conceder el uso de la palabra que siempre alcanza más del tiempo legal establecido y se prolonga por años. De modo que el cambio de rebajar de 45 a 30 días para solicitar el uso de la palabra, no tiene mayor efecto y solo sería una cuestión meramente formal.

3.16. Plazo para resolver apelación (Art. 150º último párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Con respecto a esta norma, mediante Decreto Legislativo Nº1263, se ha modificado el texto del último párrafo del artículo 150º del Código Tributario, con la redacción siguiente *“Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”*. (Negrita nuestra)

En la exposición de motivos que sustenta la norma en comentario, se modifica el último párrafo del artículo 150º del Código Tributario, con una nueva redacción distinta a la regla anterior, a fin de permitir al Tribunal Fiscal que en casos advierta la exis-

tencia de vicios de nulidad, además de declarar esta, también pueda actuar medios probatorios de oficio, lo cual se encuentra de acuerdo a las reglas previstas en el numeral 217.2 del artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General N°27444.

Como se advierte, con esta nueva redacción, el código le faculta al Tribunal Fiscal en caso de controversias, donde exista vicios de nulidad, junto con declarar la nulidad misma, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, siempre que exista elementos probatorios para ello. No obstante deberá salvaguardar los derechos de los recurrentes. En caso no fuera posible el pronunciamiento sobre el fondo del asunto, resolverá reponiendo el procedimiento al momento en el que se produjo el vicio de nulidad.

3.17. Resoluciones de cumplimiento (Art. 156° segundo párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Por Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado en el texto del artículo 156° del Código Tributario lo siguiente *“Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.*

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto”. (Negrita y subrayado nuestros)

En la exposición de motivos se precisa que los cambios establecidos por el Decreto Legislativo N°1263 al presente artículo es en aras de la simplificación administrativa y celeridad procesal, la Administración Tributaria, debe emitir resolución de cumplimiento o informe en la plazo de 90 días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria.

Como se advierte, el cambio es con respecto al plazo máximo en el que se debe emitir la resolución de cumplimiento 90 días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, antes se refería al deudor tributario. La redacción no es tan clara,

por cuanto el expediente no se notifica, ni al deudor tributario, ni a la Administración Tributaria, lo que se notifica es la resolución del Tribunal Fiscal y la remisión del expediente a la Administración Tributaria. Esta redacción trae más confusión por regular un acto administrativo que no corresponde a la realidad.

Reiteramos que el plazo en realidad debe ser con respecto de la notificación de la resolución y no de la remisión del expediente a la Administración Tributaria. Sin embargo entendemos que, ambos actos, tanto la remisión del expediente, como la notificación de la resolución se hacen en la misma fecha.

3.18. Recurso de Apelación contra la resolución de cumplimiento (Art. 156° último párrafo Decreto Legislativo N° 1263)

Mediante Decreto Legislativo N°1263, se ha incorporado el último párrafo del artículo 156° del Código Tributario, con la redacción siguiente *“Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal”*. (Negrita nuestra)

El sustento de esta incorporación aparece en la exposición de motivos referido a este artículo y expresa que considerando que el recurso de apelación contra una resolución de cumplimiento, tiene la finalidad distinta a la “primera apelación”, pues consiste en verificar estrictamente si el nuevo pronunciamiento de la Administración Tributaria se ajusta a lo ordenado por el Tribunal Fiscal, se incorpora un último párrafo en el artículo 156° del Código Tributario para establecer que el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento será de 6 meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

Es de advertir, que el párrafo incorporado resulta una novedad, pues está reconociendo normativamente lo que ya ocurría en la práctica cuando se hacían apelaciones contra las resoluciones de cumplimiento. La bondad de este cambio, es que se precisa que

el plazo para interponerlo es de 15 días contados a partir de su notificación, y el plazo de 6 meses para que el Tribunal resuelva la apelación. Adviértase que este plazo es menor al plazo normal de 12 meses para resolver una apelación ordinario y también se ha considerado que cuando se exceda este plazo, se dará el mismo tratamiento de suspensión de los intereses moratorios, conforme ocurre con las apelaciones ordinarias.

4. PROCEDIMIENTO NO CONTENCIOSO

4.1. De la impugnación (Art. 163° último párrafo Decreto Legislativo N°1263)

Mediante DL N°1263, se ha modificado el texto del artículo 163° último párrafo del Código Tributario con la redacción siguiente *“Los actos de la Administración Tributaria que resuelven las solicitudes no contenciosas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 162° pueden ser impugnados mediante los recursos regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, los mismos que se tramitarán observando lo dispuesto en la citada Ley salvo en aquellos aspectos regulados expresamente en el presente Código y sin que sea necesaria su autorización por parte de letrado”*. (Negrita y subrayado nuestros)

El criterio para estos cambios está contenido en la exposición de motivos que ha considerado la eliminación del requisito de la firma del letrado tanto para las reclamaciones, apelaciones y recursos regulados por la Ley de Procedimientos Administrativo General N°27444. Se invoca como justificante para esta eliminación, que el administrado debe tener acceso a la justicia y que al parecer la exigencia de la firma del letrado limitaba tal derecho. Nos parece positiva esta precisión para el conjunto de administrados que se veían enfrentados ante esta situación, que incluso conlleva sobrecostos.

Lima, agosto 2017.



La declaración de nulidad por el Tribunal Fiscal con pronunciamiento sobre el fondo

Oswaldo Lozano Byrne

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Magíster en Administración de Empresas de la Universidad del Pacífico. Ha sido vocal del Tribunal Fiscal. Asociado del IPDT. Socio del Estudio Navarro & Pazos Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. ANTECEDENTES LEGALES Y JURISPRUDENCIALES DE LA MODIFICATORIA.- 3. CASOS EN LOS QUE SE APLICA EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 4. LOS ELEMENTOS SUFICIENTES CON LOS QUE SE DEBE CONTAR PARA RESOLVER SOBRE EL FONDO.- 5. SOBRE LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS QUE DEBEN SER SALVAGUARDADOS.- Congruencia.- Pluralidad de instancias.- Otros derechos y garantías propios de un debido procedimiento.- 6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.- 7. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

En aras de evitar la innecesaria y perjudicial demora de las controversias tributarias, mediante el Decreto Legislativo N° 1263 se ha incorporado expresamente en el Código Tributario (en adelante, "CT") la obligación del Tribunal Fiscal de pronunciarse sobre el fondo de la controversia, aun cuando declare la nulidad de las resoluciones apeladas.

Antes de esta incorporación, el CT establecía únicamente que las resoluciones, emitidas tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, expresarán fundamentos de hecho y de derecho; y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el Expediente. Asimismo, se señalaba que el Tribunal Fiscal no tenía la obligación de pronunciarse sobre aspectos que no hubieran sido examinados ni resueltos en la etapa de reclamación, declarando la nulidad e insubsistencia de la resolución, y reponiendo el proceso al estado que corresponda.

Por otro lado, el numeral 2 del artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, "LPAG"), disponía que constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad, además de la declaración de nulidad, debía resolver sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello y solo cuando ello no fuere posible, repondría el procedimiento al momento en que el vicio se produjo.

Esta norma también era aplicable al procedimiento tributario, en cuanto procedimiento administrativo es, pero a lo largo del tiempo, más aún dentro del mismo Tribunal Fiscal, se plantearon objeciones a su aplicación.

En este contexto, es que mediante Decreto Legislativo N° 1263 se ha realizado las siguientes modificaciones sobre la materia en el CT:

- Artículo 129°: Se agrega una remisión expresa a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°, para los casos en que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, que ponen fin a la primera instancia administrativa, no se pronuncien sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y sobre cuantas cuestiones suscite el expediente.
- Último párrafo del artículo 150°: Se ordena al Tribunal Fiscal que, de constatar algún vicio de nulidad, además de declarar tal situación, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Las nuevas disposiciones descritas abordan una preocupación totalmente válida, que proviene de aquéllos casos en que, luego de muchos años, el Tribunal Fiscal declara la nulidad de la resolución apelada, sin zanjar la controversia, lo que causa un serio perjuicio al Fisco y a los contribuyentes.

En adelante, el Tribunal Fiscal deberá determinar, antes de pronunciarse por la nulidad de la apelada, si tiene elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo del asunto, salvaguardando los derechos de los administrados.

Sin duda alguna, el Tribunal Fiscal deberá asumir esta mayor carga de trabajo, lo que se complica por los recursos limitados con los que cuenta que, de persistir en tal situación, serán contraproducentes con los fines de la medida.

Debe evitarse así mismo la tentación para el inferior jerárquico de “delegar” en su superior (en este caso, el Tribunal Fiscal), el trabajo que le corresponde por su propia naturaleza, como es precisamente analizar todos los aspectos del asunto controvertido, precisamente para evitar una concentración de trabajo hacia arriba.

Un eficiente sistema de resolución de controversias administrativas se estructura en la forma de una pirámide. Las instancias

inferiores, ubicadas en la mayor cantidad de puntos posibles de inicio de controversias (municipalidades distritales, intendencias regionales), deben reunir las partes del expediente, tales como papeles de trabajo, documentos presentados y los que provienen de los registros de la Administración, cumplir con el mandato del artículo 129° de examinar incluso las cuestiones no planteadas por los interesados y emitir un pronunciamiento conforme a ley. La instancia superior, una vez conocidas tanto la interpretación de la Administración como la del interesado, y con todos los elementos disponibles, simplemente debe determinar la posición correcta desde el punto de vista jurídico y aplicar la norma de mayor jerarquía, de ser el caso.

El otorgar al Tribunal Fiscal la potestad de declarar la inexistencia de la apelada, constituía, en la práctica, una sanción para la Administración Tributaria, la que por su falta de cumplimiento de los deberes que le correspondían como instancia inferior, obstaculizaba el debido procedimiento.

Al obligarse ahora al Tribunal Fiscal a emitir pronunciamiento en los casos en que cuente con elementos suficientes para pronunciarse sobre el fondo, que podrían ser todos los casos si es que le damos una interpretación amplia a la norma, pero sin introducir una sanción a la Administración Tributaria por el incumplimiento de las funciones que le corresponden como primera instancia administrativa, nos encontramos ante un nuevo panorama, que esperamos no sea perjudicial para el eficiente funcionamiento de nuestro sistema de resolución de controversias administrativas.

Atendiendo a la invitación de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, abordamos a continuación algunos aspectos que deben ser tenidos en consideración en la aplicación de esta declaratoria de nulidad con pronunciamiento sobre el fondo.

2. ANTECEDENTES LEGALES Y JURISPRUDENCIALES DE LA MODIFICATORIA

La figura de la declaración de nulidad con pronunciamiento sobre el fondo fue introducida en nuestra legislación, por la LPAG en el antes citado artículo 217.2°.

Sobre los problemas anteriores a la entrada en vigencia de esta norma, Morón Urbina señalaba:

*(...) siguiendo las reglas judiciales, la autoridad encargada del recurso procedía a declarar la nulidad y devolvía lo actuado al que conoció el proceso para reponer la causa al estado anterior. Esta situación tenía serios inconvenientes en el ámbito administrativo: primero **atentaba contra la celeridad en el procedimiento**, por cuanto probablemente habiéndose acogido el recurso al administrado, y estando la materia evidentemente clara, se posponía la resolución final del caso; en segundo orden, **esta acción favorecía las conductas elusivas de las autoridades superiores** que ante casos complejos, recarga de labores, o simplemente por evitar analizar completamente los casos, prefería identificar un error o causal aparente o real nulidad, para determinarla, devolver el expediente y transferir la carga nuevamente al inferior (2011: 643).*

Por su parte, Sandra Sevillano consideraba que lo justo era que esta norma también se aplicara en el procedimiento tributario, aunque lamentablemente el Tribunal Fiscal “recurre mucho a la declaración de insubsistencia de las resoluciones apeladas”, con lo que se prolonga la solución de las controversias tributarias (2005: 625).

Lo cierto es que el Tribunal Fiscal no ha acogido esta posición, salvo en contados casos¹, motivo por el cual el legislador ha estimado pertinente, para que no quepa duda sobre su aplicación, modificar el último párrafo del artículo 150° del CT.

Al respecto, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263, se señala que la problemática que motiva este cambio radica en que “lo establecido [en el último párrafo del artículo 150° del CT] **impide lograr la simplificación de los procedimientos, así como dar cumplimiento a los principios de economía procesal y celeridad procesal; conllevando a que los contribuyentes no puedan acceder a una pronta resolución de los recursos que**

¹ Ver las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7406-1-2004, 6595-5-2005 y 1590-2-2006.

interponen ante el Tribunal Fiscal” (Ministerio de Economía y Finanzas 2016: 11).

No es tan exacto lo señalado por la Exposición de Motivos, en cuanto a que lo establecido en el, en ese entonces, último párrafo del artículo 150° del CT impidiese lograr la simplificación de los procedimientos. Lo que impedía esto era la indebida aplicación de la norma, pero su utilidad se confirma en el hecho que no ha sido derogada plenamente. Como se verá más adelante, el Tribunal Fiscal mantiene la potestad de declarar la insubsistencia (correctamente llamada nulidad) de las resoluciones apeladas, pero solamente en los casos en que no tiene todos los elementos para resolver, o teniéndolos, el pronunciamiento sobre el fondo afecte los derechos de los administrados.

Así, se suprime del procedimiento administrativo un último rezago de la práctica proveniente del ámbito judicial de reponer el procedimiento al estado anterior, sin evaluar siquiera un pronunciamiento sobre el fondo, tal como corresponde a la debida aplicación de las reglas del debido procedimiento administrativo.

3. CASOS EN LOS QUE SE APLICA EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Ante todo debe hacerse notar una primera incongruencia en la nueva legislación.

Según el artículo 129° del CT:

Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

A continuación, se tiene que el artículo 150° se inicia de la siguiente forma:

Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad...

Así, sin que lo haya consignado expresamente la norma, pareciera que el no expresar los fundamentos de hecho y de derecho,

además de no decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados, constituyese una causal de nulidad.

Al respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 109° del CT, sobre las causales de nulidad y anulabilidad.

Efectivamente, cuando el último párrafo del artículo 150° del CT se refiere a los “vicios de nulidad”, se debe recurrir ante todo al artículo 109° del Código Tributario, que establece las siguientes causales de nulidad:

- Falta de competencia del órgano, en razón de la materia.
- Por haberse dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o los actos que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
- Aplicación de sanciones no previstas en la ley.
- En el caso de actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiriera facultades o derechos, cuando sean contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

Adicionalmente, establece como causales de anulabilidad, el no haberse cumplido con los requisitos del artículo 77° del CT (para las Resoluciones de Determinación, de Multa y Ordenes de Pago) o la incompetencia en razón de jerarquía.

No se establece como vicio de nulidad en el artículo 109°, el que las resoluciones no expresen los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, no decidan sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados o no decidan sobre todas las cuestiones que suscite el expediente.

Por lo tanto, en cuanto se trata de defectos que afectan la motivación del acto, no cabe más que interpretar que, sin mencionarlo expresamente, el artículo 129° del CT ha establecido una nueva causal de nulidad que involucra solamente a las resoluciones que ponen fin al procedimiento de reclamación.

Adicionalmente, cabría sostener que al haberse establecido una norma especial para los defectos de motivación en la resolución de reclamaciones en el procedimiento tributario, ya no sería

posible acudir a las normas que sobre los defectos de motivación regulaban el procedimiento administrativo en la LPAG.

Así por ejemplo, según el artículo 14° de la LPAG, son vicios no trascendentes del acto administrativo, que permiten su conservación, varios relacionados con la defectuosa motivación, tal como aquél cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación o aquél emitido con motivación insuficiente o parcial.

Hasta la modificación materia del presente comentario, el artículo 129° del CT podía incluir vicios trascendentes o no trascendentes. A partir de dicha modificación, toda infracción al artículo 129° acarrea un vicio de nulidad, y por lo tanto es trascendente.

En función de lo expuesto precedentemente, lo establecido en el último párrafo del artículo 150° del CT, se aplica tanto en los casos de nulidades previstas en el artículo 109° del CT (por ejemplo, se resolvió sin otorgarle al contribuyente la oportunidad de presentar pruebas dentro del plazo de 30 días que concede la ley), como en las “nulidades” de alguna forma determinadas en el artículo 129° del CT.

Este segundo grupo de nulidades, que son en puridad solamente nulidades de las resoluciones que resuelven reclamaciones, se podrían clasificar en la siguiente forma:

- a. Las que provienen de resoluciones que no se han pronunciado sobre lo invocado por el contribuyente en su reclamación (esta situación era lo que motivaba la insubsistencia en la legislación anterior y que por lo tanto realmente no ha desaparecido). A su vez, aquí se podrían dar las siguientes situaciones:
 - i. Omisión de pronunciamiento sobre algún reparo cuestionado.

Se trata de casos en que la Administración Tributaria determinó reparos de diversa índole (por ejemplo, a ingresos gravados con el Impuesto a la Renta y gastos deducibles), que son reclamados todos por el recurrente, pero aquélla solamente emite pronunciamiento sobre algunos.

- ii. La resolución no expresa los fundamentos de derecho que les sirvan de base.

Dentro de esta omisión no solamente se encontraría el defecto total por el cual se omite totalmente consignar la base legal de la resolución.

En este punto, debe tenerse en cuenta que el numeral 6.1. del artículo 6° de la LPAG señala que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

Agrega el numeral 6.3 del mismo artículo que no son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Sin embargo, finalmente señala el mismo artículo que no constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto.

En suma, puede ser nula, tanto la resolución que en un error garrafal omite totalmente la fundamentación jurídica, como aquella que no hace relación entre las razones jurídicas y normativas aplicables, en relación con los hechos probados relevantes, es decir, aquella mal fundamentada, tan es así que se descartan las fórmulas vagas, contradictorias o insuficientes.

Obviamente, en forma clara también resultaría nula aquella resolución que no dio respuesta sobre alguna norma que invocaba el contribuyente que lo eximía de su supuesta obligación, como por ejemplo sobre una norma invocada que estableciera una exoneración.

Pero más allá de ello, los límites de lo que pueda resultar nulo por deficiente motivación normativa, pueden ser subjetivos.

iii. Omisión de los fundamentos de hecho.

Si es grave omitir los fundamentos de derecho en su totalidad, lo es aún más grave omitir la relación de los hechos probados relevantes al caso, pero lo que sí se puede ver a menudo, es la omisión de alguno de los hechos importantes para resolver el caso. Más a menudo, ocurre que al considerar el Tribunal Fiscal como aplicable una norma jurídica que no consideró la Administración Tributaria (ni el recurrente), resulta que existen hechos relevantes para resolver que no han sido siquiera invocados por las partes. Por ejemplo, ello ha ocurrido en algún caso en que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), desconoció el crédito fiscal al amparo del inciso a) del tercer párrafo del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo, sobre operaciones no reales por simulación absoluta, pero no era aplicable este inciso, sino el inciso b) que trata del caso en que existiendo la operación se tomó indebidamente el nombre del emisor de la factura. En tal caso, debe determinarse si el comprador conocía de tal situación, para otorgarle la oportunidad de recuperar el crédito fiscal.

En los últimos tiempos, determinada la aplicación del inciso b) citado, el Tribunal Fiscal revocaba la apelada, pero ordenaba a la SUNAT que en la etapa de cumplimiento determinara si el comprador conocía que se había tomado indebidamente el nombre de quien figuraba como emisor de la factura.

Obviamente, si la SUNAT determina que el contribuyente si conocía de la situación, lo normal sería que este apele nuevamente ante el Tribunal Fiscal, con lo que en la práctica tendríamos un efecto similar al de la nulidad, es decir, la reposición del caso al estado anterior, para que luego se reinicie.

iv. Omisiones en materia de pruebas.

De alguna manera, también se trata de un defecto en los fundamentos de hecho, pero concretado respecto de algún medio probatorio.

Se incluye aquí los casos en que el recurrente ofreció un medio probatorio, una inspección por ejemplo en los registros del proveedor, que la Administración Tributaria no atendió en la reclamación, o un documento presentado que no examinó.

- b. Las que provienen de resoluciones que no se han pronunciado sobre alguna cuestión sobre la cual debieron pronunciarse, aun cuando no haya sido invocada por el recurrente. Aquí también podríamos sub-clasificar las nulidades en la misma forma que para las del acápite a, con excepción las del punto i. Sin embargo, también se encuentra la omisión de las cuestiones que, sin ser planteadas por los recurrentes, sean suscitadas por el expediente. ¿Es que no rige el principio de congruencia en el procedimiento contencioso tributario?

El principio de congruencia procesal es reconocido por el Tribunal Constitucional, cuando señala que “forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la debida motivación de las decisiones judiciales y que **garantiza que el juzgador resuelva cada caso concreto sin omitir, alterar o exceder las pretensiones formuladas por las partes**” (2006a).

En otra Sentencia, el Tribunal Constitucional explica:

*(...) partiendo de una concepción democratizadora del proceso como la que se expresa en nuestro texto fundamental (artículo 139°, incisos 3 y 5), resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas; pues **precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas** (2006c).*

Puede desprenderse que este principio justificaba el artículo 150°, antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1263.

No obstante, el mismo Tribunal Constitucional señala que dicho principio tiene matices propios en el procedimiento administrativo: “en sede administrativa, dicho principio pro-

cesal se encuentra flexibilizado, en la medida que **en el iter del procedimiento administrativo debe armonizarse con la potestad de invalidación general de la Administración Pública**" (2014).

En esa línea de ideas, Morón Urbina señala que la aplicación de esta figura presenta sus matices propios, ya que el funcionario público no agota su cometido y obligaciones con el análisis y pronunciamiento sobre lo expuesto por el recurso del administrado, sino que al funcionario corresponde, como proyección de su deber de oficialidad y satisfacción de los intereses públicos, resolver sobre cuantos aspectos obren en el expediente, cualquiera sea su origen. Por ello, la congruencia en el procedimiento administrativo adquiere singularidad hasta configurar la necesidad que la resolución decida imperativamente cuantas cuestiones hayan sido planteadas en el expediente, aportadas o no por el recurso (2011: 641).

El autor agrega que, de lo expuesto, se desprende que el principio de congruencia en las resoluciones administrativas implica que la Resolución decida otras cuestiones derivadas del procedimiento, siempre que ellas surjan del expediente administrativo y que el administrado haya tenido oportunidad de apreciarlos (Morón 2011: 641-642).

De ello fluye en el procedimiento tributario, la facultad de reexamen, prevista en el artículo 127° del Código Tributario.

Queda preguntar qué se debe hacer en caso el Tribunal Fiscal considere que hay algún aspecto del asunto controvertido que no ha sido examinado por el inferior, aunque correspondía que lo hiciera. Desde la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263, se deberá declarar la nulidad y deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Obviamente, en tal caso deberá aplicar el artículo 127° del Código Tributario.

El reexamen se limita a los aspectos del asunto controvertido (se mantiene el principio de congruencia), y sólo se puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

4. LOS ELEMENTOS SUFICIENTES CON LOS QUE SE DEBE CONTAR PARA RESOLVER SOBRE EL FONDO

Solamente en caso de contar con elementos suficientes para resolver sobre el fondo, el Tribunal Fiscal deberá cumplir con el último párrafo del artículo 150° del CT.

Cabe preguntarse si es posible delimitar en alguna forma este enunciado que puede generar dudas en diversas situaciones.

El Tribunal Fiscal puede contar con todos los elementos para resolver, si las partes (la Administración Tributaria también lo es en la etapa de apelación), cualquiera de ellas presentan en la etapa de apelación elementos probatorios, no conocidos antes en el procedimiento.

Pero aún así, si no los tuviese por inacción de las partes, de conformidad con lo establecido en el artículo 126° del CT, puede ordenar las pruebas de oficio que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver. A tal efecto, el Tribunal Fiscal cuenta también con la facultad de re-examen.

En conclusión, cabe esperar que el contar con los elementos suficientes para resolver sobre el fondo, que desencadena la obligación del Tribunal Fiscal de pronunciarse sobre el fondo en los casos de nulidad, puede tener aplicación en la más amplia gama de situaciones, ya sea que se confirme o revoque la apelada, exista o no criterio reiterado o precedente de observancia obligatoria, se incremente o reduzca la deuda, entre otras variables que se puedan presentar.

Finalmente, el único límite que tendrá el Tribunal Fiscal, será la salvaguarda de los derechos de los administrados, aspecto que se analiza a continuación.

5. SOBRE LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS QUE DEBEN SER SALVAGUARDADOS

La obligación de pronunciarse sobre el fondo en los casos de nulidad, impone además al Tribunal Fiscal también la obligación

en tales casos de velar por la salvaguarda de los derechos de los administrados.

Si algún administrado puede demostrar que, al resolver sobre el fondo del asunto en un caso de nulidad, se ha infringido alguno de sus derechos, tiene obviamente el derecho a solicitar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal en la vía contencioso administrativa.

Obviamente, será en cada caso concreto que se deberá hacer el examen sobre tal infracción, pero en abstracto, puede también enunciarse algunos de estos derechos que el Tribunal Fiscal está obligado a salvaguardar.

Congruencia

Como se ha referido precedentemente, el que la congruencia tenga sus matices propios en el procedimiento administrativo, y más aún en el procedimiento tributario, no significa su supresión.

De conformidad con el numeral 217.1. del artículo 217° de la LPAG, que siempre fue aplicable en el procedimiento tributario como lo fue también el numeral 217.2., citado precedentemente, la resolución del recurso estimará en todo o en parte o desestimarás las **pretensiones formuladas** en el mismo o declarará su inadmisión.

Así adquiere perfecta lógica, lo que señala el artículo 127° del CT, en cuanto a que el re-examen debe limitarse al asunto controvertido, es decir, a las pretensiones formuladas por el recurrente.

Asimismo, también adquiere sentido lo señalado por el artículo 147° del CT:

Artículo 147.- ASPECTOS INIMPUGNABLES

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Ello reiteramos porque la resolución que resuelve un reclamo o una apelación solamente puede pronunciarse sobre las pretensiones formuladas, y si no la formuló oportunamente, no se puede introducir nuevamente en el procedimiento.

Por lo tanto, se infringe el derecho de los administrados si al pronunciarse sobre el fondo ante un vicio de nulidad, el Tribunal Fiscal introduce algún aspecto que no se impugnó al reclamar, y menos aún al apelar.

El pronunciamiento debe limitarse al asunto controvertido.

Pluralidad de instancias

Cabe preguntarse si al declarar la nulidad y pronunciarse sobre el fondo el Tribunal Fiscal vulneraría el derecho a la pluralidad de instancias.

El artículo 139°, numeral 6° de la Constitución establece que es un principio de la función jurisdiccional la pluralidad de instancias, siendo este criterio aplicable a las controversias de carácter administrativo y en específico, sin ninguna duda, en las controversias de materia tributaria.

Son etapas del procedimiento contencioso administrativo son: (i) la reclamación, ante la Administración Tributaria; y (ii) la apelación, ante el Tribunal Fiscal.

No es la idea, que la segunda etapa en el procedimiento duplique la actuación de la primera. Debería tener un rol únicamente revisor, aunque siempre ello matizado con la oficialidad propia del derecho administrativo.

Nótese que en el procedimiento administrativo general, podría ser discutible que el superior jerárquico tenga la potestad probatoria que se le atribuye al Tribunal Fiscal. La actuación probatoria se realiza en la primera instancia y para ello se cuenta con el recurso de reconsideración.

Recuérdese que el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, consideraba a la facultad de re-examen y la potestad de actuar pruebas de oficio, únicamente como parte del procedimiento de reclamación, y no en el procedimiento de apelación.

Sin embargo, dado que algunas de las disposiciones previstas para el procedimiento de reclamación, también era aplicables en la apelación, se introdujo en la parte de procedimiento contencioso

tributario, un capítulo de Disposiciones Generales, en la que con técnica improvisada se regula la actuación de oficio de pruebas y la facultad de re-examen, en los mismos términos para ambas instancias, olvidándose que al segunda debería ser solamente revisora de la actuación de la primera, como ocurre usualmente en cualquier tipo de proceso regulado debidamente.

Sobre el contenido constitucional del mencionado derecho de pluralidad de instancias, el Tribunal Constitucional señala que este “tiene por objeto garantizar que las personas, naturales o jurídicas, que participen en un proceso judicial **tengan la oportunidad de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano superior de la misma naturaleza, siempre que se haya hecho uso de los medios impugnatorios pertinentes**, formulados dentro del plazo legal” (2006b).

Podría ocurrir en el procedimiento tributario, que en un asunto que se ventiló sobre determinada base legal durante la fiscalización y en la reclamación, con las respectivas actuaciones probatorias en cada una de estas etapas del procedimiento, el Tribunal Fiscal determine la aplicación de una base legal distinta, aplique una prueba de oficio, y resuelva sobre el fondo del asunto.

En tal caso, el Tribunal Fiscal deberá evaluar si se infringe la garantía de la doble instancia, antes de pronunciarse sobre el fondo.

Otros derechos y garantías propios de un debido procedimiento

Entre otros, se tiene el derecho a refutar los cargos imputados, a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios, así como a ofrecer y a producir pruebas, que se encuentran enunciados en forma no limitante en el numeral 1.2. del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Con la regulación sobre la declaración de nulidad por el Tribunal Fiscal con pronunciamiento sobre el fondo, introducida en

el Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1263, no se ha modificado en esencia la legislación vigente anteriormente, salvo en cuanto que se amplía las causales para declarar la nulidad de las resoluciones que resuelven reclamaciones. Con el texto vigente anteriormente, además de las nulidades establecidas en el artículo 109° del CT, la resolución que resolvía una reclamación era nula cuando no había examinado ni resuelto un aspecto considerado en la reclamación. Con la modificación de los artículos 129° y 150°, la nulidad por incorrecta motivación de las resoluciones que resuelven reclamos, se extiende incluso al caso de vicios no trascendentes.

La figura de la nulidad con pronunciamiento sobre el fondo, se encontraba prevista expresamente en la LPAG y no había motivo alguno para sostener que se oponía a alguna disposición del Código Tributario.

No obstante, esta disposición debe ser aplicada en la medida que se salvaguarden los derechos de los administrados involucrados, puesto que de otra manera, se estaría desvirtuando la estructura para la cual fue diseñado el procedimiento administrativo, que concibió al Tribunal Fiscal como una instancia revisora de los actos de la Administración Tributaria, y no como una etapa que realice los procedimientos que ella debió seguir como primera instancia.

En ese sentido, deben introducirse disposiciones que precisen las competencias y responsabilidades de cada instancia en las diversas actuaciones que se deben llevar en los procedimientos administrativos, sobre todo en las que involucran la actuación de pruebas.

7. BIBLIOGRAFÍA

MORÓN URBINA, Juan Carlos

2011 *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 9ª Edición Revisada y Actualizada. Lima: Gaceta Jurídica.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)

2016 *Exposición de Motivos para el Proyecto de Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario promulgado mediante Decreto Legislativo N° 1263.*

SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra

2005 “Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, págs. 593-627.

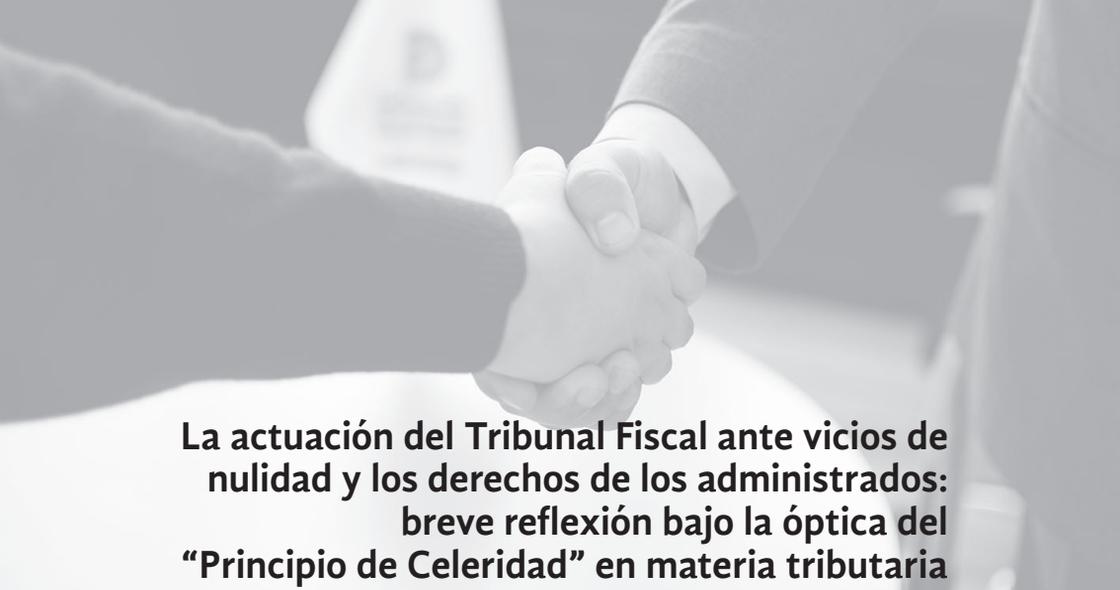
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2006a *Sentencia N° 08327-2005-AA/TC*. Lima, 08 de mayo. Consulta: 01 de setiembre de 2017.

2006b *Sentencia N° 3261-2005-PA/TC*. Lima, 09 de junio. Consulta: 01 de setiembre de 2017.

2006c *Sentencia N° 3943-2006-AA/TC*. Lima, 11 de diciembre. Consulta: 01 de setiembre de 2017.

2014 *Sentencia N° 04293-2012-PA/TC*. Lima, 18 de marzo. Consulta: 01 de setiembre de 2017.



La actuación del Tribunal Fiscal ante vicios de nulidad y los derechos de los administrados: breve reflexión bajo la óptica del “Principio de Celeridad” en materia tributaria

Pablo José Huapaya Garriazo

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista en Tributación e Instrumentos Financieros por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Perteneciente al Grupo de Excelencia Académica (GEA) de la carrera de Contabilidad por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Ha sido Abogado Especialista en la Procuraduría Pública de la SUNAT y Resolutor de Recursos Impugnatorios en la Intendencia Regional Lima. Abogado Especialista en la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA NATURALEZA DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL: SU IMPORTANCIA EN LA DEFENSA DEL DERECHO DE LOS ADMINISTRADOS.- 3. DIFERENCIAS ENTRE LA REVOCACIÓN Y NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL.- 4. LA APLICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL: SOBRE LA PRIMACÍA DE LOS PRINCIPIOS DE CELERIDAD Y ECONOMÍA PROCESAL, A PROPÓSITO DE LA MODIFICACIÓN A LOS ARTÍCULOS 109° Y 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO MEDIANTE EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1263.- 5. SOBRE LA POSIBILIDAD QUE EL TRIBUNAL FISCAL APLIQUE LOS CRITERIOS CONTENIDOS EN LA STC EXP. N° 00728-2008-PHC/TC ANTE VICIOS DE NULIDAD NO DETECTADOS O CONVALIDADOS EN LA RESOLUCIÓN DE RECLAMACIÓN EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: SOBRE SU UTILIDAD PARA SUSTENTAR DEBIDAMENTE LA FALTA DE PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL FONDO DE LA CONTROVERSIAS.- 6. CONCLUSIONES.- 7. BIBLIOGRAFÍA.-

SUMILLA: *Con el presente estudio pretendemos establecer una breve reflexión de las consecuencias generadas ante la declaración de nulidad efectuada por el Tribunal Fiscal, bajo el marco de los Principios de Celeridad y Economía Procesal, a efectos de poder identificar alternativas adecuadas que lleven a un adecuado saneamiento de los actos administrativos viciados, resaltando las últimas modificaciones a los artículos 109° y 150° del Código Tributario efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1263, teniendo en cuenta que el Estado, ante la sociedad, es vista como un todo integral, por lo que el actuar de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal debe efectuarse de forma coordinada la consecución de éstos fines; estableciendo alternativas para un adecuado control de los actos viciados, como por ejemplo a través del criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC.*

1. INTRODUCCIÓN

En nuestros días, parece existir una percepción de que en el proceso civil o judicial existe una orientación hacia la prevalencia de la formalidad, y que por el contrario, se tiene la concepción que en el procedimiento administrativo, si bien no deja de ser formal, para salvaguardar el desempeño de los poderes públicos, su exigencia no llega a significar ningún problema para el desarrollo procedimental. Sin embargo, observamos que en la realidad no es menos cierto que la Administración Pública ha llegado muchas veces a preponderar los aspectos formales por la aplicación rigurosa del Principio de Legalidad.

Como sabemos, la finalidad de todo acto administrativo es el interés público; es decir, no se debe privilegiar intereses particulares por sobre los intereses generales, dado que ello equivaldría a negar el carácter de servicio de la Administración Pública. Conforme lo indica el numeral 1.10 del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, los sujetos intervinientes en el procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización, en principio, no incida en su validez así como no determinen aspectos importantes en la decisión final a ser emitida por el órgano resolutor, ni mucho menos disminuyan las garantías del debido procedimiento que causen indefensión a los administrados.

Cuando un acto administrativo cumple su cometido se dice que es eficaz, lo cual implica que se encuentra orientado a la concreción de intereses generales, por lo que la impresión que tiene la sociedad respecto de éste, descansa en los resultados a ser alcanzados, es decir, a la concordancia entre los fines públicos

a cumplirse mediante el procedimiento administrativo y los intereses de los particulares, garantizando los derechos e intereses de los administrados.

La eficacia de un acto administrativo guarda su sustento en el tiempo. El tiempo es un valor que los contribuyentes actualmente toman en cuenta a la hora de tomar decisiones. La gestión en las instancias administrativas y jurisdiccionales no debe dejar de tomar en cuenta este valor, orientando sus resultados hacia la resolución de los expedientes en un plazo razonable y conforme a ley, tal como se observa, por ejemplo, en la aplicación del artículo 14° de la Ley N° 27444, respecto al principio de conservación del acto administrativo.

Con el presente estudio, pretendemos establecer una breve reflexión de las consecuencias generadas ante la declaración de nulidad efectuada por el Tribunal Fiscal, a efectos de poder identificar alternativas adecuadas que lleven al saneamiento de los actos administrativos viciados, resaltando situaciones que generen el entorpecimiento o la dilación del procedimiento contencioso administrativo, conforme a las últimas modificaciones a los artículos 109° y 150° del Código Tributario efectuada mediante el Decreto Legislativo N° 1263, teniendo en cuenta que el Estado, ante la sociedad, es vista como un todo integral, por lo que el actuar de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal debe efectuarse de forma coordinada para la consecución de éstos fines.

2. LA NATURALEZA DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL: SU IMPORTANCIA EN LA DEFENSA DEL DERECHO DE LOS ADMINISTRADOS

Como es de conocimiento, los actos administrativos, en los que se encuentran incluidos los emitidos por la Administración Tributaria, tienen como característica la presunción de que fueron emitidos conforme a Derecho (presunción de legalidad), expresión de ello es su ejecutoriedad e inmediato cumplimiento, no obstante, admite prueba en contrario. La aplicación de la nulidad en materia

tributaria surge como un mecanismo de control de doble beneficio en el marco de los procesos administrativos tributarios. Es decir, puede ser ejercida como revisión de oficio por parte de la Administración, que hace seguimiento de sus actos a fin de custodiar la validez de los mismos e impedir que, en el caso resulten viciados, sean convalidados a falta de ser impugnados. Asimismo, puede ser ejecutada por el administrado, a través de los procedimientos contencioso-tributarios¹, con la finalidad de proteger los derechos que eventualmente le fueran vulnerados, en especial a través de la apelación indicada en el artículo 145° y 146° del Código Tributario.

Uno de los procedimientos por el cual se efectúa este control es a través de la apelación contenida en nuestro actual Código Tributario. Ésta guarda sus orígenes en la regulación austriaca de la “apelación limitada”, cerrada a toda intervención de un elemento nuevo en la resolución del recurso. En ese sentido, autores como Eugenia Ariano Deho² indican que:

“De allí que bajo el nombre de “apelación” en los ordenamientos procesales contemporáneos no necesariamente se encontrará ese plurisecular mecanismo enderezado a “renovar” íntegramente el juicio ante un juez distinto al primero (o sea, el modelo romano de la apelación-novum iudicium o, como lo llaman los juristas de lengua alemana, volle Berufung, es decir “apelación plena”), sino que también podremos encontrar una apelación como medio para provocar una “revisión” crítica de la primera sentencia y, como tal, cerrada a todo elemento nuevo (el modelo austriaco de la beschränkte Berufung – apelación “limitada” – o revisio prioris instantiae). Igualmente, sea cual fuere el modelo predominante, podremos también encontrar una apelación enderezada a servir de medio para hacer valer los “defectos de construcción” de la decisión (o sea los vicios procesales), con efectos distintos según si ella se modele como una tradicional “querrela de nulidad” (que provoca un mero iudicium rescindens en caso de estimación) o, más bien, también en estos casos,

¹ Al respecto, cabe indicar además que no cabe la interposición de un “recurso de nulidad” independiente.

² ARIANO DEHO, Eugenia, “En la búsqueda de nuestro “modelo” de apelación civil”, p. 9. Consultar en: http://revistas.pucp.edu.pe/derechoprosesal/files/derechoprosesal/La_apelacion_buscada_-Eugenia_Ariano.pdf.

como auténtica apelación, con su consecuente efecto devolutivo, es decir, con la atribución del poder de decidir la controversia al juez de apelación”.

Tal como se encuentra establecido en nuestra legislación tributaria, la labor del Tribunal Fiscal se encuentra encaminada a la detección de vicios contenidos en actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria a efectos de efectuar declaración de nulidad (denominada también como nulidad de pleno derecho) o anulabilidad de éste³. Como se desprende del contenido del artículo 109° del Código Tributario, el acto administrativo que es afectado por un vicio grave o muy grave debe ser declarado nulo, sin embargo, si el vicio es intrascendente o no relevante, de tal suerte que pueda ser convalidado, éste acto deberá ser declarado anulable, generando como consecuencia que, en el primer caso, el acto administrativo sea expulsado del ordenamiento jurídico, retrotrayendo sus efectos a la fecha de emisión de éste; mientras que en el segundo caso, es un acto legítimo que se convalida o subsana en el tiempo, motivo por el cual produce plenos efectos, conforme lo disponen los artículos 12.1 y 17.2 de la Ley N° 27444.

Como podemos apreciar de lo antes expuesto, como lo indica Sandra Sevillano, la nulidad en la declaración de un acto administrativo por parte del Tribunal Fiscal evidencia un doble beneficio. En primer lugar, por parte del Tribunal Fiscal, en la medida que busca satisfacer el interés público que depende de su gestión. De otro lado, por parte del administrado, quien

³ Evidencia de este razonamiento es el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2445-4-2008, respecto a las consecuencias generadas por actos nulos detectados respecto a un procedimiento de fiscalización, en el que se indicó que: “Las resoluciones de determinación y de multa emitidas por la Administración que se dio por culminada la fiscalización cuya invalidez fue declarada posteriormente, no pueden producir efecto alguno, esto es, no pueden dar por culminada la fiscalización respecto de tales tributos y períodos y por tanto, respecto de los mismo procedería continuar con la fiscalización correspondiente”.

encuentra en la nulidad una garantía importante durante el proceso que afronta.⁴

3. DIFERENCIAS ENTRE LA REVOCACIÓN Y NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL

La revocación de los actos de la Administración Tributaria por parte del Tribunal Fiscal, puede ser definida como un mandato que efectúa éste órgano administrativo para extinguir, sustituir o modificar un acto administrativo. Por lo general, la revocación es una respuesta a un recurso impugnatorio interpuesto por el contribuyente. Como señala el diccionario de Cabanellas⁵, la revocación implica dejar sin efecto una decisión, es decir la anulación o sustitución de un fallo ordenado por autoridad superior. Es un acto que anula los efectos de una decisión anterior, un mandato, una resolución o un poder concedido a una persona.

Por otro lado, Sandra Sevillano⁶ indica que: *“La revocación se puede definir como la manifestación concreta del control que ejerce la Administración sobre sus propios actos, sea que ocurra de oficio o impulsada por los recursos impugnatorios de los administrados, y conlleva, en consecuencia, que el ejercicio de dicha facultad se dicte un acto autónomo e independiente que va a generar sus propios efectos de modo inmediato y va a devolver al ordenamiento jurídico el equilibrio en la emisión del acto original defectuoso. El control revocatorio podría ser efectuado por el propio órgano emisor o por su superior jerárquico, pero es siempre una declaración efectuada en sede administrativa”*.

Roldán y Meño, identifican en la revocación uno de los mecanismos especiales de revisión de actos administrativos tributarios,

⁴ SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. *Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*, Lima: Palestra Editores, 2006, pp. 600 y 601.

⁵ Cabanellas. Pág. 285.

⁶ SEVILLA CHÁVEZ, Ob. Cit., p. 602.

aunque de carácter regular y especialmente restrictivo, en relación a otros de su misma índole, el cual está destinado a corregir situaciones excepcionales en las que se detecte una actuación contraria al derecho por parte de la Administración, de tal manera que se corrijan situaciones injustas y se restablezca el orden jurídico⁷.

Como se puede observar, la revocación de un acto emitido por la Administración Tributaria implica que el órgano revisor modifique el fallo respecto a un acto administrativo impugnado ante una instancia superior, siendo que ésta puede ser la división (o gerencia) de reclamaciones de la intendencia a la que pertenece el área emisora, como también ante el Tribunal Fiscal. En muchas ocasiones, este Colegiado ordena conjuntamente con la revocación, la expresión “debiendo la Administración actuar conforme lo expuesto”, lo cual implica un reenvío a la Administración Tributaria para que cumpla un mandato en una Resolución de Cumplimiento, siguiendo las indicaciones señaladas por el Tribunal Fiscal⁸.

En el otro extremo, la declaración de nulidad de oficio de un acto administrativo requiere no solamente que el acto administrativo sea nulo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10° de la Ley N° 27444, sino que, por ejemplo, no exista una lesión al interés público. Esto significa que el Tribunal Fiscal ante la referida declaración debe verificar una doble lesión o doble lesividad, lo cual implica que con la dación de este fallo no se debe lesionar los derechos e intereses de los administrados.

Como podemos observar, la revocación y nulidad de un acto administrativo encuentran una clara diferenciación, es decir, la revocación de los actos administrativos, a diferencia de la nulidad,

⁷ ROLDÁN CENTENO, Elena y MEÑO GALINDO, Santiago. Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios. *Crónica Tributaria*, N° 137, 2010, pp. 222-223. Puede consultar su contenido en: https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/137_Roldan.pdf

⁸ Por lo que en éstos casos no se puede considerar que dichas resoluciones “causen estado” a efectos de interponer una demanda contencioso administrativa.

opera únicamente con efectos hacia adelante, lo cual se distingue claramente de la nulidad que opera con efectos retroactivos; sin embargo, ambos conceptos concurren en el hecho que son expresión de un privilegio del que goza la Administración Pública, ya que a partir de éstos puede revisar y corregir sus actos a fin de restablecer la legalidad alterada. Este razonamiento fue entendido por el Magistrado Vergara Gotelli cuando en los numerales 2 y 3 de su voto a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 01888-2013-PA/TC, indicó entre otros aspectos el siguiente razonamiento:

“La revocatoria está referida a un error en el razonamiento lógico jurídico – error in iudicando o error en el juzgar –, correspondiéndole al superior la corrección de dicho razonamiento que se reputa como errado. El instituto de la nulidad en cambio suele definirse como la sanción de invalidación que la ley impone a determinado acto procesal viciado, privándolo de sus efectos jurídicos por haberse apartado de los requisitos o formas que la ley señala para la eficacia del acto. Es importante dejar establecido que la función de la nulidad en cuanto sanción procesal no es la de afianzar el cumplimiento de las formas por la forma misma sino el de consolidar la formalidad necesaria como garantía de cumplimiento de requisitos mínimos exigidos por la ley. Por tanto es exigible la formalidad impuesta por la ley y detestable el simple formalismo por estéril e ineficaz”

Como vemos de lo desarrollado hasta el momento, la revocación busca obtener una decisión “sustitutiva” de la resolución apelada, por lo que se orienta a volver a decidir aquello que fue resuelto anteriormente. Por esta razón, sus efectos se producen hacia el futuro. Por ejemplo, en el caso de la revocación de una resolución de intendencia que confirma una resolución de determinación, los efectos jurídicos de ésta se mantienen, ya que el efecto de la revocación no es la desaparición jurídica del acto revocado, (como sucede cuando es declarado nulo) sino más bien su modificación.

4. LA APLICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL: SOBRE LA PRIMACÍA DE LOS PRINCIPIOS DE CELERIDAD Y ECONOMÍA PROCESAL, A PROPÓSITO DE LA MODIFICACIÓN A LOS ARTÍCULOS 109° Y 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO MEDIANTE EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1263

Existen situaciones en las que la Administración Tributaria emite actos que adolecen de vicios de nulidad y en vez de advertir esta situación, aquella no observa esta cuando el expediente se encuentra en etapa de reclamación y es analizado por el área resolutoria de la división o gerencia de reclamaciones al emitir la resolución de intendencia. Ante esta situación, el Tribunal Fiscal declaraba la nulidad del acto administrativo pero si existía un aspecto que no había sido analizado por el área resolutoria (nulidad por falta de pronunciamiento), ordenaba el reenvío a la Administración Tributaria para que emita pronunciamiento respecto del aspecto omitido, prologándose el procedimiento contencioso tributario, justificando dicha actuación en el derecho a la doble instancia, de tal forma que el contribuyente pueda nuevamente interponer recurso de reclamación contra el acto impugnado.

Sin embargo, si bien la aplicación de este criterio salvaguardaba el derecho a la doble instancia en materia administrativa, colisionaba directamente con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 217° de la Ley N° 27444, el cual indica que cuando se observe la existencia de una nulidad, la autoridad correspondiente, además de declararla, resolverá sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello.

Sobre esto, cabe tener presente que se modifica el artículo 109 del Código Tributario, incorporando el concepto de nulidad parcial, es decir, los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial, generando con ello que la nulidad del acto administrativo no alcance a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados.

Por otro lado, el mencionado decreto legislativo modificó el último párrafo del artículo 150° de la citada norma, recogiendo el criterio anteriormente expuesto, es decir, nuestro ordenamiento legal a partir de la fecha precisa que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de su declaración, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Sin embargo, cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad; es decir, la norma precisa que en la medida que el Tribunal Fiscal se encuentre en la posibilidad de resolver sobre el fondo ante una nulidad por falta de pronunciamiento, deberá hacerlo. Entendemos que en el caso no se dé esta posibilidad, el Colegiado deberá justificar además los motivos de su decisión, a efectos de salvaguardar el sentido de la norma antes indicada.

La regulación actual nos muestra la preferencia del legislador hacia el Principio de Celeridad durante el procedimiento contencioso tributario. Al respecto, la doctrina indica que éste procura una actuación pronta y dinámica en el trámite iniciado, a fin de erradicar actuaciones procesales que dificulten y obstruyan el desenvolvimiento y eliminar conductas contrarias a la verdad. El principio de celeridad es exigido tanto a la Administración Pública como a los administrados, para evitar que la decisión se alcance en un tiempo dilatado⁹. Entendemos que, el razonamiento del legislador encuentra su sustento en el tiempo transcurrido desde la interposición del recurso de reclamación, teniendo en cuenta que, como se indicó al inicio de este estudio, éste es un valor para los contribuyentes en nuestros días.

El fundamento de la nulidad de un acto o procedimiento bajo este principio no guarda su sustento en el solo hecho que se produzcan retrasos en su tramitación. Como indica la doctrina, este principio lo que pretende es alcanzar mayor prontitud entre

⁹ HUAMÁN ORDOÑEZ, Luis Alberto. *Jurisprudencia administrativa de carácter constitucional*. Gaceta Jurídica, Lima, 2010, pp. 101-103.

el inicio y decisión definitiva de un proceso, atendiendo y respetando las normas jurídicas, es decir, el deber de aceleramiento del proceso corresponde a todo aquel que se encuentre involucrado en el mismo (autoridades, particulares, asesores, entre otros)¹⁰. En ese sentido, la aplicación de este principio en materia tributaria implica que los órganos administrativos deben velar por evitar dilaciones indebidas durante el procedimiento contencioso administrativo.

El Principio de Celeridad encuentra su sustento en el principio de Economía Procesal, el cual es entendido como la optimización del proceso en tres aspectos generales: el tiempo, el trabajo y el costo. La doctrina nos indica que en lo correspondiente al tiempo, lo que procura es una “brevedad máxima”, aligerando los incidentes que puedan extenderlas. Respecto al trabajo, se persigue la mínima complejidad de los procesos a través de sintetizar los problemas que en el litigio se presenten, de manera tal que el proceso sea menos complicado y se ahorren diligencias innecesarias. Finalmente se atienden al costo de los actos procesales, buscando que sea el menor posible, lo cual se logra en función a los dos puntos anteriores¹¹.

No debe escapar de nuestra observación el hecho que la aplicación de este principio en forma absoluta. En ese sentido, como advierte Guerra Cruz: *“La facultad de declarar la nulidad de oficio de un acto administrativo no conlleva a la negación del derecho de audiencia del administrado, pues la avocación al superior para conocer de la resolución ya consentida y que ha empezado a surtir efectos, no puede ser a espaldas de quien tiene el derecho ganado, razón por la cual, si la resolución de nulidad se expediera sin audiencia del interesado y, a mérito de la resolución de nulidad, se suspendieran los efectos del*

¹⁰ MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 6ª edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2007, p. 79.

¹¹ CARRETERO PÉREZ, Adolfo. El principio de Economía Procesal en lo contencioso-administrativo. *Revista de Administración Pública*, n° 65, 1971, p.102. Puede consultar su contenido en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2111224.pdf>

*acto administrativo declarado nulo, cabría la alternativa de la acción de amparo, pues a nadie se le puede privar de un derecho o imponerle una carga sin abrirle la posibilidad de alegar a favor de sus intereses y de probar el derecho que le asiste*¹².

Consideramos que la declaración de nulidad por parte del Tribunal Fiscal respecto a actos administrativos viciados pero que en algún extremo hayan reconocido derechos a los contribuyentes, merecen que de manera previa a tal declaración, exista un procedimiento administrativo en el que el contribuyente pueda participar manifestando sus argumentos y medios de defensa, sin afectar su derecho a la doble instancia. Por este motivo, una herramienta que permite evitar esta situación es la nulidad parcial establecida en la modificación efectuada al artículo 109° del Código Tributario, ya que a partir de ella el Colegiado puede resolver sobre el fondo (de encontrarse en las posibilidades de hacerlo), y confirmar aquello aquel extremo que no resulte afectado por el vicio de nulidad reconociendo algún derecho al contribuyente. No se debe perder de vista que si bien existe la salvaguarda del derecho de los administrados al debido procedimiento administrativo, también es cierto que el objetivo del procedimiento contencioso tributario, como toda actividad procesal, es llegar a una decisión justa. En ese sentido autores como Mariano Ignacio, indican lo siguiente:

*“(...) el objeto que persiguen los remedios procesales es recuperar la actividad procesal desviada, viciada de nulidad para asegurar la conducción del proceso hacia una decisión justa, sumado a razones de economía y celeridad procesal, evitando con ello (...) la pérdida de tiempo y del desgaste jurisdiccional que significa reproducir las actuaciones anuladas y las vinculada, con grave perjuicio para los litigantes(...)*¹³

¹² GUERRA CRUZ Guillermo. El procedimiento administrativo. Derecho Administrativo Procesal. MS Editores, Lima, 1999, p.291.

¹³ IGNACIO CCAMA, Mariano H. “Remedios Procesales”. Esta información puede ser consultada en la siguiente dirección web: <http://ilustrecap.org/modules/soapbox/print.php?articleID=67>

5. SOBRE LA POSIBILIDAD QUE EL TRIBUNAL FISCAL APLIQUE LOS CRITERIOS CONTENIDOS EN LA STC EXP. N° 00728-2008-PHC/TC ANTE VICIOS DE NULIDAD NO DETECTADOS O CONVALIDADOS EN LA RESOLUCIÓN DE RECLAMACIÓN EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 150° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: SOBRE SU UTILIDAD PARA SUSTENTAR DEBIDAMENTE LA FALTA DE PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL FONDO DE LA CONTROVERSI A

Como sabemos, la actividad administrativa tiene una presunción de legitimidad, y todo acto administrativo es considerado como válido en tanto no se detecte algún vicio de nulidad por la autoridad competente. En ese sentido, si el Tribunal Fiscal detecta un acto administrativo nulo, esta declaración genera efectos retroactivos por aplicación del principio latino *“quod nullum pro ducit effectum”*¹⁴. Es por este motivo que la regla general es que la declaración de nulidad de un acto administrativo tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha de emisión del acto, conforme lo dispuesto en el artículo 12° de la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Uno de los vicios que constituyen la nulidad de un acto administrativo es la falta de motivación. La motivación está constituida por las razones, de derecho o de hecho, que lo respaldan. Por ello, podemos decir que el “acto administrativo” proviene de una determinada voluntad. Este es el motivo por el que los fundamentos de un acto administrativo por lo general se encuentran contenidos en los denominados “considerandos”, los cuales constituyen presupuestos o razones del acto administrativo con las que la Administración Pública sostiene la legitimidad de su decisión.

El numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, al desarrollar el Principio del Debido Procedimiento, indica que: *“Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a*

¹⁴ Lo que es nulo, no produce ningún efecto.

ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho (...)".

En ese orden de ideas, autores como Morón Urbina indican que *"la exigencia de argumentar la orientación de los actos administrativos, es reconocida como el mecanismo necesario para permitir apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad en la actuación pública, dado que obliga al funcionario a razonar, reflexionar, a patentizar tanto la justificación de su acto como el objetivo perseguido con su emisión, con lo cual, brinda mayores posibilidades para evaluar si ejerce su competencia, circunscribiéndose sólo a dictados de interés público, exponiendo un elemento valioso para una ulterior interpretación, calificación y control de su actuación, en términos de objetividad y finalidad pública"*¹⁵.

La motivación de los actos administrativos guarda un sustento constitucional. Se trata de un principio constitucional implícito en la organización de todo Estado Democrático conforme se puede apreciar de la lectura de los artículos 3° y 43° de la Constitución. En el Estado Constitucional Democrático, el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración Pública deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso¹⁶. En ese sentido, la debida motivación de las decisiones de las entidades públicas es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva; y, en consecuencia, constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas; por ello, toda decisión que carezca de una moti-

¹⁵ MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, Quinta Edición, Séptima edición, pp. 144 a 145.

¹⁶ STC Exp. N° 04944-2011-PA/TC, f.j. 17

vacación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional¹⁷. Entonces, hasta este punto podemos concluir que la deficiente motivación de una resolución de intendencia emitida por la Administración Tributaria constituye una manifestación de arbitrariedad y en consecuencia, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo¹⁸.

La nulidad indicada el artículo 150° del Código Tributario se encuentra referido a los vicios de nulidad que no fueron detectados o fueron convalidados en la Resolución de Intendencia emitida al resolver el recurso de reclamación de un acto administrativo. Como hemos mencionado, en la anterior regulación, esta norma ordenaba el reenvío al Tribunal Fiscal en caso encontrar algún vicio en la motivación de la resolución; sin embargo, en la actual regulación, el Colegiado aparte de identificar la nulidad del valor, el cual se entiende que fue convalidado en instancia de reclamación, deberá efectuar la motivación respecto a este vicio en lugar que reenvió el expediente al área emisora para que efectúe esta labor, pronunciándose sobre el fondo del asunto al constatarse con elementos, siempre que esta vía salvaguarde el derecho de los administrados. En este caso, el Tribunal Fiscal puede cumplir la exigencia de la motivación a través de la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también a través de la aceptación íntegra y exclusiva de lo establecido en pronunciamientos anteriores, en cuyo caso los hará suyos con mención expresa en el texto de la resolución del Tribunal Fiscal, identificándolos adecuadamente¹⁹. Por el contrario, si no fuera posible que el Colegiado analice el fondo de la controversia, por encontrarse materialmente imposibilitada por ejemplo, por los sistemas informáticos de la

¹⁷ STC Exp. N° 04944-2011-PA/TC, f.j. 16

¹⁸ STC Exp. N° 04944-2011-PA/TC, f.j. 23

¹⁹ STC Exp. N° 04944-2011-PA/TC, f.j. 20

Administración Tributaria, ordenará su reposición al momento que se produjo el vicio de nulidad.

Como podemos observar, la regulación actual de la nulidad detectada en instancia de apelación muestra una oportunidad de poder generar eficiencia al evitar dilaciones indebidas en la detección de un acto nulo. Sin embargo, muestra una oportunidad para que el Colegiado pueda utilizar mecanismos adecuados que permitan identificar los vicios en una Resolución de Intendencia que resuelve un recurso de reclamación ante la nulidad de un valor que adolece de nulidad. Consideramos que si bien el Tribunal Fiscal al efectuar la declaración de nulidad de un valor debe sustentarse en aplicación de lo dispuesto en el artículo 109° del Código Tributario, no se debe perder de vista la evaluación del contenido de la resolución que es materia de apelación a efectos de realizar un debido control a las divisiones y gerencias de reclamos que forman parte de la Administración Tributaria, en la búsqueda de una retroalimentación y mejora de su trabajo, de tal suerte que este doble matiz originará una retroalimentación a éstas para que puedan alinearse debidamente a salvaguardar el derecho de los contribuyentes a una debida motivación de las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria. Una buena herramienta para ello es la guía que tenemos contenida en el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC y antes en el voto singular de los magistrados Gonzales Ojeda y Alva Orlandini (Exp. N° 1744-2005-PA/TC), en donde el Tribunal Constitucional define algunos supuestos contradictorios que pueden identificarse en una resolución emitida en primera instancia, estableciendo una suerte de lineamientos para un adecuado control de éstas desde un marco constitucional, las cuales pueden ser resumidas conforme se indica a continuación:

CRITERIO STC EXP. 00728-2008- PHC/TC	CONTENIDO	EJEMPLO
Inexistencia de motivación o motivación aparente	Cuando no se presentan las razones mínimas que sustentan la decisión, o de que no responden a las alegaciones de las partes del proceso, o porque se ampara en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico.	Es el típico caso cuando la apelada no expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base. Por ejemplo, cuando en la reclamación el contribuyente plantea la improcedencia de la emisión de los valores por la exoneración al Impuesto a la Renta pero la Administración Tributaria no responde o analiza este alegato.
Falta de motivación interna del razonamiento	Este criterio se aplica cuando existen defectos internos de motivación (lógica o narrativa). Se puede dar por ejemplo cuando existe invalidez de una inferencia a partir de sus premisas; o cuando existe incoherencia narrativa, es decir un discurso absolutamente confuso incapaz de transmitir, de modo coherente, las razones en las que se apoya la decisión.	Cuando la resolución apelada da respuesta a los alegatos del contribuyente pero en su motivación existen defectos en la argumentación. Se encuentran en este caso las denominadas “plantillas” o modelos de resoluciones que son usados por las áreas emisoras en casos recurrentes, pero que no tienen nada que ver con lo alegado por el contribuyente en la reclamación.
Deficiencias en la motivación externa; justificación de las premisas	Este problema se origina cuando existe una falta de validez fáctica o jurídica. Suele presentarse en aquellos casos en los que existen problemas de pruebas o de interpretación de disposiciones normativas. Se aplica por ejemplo cuando una resolución de primera instancia, al fundamentar su decisión: 1) ha establecido la existencia de una infracción; 2) luego, ha llegado a la conclusión de la infracción ha sido causado por “X”, pero no ha dado razones sobre la vinculación del hecho con la participación de “X”.	Se presenta cuando la resolución de reclamos no define adecuadamente la justificación que se encuentra contenida en el supuesto normativo. Por ejemplo cuando la apelada define la existencia de una infracción por no emitir comprobante de pago, remitiéndose al acta probatoria, pero ésta no contiene información que pueda identificar al fedatario fiscalizador, por lo que no permite acreditar certeza de los hechos acontecidos, al no existir una justificación de las premisas.

Motivación insuficiente	Este criterio implica que existe un mínimo de motivación exigible para calificar una decisión como debidamente motivada. La insuficiencia sólo resultará relevante cuando afecte lo que en sustancia se está decidiendo.	La motivación insuficiente se presenta como un “cajón de sastre”, respecto de las deficiencias anteriormente mencionadas. Puede aplicarse, por ejemplo, en el caso de la apelación de una resolución que declaró la inadmisibilidad de un recurso de reclamación y la notificación del requerimiento de admisibilidad es nulo.
Motivación sustancialmente incongruente	Este criterio se aplica cuando existe incongruencia activa u omisiva. Implica resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). También, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).	Se presenta cuando el órgano resolutor desvía el debate procesal o deja incontestada pretensiones de forma deliberada. Se puede generar en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal ha resuelto una apelación emitiendo pronunciamiento sobre el fondo del asunto respecto de determinados valores, y el contribuyente interpone un nuevo recurso de reclamación contra los mismos valores, y la Administración Tributaria al resolver dicha reclamación emite pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Asimismo, en el caso que la intendencia regional omita emitir pronunciamiento respecto a un extremo invocado en el recurso de reclamación.

6. CONCLUSIONES

- 6.1. La Administración Pública ha llegado muchas veces a preponderar los aspectos formales por la aplicación rigurosa del Principio de Legalidad; sin embargo, el tiempo es un valor que los contribuyentes actualmente toman en cuenta a la hora de tomar decisiones.

- 6.2. La declaración de nulidad de un acto administrativo por parte del Tribunal Fiscal, si bien constituye una garantía importante para el administrado durante el proceso que afronta; no debe perder de vista su orientación hacia el interés público.
- 6.3. La revocación y nulidad de un acto administrativo son expresión de un privilegio del que goza la Administración Pública, para revisar y corregir sus actos a fin de restablecer la legalidad alterada.
- 6.4. Si bien con la modificación establecida en el artículo 150° del Código Tributario evidencia una clara preponderancia del Principio de Celeridad Procesal en materia tributaria, la declaración de nulidad por parte del Tribunal Fiscal respecto a actos administrativos viciados pero que en algún extremo hayan reconocido derechos a los contribuyentes, merecen que de manera previa a tal declaración, exista un procedimiento administrativo previo en el que el contribuyente pueda participar manifestando sus argumentos y medios de defensa, sin afectar su derecho a la doble instancia.
- 6.5. La regulación establecida con la modificación establecida en el artículo 150° del Código Tributario respecto a la nulidad detectada en instancia de apelación, muestra una oportunidad de poder generar eficiencia al evitar dilaciones indebidas en la detección de un acto nulo. Sin embargo, muestra una oportunidad para que el Tribunal Fiscal pueda utilizar mecanismos adecuados que permitan identificar los vicios en una Resolución de Intendencia, como por ejemplo utilizar el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional contenida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC.

7. BIBLIOGRAFÍA

- GUERRA CRUZ Guillermo. El procedimiento administrativo. Derecho Administrativo Procesal. Lima: MS Editores, 1999.
- HUAMÁN ORDOÑEZ, Luis Alberto. *Jurisprudencia administrativa de carácter constitucional*. Lima: Gaceta Jurídica, 2010.

MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. 6a edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2007.

SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra, *Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller, Lima: Palestra Editores, 2006.



La caducidad de la medida cautelar en el Código Tributario

Jose Jorge Nava Tolentino

Abogado por la Universidad de Lima. Egresado de la Maestría de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú PUCP. Docente universitario y autor de diversas publicaciones en materia tributaria.

SUMARIO: 1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE LA MEDIDA CAUTELAR.- 2. LA CADUCIDAD Y RENOVACIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR EN EL CÓDIGO PROCESAL CIVIL.- 3. LA CADUCIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR EN MATERIA TRIBUTARIA.- 3.1 LA CADUCIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA PERUANA.- 3.2 PLAZO DE VIGENCIA DE UNA MEDIDA CAUTELAR ADOPTADA EN ETAPA DE APELACIÓN.- 4. CONCLUSIONES.- 5. BIBLIOGRAFÍA.-

1. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE LA MEDIDA CAUTELAR

La medida cautelar es una institución jurídica que es fundamental en materia procesal y en el ejercicio efectivo de los derechos, se trate de la vía administrativa o la vía jurisdiccional, y es que los derechos que se pretenden ejercer en un procedimiento podrían resultar inútiles al final de este, por tornarse en el tiempo de imposible realización o ejecución.

Como ejemplo puede mencionarse la vida diaria: un niño es expulsado del colegio por negarse a izar la bandera nacional por creencias religiosas que se lo impiden y que el centro escolar lo considera como una falta grave que amerita la expulsión del colegio. En tal caso, el derecho a la educación escolar no puede esperar al tiempo que demanda un proceso judicial a fin que se le otorgue su reposición al centro de estudios, la medida cautelar surge como solución a los derechos y permitiría de manera inmediata que el estudiante retorne a clases bajo ciertos requisitos que señalan las normas. De igual forma, podría suceder en materia de obligaciones en la que un acreedor tenga al frente de sí a un deudor, con cierto patrimonio, y que ante el no pago deba iniciar un proceso judicial, no obstante para cuando llegue la resolución final que reconoce su derecho de cobro, el deudor no tenga patrimonio con que responder, con lo cual el proceso principal y la ejecución de su pretensión resultará inútil. Desde un inicio del procedimiento judicial, la medida cautelar logrará asegurar la acreencia recayendo sobre el patrimonio del deudor.

Con los ejemplos señalados y para evitar que esto suceda en la pretensión del interesado existe la medida cautelar que asegura

la eficacia del proceso principal y logra que éste no devenga inútil en el tiempo en que se resuelve el proceso principal.

Hay quienes afirman que “una medida cautelar nace con el fin de asegurar una sentencia y, por ende, se extingue cuando tal sentencia es dictada” (Palacios 2005: 26). En ese sentido Calamandrei explica el carácter instrumental de las medidas cautelares de la siguiente forma:

Si todas las resoluciones son un instrumento del derecho sustancial que se actúa a través de ellas, en las resoluciones cautelares, se encuentra una instrumentalidad cualificada, o sea elevada, por así decirlo, al cuadrado; son en efecto, de una manera inevitable, un medio predispuerto para el mejor éxito de la resolución definitiva, que a su vez es un medio para la actuación del derecho, esto es, son en relación a la finalidad última de la función jurisdiccional, instrumento del instrumento (citado en Palacios 2005: 26).

Monroy, al analizar la provisionalidad de la medida cautelar afirma que “al depender del fallo definitivo, la medida cautelar deja de ser un acto temporal y se convierte en un acto provisorio. Es decir, no tiene una determinada duración sino que depende de la realización de un hecho” (citado en Palacios 2005: 27).

Con relación al carácter instrumental, Monroy afirma que “su razón de ser radica en garantizar la eficacia de la decisión definitiva, es decir opera como un instrumento para evitar el peligro que puede generar la demora en la expedición de la sentencia. No es un fin en sí misma” (citado en Abad 2013:16).

Esta característica de la provisionalidad es fundamental para el análisis de la caducidad de la medida cautelar, ya que ésta se supedita a un proceso principal, que en materia tributaria sería la resolución administrativa que confirme la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria. En esa medida, la adopción de algún tipo de embargo sobre los bienes y derechos de un administrado que asegure el pago del tributo debido quedará supeditado a lo que se resuelva en el proceso de reclamación o apelación y permitirá que este sea eficaz, ya que sería infructuoso una resolución final en materia administrativa que confirme la determinación de una deuda tributaria si ésta al no

encontrarse garantizada, no podrá ser solventada por inexistencia de patrimonio del deudor tributario.

En suma, la medida cautelar asegura la eficacia del proceso principal y por su carácter provisorio hace que ella esté supeditada a las resultas del proceso principal y, por ende, su tiempo está limitada a la emisión de la resolución definitiva.

Como se mencionó, otorgar una medida cautelar requiere ciertas características que deben darse y que regulan las normas generales y también las tributarias, las cuales se orientan conforme lo señala el Tribunal Constitucional al referirse a un ejecutor coactivo de la Administración Tributaria. El máximo intérprete constitucional en el Expediente N° 0015-2005-PI/TC señala dos importantes requisitos:

- a. Verosimilitud en el Derecho (*fumus bonis iuris*)
Este es un presupuesto básico para obtener una medida cautelar e implica que quien afirma que existe una situación jurídica pasible de ser cautelada, debe acreditar la apariencia de la pretensión reclamada, a diferencia de la sentencia favorable sobre el fondo, la cual se basa en la certeza de tal pretensión.
- b. Peligro en la demora (*periculum in mora*)
Este presupuesto básico está referido al peligro de daño (peligro procesal) al derecho esgrimido en el proceso judicial (o coactivo, como el caso de autos) derivado del retardo que necesariamente conlleva el reconocimiento judicial de un derecho reclamado. Dicho derecho, ante un peligro inminente o irreparable, debe ser protegido de manera inmediata, a fin de evitar que, en caso de obtenerse una sentencia favorable, ésta no pueda ser cumplida.

Estos requisitos son fundamentales para la adopción de una medida cautelar, en el caso de particulares además se exige la contracautela y la razonabilidad.

Con relación a la razonabilidad como nuevo presupuesto, Ariano considera que "los límites que se derivan de la adecuación al juez son: (i) no deberá emitir una medida cautelar en donde

el sujeto activo de la misma obtenga más de aquello que le será reconocido en sede tutela de fondo, en donde el derecho su plena y definitiva realización; (ii) deberá evitar disponer medidas cautelares con un contenido y efectos objetivamente irreversibles o que sean de difícil reversión; (iii) deberá tener en cuenta los intereses del sujeto pasivo evitando que la medida le produzca efectos efectivamente dañosos” (Citado en Erick Veramendi Flores 2011: 11).

Con relación a la contracautela, sólo resulta exigible para suspender los actos de la Administración Tributaria (situación distinta al presente análisis en que la Administración Tributaria la ejerce para cautelar deudas tributarias), y en este aspecto particular el Dr. Danós considera que este régimen cautelar especial limita los derechos de los administrados a la tutela cautelar (derecho a la tutela procesal efectiva) y el derecho de igualdad, indicando que dicha regulación no supera el test de razonabilidad y proporcionalidad (2013: 35-36)

Si conceptualmente se han definido las características de la medida cautelar, como ser instrumental y su provisionalidad, además de los requisitos para ser otorgadas, el presente trabajo analizará la vigencia en el tiempo de la medida cautelar en nuestro ordenamiento jurídico peruano y en particular en materia tributaria a propósito de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1263.

2. LA CADUCIDAD Y RENOVACIÓN DE LA MEDIDA CAUTELAR EN EL CÓDIGO PROCESAL CIVIL

Con relación a la vigencia de la medida cautelar, nuestro ordenamiento procesal civil establece dos reglas:

(i) La primera es el artículo 630° del Código Procesal Civil, el cual señala que si la sentencia en primera instancia desestima la demanda, la medida cautelar queda cancelada de pleno derecho, aunque hubiera sido impugnada.

Esto se explica por cuanto con un pronunciamiento de fondo en contra de quien se favorece de la medida cautelar, pierde vigencia la verosimilitud del derecho que en un principio

permitió que sea otorgada, ya que justamente el fallo señalaría en materia tributaria que no hay deuda determinada que exigir, por ende ¿cómo se explicaría una medida cautelar que la garantice?.

(ii) La segunda es que el artículo 625° del Código Procesal Civil establece que en los procesos iniciados con el Código de Procedimientos Civiles de 1912, **la medida cautelar se extingue de pleno derecho a los cinco años contados desde su ejecución** y que si el proceso principal no hubiera concluido, podrá el juez, a pedido de parte, disponer la reactualización de la medida. Finalmente, señala que la decisión requiere de nueva ejecución cuando implica una inscripción registral.

Esta segunda regla se incorporó con la Ley N° 28473, ya que la norma anterior señalaba que toda medida cautelar caduca a los cinco años contados desde la fecha de su ejecución y que si el proceso principal no hubiera concluido, puede el Juez, a pedido de parte, disponer la reactualización de la medida. Es decir, la temporalidad de la medida cautelar dispuesta en 5 años operaba de manera general como posibilidad de que sea reactualizada por otro tiempo igual y posteriormente se elimina el plazo de caducidad de la medida cautelar y este plazo de vigencia se circunscribió a los casos que se siguieran con el Código de Procedimientos Civiles de 1912 y elimina el concepto de reactualización.

Al no existir plazo de caducidad en el Código Procesal Civil, éste se mantiene vigente, salvo que suceda la regla (i) señalada, es decir que la demanda se declare improcedente o infundada.

Resulta oportuno señalar que en su momento el plazo de 5 años de la vigencia de la medida fue criticado, afirmándose lo siguiente:

Mientras el proceso apunta a la composición definitiva de la litis, la medida cautelar apunta a la tutela de las personas o bienes involucrados directa o indirectamente en el proceso, antes de que la litis se componga. Así, el carácter instrumental inherente a toda medida cautelar hace que ésta deba seguir vigente hasta que obtenga sentencia definitiva, ya que solo en ese momento habrá cumplido su cometido (Palacios 2005: 29).

Calamandrei ha dicho de modo sumamente gráfico que las medidas cautelares son “(...) las fuerzas de protección destinadas a mantener las posiciones hasta el momento de la llegada del grueso del ejército, a fin de evitar a éste las pérdidas mayores que le costaría la reconquista de las posiciones perdidas (Citado en Palacios 2005: 26).

Es así que dicho autor no comparte que exista un plazo de cinco años previsto en la norma, ya que en el supuesto de que no exista aún sentencia firme, ocasiona que las fuerzas de protección a que se refiere Calamandrei abandonen sin causa alguna al grueso del ejército, incumpliendo su función y así la eficacia del proceso principal que es la razón de ser de la medida cautelar.

De esta forma, al no existir hoy un plazo de caducidad para los casos conforme al Código Procesal Civil, la provisionalidad de la medida cautelar se agota con la sentencia definitiva cumpliéndose así su real finalidad, excepto se de el supuesto de la regla (i) ya referida.

En igual sentido, la Ley 27444, establece en el artículo 236.4 que las medidas de carácter provisional, como es el caso de la medida cautelar, no pueden extenderse más allá de lo que resulte indispensable para cumplir los objetivos cautelares concurrentes en el caso concreto.

3. LA CADUCIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR EN MATERIA TRIBUTARIA

Corresponde analizar la caducidad de la medida cautelar en la normatividad tributaria peruana la cual se denomina “Medida Cautelar Previa”, y ver su tratamiento en el factor “tiempo” con la provisionalidad y si es coherente o no con la normatividad procesal civil y el derecho comparado.

En el Modelo de Código Tributario CIAT (2015), se regula la medida cautelar en el artículo 151° señalándose en la parte pertinente lo siguiente:

Artículo 151. Facultad de imponer medidas cautelares.

(...)

2. *A más tardar, al momento de practicar el embargo precautorio u ordenar la inhibición general de bienes, la Administración Tributaria deberá comunicar al contribuyente o tercero responsable el importe presunto de la deuda, quedando obligada a resolver sobre el monto efectivamente exigible dentro de un plazo de meses, contados desde la fecha en que se practicara u ordenara la medida cautelar. El embargo o la inhibición quedará sin efecto si la autoridad no resuelve en el plazo señalado; si emite dicha resolución, el embargo precautorio se convertirá en definitivo en la medida necesaria para asegurar el pago de la deuda determinada (el destacado es mío).*

EL CIAT al regular la medida cautelar y su vigencia en el tiempo considera que se requiere de un plazo perentorio para que se dicte resolución, previendo que la medida cautelar dure hasta que la autoridad administrativa resuelva sobre el monto exigible, siendo que este fallo está sujeto a un plazo determinado (que cada país regulará) y si ello no se produce, la medida cautelar quedará sin efecto.

De igual forma, al revisarse la vigencia en el tiempo de la medida cautelar en la Ley General Tributaria de España (2015), el artículo 81° señala lo siguiente:

6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

- a) *Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.*
- b) *Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.*
- c) *Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.*

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la

Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.

*e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción. Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, **podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses** (el destacado es mío).*

La regulación española regula plazos de caducidad, que pueden ser de 6 meses con ampliación de seis más o en el caso del artículo 253° de 2 años prorrogables a 18 meses adicionales. Este límite legal de los 6 meses, ampliable a otros 6 meses por acuerdo motivado, en España resulta lógico por cuanto las medidas cautelares son instrumentales de un procedimiento cuya resolución pretenden asegurar, con lo que no tendría sentido que ellas pudiesen mantenerse más allá del tiempo que pudiera prolongarse el procedimiento dentro del cual se insertan (Uriol 2012: 396).

Como se aprecia en ambos casos la regulación supedita conceptualmente la medida cautelar al proceso principal considerando un plazo para su resolución.

En el caso de México, el Código Fiscal de la Federación de México (2017) establece un plazo para que la medida cautelar se pueda desvirtuar en el monto, caso contrario queda firme y se convertirá en definitivo cuando la deuda se haga exigible:

Artículo 145. *Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.*

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito

fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad tramará el embargo. La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. *El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.*

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 de este Código, se levantará el embargo.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables (el destacado es mío).

En el caso de Ecuador, su Código Tributario (2014) establece la cesación de las medidas cautelares cuando hay afianzamiento por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, es decir no establece una regulación de caducidad en el tiempo.

Como se advierte la regulación es variada; no obstante, si bien se respeta el carácter provisional e instrumental de la medida cautelar, ella se sujeta a plazos como lo establece el modelo de Código Tributario del CIAT y en la Ley General Tributaria de España.

3.1 La caducidad de la Medida Cautelar en la normatividad tributaria peruana.

La normatividad peruana ha considerado tres reglas de plazos de vigencia de las medidas cautelares, en tal sentido el artículo 56° el Código Tributario ha establecido lo siguiente:

- (i) La vigencia de la medida cautelar durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada. Así también, si se produce la resolución desestimando la reclamación del deudor tributario (infundada o improcedente), la medida se mantendrá por dos (2) años adicionales. Señalándose que vencido los plazos antes citados, sin necesidad de una declaración expresa, la medida cautelar caducará, estando obligada la Administración a ordenar su levantamiento.
- (ii) En caso que el deudor tributario, obtuviera resolución favorable con anterioridad al vencimiento de los plazos señalados en el párrafo anterior, la Administración Tributaria levantará la medida cautelar, devolviendo los bienes afectados, de ser el caso.
- (iii) Operada la caducidad no resulta posible la adopción de una nueva medida cautelar, salvo que se trate de una deuda distinta.

Si bien es cierto, el segundo supuesto es coherente con lo que regula el Código Procesal Civil, por la falta de verosimilitud del derecho que la sustentó inicialmente; los otros supuestos se alejan de dicha regulación; y de la provisionalidad de la medida cautelar que se agota con la sentencia definitiva cumpliéndose su real finalidad. Antes de la modificación del Código Tributario con el Decreto Legislativo N° 1263 y del Código Procesal Civil con la Ley N° 28473, por aplicación supletoria de la norma procesal era posible jurídicamente una reactualización de la medida cautelar en materia tributaria.

Con la Ley N° 28473, el Código Procesal Civil opta por un camino distinto a la norma tributaria por lo que al contradecirla no resulta de aplicación supletoria. Ello se evidencia con la regla (iii) de no adopción de nueva medida cautelar, por ejemplo si se

mantuviera o se diera un nuevo supuesto de peligro en la demora y que el Código Tributario lo regula como conductas o razones que hagan presumir una cobranza infructuosa. La norma tributaria no permite ello.

El Informe 225-2007 — SUNAT/2B0000, abona la tesis de que resulta posible la adopción de nueva medida cautelar cuando ésta ha caducado, lo cual resulta acorde con la provisionalidad que debe darse hasta el fallo definitivo a fin que la medida cautelar cumpla su finalidad. El informe se sustenta en las facultades de recaudación que otorga el Código Tributario a la Administración Tributaria, señalando lo siguiente:

Debe tenerse en cuenta que, tal como señala el artículo 56° del TUO del Código Tributario, la Medida Cautelar Previa tiene como finalidad el aseguramiento de la deuda tributaria al existir razones que permitan presumir que su cobranza, cuando ésta resulte exigible, podría ser infructuosa o debido al comportamiento del deudor tributario.

Si la Medida Cautelar Previa caduca, el efecto jurídico inmediato es que dicha medida queda sin efecto, con la consecuente desprotección de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago.

Sin embargo, si bien el aseguramiento de la deuda tributaria se ve perjudicado, la caducidad de la Medida Cautelar Previa afecta únicamente a la misma y no a la facultad de recaudación de la Administración Tributaria.

En ese sentido, la pretensión para cobrar la deuda tributaria sigue vigente mientras no sea cancelada en su integridad. Para tal efecto, la Administración Tributaria goza de todas las atribuciones concedidas por ley para hacer efectivo el pago o proteger la cobranza de dicha deuda que no hayan sido afectadas por la caducidad señalada.

En consecuencia, no existe impedimento para que, una vez caducada una Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria adopte otra Medida Cautelar Previa.

Sin embargo, para la adopción de la nueva Medida Cautelar Previa, la Administración Tributaria deberá evaluar si en la oportunidad de su emisión el contribuyente se encuentra comprendido en alguna de las causales previstas en los artículos 56° y 58° del Código Tributario,

pues no se trata de una prórroga de la medida que ha caducado sino de la adopción de una nueva.

En ese mismo sentido el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 3122-10-2010 emitió pronunciamiento:

Que de otro lado, corresponde precisar que sin bien en atención al artículo 57° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo 953, no existe impedimento para que una vez caducada una medida cautelar previa la Administración adopte con posterioridad otra medida cautelar previa si se verifica alguno de los supuestos previstos en el artículo 56° del Código Tributario, también lo es que para la adopción de dicha nueva medida el ente fiscal debe evaluar si en la oportunidad de la emisión de la resolución que la dispone el contribuyente se encuentra comprendido en alguna de las mencionadas causales, lo que implica que en tal resolución se deba motivar expresamente su adopción – mediante una relación concreta y directa de los hechos probados y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado –, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Si bien es cierto lo señalado es con relación a la adopción de una nueva medida cautelar, cuando una primera ya caducó, responde técnicamente a su carácter provisional e instrumental. La interrogante que surge es si esta facultad de adopción puede ser ilimitada en el tiempo, o si debe aplicarse plazos de caducidad a la medida cautelar si su vigencia supera en demasía los plazos establecidos en la ley para resolver las impugnaciones.

Con relación a la justificación de la caducidad de las medidas cautelares la Cámara Nacional Contencioso Administrativa Federal de Argentina señaló lo siguiente:

“El fundamento de la caducidad de las medidas cautelares reside en la necesidad de evitar que una de las partes pueda presionar a la otra utilizando el poder jurisdiccional, en violación al principio de igualdad y sin darle la oportunidad de entrar en la controversia e impugnarlas, más allá de que el transcurso del tiempo pueda tomarse, además, como un valioso indicador de la falta de interés o derecho de su solicitante sobre tales bases, todo lo cual lleva a evitar que, en tal contexto, se mantenga indefinidamente una medida que en sí misma se aprecia como carente de finalidad y causa ataduras y perjuicios” (Citado en Palacios 2005: 27).

La modificación del Código Tributario peruano en el tema de la caducidad de las medidas cautelares, determina una regulación acorde a la lógica del Modelo de Código Tributario del CIAT y a la Ley General Tributaria Española.

Esta modificación se explica en que si bien la medida cautelar tiene como finalidad hacer que el proceso principal no sea ineficaz, no significa que el pronunciamiento final sea en un plazo incierto e indeterminado y que con el transcurso del tiempo más allá de los plazos legales o razonables genere perjuicios económicos al deudor tributario, afectando su operatividad con dicha medida cautelar.

Es decir, la provisionalidad de la medida cautelar no la transforma con una vigencia indeterminada en el tiempo, sin considerar los derechos de los administrados que pueden verse perjudicados en su patrimonio con embargos vigentes en plazos que van más allá de los legales para resolver un recurso de reclamación o apelación.

Como se advierte en los artículos 142° y 150° del Código Tributario, el plazo para resolver la reclamación es 9 meses y para resolver la apelación 12 meses, es decir ambos no suman dos años, no obstante la vigencia de la medida cautelar es 1 año en la etapa de reclamación y 2 en la etapa de apelación. Si los plazos para resolver las impugnaciones se cumplen, la medida cautelar cumpliría su carácter provisorio e instrumental sin mayor dificultad y con ello se cumple la finalidad de la medida cautelar ya que el proceso principal de determinación de deuda no se tornaría ineficaz al momento de su cobro. Los plazos así lo denotan y es coherente con lo que señala la doctrina procesal como la del maestro Calamandrei.

Cumplidos los plazos para resolver los recursos impugnatorios, la norma tributaria es coherente con la finalidad de la medida cautelar que regula el Código Procesal Civil que deja de regular la reactualización de la medida cautelar.

El Estado tiene como responsabilidad cumplir con los plazos legales que tiene para resolver los recursos impugnatorios, lo cual debe asegurar el carácter provisorio e instrumental y, por ende, la finalidad de la medida cautelar. En caso que los plazos para

resolver la impugnación en ambas instancias supere los 3 años, lo cual representa más del 50% del plazo legal, resulta razonable esta modificación normativa que regula la caducidad de la medida cautelar y evita que se adopte una nueva medida cautelar que la desnaturalice y la haga indefinida en el tiempo por demora en la resolución de los procesos contenciosos, en perjuicio del patrimonio de los administrados.

3.2 Plazo de vigencia de una medida cautelar adoptada en etapa de apelación.

Como se ha afirmado, la medida cautelar que regula la normatividad tributaria peruana, tiene un plazo de vigencia de un año y si existe una resolución que desestima la reclamación, la medida cautelar se mantiene por dos años adicionales. La nueva interrogante a plantearse es qué plazo de caducidad resulta aplicable en caso que esta medida se efectúe en la etapa de apelación.

Al respecto, y antes del Decreto Legislativo N° 1263, el artículo 57° del Código Tributario indicaba que: “La medida cautelar se mantendrá durante un (1) año, computado desde la fecha en que fue trabada. Si existiera resolución desestimando la reclamación del deudor tributario, dicha medida se mantendrá por dos (2) años adicionales”. En tal situación, y en aquella situación se indicaban dos posibles interpretaciones:

- (i) Que la vigencia es de dos años, considerando que la norma anterior regulaba la vigencia de 1 año, bajo el escenario que ella se producía en una etapa anterior a la desestimación de un reclamo y producida el reclamo infundado o improcedente ya en una etapa de apelación su duración se mantenía por dos años adicionales.
- (ii) Que la vigencia es de tres años, considerando que la norma sólo exigía una resolución que desestima la reclamación, sin que se señale una limitación a dicha ampliación, es decir que la resolución deba ocurrir necesariamente con fecha posterior a la adopción de la medida cautelar. En otras palabras, la medida cautelar pudiera darse con fecha posterior a la emisión

de la resolución que desestima el reclamo y en tal caso la duración es un (1) año con dos (2) adicionales por el reclamo desestimado.

En la primera interpretación, se parte de la lógica que en una situación en que se haya adoptado la medida cautelar en la etapa de la reclamación, su vigencia no va más allá de un año que es la etapa en que debe resolverse éste (9 meses) y en una segunda etapa en la instancia de apelación ante un reclamo desestimado, la vigencia adicional será de dos años, tiempo que supera los 12 meses que tiene el Tribunal para resolver la impugnación y que permite que ella esté vigente al momento de la resolución final en la instancia administrativa, cumpliendo su rol de garantizar y hacer eficiente el proceso principal. Entonces la adopción de una medida cautelar en la etapa de apelación bajo la misma lógica antes descrita no tendría por qué ser menor o mayor a los dos años de plazo que otorga la norma.

Es decir, la adopción de la medida cautelar en etapa de apelación, objetivamente no tendría por qué ser distinta en su vigencia si se adoptará en la etapa de reclamación.

La segunda interpretación analiza los límites propios de la norma y al no existir limitación en ella, por la que la resolución desestimatoria debiera existir antes o después de que las medidas cautelares se trabarán por lo que bastaría la existencia de la misma.

El Tribunal Fiscal optó por la segunda interpretación en su Resolución N° 3165-Q-2015:

Que respecto de la caducidad de las medidas cautelares previas, cabe anotar que de las normas antes expuestas, se advierte que el supuesto legal que permite que se mantenga la medida cautelar dictada por 2 años adicionales es la emisión de una Resolución que desestima la reclamación contra los valores materia de cautela, no apreciándose ningún requisito adicional y/o precisión respecto a si la aludida resolución desestimatoria debiera existir antes o después de que las medidas cautelares se trabarán por lo que basta la existencia de la misma.

Que además, debe precisarse que el propósito de las medidas cautelares previas, es asegurar el pago de una deuda tributaria que aún no tiene carácter de exigible coactivamente, manteniéndose su vigencia aún en

el supuesto que los valores que contienen tales deudas hayan sido impugnados, habiéndose previsto inclusive que ante la existencia de una resolución desestimando la reclamación contra esos valores, la medida cautelar se mantendrá durante dos años adicionales.

La modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1263 es concordante con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, al establecer como plazo de caducidad los tres años desde su adopción, prescribiendo que en los casos en que la medida cautelar se trabe en base a una resolución que desestima una reclamación, la medida cautelar tendrá el plazo de duración de un (1) año, pero se mantendrá por dos (2) años adicionales.

Esta modificación normativa señala de manera clara la posibilidad que la medida cautelar tenga una vigencia de 3 años en los casos que exista una resolución desestimando la reclamación pudiendo ser esta resolución después o antes de la adopción de la medida cautelar, ya que el único presupuesto de hecho es que la verosimilitud del derecho esté sustentado por el reclamo infundado o improcedente.

Lo que si resulta un llamado a la reflexión es el hecho que una medida cautelar, adoptada en una etapa de apelación, tenga una vigencia de 3 años cuando el Código Tributario otorga un plazo de 12 meses para su atención ya que se estaría otorgando el triple del plazo natural para su resolución, si bien refuerza el concepto de provisionalidad garantizando la eficacia del proceso principal, los plazos van un año más que el caso de una adopción de medida cautelar en la etapa de reclamación y tres veces el plazo regulado para resolverse una apelación.

4. CONCLUSIONES

1. La regulación de la medida cautelar en la normatividad procesal Civil y en el Derecho comparado en materia Tributaria se ajustan al carácter instrumental y provisional de la medida cautelar, ya que ésta tiene como finalidad la eficacia del proceso principal y por ende su vigencia debe estar hasta dicho momento.

2. El Estado tiene como responsabilidad cumplir con los plazos legales que tiene para resolver los recursos impugnatorios, lo cual debe asegurar el carácter provisorio e instrumental y, por ende, la finalidad de la medida cautelar y la hace coherente con lo regulado en materia procesal y en el derecho comparado.
3. La modificación del Código Tributario que indica que operada la caducidad no resulta posible la adopción de una nueva medida cautelar, se explica en que si bien la medida cautelar es instrumental y provisional, teniendo como finalidad hacer que el proceso principal no sea ineficaz, ello no significa que una medida cautelar tenga un plazo incierto e indeterminado en el tiempo y que su permanencia vaya más allá de los plazos legales o razonables, que la haga indefinida en el tiempo por demora en la resolución de los procesos contenciosos, y que con ello genere perjuicios económicos al deudor tributario, afectando la operatividad de la empresa afectada.
4. La vigencia de la medida cautelar por tres (3) años, en los casos que exista una resolución desestimando la reclamación, denota que esta resolución puede darse antes o después de la adopción de la medida cautelar, ya que el presupuesto de hecho necesario que subyace en la norma es que la verosimilitud del derecho esté sustentado por el reclamo infundado o improcedente. Esta modificación, si bien cumple con el carácter instrumental y la provisionalidad de la medida cautelar, que busca asegurar el proceso principal con una vigencia hasta el fallo final, este plazo de vigencia resulta ser tres veces mayor al plazo que la ley le otorga al tribunal Fiscal para resolver la apelación.

5. BIBLIOGRAFIA

ABAD YUPANQUI, Samuel y DANOS ORDOÑEZ, Jorge. "La Inconstitucional Regulación de la Medida Cautelar contra la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal". 2013. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

<https://www.ipdt.org/uploads/docs>

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: “Modelo de Código Tributario CIAT”. Año 2015.

<https://www.ciat.org>.

CAMARA DE DIPUTADOS DEL H CONGRESO DE LA NACION DE MEXICO. “Código Fiscal de la Federación de México”. 2017.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

AGENCIA TRIBUTARIA. Gobierno de España. “Ley General Tributaria de España”. 2015.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Ley_General_Tributaria_y_normas_de_desarrollo_y_aplicacion/Ley_General_Tributaria/Ley_General_Tributaria.shtml

PALACIOS PAREJA, Enrique. Reflexiones sobre la Caducidad de las Medidas Cautelares. IUS ET VERITAS N° 29. Año 2005.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS – SRI. Código Tributario. 2014.

<http://www.sri.gob.ec>

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACION TRIBUTARA SUNAT. “Informe N° 225-2007 – SUNAT 2B0000”.

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Expedientes.

<http://www.tc.gob.pe/tc/public>.

TRIBUNAL FISCAL. Resoluciones.

<https://www.mef.gob.pe/es/thribunal-fiscal>.

URIOL EGIDO, Carmen. “Las Medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los Procedimientos de Aplicación del Tributo” (Tesis Doctoral). Universidad de Oviedo. 2012.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis>

VERAMENDI FLORES, Erick. “El Nuevo Presupuesto de la Medida Cautelar: La Razonabilidad”. Actualidad Jurídica. Tomo 215. Octubre 2011.

<https://www.Boletinderecho.upsjb.edu.pe>.



La posibilidad de presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra el procedimiento de fiscalización tributaria

Evelyn Yauri Mandujano

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asociada Senior en Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

Sandy Capillo Solís

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asociada en Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. ANTECEDENTES.- 3. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN.- 3.1. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y/O ADMINISTRADO.- 3.2. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.- 4. NATURALEZA DE LA QUEJA.- 5. ¿ES POSIBLE PRESENTAR QUEJA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO DE LA VULNERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN?.- 6. CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL: Resolución N°01918-Q-2016.- 7. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 8. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 61° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 9. CONCLUSIÓN.-

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de las modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento jurídico a fines del año 2016, en las siguientes líneas se analizará si la modificación del criterio contenido en la Resolución N° 04187-4-2004 por parte del Tribunal Fiscal se encontraba arreglada a derecho, considerando para ello, el sustento del Poder Ejecutivo para modificar el artículo 61° del Código Tributario, que recoge implícitamente el criterio expuesto en la citada Resolución.

En ese sentido, y a efectos de arribar a una conclusión conforme a derecho, se analizará los derechos que tiene el administrado, así como las facultades de la Administración Tributaria en el marco de una fiscalización.

Asimismo, se realizará un breve desarrollo de los principios que inspiran el procedimiento administrativo en la Ley de Procedimiento Administrativo General, ello a efectos de determinar si la Resolución N° 01918-Q-2016 vulneraba los derechos de los administrados. En la misma línea, se analizará la naturaleza de la queja, con la finalidad de dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es posible presentar queja ante el Tribunal Fiscal respecto de la vulneración del procedimiento de fiscalización?

2. ANTECEDENTES

Conforme hemos señalado previamente, la finalidad del presente artículo es aclarar el panorama en cuanto a la posibilidad de presentar quejas ante el Tribunal Fiscal por la vulneración del procedimiento de fiscalización o de verificación, así como analizar el sustento de la modificación del criterio contenido en la Resolución N° 04187-4-2004.

Ahora bien, para tener un panorama completo de lo acontecido durante el último año respecto del tema materia de análisis, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- i. El numeral 5 del artículo 101° del Código Tributario¹, establece como atribuciones del Tribunal Fiscal, entre otros:

“5. Atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.”

Asimismo, el artículo 155° del Código Tributario disponía la posibilidad de interponer queja en los casos que, las actuaciones o procedimientos que realice la Administración Tributaria (o el Tribunal Fiscal), afecten directamente o infrinjan las disposiciones del citado Código, la Ley General de Aduanas, entre otros dispositivos legales.

- ii. Considerando que, no resultaba claro si la citada herramienta procesal era aplicable en los casos en que la actuación de la Administración afectaba indebidamente al deudor tributario en un procedimiento de fiscalización o verificación, el Tribunal Fiscal determinó, a través la Resolución N°04187-4-2004, que constituía precedente de observancia obligatoria, el siguiente criterio:

¹ Posteriormente, dicho numeral se modificó mediante Decreto Legislativo N° 1315, cuyo texto es el siguiente: *“5. Atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable”*.

Como se aprecia, la modificación más importante en dicho artículo es el cambio del término “deudores tributarios” por “administrados”.

“El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan”.

- iii. Mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se publicó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, en cuyo artículo 11° se recogía el criterio anteriormente citado:

“Artículo 11°

Queja contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización

En tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el Procedimiento de Fiscalización procede interponer el recurso de queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario”.²

- iv. Teniendo en cuenta la regulación normativa a dicha fecha, el 16 de junio de 2016 se publicó la Resolución N° 01918-Q-2016, mediante la cual el Tribunal Fiscal estableció como criterio de observancia obligatoria el siguiente:

“No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N°085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma

² Posteriormente, dicho artículo se modificó mediante Decreto Supremo N° 049-2016-EF, cuyo texto es el siguiente: *“En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario”.*

Como se aprecia, la modificación introducida buscó suprimir el término “recurso” y solo hacer referencia a la “queja”, ello en línea con lo señalado en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la doctrina, las mismas que señalan que la naturaleza de la queja es la de ser un remedio procesal.

*IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF*³.

Mediante la citada Resolución se deja sin efecto el precedente de observancia obligatoria, establecido por el mismo Tribunal Fiscal, en la Resolución N°04187-4-2004.

- v. Posteriormente a la modificación de criterio de parte del Tribunal Fiscal, el Poder Ejecutivo, mediante el artículo 5° del Decreto Legislativo N°1311⁴, incorporó un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario señalando que:

“En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155°”.

Así, la disposición contenida originalmente en el Reglamento de Fiscalización, pasó a formar parte de un cuerpo legal de mayor jerarquía, como el Código Tributario.

En ese sentido, en los puntos siguientes se analizará si la modificación del criterio contenido en la Resolución N° 04187-4-2004 por parte del Tribunal Fiscal se encontraba arreglada a derecho, considerando el sustento del Poder Ejecutivo para modificar el artículo 61° del Código Tributario, que recoge implícitamente el criterio expuesto en la citada Resolución.

3. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN

A efectos de determinar si la actuación del Tribunal Fiscal tenía sustento legal, se debe tener en cuenta: (i) los derechos básicos

³ Cabe precisar que el Tribunal Fiscal inaplica el artículo 11° citado, al amparo del artículo 102° del Código Tributario que establece que, al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.

⁴ Decreto Legislativo publicado el 30 de diciembre de 2016, que modifica el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

de todo administrado dentro del nuestro ordenamiento jurídico, específicamente, en el ámbito de los procedimientos tributarios; y (ii) las facultades de la Administración.

3.1 Derechos del contribuyente y/o administrado

3.1.1. Debido procedimiento administrativo

El artículo 139° de la Constitución Política establece que son principios y derechos de la función jurisdiccional, entre otros, “*la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional*”.

Al respecto, con relación al debido proceso en sede administrativa, el Tribunal Constitucional ha expresado en el fundamento jurídico 2 de la Sentencia N° 4289-2004-AA/TC, que “*el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos*”. (El subrayado es nuestro).

Así pues, el cumplimiento del debido procedimiento administrativo implica, entre otros, que no se vulneren las garantías y derechos establecidos a favor de los administrados.

3.1.2. Derechos del contribuyente en el Código Tributario

El legislador ha reconocido diversos derechos al administrado en el Código Tributario, siendo uno de ellos, el derecho a interponer queja ante la omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario, conforme lo dispone el inciso h) del artículo 92° del citado Código.

Adicionalmente, mediante el primer párrafo del artículo 155° del Código Tributario se ha precisado que la queja “*se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal*”.

Así pues, se observa que el legislador ha determinado claramente que el administrado tiene derecho a interponer queja ante actuaciones o procedimientos que vulneren lo previsto en el Código Tributario, no habiendo establecido limitación alguna a este derecho.

No obstante, se debe tener en cuenta que el derecho analizado no puede ser usado ante cualquier actuación indebida que efectúe la Administración, toda vez que sostener dicha afirmación atendería contra la naturaleza de remedio excepcional que tiene la queja, tal y como se explicará en los puntos siguientes.

3.1.3. Principios que inspiran el procedimiento administrativo en la LPAG:

Adicionalmente, a lo señalado, el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, ha establecido diversos principios que inspiran el procedimiento administrativo y que representan garantías para el administrado frente a la actuación de la Administración, por lo que deben ser cumplidos por todas las entidades, incluido el Tribunal Fiscal.

En ese sentido, a continuación, se citan los principios más importantes respecto de la materia de análisis:

“Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

(...)

*1.9. **Principio de celeridad.**- Quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.*

*1.10. **Principio de eficacia.**- Los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida*

en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

En todos los supuestos de aplicación de este principio, la finalidad del acto que se privilegie sobre las formalidades no esenciales deberá ajustarse al marco normativo aplicable y su validez será una garantía de la finalidad pública que se busca satisfacer con la aplicación de este principio.

(...)

1.13. ***Principio de simplicidad.***- Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir". (El subrayado es nuestro)

De la lectura del artículo glosado, queda clara la finalidad del legislador de priorizar el cumplimiento de los fines del procedimiento administrativo sobre las formalidades, así como la finalidad de evitar procedimientos innecesarios que impidan la resolución del mismo en un tiempo razonable, fines que no se cumplieran con el criterio contenido en la Resolución N° 01918-Q-2016.

En efecto, mediante la citada Resolución N° 01918-Q-2016, el Tribunal Fiscal estableció, entre otros que:

"(...) iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación, implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados por infracciones ocurridas durante el curso de dichos procedimientos, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, cuya nulidad puede ser invocada en la vía del contencioso tributario".

De lo señalado, el Tribunal Fiscal estaría reconociendo que a pesar que existan irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación que pudieran conllevar a la nulidad de los valores emitidos, ello no sería importante, pues dichas irregularidades podrán ser invocadas en la vía contencioso administrativo mediante la nulidad respectiva.

Es decir, el Tribunal Fiscal no toma en cuenta el tiempo que puede transcurrir desde la ocurrencia de la irregularidad en fiscalización hasta la declaración de la nulidad, el cual generalmente abarca más de cuatro (4) años. Este plazo, a todas luces, atenta contra los principios de celeridad, eficacia y simplicidad.

3.2. Facultades de la administración en el procedimiento de fiscalización

El artículo 62° del Código Tributario establece que:

“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales:

(...)”

Ahora bien, no obstante que la norma citada señala expresamente que la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario⁵ precisa que, en dichos casos, la Administración Tributaria optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

Es decir, la facultad discrecional de la Administración no es irrestricta, debiendo ajustarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico.

En ese sentido, corresponde analizar si la vulneración al procedimiento de fiscalización o verificación, implica que el admi-

⁵ Artículo IV del Título Preliminar:

“(…)”

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

nistrado tiene habilitado su derecho para interponer queja contra los actos de la Administración Tributaria, conforme se analiza a continuación.

4. NATURALEZA DE LA QUEJA

Tal como lo señaláramos precedentemente, el primer párrafo del artículo 155° del Código Tributario establece que la queja *“se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal”*.

Como se aprecia, el legislador ha establecido un supuesto amplio en los cuales procede que el administrado presente queja; sin embargo, ha omitido definir y delimitar dicho concepto, siendo que, a través de la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se ha delimitado y definido dicho concepto.

Al respecto, la queja puede ser definida como *“un remedio procesal, que asiste a los deudores tributarios y que les permite cuestionar cualquiera actuación irregular o que infrinja las normas establecidas en el Código Tributario, sea por parte de la Administración o del Tribunal Fiscal, siempre que se lleven a cabo durante un procedimiento tributario en trámite y mientras no haya culminado”*⁶.

En la misma línea, el Tribunal Fiscal ha definido a la queja como:

Resoluciones N°04275-Q-2016, 04016-Q-2016, entre otras:

“Que la queja es un medio excepcional que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, en los casos en que no

⁶ NIMA NIMA, Elizabeth. Fiscalización Tributaria: Enfoque Legal – Tomo I. Gaceta Jurídica. Lima, Perú. Página 677.

exista otra vía idónea, motivo por el cual en reiteradas resoluciones este Tribunal ha establecido que la queja no es la vía pertinente para analizar asuntos de fondo ni cuestionar actos de la Administración que son susceptibles de ser impugnados a través del procedimiento contencioso tributario regulado en el Código Tributario". (El subrayado es nuestro)

Conforme lo señalado, tanto la doctrina como el Tribunal Fiscal, han precisado cuales son las principales características de la queja⁷:

a. Tiene por objeto subsanar defectos de tramitación:

Considerando su naturaleza de remedio procesal, la queja busca subsanar las actuaciones administrativas calificadas como indebidas. Esto es, busca corregir las actuaciones de la Administración que afecten al contribuyente indebidamente a fin de que el acto administrativo emitido no adolezca de nulidades.

Criterio contenido en las Resoluciones N° 04275-Q-2016, 04016-Q-2016, citadas previamente.

b. Es una vía residual, en defecto de otra vía idónea

Al respecto, se ha señalado que, si *"no existe regulada una vía especial en la que se pueda cuestionar o corregir actos, actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, entonces la queja es la vía para ello"*⁸.

Cabe precisar que el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 02632-2-2005, se ha pronunciado en ese mismo sentido, al señalar expresamente que el recurso de queja se aleja del carácter de un recurso impugnativo de los actos administrativos, y que excepcionalmente no sería procedente cuando existieran *"adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos"*.

⁷ LARA MARQUEZ, Jaime. El recurso de queja en materia tributaria. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N°50. Página 100.

⁸ *Ibidem*.

c. No procede contra actos consumados o que ya cesaron

Considerando las dos características previas, resulta claro que la queja no procede contra actos ya consumados o que ya cesaron, debido a que la finalidad de la misma es subsanar las actuaciones administrativas, de tal manera que el procedimiento se lleve con arreglo a derecho.

En ese sentido, si el citado procedimiento ya concluyó con la emisión del acto administrativo respectivo, la vía idónea para cuestionar el mismo ya no será la queja, sino, corresponderá interponer el recurso de reclamación y/o apelación, respectivo.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N° 04187-4-2004⁹, recogió el mismo criterio estableciendo que:

“El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan”.

En resumen, resulta claro que la queja se presenta como el medio idóneo para cuestionar cualquier actuación de la Administración que implique la vulneración del procedimiento legalmente establecido, siempre y cuando no se hayan emitido los actos administrativos respectivos que culminen con el procedimiento, ni exista otra vía idónea para corregir la actuación de la Administración Tributaria.

Al respecto, cabe señalar que la “vía idónea” debe ser entendida como idoneidad para tutelar el derecho vulnerado del administrado, y debe ser analizada al amparo de los principios de celeridad, eficacia y simplicidad, citados previamente; pues, un procedimiento que permita ventilar la vulneración de los derechos del Administrado en un procedimiento de fiscalización – por ejemplo, pero que no cumple con los principios citados, dejará de ser idóneo.

⁹ Posteriormente, mediante la Resolución N° 01918-Q-2016 el Tribunal Fiscal modificó dicho criterio.

Estando a lo señalado, a continuación, se analizará si la vulneración al procedimiento de fiscalización o verificación, implica que el administrado tiene habilitado su derecho para interponer queja contra dichos actos de la administración.

5. ¿ES POSIBLE PRESENTAR QUEJA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO DE LA VULNERACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN?

Para dar respuesta a la pregunta planteada, resulta necesario tener clara las premisas sobre las cuales se otorgará dicha respuesta, en ese sentido, a continuación, planteamos dichas premisas:

- a. El administrado y/o contribuyente tiene derecho al debido procedimiento administrativo, es decir, tiene derecho a que todas las entidades del Estado respeten sus derechos, entre los que se encuentra el derecho de interponer queja ante la omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.
- b. La facultad discrecional de la Administración, en el marco de un procedimiento de fiscalización, no es irrestricta, debiendo ajustarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico.
- c. La queja se presenta como el medio excepcional idóneo para cuestionar cualquier actuación de la Administración que implique la vulneración del procedimiento legalmente establecido, siempre y cuando no se hayan emitido los actos administrativos respectivos que culminen con el procedimiento, ni exista otra vía idónea para corregir la actuación de la Administración Tributaria, debiendo entenderse que dicha idoneidad, debe ser analizada al amparo de los principios de celeridad, eficacia y simplicidad.
- d. Si bien mediante un procedimiento contencioso tributario resulta posible cuestionar la vulneración del procedimiento de fiscalización y/o verificación, alegando la nulidad respectiva, se debe tener en cuenta que de declararse la nulidad del valor impugnado, el administrado, lejos de beneficiarse con la dicha

declaración, habrá “*invertido*” varios años en la búsqueda de la solución del problema mediante una vía que no resultaba idónea, al no cumplir los principios de celeridad, eficacia y simplicidad citados previamente.

De las premisas expuestas, y atendiendo a la naturaleza especial de la queja, resulta claro que ésta se presenta como el medio idóneo para reencauzar el procedimiento de fiscalización y/o verificación que habría sido vulnerado por una actuación indebida de la Administración Tributaria.

En efecto, si como consecuencia de la queja presentada por el contribuyente, la Administración corrige su actuación, no existirá la necesidad que, al momento de presentar el recurso impugnatorio correspondiente, se alegue o declare la nulidad del citado valor.

En ese sentido, resulta evidente que aceptar la presentación de quejas ante el Tribunal Fiscal, respecto de la vulneración del procedimiento de fiscalización y/o verificación resulta conforme con el Código Tributario, así como, con el T.U.O de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Finalmente, a manera de ejemplo, debemos señalar que el Tribunal Fiscal ha declarado fundada las quejas interpuestas ante diversos supuestos en los cuales la Administración Tributaria vulneró el procedimiento legalmente establecido, tales como (i) vulneración del plazo de duración de la fiscalización, (ii) ampliación del plazo de fiscalización sin motivación alguna, (iii) vulneración del procedimiento de notificación, entre otros¹⁰.

6. CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL: RESOLUCIÓN N° 01918-Q-2016

De lo expuesto, queda claro que el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N°01918-Q-2016, no se ajusta a derecho al señalar que:

¹⁰ Resoluciones N° 02238-Q-2014, 02113-Q-2013, 07142-11-2010, 11473-5-2011, 00470-Q-2014, 00084-Q-2014, 01282-Q-2014, 02448-Q-2014, 01772-Q-2013, 05664-8-2012, 10879-7-2012, entre otras.

“No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF”.

Más aún si tenemos en cuenta que mediante dicha Resolución se ha señalado que “(…) iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades en el procedimiento de fiscalización o verificación, implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados por infracciones ocurridas durante el curso de dichos procedimientos, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia del procedimiento, cuya nulidad puede ser invocada en la vía del contencioso tributario”, criterio que vulnera los principios de celeridad, eficacia y simplicidad.

7. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Ahora bien, tal y como señalamos en los antecedentes, mediante el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 diciembre 2016, se incorporó el último párrafo del artículo 61° del Código Tributario conforme con el siguiente detalle:

“Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

(...)

En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155.”

Conforme se puede apreciar, dicha incorporación soluciona los problemas que surgieron como consecuencia de aplicar el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01918-Q-2016.

Al respecto, mediante la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1311, se precisa que el objetivo de la queja es “*corregir actuaciones o procedimientos administrativos tributarios para reencauzarlos y de esta manera prevenir la emisión de actos administrativos que produzcan efectos en el deudor tributario (...)*”.

En consecuencia, para no afectar “*los derechos de los administrados, corresponde que en vía de queja se analicen los cuestionamientos a dichos procedimientos¹¹, con el fin de corregir y encauzarlos*”.

8. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 61° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Considerando que mediante el Decreto Legislativo N° 1311 se modificó el citado artículo 61° del Código Tributario en los términos señalados previamente, corresponde analizar cómo se aplicará dicha modificación, es decir, se debe determinar si dicha modificación es aplicable a procedimientos de fiscalización que se encuentren en trámite e irregularidades verificadas antes de la modificación, o, si por el contrario, sólo es aplicable a los procedimientos de fiscalización iniciados con posterioridad a la modificación.

Al respecto, resulta necesario conocer la regulación que ha establecido nuestro ordenamiento jurídico respecto de la aplicación de las normas en el tiempo:

El artículo 103° de la Constitución establece que “(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...).”

¹¹ Se refiere al procedimiento de fiscalización y/o verificación.

La segunda disposición complementaria final del Código Procesal, aplicable supletoriamente en materia tributaria¹² establece que “Las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso al proceso en trámite”.

De lo señalado, podemos obtener una conclusión preliminar referida a que las normas procesales son de aplicación inmediata, incluso a los procesos o procedimientos que se encuentran en trámite. En ese sentido, ahora corresponde analizar si la modificación analizada califica como una norma procesal.

Ahora bien, respecto a la norma procesal, Monroy Gálvez¹³ ha señalado que:

“(...) la norma procesal, como especie de la norma jurídica, se caracteriza por ser instrumental, formal y dinámica. Es instrumental en tanto asegura la eficacia de la norma material y regula el mecanismo para su aplicación y cumplimiento. Es una norma prevista para hacer efectiva otra norma. Es derecho para el derecho. (...)

Es formal porque su actuación no afecta la estructura interna del conflicto al que se quiere poner fin, sólo asegura que los requisitos extrínsecos referidos al procesamiento del conflicto se cumplan, asegurando y precisando las facultades y deberes de todos los participantes en la actividad procesal.

(...) la norma procesal es dinámica, (...) regula la actividad de los partícipes en la relación produciendo un juego dialectico exquisito: no le da la definición absoluta a los actos, pero, al mismo tiempo, lo rodea de la seguridad necesaria como para que sirvan de apoyo a los que suceden., enhebrándose así el proceso.”

¹² La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece que: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. Asimismo, la primera disposición complementaria del Código Procesal Civil establece que “Las disposiciones de este Código se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza”.

¹³ MONROY GÁLVEZ, Juan F. “Teoría General del Proceso”. Librería Comunitas EIRL. Perú, Lima. Pág. 304 y 305.

En el mismo sentido se ha sostenido que la norma procesal “(...) da los medios para realizar los intereses jurídicos cuando han quedado insatisfechos; y aunque esos medios no dejan de ser bienes de la vida, son bienes considerados como medios y no como fines (...).”¹⁴

De lo expuesto, se observa que una norma procesal se caracteriza por regular la actividad de los sujetos de una relación jurídica, asegurando el cumplimiento de todas las facultades y deberes de las partes que intervienen en dicha relación.

En ese sentido, resulta claro que la modificación materia de análisis califica como una norma procesal, y por lo tanto, de aplicación inmediata a los procedimientos de fiscalización que se encuentren en trámite¹⁵, estando el contribuyente facultado a

¹⁴ VALENZUELA, Arturo. Derecho Procesal Civil: Los principios fundamentales de la relación procesal. Editorial José M. Cajica. 1959. Página 181

¹⁵ Cabe señalar que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el mismo sentido mediante Resoluciones N°03294-2-2002, 149-4-99, entre otras:

Resolución N° 03294-2-2002

“Respecto al Decreto Supremo No 014-99-EF, la modificación del artículo 11° está referida a la ampliación del plazo para la fiscalización a efecto que la Administración pueda constatar la veracidad de los saldos a favor y no implica que sea solo en función al mérito del citado dispositivo que se determine la deuda tributaria, se desconozca el saldo a favor, se determinen infracciones, se apliquen sanciones o se impute responsabilidad penal. Al tratarse de una norma procesal y según lo dispuesto por la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil, resultaba incluso de aplicación inmediata a los procedimientos en trámite, como la fiscalización especial que se efectuó.”

Resolución N° 149-4-99

“Sin embargo, encontrándose en trámite dicha apelación, mediante el artículo 50° de la Ley N° 27038 vigente a partir de 1 de enero de 1999, se ha sustituido, entre otros, el primer párrafo del artículo 163° del citado Código, que establece que las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución serán reclamables.

(...)

En virtud a lo expuesto, atendiendo al principio de aplicación inmediata de la norma procesal y estando al criterio adoptado por este Tribunal en sus Resoluciones N°s 1400-1 de 11 de noviembre de 1994, 7-2-96 de 9 de abril de 1996, 166-1-98 de 17 de febrero de 1998 y 55-2-99 de 22 de enero de 1999, los actuados deben ser remitidos a la Administración a fin que emita pronunciamiento en primera instancia sobre la resolución impugnada.

presentar queja respecto del mismo, si considera que la SUNAT ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido.

En la misma línea, consideramos que dicha modificación también es aplicable respecto de las irregularidades verificadas antes de la publicación del Decreto Legislativo N°1311, siempre y cuando, no se hayan notificado la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenida de devolución.

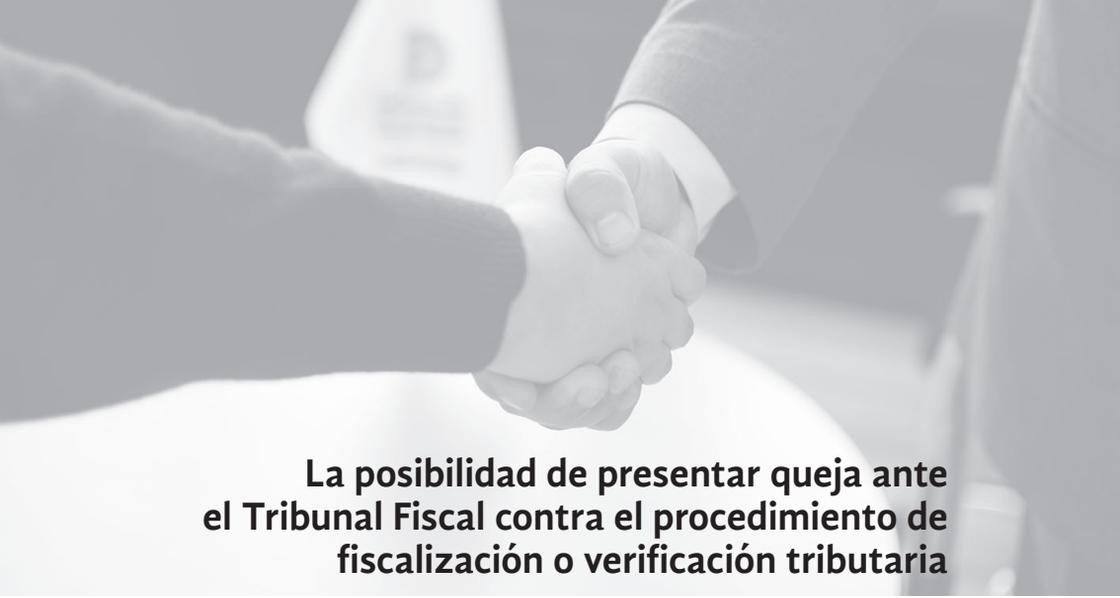
En consecuencia, en el supuesto que el contribuyente hubiese presentado una queja contra un procedimiento de fiscalización – previa a la modificación del Decreto Legislativo N°1311, y la misma hubiese sido declarada improcedente por el Tribunal Fiscal, en virtud del criterio recogido en la Resolución N°01918-Q-2016, es posible que el contribuyente presente una segunda queja sobre el mismo procedimiento, ello considerando que la resolución que resolvió la primera queja no se pronunció sobre el fondo del asunto.

9. CONCLUSIÓN

La queja se presenta como el medio idóneo para reencauzar el procedimiento de fiscalización y/o verificación que habría sido vulnerado por una actuación indebida de la Administración Tributaria.

En ese sentido, aceptar la presentación de quejas ante el Tribunal Fiscal, respecto de la vulneración de dichos procedimientos, resulta conforme con el Código Tributario, así como, con el T.U.O de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales.

Finalmente, cabe precisar que la modificación del artículo 61° del Código Tributario es de aplicación inmediata a los procedimientos de fiscalización que se encuentren en trámite, toda vez que dicha norma califica como una norma procesal. En consecuencia, el contribuyente se encuentra facultado a presentar queja respecto de dicho procedimiento, si considera que se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido.



La posibilidad de presentar queja ante el Tribunal Fiscal contra el procedimiento de fiscalización o verificación tributaria

Carol Paola Alarcón Retuerto

Abogada por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega. Estudios de Posgrado en la Maestría de Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional por la USMP. Especialista en Tributación por la Universidad de Lima y Tributación Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Abogada de la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LA PROCEDENCIA DE PRESENTAR QUEJA CONTRA EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DEL TIEMPO.- 2.1. El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación.- Resolución N° 04187-3-2004.- 2.2. El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución.- Resolución N° 10710-1-2008.- 2.3. El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación.- Resolución N° 01918-Q-2016.- 3. LA POSIBILIDAD ESTABLECIDA POR LEY.- 4. EL ALCANCE DE LA QUEJA COMO REMEDIO PROCESAL FRENTE A ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN.- 5. A MODO DE CONCLUSIÓN.- 6. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

Mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 2016, se efectuaron modificaciones a diversos artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N°133-2013-EF, con el objeto de corregir situaciones inequitativas para los contribuyentes, según se indicó en el artículo 1° del citado decreto legislativo, es así que entre los artículos modificados se encuentra el artículo 61° del mencionado código al que se le incorporó el párrafo siguiente: “...*En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155.*”¹.

Con la referida modificación, la propia ley expresamente ha otorgado carta abierta para que en la vía de queja regulada por el artículo 155° del Código Tributario², los administrados se

¹ Adicionalmente, el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF fue modificado por el artículo 4° del Decreto Supremo N° 049-2016-EF, publicado el 20 de marzo de 2016, indicando lo siguiente: “*En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario*”.

² Se entiende que cuando la norma hace referencia a la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario, se refiere a la queja regulada por el inciso a) de dicho artículo, dirigida contra actuaciones de la Administración Tributaria, y resuelta por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

encuentren facultados a cuestionar aquellos actos o actuaciones que consideren vulneratorios del procedimiento legalmente establecido y/o lesivos de sus derechos como administrados dentro de un procedimiento fiscalización y/o verificación que les esté practicando la Administración Tributaria³, a efecto que el Tribunal Fiscal revise el procedimiento y verifique la legalidad del mismo. Como se desprende del mismo texto de la norma, dicha carta abierta sólo funcionará hasta el momento en el que se le notifique al administrado los valores o el acto que pone fin al procedimiento, toda vez que en ese momento la queja deja de ser la única vía a la cual el administrado podía acudir para remediar o reencauzar su situación, ya que nace la facultad de éste de cuestionar los propios valores o el acto emitido producto del procedimiento de fiscalización y/o verificación a través de los recursos impugnatorios correspondientes (reclamación y apelación), mediante los cuales se realizará un examen completo del asunto controvertido, incluyendo los aspectos procedimentales.

Pero en cuanto a este tema no siempre hubo este consenso pues antes de esta última modificación normativa y a lo largo del tiempo, el Tribunal Fiscal adoptó y varió, en diversas oportunidades, su posición respecto a la procedencia de verificar la legalidad de un procedimiento de fiscalización o verificación en la vía de queja, lo que incluso motivó que el tema sea sometido a Sala Plena del Tribunal Fiscal en más de una oportunidad al existir opiniones diversas sobre el particular, que ameritaban la realización del debate.

Por consiguiente, es necesaria una revisión sobre los antecedentes jurisprudenciales que precedieron a la modificación normativa del Código Tributario.

³ Por Administración Tributaria, entendemos a la SUNAT (en el caso de tributos internos y arancelarios), los gobiernos locales o provinciales (en el caso de tributos municipales), o por otros entes que administren obligaciones de naturaleza tributaria.

2. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LA PROCEDENCIA DE PRESENTAR QUEJA CONTRA EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DEL TIEMPO

Como indiqué el Tribunal Fiscal, a lo largo del tiempo, ha adoptado posiciones variantes sobre la posibilidad de presentar queja contra los actos y/o actuaciones acaecidos dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, lo que nos hace entender que éste no ha sido un tema sosegado sino arduamente debatido en dicho órgano colegiado.

Así por ejemplo, existen resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 954-1-99 de 23 de noviembre de 1999, 1010-2-2000 de 25 de octubre de 2000, 2058-5-2002 de 17 de abril de 2002 y 596-4-2004 de 30 de enero de 2004, que emitieron pronunciamiento sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización, basando su intromisión a dicho análisis únicamente en el alcance de lo establecido por el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y sus modificatorias, vigente en dichas fechas, el cual señalaba lo siguiente: *“Procede presentar recursos de queja cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código”*. Es así, que mediante dichas resoluciones, el Tribunal sostenía que en virtud de lo dispuesto por el anotado artículo, la legalidad de los actos y/o actuaciones acontecidas dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, al tratarse de un procedimiento tributario, resultaban ser revisables a través de la interposición de una queja, por lo que era procedente que el Tribunal emitiera pronunciamiento al respecto.

Sin embargo, dicho criterio no fue unánime, pues también el Tribunal Fiscal emitió las Resoluciones N° 06820-3-2003 de 24 de noviembre de 2003, 00455-3-2004 de 28 de enero de 2004 y 01029-3-2004 de 24 de febrero de 2004, a través de las cuáles declaró improcedentes las quejas presentadas contra actos y/o actuaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, sustentando su decisión en el siguiente fundamento: *“La queja no es la vía para cuestionar requerimientos, por lo que teniendo en cuenta que conforme*

a lo establecido por el artículo 75° del código en referencia, concluido el procedimiento de fiscalización se emite la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, se deja a salvo el derecho de la recurrente para interponer el recurso impugnatorio pertinente contra los valores que de ser el caso se emitan, a efecto de cuestionar la validez de la fiscalización que los originó”.

Dicha situación originó que por primera vez el tema referido a “La competencia del Tribunal Fiscal para pronunciarse en vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita a la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación”, sea sometido a Sala Plena para su deliberación y unificación de criterios, lo que originó la emisión y posterior publicación en el diario oficial “El Peruano” de la Resolución N° 04187-3-2004 de 22 de junio de 2004, constituyendo Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, siendo que mediante dicha resolución se recogió el acuerdo adoptado en sesión de Sala Plena⁴.

Ahora bien, a continuación veremos el detalle de los acuerdos adoptados por el Tribunal Fiscal en Sala Plena, y que devinieron en criterios contenidos en resoluciones de observancia obligatoria, así como los fundamentos que sustentaron la adopción de dichos acuerdos.

2.1. El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación – Resolución N° 04187-3-2004

Mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 04187-3-2004 de 22 de junio de 2004, se estableció como criterio de observancia obligatoria, aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, el siguiente: “*El Tribunal*

⁴ El numeral 2 del artículo 98° del Código Tributario, señala que: “*El Tribunal Fiscal está conformado por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas”.*

Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan”.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal señaló que en virtud de lo establecido en los artículos 101° y 155° del Código Tributario, la queja procede contra actuaciones de la Administración que afecten indebidamente al deudor o contra actuaciones que constituyan una infracción a cualquier norma que incida en la relación jurídica tributaria, sin embargo ésta no sería procedente cuando existieran adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos. En ese sentido, en principio, el Tribunal Fiscal sería competente para emitir pronunciamiento en la vía de queja, si la Administración, en el ejercicio de su facultad fiscalizadora regulada por el artículo 62° del Código Tributario, emite un requerimiento que infrinja lo establecido en el anotado código u otra norma que incida en la relación jurídica tributaria. No obstante, el meollo de la discusión radicaba en determinar si adicionalmente a la queja, existía un procedimiento o vía idónea en la que era posible discutir la legalidad de dicho requerimiento pues, teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de la queja, de existir dicho procedimiento adicional, el Tribunal no sería competente para conocer tal cuestionamiento en esta vía.

De esta forma, se concluyó que en los casos en los que el procedimiento de fiscalización o verificación aún se encontraba en trámite, al no haberse emitido y notificado los valores respectivos, el contribuyente no contaba con ningún procedimiento o vía idónea diferente a la queja para dilucidar su cuestionamiento dirigido contra el citado procedimiento, lo que, aunado al hecho que el Código Tributario no establece un plazo al que deba sujetarse el procedimiento de fiscalización o verificación, ni se impone un plazo entre la última actuación que realice la Administración dentro del citado procedimiento y la emisión de los valores correspondientes, esto es, que no hay límite temporal

para ello⁵, hacían posible que la legalidad de los requerimientos emitidos en un procedimientos de fiscalización o verificación sea revisable en vía de queja, lo que iba acorde con lo dispuesto por los artículos 101° y 155° del Código Tributario, así como con la propia naturaleza de la queja, como remedio procesal destinado a corregir las actuaciones en el curso de un procedimiento tributario, y que tiene como fin el reencauzamiento del mismo mientras éste no haya culminado, siendo que lo contrario implicaría dejar al administrado en estado de indefensión y vulneraría lo regulado por el inciso h) del artículo 92° del Código Tributario, esto es, el derecho del administrado a interponer queja contra un procedimiento tributario que considera irregular.

2.2. El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución – Resolución N° 10710-1-2008

Se produjo la disyuntiva sobre si el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 04187-3-2004 antes descrito, resultaba aplicable a los requerimientos emitidos en la fiscalización o verificación realizada con motivo de procedimientos

⁵ Aún en la actualidad no existe límite temporal para la emisión de valores, debiéndose observar sólo el plazo de prescripción. Al respecto, cabe mencionar lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02999-Q-2015 de 26 de agosto de 2015, la cual refiere que: “... si bien para dar por finalizado el procedimiento de fiscalización, se requiere de un pronunciamiento de la Administración que ponga en conocimiento del quejoso la decisión final que adopte aquella sobre la comprobación efectuada, con el propósito que éste pueda ejercer su derecho de defensa, siendo que dicho pronunciamiento se materializa con la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, según corresponda, cabe señalar que no se ha previsto un plazo específico para que la Administración emita los valores que correspondan de ser el caso producto de un procedimiento de fiscalización, siendo que solo se ha previsto que éstos pueden ser emitidos dentro del plazo de prescripción”.

no contenciosos de devolución⁶, ya que el Tribunal Fiscal había emitido resoluciones, tales como las N° 1440-2-2006 de 17 de marzo de 2006 y 10804-1-2007 de 12 de noviembre de 2007, entre otras, en las que se indicaba que el referido criterio no era aplicable en dicho caso, puesto que una vez iniciado el procedimiento no contencioso, sería en éste en el que deberían dilucidarse los cuestionamientos efectuados respecto a la fiscalización o verificación efectuada; no obstante, dicho criterio no fue unánime, pues también se emitieron otras resoluciones, tales como las Resoluciones N° 09515-5-2004 de 7 de diciembre de 2004 y 06227-1-2006 de 22 de noviembre de 2006, en las que el Tribunal indicó que el criterio contenido en la Resolución N° 04187-3-2004 si resultaba aplicable a las fiscalizaciones iniciadas por la Administración a raíz de una solicitud de devolución de pagos

⁶ Es de saber que de conformidad con el inciso b) del artículo 92° del Código Tributario, los administrados tiene derecho a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes, siendo que, para tal efecto éstos deberán presentar una solicitud no contenciosa pidiendo la devolución respectiva, iniciando así un procedimiento no contencioso tributario que culminará con la emisión y notificación de una resolución que emita pronunciamiento sobre la procedencia o improcedencia de lo solicitado, e incluso podría dar lugar a la emisión de valores en los que se establezca la existencia de deuda tributaria impaga, la cual es pasible de ser impugnada a través de un recurso de reclamación conforme a lo señalado por el artículo 135° del Código Tributario; sin embargo, previo a ello, con el fin de comprobar la existencia y cuantía del crédito solicitado por el administrado, la Administración se encuentra facultada a iniciar un procedimiento de fiscalización o verificación. Sobre esto último, existen casos en los que los administrados han confundido el trámite de un procedimiento de verificación con uno de fiscalización originados por la presentación de una solicitud de devolución. Así, en varios casos como en las Resoluciones N° 00975-Q-2014, 07806-4-2009, 00883-4-2007, 06227-1-2006, los administrados presentaron quejas al considerar que se les estaba efectuando una doble fiscalización por el mismo tributo y periodo, cuando en realidad se trataba de dos procedimientos distintos, uno de verificación y otro de fiscalización iniciados a consecuencia de una solicitud de devolución. Al respecto, existe una imprecisión o escasez de regulación en las normas que generan esta problemática, lo que comentaremos más adelante.

indebidos o en exceso, y por tanto las mencionadas fiscalizaciones eran revisables en la vía de queja.

En virtud de ello es que se decidió someter el tema referido a la “Competencia del Tribunal Fiscal para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos emitidos por la Administración Tributaria durante la fiscalización o verificación realizada con motivo de la tramitación del procedimiento no contencioso de devolución”, a la Sala Plena del Tribunal Fiscal, y así obtener un criterio unánime al respecto.

De esta manera se emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 10710-1-2008 de 5 de setiembre de 2008, la cual estableció como criterio de observancia obligatoria, aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-25 de 7 de agosto de 2008, el siguiente: *“El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolución, o de ser el caso, las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que correspondan”*.

Como fundamento del acuerdo adoptado, se señaló que el criterio de observancia obligatoria recogido en la Resolución N° 04187-3-2004, no había hecho diferencia alguna entre los procedimientos de fiscalización o verificación iniciados en el marco de un procedimiento no contencioso de devolución y aquellos que no lo eran, por lo que el hecho de ser una fiscalización iniciada a consecuencia de una solicitud de devolución, no hacía que dicho procedimiento pierda su naturaleza de tal, correspondiendo que se someta a las mismas reglas aplicables a cualquier procedimiento de fiscalización, más aún si existe la posibilidad de que la Administración emita valores al deudor tributario, los cuales sólo podría impugnar una vez que éstos le sean notificados; por ende, resultaba también aplicable el criterio contenido en la anotada Resolución N° 04187-3-2004 bajo los mismos fundamentos por los que se aprobó dicho criterio.

2.3. El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de fiscalización o verificación – Resolución N° 01918-Q-2016

Previamente a la aprobación del aludido criterio, mediante Acta de Sala Plena N° 2015-08 de 12 de junio de 2015 se aprobó reconsiderar⁷ el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, que declaró la competencia del Tribunal Fiscal para que, en vía de queja, se pronuncie sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago, que correspondan.

Como fundamento para la procedencia de la citada reconsideración se señaló que tanto el artículo 62°, el numeral 5) del artículo 101° y el artículo 155° del Código Tributario, que constituían materia central de análisis en el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004 fueron modificados. Así pues, se indicó que el artículo 62° del citado código había sido modificado por el Decreto Legislativo N° 981 (publicado el 15 de marzo de 2007) y la Ley N° 29566 (publicada el 28 de julio de 2010), el numeral 5 del artículo 101° y el

⁷ Respecto a la reconsideración de un acuerdo adoptado en Sala Plena, se ha indicado que “...la unificación de los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal, a través de la adopción de acuerdos de Sala Plena tiene por finalidad preservar los principios de seguridad jurídica, igualdad y predictibilidad. Es por ello que la figura de la reconsideración de los Acuerdos de Sala Plena, procede únicamente en dos supuestos mencionados taxativamente en el punto 6 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02: – Consideraciones distintas a las analizadas con motivo de la adopción del acuerdo cuya reconsideración se solicita – La renuncia o remoción de los Vocales que amerite la reconsideración del acuerdo. Para ello, la solicitud de reconsideración – que puede ser presentada por el Presidente del Tribunal Fiscal o cualquier vocal – deberá ser aprobada a través de un Acuerdo de Sala Plena que evaluará y determinará su procedencia. De proceder, el tema cuya consideración ha sido aprobada se somete a Sala Plena siguiendo el procedimiento de Sala Plena General”. En este sentido, véase: Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia – Aportes Académicos desde el Tribunal Fiscal, Artículos Nacionales: “2.2. El Procedimiento de Sala Plena”, 2014, Lima, p. 48 y 49.

artículo 61° del aludido código fueron modificados por el Decreto Legislativo N° 1113 (publicado el 5 de julio de 2012), los artículos 62°-A y 62°-B se incorporaron al mencionado código mediante el Decreto Legislativo N° 981 y la Ley N° 30296 (publicada el 31 de diciembre de 2014), respectivamente; asimismo, se emitió el Decreto Supremo N° 085-2007-EF (publicado el 29 de junio de 2007) que regula el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización. Estando a tales modificaciones, resultaba necesario que el tema vuelva a la palestra para ser debatido en Sala Plena.

En ese contexto, se emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 01918-Q-2016 de 2 de junio de 2016, en la que se estableció como criterio de observancia obligatoria, aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016, el siguiente: *“No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF”*.

Como es de verse, mediante el citado acuerdo el Tribunal Fiscal cambió totalmente de criterio. Así, a efecto de fundamentar su nueva posición el Tribunal invocó los principios de uniformidad⁸ y predictibilidad⁹ tipificados en los acápite 1.14 y 1.15

⁸ Conforme a este principio, la autoridad administrativa deberá establecer requisitos similares para trámites similares, garantizando que las excepciones a los principios generales no serán convertidos en la regla general. Toda diferenciación deberá basarse en criterios objetivos debidamente sustentados.

⁹ Conforme a este principio, la autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las ex-

del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹⁰, pues sostuvo que el hecho que el Tribunal se pronuncie en queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o verificación, podría generar una duplicidad de criterios interpretativos, ya que dichas infracciones serían susceptibles de ser evaluadas en dos vías distintas (vía queja y vía procedimiento contencioso tributario), generándose así una pluralidad de procedimientos en los que se discute la misma causa, lo que no debería ocurrir a fin de evitar pronunciamientos contradictorios, y salvaguardar así los principios antes señalados.

Asimismo, se señaló que si se permitiese que las actuaciones acaecidas dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación que aún no ha finalizado sean revisadas a través de la queja, se afectarían dos criterios interpretativos emitidos por dicho Tribunal:

- a. Que no procede acudir en vía de queja cuando se aleguen posibles afectaciones a los derechos de los administrados¹¹. - Al respecto, se señaló que los requerimientos, cartas, esquelas y demás documentos emitidos por la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación forman parte de un conjunto de actuaciones preparatorias que por sí solas, no

pectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables.

¹⁰ Hoy Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2017.

¹¹ Sobre el particular en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 06106-1-2002, 03788-5-2006, 05950-2-2006, 00938-Q-2016, 01759-Q-2016, entre otras, se ha señalado que no pueden dilucidarse en la vía de queja, actos que todavía no han ocurrido, así como circunstancias futuras o imprecisas, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento y sobre hechos debidamente comprobados.

tienen efectos jurídicos directos sobre los administrados, sino hasta que se emita un acto administrativo que se sustente en ellos. En ese sentido, iniciar un procedimiento de queja ante irregularidades ocurridas en el procedimiento de fiscalización o verificación implicaría quejarse por probables o posibles afectaciones a la esfera jurídica de los administrados, las que, de ser el caso, se configurarían recién como afectaciones reales con la notificación de los valores que se emitan como consecuencia de dicho procedimiento¹², los cuales son susceptibles de ser impugnados a través del procedimiento contencioso tributario en el que el administrado podrá invocar la nulidad del procedimiento, por lo que la invocación de infracciones acaecidas durante el procedimiento de fiscalización o verificación en rigor constituiría un cuestionamiento a la validez de los valores emitidos.

- b. Que no procede acudir en queja cuando existe otra vía idónea para ello¹³.- La naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que no procede cuando existen otros procedimientos

¹² El artículo 75° del Código Tributario, señala que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

¹³ Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03047-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que el cuestionamiento al requerimiento de pago previo, como requisito procesal, debía ser dilucidado en el procedimiento contencioso tributario en trámite y no en la vía de la queja, fundamentándose en que la queja constituye un medio excepcional para subsanar los defectos del procedimiento o para evitar se vulnere los derechos del administrado consagrados en el Código Tributario, en los casos en que no exista otra vía idónea, siendo que por dicha razón, el Tribunal no debía a través de una queja pronunciarse respecto de aquellos casos en los que exista un procedimiento específico en trámite, en el cual se ventila el asunto. Aseverar lo contrario implicaría que en ambas vías, la de la queja y la contenciosa, se meritúe paralelamente un mismo asunto controvertido, lo que conllevaba a una duplicidad de fallos los que a su vez podrían ser contradictorios, restándole seguridad jurídica al procedimiento. El mencionado criterio referido a la queja como vía excepcional y sólo precedente de no existir otra vía ha sido recogido en múltiples resoluciones del

o vía idóneas para conocer un determinado asunto. Sobre el particular, el Tribunal realizó un símil entre el levantamiento de actas probatorias¹⁴ durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores y los actos emitidos durante un procedimiento de fiscalización o verificación, pues en ambos casos existe una vía idónea para efectuar cuestionamientos al procedimiento y en ambos casos estaríamos hablando de actos preparatorios que posteriormente van a sustentar un acto final pasible de ser impugnado a través del procedimiento contencioso tributario, por lo que no procedería abrir otra vía (la queja), únicamente porque se trata de una vía más expeditiva, siendo además, que el administrado tiene la citada vía del procedimiento contencioso tributario, lo que le permite acceder luego a la vía judicial, su derecho de defensa quedaría plenamente garantizado.

Adicionalmente, se aprecia que como parte del citado criterio de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal inaplicó el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario. Dicha inaplicación se efectuó conforme al artículo 102° del Código Tributario, que señala que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, y, por ende, inaplicar la de menor jerarquía¹⁵, lo que deberá ser recogido en una resolución emitida con carácter de jurisprudencia de

Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 04462-Q-2014, 04854-Q-2015, 00054-Q-2016, entre otras.

¹⁴ Respecto a las actas probatorias, mediante la Resolución N° 03619-1-2007, el Tribunal Fiscal estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: *“El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores”*.

¹⁵ De acuerdo al artículo 51° de la Constitución Política del Perú de 1993, la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente.

observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154° del mencionado código¹⁶.

La razón por la que el Tribunal decidió inaplicar el aludido artículo 11°, fue debido a que dicha disposición contravenía el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, el cual señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede normar los procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; en ese sentido, toda vez que el referido artículo 11° estableció que *“en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procede interponer la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario”*, se concluyó que mediante el citado decreto supremo se pretendía normar el procedimiento de queja regulando las actuaciones que pueden ser revisadas a través de ella, pese a que dicho reglamento sólo estaba destinado a reglamentar y complementar el procedimiento de fiscalización de la SUNAT, conforme a lo establecido por la Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981¹⁷.

De otro lado, cabe señalar que incluso, posteriormente mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-12 de 23 de junio de 2016, el Tribunal Fiscal acordó también reconsiderar el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-25 de 7 de agosto de 2008, en el que se aprobó que dicho Tribunal resultaba competente para pronunciarse en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido de devolu-

¹⁶ El artículo 154° del Código Tributario establece que constituirán Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, entre otras, aquellas resoluciones emitidas en virtud del Artículo 102°.

¹⁷ La citada Décimo Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, señalaba que las normas reglamentarias y complementarias que regulen el procedimiento de fiscalización, se aprobarían mediante Decreto Supremo en un plazo de sesenta (60) días hábiles.

ción, o de ser el caso, las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que correspondan; sin embargo el citado tema no fue nuevamente sometido a Sala Plena, pues antes de que ello ocurra, se produjo la modificación del artículo 61° del Código Tributario que será comentará más adelante.

Así también, teniendo en cuenta que el último criterio adoptado por el Tribunal Fiscal, sostenía que no procedía que en la vía de queja se verifiquen las actuaciones acontecidas dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, se produjo una incertidumbre respecto a si para efecto de validar la adopción de medidas cautelares previas por la configuración de las causales establecidas en el artículo 56°, lo que en muchas ocasiones implicaba la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas, era posible la verificación de dichas infracciones en la vía de queja; siendo que al respecto, mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 3876-Q-2016 de 31 de octubre de 2016, se estableció como criterio de observancia obligatoria, aprobado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-23 de 28 de octubre de 2016, el siguiente: *“Corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las quejas presentadas contra la adopción de medidas cautelares previas aun cuando su cuestionamiento esté referido a infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación, a fin de determinar si aquellas deben ser mantenidas, levantadas o ajustadas, según corresponda, lo que implica la posibilidad de analizar las infracciones al procedimiento de fiscalización o verificación que se hubieren producido al adoptarse tales medidas. Dicho análisis no se encuentra dentro de los alcances del Acuerdo de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016 dado que no existe otra vía distinta a la queja en la que pueda analizarse las infracciones que se hubieren producido al adoptarse dichas medidas”*.

Como se ha expuesto, hubo un período en el que la posibilidad de presentar queja contra las actuaciones realizadas en un procedimiento de fiscalización o verificación ante el Tribunal Fiscal, constituyó una disyuntiva presente a nivel jurisprudencial, que si bien fue aplacada con la emisión de resoluciones de observancia

obligatoria, no dejó de ser un tema discutible; sin embargo, finalmente, la ley acabó con el dilema planteado.

3. LA POSIBILIDAD ESTABLECIDA POR LEY

Conforme a lo anteriormente indicado, a lo largo del tiempo el Tribunal Fiscal varió su criterio emitiendo resoluciones de observancia obligatoria que se pronunciaban sobre la posibilidad de presentar queja contra las actuaciones realizadas durante el trámite de los procedimientos de fiscalización y/o verificación, siendo que los criterios de observancia obligatoria contenidos en las mencionadas resoluciones, fueron citados por dicho Tribunal en sus resoluciones cotidianas a manera de introducción a la procedencia o no del análisis de un determinado procedimiento de fiscalización o verificación que hubiera sido materia de la presentación de una queja por parte de un administrado.

Así, hemos visto cómo el criterio contenido en una resolución de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal puede ser dejado sin efecto de dos formas, conforme a lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario:

1. Cuando la interpretación contenida en una resolución de observancia obligatoria es modificada por el mismo Tribunal.
2. Cuando la interpretación contenida en una resolución de observancia obligatoria es modificada por vía reglamentaria o por Ley.

El primer supuesto lo vimos, cuando el Tribunal; habiendo sometido a reconsideración el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004 que dio origen a la emisión de la Resolución N° 04187-3-2004, que había declarado que resultaba procedente emitir pronunciamiento sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación; modificó dicho criterio, emitiendo la Resolución de Observancia Obligatoria N° 01918-Q-2016 en la que se adoptaba el criterio contrario, esto es, que no procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de queja, sobre tales infracciones al procedimiento.

El segundo supuesto, se configuró cuando mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 2016, se modificó el Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, incorporándose en el artículo 61° del mencionado código el párrafo siguiente: “... *En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155.*”

De esta manera, mediante el citado decreto legislativo se modificó la ley, estableciendo de forma expresa e indubitable la posibilidad de presentar queja ante el Tribunal Fiscal con el fin de corregir los defectos procedimentales que se hubieran presentado dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación que aún no cuenta con valores notificados al administrado; dejando sin efecto el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 01918-Q-2016 y, culminando así, una etapa en la que se recurría a la interpretación de las normas tributarias, para obtener una respuesta a la pregunta de si era posible que a través de una queja el Tribunal Fiscal verificara ese tipo de infracciones al procedimiento. La norma ahora es clara, precisa y directa en cuanto a dicha posibilidad.

A la pregunta de ¿Por qué se efectuó dicha modificación a la ley? La respuesta la encontraremos en el punto 4 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1311 que modificó el Código Tributario, y se fundamenta en la situación que veníamos comentando, pues se mencionó el cambio de criterio por parte del Tribunal Fiscal ya que si bien el último criterio de observancia obligatoria que dicho Tribunal había emitido declaraba que no resultaba procedente presentar queja contra dichas actuaciones, anteriormente el citado colegiado había opinado que si era competente para pronunciarse en queja sobre dicha materia, por lo que se planteó una problemática existente en torno a este tema que debía ser resuelta.

Es así que se invocó la naturaleza de la queja como medio excepcional que tiene como objetivo corregir actuaciones o tramitaciones irregulares incurridas en los procedimientos

administrativos, como lo es el procedimiento de fiscalización o verificación, y reencauzarlos, para así prevenir la emisión de actos administrativos que produzcan efectos en el administrado, siendo que si bien éste podría iniciar un procedimiento contencioso tributario contra los valores que se emitan, no necesariamente en el citado procedimiento se analizarán las irregularidades que hubieren ocurrido durante la fiscalización o verificación, por lo que a fin de salvaguardar la observancia de las normas que regulan el procedimiento de fiscalización y verificación y no afectarse los derechos de los administrados se propuso la citada incorporación al artículo 61° del Código Tributario.

Ahora que la posibilidad se encuentra plasmada en la ley, es importante mencionar la trascendencia que tiene la queja como arma para corregir los desperfectos del procedimiento de fiscalización o verificación que pueden ocasionar la vulneración de los derechos de los administrados.

4. EL ALCANCE DE LA QUEJA COMO REMEDIO PROCESAL FRENTE A ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

A lo largo del tiempo en el que estuvo vigente el criterio de observancia obligatoria que otorgaba dicha posibilidad al administrado, pese a no existir una norma expresa que así lo establezca, hemos sido testigos del reencauzamiento y corrección de diversas situaciones irregulares acaecidas en el procedimientos de fiscalización y/o verificación por mandato del Tribunal Fiscal con motivo de la presentación de una queja.

A fin de ahondar en el alcance de la queja, en primer término, es necesario hacer referencia breve a su naturaleza, y a la definición de procedimiento de fiscalización y de verificación.

Así, en varias resoluciones¹⁸ emitidas por el Tribunal Fiscal se ha establecido que la queja, tiene naturaleza de remedio procesal

¹⁸ Tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09227-7-2013, 21941-1-2012 y 19521-5-2011.

que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter de recurso impugnativo¹⁹ de los actos administrativos. La queja interpuesta ante el Tribunal Fiscal contra la actuaciones de la Administración Tributaria, es resuelta por la Oficina de Atención de Quejas²⁰, y resulta ser una vía altamente expeditiva pues el plazo para resolverla es dentro de los veinte (20) días hábiles de presentada la misma²¹.

Así también, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal²² ha definido al procedimiento de fiscalización como un conjunto de actos administrativos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones, mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente,

¹⁹ Anteriormente, el mismo artículo 155° del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, denominaba a la queja como “Recurso de Queja”, siendo que dicha denominación muchas veces llevaba a confundirla con un recurso impugnativo; no obstante, ello fue modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 5 de julio de 2012, pasando a ser sólo “Queja”, eliminando así dicha discusión.

²⁰ El numeral 5 del artículo 101° TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que una de las atribuciones del Tribunal Fiscal es atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable; y que la atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

²¹ El artículo 155° del Código Tributario, precisa que no se computará dentro del referido plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.

²² A través de las Resoluciones N° 10907-5-2008, 9282-1-2016 y 11161-4-2016, entre otras.

teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente. El procedimiento de fiscalización es uno de los procedimientos tributarios señalados en el artículo 112° del Código Tributario, siendo que las actuaciones que se realicen durante el trámite de dicho procedimiento se encuentran reguladas por diversos artículos del Código Tributario, tales como, los artículos 61°, 62°, 62°-A y 62°-B, entre otros, y además que mediante el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT²³ aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificatorias²⁴ se ha efectuado el desarrollo de las citadas normas.

Adicionalmente, en ejercicio de su facultad de fiscalización²⁵, la Administración también puede realizar acciones de verificación, cuyo procedimiento no se encuentra definido en la norma; sin embargo, dichas acciones se diferenciarían del procedimiento de fiscalización, en que aquellas no tienen por objeto la determinación de la deuda tributaria²⁶, siendo que “...mediante éstas actuaciones

²³ Aplicable sólo en el caso de procedimientos de fiscalización llevados a cabo por la SUNAT.

²⁴ En ésta norma reglamentaria incluso encontramos una definición de lo que es un procedimiento de fiscalización; así, de acuerdo con el inciso d) del artículo I del Título Preliminar del aludido reglamento, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento en el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, incluyendo la aduanera; así como, el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

²⁵ Respecto al concepto de facultad de fiscalización se puede indicar que “*Es una atribución genérica otorgada y determinada por la ley para que la Administración Tributaria pueda realizar conductas concretas y específicas para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”. Véase: NIMA NIMA, ELIZABETH, “Cómo Fiscaliza la SUNAT” en: *Capítulo I La Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria*, Gaceta Jurídica S.A., 2016, Lima, p. 11. Asimismo, cabe considerar que en la Resolución N° 04799-Q-2014, el Tribunal Fiscal ha considerado que el procedimiento de verificación es un derivado de la facultad de fiscalización establecida en el artículo 62° del código tributario.

²⁶ En varias resoluciones del Tribunal Fiscal, como en las Resoluciones N° 01065-Q-2016, 04192-Q-2015, 03264-Q-2014, entre otras, se ha mencionado

la Administración Tributaria comprueba el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, en donde el alcance del mismo está limitado a determinadas acciones específicas. Se verifica para ello, sólo algunos tributos, y en algunas oportunidades inclusive son acciones rápidas de verificación, que no involucran necesariamente la comprobación de un tributo, sino de determinados comportamientos que garanticen el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias..."²⁷. Además de no existir un concepto normativo del citado procedimiento, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT no le resulta aplicable, según lo previsto por el inciso d) del artículo I del Título Preliminar dicho dispositivo reglamentario²⁸, por lo que dichas actuaciones sólo se encontrarían reguladas por lo que señale el Código Tributario en lo que les sea aplicable, y adicionalmente, como toda actuación administrativa, debe ajustarse a los principios del procedimiento administrativo²⁹, esto último según lo mencionado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1682-Q-

que las acciones de verificación no tienen como objeto la determinación de algún tributo sino únicamente implican la ejecución de acciones inductivas de la Administración conducentes a la subsanación voluntaria de las omisiones y/o inconsistencias en la declaración y/o pago de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

²⁷ Al respecto, Véase: VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE, DANIEL/ AGÜERO AGUILAR, OSCAR, "Procedimientos y Procesos Tributarios" en: *Capítulo III Procedimiento de Fiscalización Tributaria*, ARA Editores E.I.R.L., 2007, Lima, p. 256. Dichos autores agregan en cuenta a las actuaciones de fiscalización "en éstas actuaciones el alcance de comprobación es mayor que el de una verificación, se pretende determinar la totalidad de la situación tributaria del contribuyente...".

²⁸ El citado reglamento señala que no resulta aplicable para el caso de actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de las obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refieren los artículos 78° del Código Tributario y al control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías, esto es, no es aplicable a actuaciones de verificación.

²⁹ Los principios del procedimiento administrativo se encuentran regulados en el Artículo IV. del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

2015, publicada el 27 de mayo de 2015 como jurisprudencia de observancia obligatoria³⁰.

De lo expuesto se colige que el procedimiento de fiscalización es un procedimiento compuesto de actuaciones regladas y discrecionales³¹, y el procedimiento de verificación si bien se fundamenta en la facultad discrecional de la Administración, debe sujetarse a los principios del procedimiento administrativo, por lo que cualquier incumplimiento a dicha regulación se considerará como una infracción al procedimiento legalmente establecido. En este contexto, es inevitable encontrar actuaciones o tramitaciones que requieran ser corregidas, y es debido a ello, que los administrados que se encuentran incurso en este tipo de procedimientos acuden al Tribunal Fiscal a través de la queja tributaria a fin de obtener un reencauzamiento rápido del procedimiento. De esta manera, como se mencionó anteriormente, existen varios aspectos del procedimiento de fiscalización y/o verificación en curso, que los administrados han cuestionado mediante queja y que han dado como resultado que se suspenda la incorrecta actuación realizada

³⁰ De acuerdo a los fundamentos que sustentaron la adopción del Acuerdo de Sala Plena N° 2015-06 de 30 de abril de 2015, mediante el cual se aprobó el criterio siguiente: *“Se vulnera el debido procedimiento si con ocasión de una verificación del cumplimiento de obligaciones formales a realizarse en las oficinas de la Administración, ésta no es llevada a cabo en la fecha y hora señaladas en el documento mediante el que se requirió la exhibición y/o presentación de libros, registros y/o documentos, a menos que se comunique tal circunstancia o sea consentida por el administrado”*, contenido en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 01682-Q-2015 de 13 de mayo de 2015.

³¹ Al respecto, es del caso anotar de conformidad con el artículo 62° del Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, el cual señala que en los casos en que la Administración se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. De esta manera, la Administración efectúa actuaciones discrecionales, por ejemplo, cuando elige cuáles son los administrados que van a ser sometidos a fiscalización o verificación, los tributos y periodos a fiscalizar, las acciones que ejecutaran a fin de llevar a cabo el procedimiento, entre otras actuaciones.

por la Administración y se corrija o se reencauce el procedimiento, por ejemplo, en las siguientes situaciones:

Aspectos del Procedimiento de Fiscalización o Verificación	Resoluciones del Tribunal Fiscal que corrigieron y/o reencauzaron el procedimiento
Irregularidades en la notificación de Cartas, Esquelas, Requerimientos, entre otros actos emitidos en el transcurso del procedimiento.	02139-1-2010, 02563-2-2010, 001540-Q-2013, 01772-Q-2013, 00035-Q-2014, 00084-Q-2014, 02448-Q-2014, 03023-Q-2014, 00919-Q-2015, 01613-Q-2015, 04892-Q-2015, 01137-Q-2016.
Presentación y/o Exhibición de documentación requerida en la fecha programada.	00264-Q-2014 ³² .
Inobservancia del plazo de fiscalización definitiva o parcial ³³ .	07445-2-2010, 11367-2-2010, 15463-11-2010, 05332-2-2011, 16761-7-2011, 20910-4-2011, 02113-Q-2013, 00389-Q-2014, 01318-Q-2014, 02238-Q-2014, 05144-Q-2014, 05628-Q-2014, 01338-Q-2015, 01746-Q-2015, 02122-Q-2015, 00407-Q-2017.

³² En este caso, se declaró fundada la queja, pues si bien el administrado no presentó la documentación solicitada a través de un requerimiento en el momento en el que el funcionario de la Administración se apersonó a su domicilio fiscal, si la presentó mediante un escrito ingresado a la Administración en la misma fecha señalada en el citado requerimiento, por lo que, se concluyó que dicho administrado cumplió con lo solicitado en el requerimiento dentro del plazo establecido en éste, máxime si no se había establecido la hora en que dicha documentación debía ser presentada.

³³ Al respecto, el artículo 61° del Código Tributario, establece que el procedimiento de fiscalización parcial deberá realizarse en un plazo de seis (6) meses y, por su parte, el artículo 62°-A del citado código establece que el procedimiento de fiscalización definitiva deberá llevarse a cabo en un plazo de un (1) año, el cual se empieza a computar a partir de la fecha en que el deudor tributario entrega la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización siendo que los numerales 4 y 5 del referido artículo 62°-A, establecen que una vez transcurridos dichos plazos no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración

Incumplimiento de los requisitos formales que deben tener las cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas emitidas por SUNAT en el transcurso del procedimiento.	01794-2-2013 ³⁴ , 00164-Q-2015 ³⁵ .
Fiscalización de tributos y periodos que ya fueron fiscalizados anteriormente, sin que se haya presentado el supuesto del numeral 2) del artículo 108° del Código Tributario.	18965-2-2011, 09077-1-2013, 00596-Q-2013, 01315-Q-2013, 04651-Q-2014.
Otorgamiento de plazo para rehacer libros, registros y otros documentos tributarios, por pérdida o destrucción por siniestro, asalto y otros conforme a la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT ³⁶ .	08085-7-2010, 06643-4-2011, 00687-Q-2014, 03856-Q-2014, 04121-Q-2014, 04963-Q-2014, 06067-Q-2014, 00187-Q-2015, 01278-Q-2015, 03545-Q-2015.

en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, ni mayor información de la solicitada en los plazos antes mencionados; sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar, y de que luego de transcurridos dichos plazos pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda. Sobre el particular, se debe tener en claro que el transcurso de los plazos de fiscalización antes descritos no implica que la Administración no pueda continuar con el procedimiento de fiscalización, sino solo que se vea restringida para solicitar mayor documentación e información al sujeto fiscalizado.

³⁴ En este caso se declaró fundada la queja, pues tanto en la carta como en el requerimiento inicial no se indicaba si el procedimiento de fiscalización era de carácter definitivo o parcial.

³⁵ En este caso, se declaró fundada la queja pues se verificó que algunos resultados de requerimientos no contenían la fecha de emisión, incumpliendo lo señalado en el artículo 2° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT.

³⁶ Al respecto véase los artículos 9°, 10° y 11° de la referida Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT – Resolución de Superintendencia que establecen las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos

Respuesta mal fundamentada o falta de respuesta a solicitudes de prórroga para dar cumplimiento a un requerimiento.	06307-4-2010, 15284-8-2011, 01466-2-2013 ³⁷ .
Prórrogas del plazo de fiscalización por uno adicional no motivadas ³⁸ .	11473-5-2011, 00707-Q-2014, 00709-Q-2015, 01015-Q-2015, 01510-Q-2015, 04550-Q-2015, 01478-Q-2016.
Plazo para el cumplimiento de lo solicitado a través de un requerimiento, esquila u otro.	08819-3-2009, 11478-10-2013 ³⁹ , 01766-Q-2014 ⁴⁰ , 02377-Q-2015.

Tributarios. Asimismo, cabe señalar que en las resoluciones citadas, el Tribunal Fiscal ha señalado que ni el Código Tributario ni la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT han establecido como condición para la aplicación de dicho plazo, que la denuncia de la pérdida o destrucción se hubiera producido con anterioridad o posterioridad a la notificación del requerimiento mediante el cual se solicita la presentación de la referida documentación.

³⁷ En este caso, la Administración denegó la solicitud de prórroga del plazo para comparecer presentada por el administrado, sin embargo, no tuvo en cuenta que el administrado alegó encontrarse en mal estado de salud y adjuntó su certificado médico para acreditarlo, lo que resultaba un fundamento que tiene amparo legal, por lo que se declaró fundada la queja pues la respuesta de la Administración tuvo un fundamento errado.

³⁸ Al respecto el numeral 2 del artículo 62°-A del Código Tributario, establece que excepcionalmente el plazo de fiscalización podrá prorrogarse por uno adicional cuando: a) Exista complejidad de la fiscalización, debido al elevado volumen de operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades, complejidad del proceso productivo, entre otras circunstancias. b) Exista ocultamiento de ingresos o ventas u otros hechos que determinen indicios de evasión fiscal. c) Cuando el deudor tributario sea parte de un grupo empresarial o forme parte de un contrato de colaboración empresarial y otras formas asociativas.

³⁹ En este caso, el Tribunal incluso enfatizó que “...el plazo no menor de cinco (5) días hábiles, señalado expresamente en el numeral 4 del artículo 62° del Código Tributario, tiene por finalidad salvaguardar el derecho a la defensa del sujeto cuya comparecencia es requerida, a efectos que éste formule adecuadamente sus argumentos de hecho y de derecho con relación al objeto y asunto de dicha comparecencia, reúna y/o solicite la documentación que considere necesaria a fin de sustentar sus afirmaciones, contrate de manera anticipada la asistencia de los servicios profesionales que considere pertinentes y que tales servicios actúen eficazmente con relación a tal

Validez de las causales de suspensión del plazo de fiscalización.	13828-3-2008, 02595-Q-2014 ⁴¹ , 03477-Q-2014 ⁴² , 12480-2-2012.
La obligación de la Administración de emitir un acto administrativo que ponga fin al procedimiento de fiscalización.	04023-Q-2015 ⁴³ .
Funcionarios de la Administración no autorizados para llevar a cabo el procedimiento.	01304-5-2010, 03431-Q-2014 ⁴⁴ , 03935-Q-2014.

diligencia, y además, que dicho sujeto asuma en su esfera psicológica la naturaleza de la diligencia a que es requerido por el ente fiscal, sus alcances y consecuencias, entre otros aspectos, ello como consecuencia del derecho al debido procedimiento administrativo."

- ⁴⁰ En este caso, se declaró fundada la queja, aplicándose el principio de razonabilidad, al verificarse que el plazo otorgado para cumplir con un requerimiento de información no guardaba coherencia con el volumen y tipo de información solicitada, pues a través de dicho requerimiento, no sólo se solicitaba la presentación de libros y registros contables, sino, la elaboración de información que requería un cierto grado de análisis y elaboración.
- ⁴¹ En este caso, la Administración no acreditó el acaecimiento de la causal de suspensión tipificada en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, pues sólo acreditó la existencia de comunicaciones efectuadas entre sus propias dependencias, por lo que se declaró fundada la queja.
- ⁴² En este caso, la Administración no acreditó que la notificación de la solicitud de información a los proveedores del administrado (cruce de información) se haya efectuado con arreglo a ley, por lo que no se encontraba acreditada la ocurrencia de la causal tipificada en el inciso g) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario.
- ⁴³ En este caso, la propia Administración Tributaria informó al Tribunal Fiscal que el procedimiento de fiscalización materia de queja había culminado sin la emisión de valores, por lo que se ordenó a la Administración emitir y notificar dichos valores, pues no se había cumplido con emitir los actos finales que finiquitarían el procedimiento de fiscalización iniciado consignando el monto de la deuda que corresponda, así dicho monto sea cero.
- ⁴⁴ En este caso, se verificó que el Documento de Cierre de un Requerimiento de Documentación para la Verificación de Obligaciones Formales no fue suscrito por el funcionario autorizado por la Administración en la Esquela de Requerimiento, por lo que se declaró fundada la queja.

Requerimiento de documentación que obra en poder de la Administración.	05764-5-2009, 11290-7-2010, 00490-8-2013, 03457-Q-2014.
Irregularidades en la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial a un procedimiento de fiscalización definitiva.	05073-Q-2014.
Presentación del auditor de la Administración en una fecha y/o una hora distinta a la señalada en el requerimiento.	10733-8-2012, 06157-Q-2014, 01842-Q-2015, 00186-Q-2016.
Devolución de la documentación entregada por el administrado para efectos de la fiscalización o verificación.	11186-11-2013.
Falta de respuesta a escritos presentados en el transcurso del procedimiento.	09228-7-2013.
Citación a comparecer en hora inadecuada.	05664-8-2012 ⁴⁵ .
Requerimientos de información sin relevancia tributaria	00397-2-2009 ⁴⁶

Como hemos visto, la queja, a lo largo del tiempo, ha resultado ser un instrumento muy útil para que los administrados puedan lograr la corrección de algún defecto de tramitación en el curso de los procedimientos de fiscalización y/o verificación, y de esta manera evitar una afectación a sus derechos, al debido procedimiento y al derecho de defensa de rango constitucional, siendo que como se ha señalado en la Exposición de Motivos que

⁴⁵ En este caso, la Administración citó al administrado a comparecer a las 3:00 horas, lo que se consideró una hora inadecuada.

⁴⁶ En este caso, la Administración le requirió al administrado diversa información relacionada a sus parientes que no dependían económicamente de él, así como sus hermanos e hijos mayores de edad y sus respectivos cónyuges, no obstante no acreditó la relevancia tributaria de lo solicitado.

sustentó la modificación del artículo 61° del Código Tributario, el objetivo de la queja es en efecto eso, corregir y reencauzar actuaciones o tramitaciones irregulares incurridas en los procedimientos administrativos, como lo son los procedimientos de fiscalización y verificación.

Sin embargo, es importante dejar en claro que la posibilidad de presentar queja contra las actuaciones acaecidas en el curso de dichos procedimientos, sólo se encuentra referida al cuestionamiento de actuaciones que vulneren las normas procedimentales, lo que no incluye el análisis de las conclusiones u observaciones a las que arribe la Administración durante los mencionados procedimientos, pues la queja no es la vía para cuestionar las observaciones que formulan los funcionarios de la Administración en uso de su facultad fiscalizadora y que constan en los requerimientos o en sus resultados, ya que dicho tema no tiene carácter procedimental, y es considerado por el Tribunal Fiscal como un aspecto de fondo susceptible de ser revisado a través del procedimiento contencioso tributario, por lo que en caso se cuestione dicho aspecto en queja, aquella será declarada improcedente⁴⁷. Es por ello, que los administrados deben procurar no esgrimir argumentos en su escrito de queja que vayan dirigidos a cuestionar de alguna forma la determinación de la deuda tributaria o la imposición de alguna sanción o multa así como las observaciones o reparos que efectúen los auditores en los requerimientos⁴⁸, resultados de requerimiento y otros actos emitidos en el procedimiento de

⁴⁷ Como ocurrió en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05141-Q-2014, 04919-Q-2015 y 01140-Q-2016.

⁴⁸ Cabe precisar además que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03123-11-2014 y 04645-5-2009, se ha señalado que los requerimientos no resultan ser actos impugnables, al no poner fin a una instancia de un procedimiento ni determinar la imposibilidad de continuar el procedimiento ni producir indefensión al administrado toda vez que éste tiene la posibilidad de cuestionarlo a través del recurso interpuesto contra el acto administrativo definitivo que se emita en consecuencia

fiscalización o verificación, justamente a efectos de evitar que se declare la improcedencia de la queja presentada⁴⁹.

De otro lado, si bien la norma es clara al establecer que la queja procede contra actuaciones del procedimiento de verificación, como el propio Tribunal Fiscal ha manifestado, respecto a dicho procedimiento “...*existe escasa regulación o programación de la actuación administrativa que defina exactamente lo debe decidir la Administración en cada supuesto*”. En efecto, como ya se había mencionado, en las normas vigentes no existe una definición del procedimiento de verificación y la diferencia que habría entre dicho procedimiento con el de fiscalización, siendo que ello sólo se ha esbozado someramente a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal⁵⁰ y la doctrina. Ahora bien, el problema de tener

⁴⁹ Existen casos en los que los administrados han cuestionado la notificación de esquelas, mediante las cuales la Administración les ha comunicado que se encuentran incursos en la infracción tributaria por “no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos” indicándoles que a efectos de subsanar la infracción debían cumplir con presentar las citadas declaraciones, en cuyo caso la sanción sería rebajada conforme al régimen de gradualidad, siempre que sean presentadas dentro del plazo de 3 días de notificadas dichas esquelas. Sobre dichos casos, el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 0048-Q-2013 y 01758-Q-2017, ha considerado que el cuestionamiento a la notificación de la esquela mediante la cual la Administración indujo al administrado a subsanar la infracción tributaria, no sería revisable a través de la queja sino a través de la impugnación de la resolución de multa que se emita a consecuencia de dicha infracción. Ello es discutible ya que en rigor la notificación de dichas esquelas constituye un aspecto procedimental pasible de ser visto por el Tribunal en vía de queja, a menos que se haya notificado la resolución de multa correspondiente.

⁵⁰ Al respecto, cabe considerar el caso expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10958-2-2011. En dicho caso, la Administración había emitido un requerimiento aduciendo que se trataba de un simple cruce de información, no obstante, el Tribunal Fiscal verificó que en realidad se trataba de un procedimiento de fiscalización iniciado al administrado, pues dicho requerimiento estaba destinado a conocer los elementos y características del desarrollo de su actividad en un período en especial, sobre cuya base era posible verificar si la determinación de la obligación tributaria de éste se efectuó de acuerdo a ley, por lo que mediante dicho requerimiento no sólo se solicitó información

un procedimiento con “escasa regulación”, es que resulta difícil para los administrados determinar el alcance de las actuaciones efectuadas dentro de dicho procedimiento, y tener así un claro panorama respecto a los derechos que los amparan y los deberes que se les confiere frente a determinada actuación de la Administración en el marco de un debido procedimiento⁵¹, lo que incluso puede llevar al administrado a considerar arbitraria alguna actuación de la Administración e interponer una queja tributaria contra dicha actuación, pese a que aparentemente ésta no le genere perjuicio alguno⁵², o presentar una queja carente de

destinada a conocer y/o desvirtuar un supuesto incremento patrimonial no justificado en el que habría incurrido el administrado así como la existencia de cargos indebidos en el ejercicio fiscalizado sino que dicha actuación permitiría la obtención de información conducente a la determinación de la obligación tributaria.

⁵¹ Ello incluso puede lesionar el principio de seguridad jurídica, el cual constituye la contraparte a la arbitrariedad en que podrían incurrir los funcionarios públicos, cuando sus actos no resultan predecibles para los administrados. Si bien, el citado principio no está normativamente regulado, el Tribunal Constitucional se ha encargado de definirlo en la Sentencia recaída en el Expediente N° 016-2002-AI-TC de 30 de abril de 2003: *“El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho” (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”.*

⁵² Por ejemplo en la Resolución N° 01077-Q-2017 de 29 de marzo de 2017, el Tribunal Fiscal declaró infundada una queja presentada por un administrado que cuestionaba que la Administración se niegue a emitir y a entregarle el acta de asistencia de la visita que realizó a sus oficinas en atención a una carta de invitación que le había sido cursada; toda vez que de la verificación del

fundamentación jurídica específica que sustente sus alegatos. Así, existen muchos casos en los que los administrados, han confundido el procedimiento de fiscalización con el de verificación⁵³, por lo que a efecto de sustentar su defensa incluso han invocado los artículos del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT⁵⁴, el que conforme se ha señalado no le resulta aplicable a la verificación, otros administrados han pretendido que se aplique al procedimiento de verificación el plazo establecido en el artículo 62°-A aplicable al procedimiento de fiscalización⁵⁵; así también, han habido algunos administrados que consideraron que el procedimiento de verificación es una derivación del procedimiento de fiscalización⁵⁶, otros que han argumentado que la verificación es un procedimiento no regulado en la ley por lo atentaría contra el principio de legalidad⁵⁷, y otros que han cuestionado los alcances de lo que la Administración puede solicitar a través de una acción

contenido de la citada carta se observó que se trataba de una carta inductiva a través de la cual la Administración informó al administrado que había consignado un crédito fiscal que correspondería a operaciones realizadas con proveedores que no permitían acreditar la efectiva realización de sus operaciones y le sugirió revisar la información contenida en el anexo de dicha carta, asimismo con el fin de asistirlo en las consultas o tramites, puso a disposición del administrado a uno de sus funcionarios, quien lo atendería en determinado día y hora; por lo que el Tribunal consideró que la actuación de la Administración se encontraba arreglada a lo dispuesto por el artículo 84° y el inciso p) del artículo 92° del Código Tributario, y no se advertía que la falta de elaboración de un acta de asistencia constituya una vulneración a algún procedimiento tributario ni a algún derecho del administrado, siendo que de no haber asistido a la orientación ofrecida por la Administración no se le habría generado ninguna consecuencia sancionable.

⁵³ Como en el caso de la Resolución N° 03206-Q-2015.

⁵⁴ Como por ejemplo, en el caso de las Resoluciones N°s 04192-Q-2015 y 04799-Q-2014.

⁵⁵ Como sucedió en el caso de las Resoluciones N°s 03093-Q-2015 y 05361-Q-2014.

⁵⁶ Como se alegó en el caso de la Resolución N° 07479-5-2016.

⁵⁷ Como en el caso de la Resolución N° 09687-4-2016.

de verificación⁵⁸. Como hemos visto, ante la escasez de sustento jurídico para fundamentar su queja e incluso sus recursos impugnativos, los administrados han interpretado analógicamente que las normas que regulan el procedimiento de fiscalización también son aplicables al procedimiento de verificación.

De esta manera, vemos que el hecho que el procedimiento de verificación tenga una escasa regulación y se fundamente básicamente en una facultad discrecional de la Administración, ha influido de alguna forma en el derecho que tienen los administrados de presentar una queja debidamente fundamentada en derecho contra las actuaciones que componen tales procedimientos, debido principalmente a que no tienen claro cuáles son las características de dichas actuaciones, cual es el alcance de las mismas, y las formalidades que éstas deben revestir para considerar que se ajustan a los principios del procedimiento administrativo.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Antes de ser regulada legalmente, la posibilidad de presentar queja contra las actuaciones efectuadas dentro de un procedimiento de fiscalización o verificación, no fue un tema amistoso jurisprudencialmente, ya que fue debatido en varias ocasiones en la Sala Plena del Tribunal Fiscal, emitiéndose resoluciones de observancia obligatoria al respecto. La discusión, básicamente, tenía como origen la determinación de los alcances de la queja como remedio procesal frente a actuaciones irregulares sucedidas en dichos procedimientos tributarios, teniendo en cuenta su naturaleza excepcional, que implica que ésta sólo procede en caso de no existir otra vía idónea. No obstante, es mi apreciación que al momento de descifrar si determinado aspecto puede ser visto a través de la queja, lo que se debe verificar es que ésta pueda ejecutar su objetivo principal, esto es; corregir actuaciones o tramitaciones irregulares incurridas en los procedimientos tributarios. Así, bajo

⁵⁸ Como por ejemplo en el caso de las Resoluciones N°s 03836-4-2016 y 03684-Q-2014.

dicho fundamento, la ley acogió la procedencia de la queja en estos casos, sustentándose precisamente en la naturaleza correctiva y reencauzadora de la queja.

Asimismo, es necesario que normativamente, se establezca la definición y el objeto del procedimiento de verificación, así como los tipos y características de las acciones que forman parte del citado procedimiento, a efecto que los administrados pueden ejercer su derecho de interponer queja respecto de tales actuaciones, sustentándola en fundamentos de derecho específicos y aplicables a dichas actuaciones, pues el hecho de no poder hacerlo podría lesionar el legítimo ejercicio de su derecho de defensa, más aún ahora que ya se encuentra plasmada en la ley la posibilidad de presentar queja contra dichas actuaciones.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Acta de Reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004 e informe respectivo.
- Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-25 de 7 de agosto de 2008 e informe respectivo.
- Acta de Sala Plena N° 2015-08 de 12 de junio de 2015 e informe respectivo.
- Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-10 de 27 de mayo de 2016 e informe respectivo.
- Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia — Aportes Académicos desde el Tribunal Fiscal, Primera Edición, Lima, 2014.
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1311, que modificó el Código Tributario
- NIMA NIMA, ELIZABETH, “Cómo Fiscaliza la SUNAT”, Gaceta Jurídica S.A., 2016, Lima.
- VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE, DANIEL/ AGÜERO AGUILAR, OSCAR, “Procedimientos y Procesos Tributarios”, ARA Editores E.I.R.L., 2007, Lima.



Acerca de las Resoluciones de Cumplimiento expedidas por la Administración Tributaria. Criterios del Tribunal Fiscal y modificaciones recientes al Código Tributario

Karina Farfán Castillo

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Estudios de Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional de la Universidad Austral de Argentina. Postgrado en Tributación de la Universidad de Lima. Miembro del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Actualmente se desempeña como asesora del Tribunal Fiscal.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO COMO ACTO ADMINISTRATIVO.- 3. ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO.- 4. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL APLICABLES EN ETAPA DE CUMPLIMIENTO.- 5. TRATAMIENTO DE LAS RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y MODIFICACIONES RECIENTES.- 6. CONCLUSIONES.- 7. RECOMENDACIONES.- 8. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

El procedimiento contencioso tributario tiene dos (2) etapas de acuerdo con el artículo 124° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF: 1) La Reclamación ante la Administración Tributaria y 2) la Apelación ante el Tribunal Fiscal¹. La manera usual de poner fin al procedimiento contencioso tributario es con la emisión de una Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) que se pronuncia sobre el fondo del asunto. No obstante ello, debemos tener en cuenta que por razones diversas que comentaremos en el presente trabajo, se presentan casos en los cuales es necesaria la emisión de un acto administrativo por parte de la Administración Tributaria, acto denominado “resolución de cumplimiento” según el artículo 156° del Código Tributario.

En esta última fase conocida como “etapa de cumplimiento”, la Administración Tributaria emite una resolución que debe seguir escrupulosamente las directivas o instrucciones establecidas en la RTF; sin embargo, atendiendo a que podría ocurrir que la Administración Tributaria no diera estricto cumplimiento al mandato del órgano colegiado, el deudor tributario no puede quedar en estado de indefensión, por lo que tiene expedito el derecho a impugnar la resolución de cumplimiento a través del recurso de apelación,

¹ Cabe precisar que el artículo 124° del Código Tributario agrega que cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal. En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

a fin que el Tribunal Fiscal verifique si efectivamente se ha dado cumplimiento a sus decisiones.

En esta oportunidad, de manera preliminar haremos una breve referencia a la clasificación de los actos administrativos a fin de precisar el carácter o la naturaleza de la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria y de la RTF que le da origen; posteriormente, comentaremos los alcances de la resolución de cumplimiento; expondremos los principales criterios elaborados por el Tribunal Fiscal aplicables en esta etapa, tanto aquellos que debe tener en cuenta la Administración Tributaria al expedir sus resoluciones de cumplimiento, como aquellos dirigidos al deudor tributario al presentar sus apelaciones, entre otros aspectos vinculados al cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal; y finalmente, comentaremos la regulación de la resolución de cumplimiento en el Código Tributario y las recientes modificaciones sobre la materia.

El objetivo del presente artículo es identificar las resoluciones de cumplimiento dentro de los procedimientos tributarios, destacando su función e importancia, exponer los criterios sobre la materia desarrollados por el órgano colegiado, comentar el tratamiento normativo de las resoluciones de cumplimiento y plantear algunas recomendaciones que podrían optimizar el procedimiento en beneficio de los administrados.

2. LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO COMO ACTO ADMINISTRATIVO

Consideramos que debemos empezar refiriéndonos a la naturaleza y función de la resolución de cumplimiento como acto administrativo, así como su ubicación dentro del procedimiento administrativo, para lo que haremos unos breves comentarios sobre el acto administrativo y su clasificación.

2.1. Definición del acto administrativo

En cuanto a doctrina extranjera podemos citar a Roberto Dromi, quien define el acto administrativo como una *“declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que*

produce efectos jurídicos individuales en forma directa."² Por su parte, Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández señalan que el acto administrativo es *"la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria."*³

En doctrina nacional, Ramón Huapaya refiere que *"el acto administrativo consiste, entonces, en una declaración productora de efectos jurídicos, una declaración, por lo demás unilateral, en el sentido de que surte efectos por sí misma, sin perjuicio de que en determinados casos de actos favorables, la producción de tales efectos se condicione a una declaración de voluntad recepticia del destinatario del acto (...). Esta declaración, en dicha tesitura, siempre será intelectual, en la medida que constituye un proceso de exteriorización de una voluntad predeterminada en la norma que habilita su emisión. Excluye por lo tanto a las meras actuaciones materiales, técnicas o de hecho, propias de la ejecución material del contenido de lo dictado por los actos administrativos"*.⁴

Por otra parte, nuestro sistema normativo recoge una definición legal de acto administrativo. Así tenemos que el numeral 1.1 del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, señala que son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

2.2. Clasificación del acto administrativo

En doctrina se plantean diversas clasificaciones de los actos administrativos en función a distintas categorías o criterios. Para

² DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 5° edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p.202.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Primera edición peruana, Palestra-Temis, Lima-Bogotá, 2006, p.587.

⁴ HUAPAYA TAPIA, Ramón A., *Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación. Estudios y Cuestiones*, 2° edición, Ara Editores, Lima, 2013, p.207.

efectos del presente trabajo, consideramos relevante las clasificaciones basadas en criterios procesales o procedimentales por los cuales los actos pueden ser: i) actos definitivos o resolutorios y actos de trámite o preparatorios; y ii) actos que ponen fin a la vía administrativa o causan estado y actos que no agotan dicha vía. Asimismo, existe otra clasificación de los actos administrativos según su funcionalidad en el procedimiento administrativo, de los cuales cabe destacar los actos de instrucción y los actos de ejecución.

En cuanto a la **clasificación entre actos resolutorios y actos de trámite**, García de Enterría y Fernández⁵ señalan que esta distinción se basa en la circunstancia que los actos se dictan en el seno de un procedimiento administrativo, procedimiento en el cual hay una resolución final que es la que decide el fondo del asunto (acto resolutorio), pero para llegar a ella debe seguirse un *iter* especial, con fases distintas y con intervención de órganos diversos. Los actos previos a la resolución son conocidos como “actos de trámite”, son actos instrumentales de las resoluciones pues las preparan o las hacen posibles; en tal sentido, es una distinción establecida con base en la propia estructura del procedimiento administrativo.

Por su parte, Juan Carlos Morón Urbina⁶ señala que el acto definitivo es aquél que pone fin al asunto administrativo, en tanto que el acto de trámite tiene en general un carácter preparatorio, por lo que no pone fin al procedimiento. El citado autor precisa lo siguiente: *“La forma usual de poner fin al procedimiento es la resolución terminal pronunciándose sobre el fondo del asunto, sea estimando o desestimando el petitorio, o definiendo el tema de oficio. Pero también se reputan como acto definitivo la resolución que acepte un desistimiento, declare el abandono, o cualquier otra modalidad legalmente prevista para concluir el procedimiento regularmente. En cambio, la denominación acto administrativo de trámite, sirve para calificar a todos aquellos actos*

⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Op. Cit., pp.613 y 614.

⁶ MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Novena edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2011, p.126.

instrumentales y preparatorios del acto definitivo, comprendiendo un conjunto de decisiones administrativas concatenadas dirigidas a preparar la materia y dejarla expedita para la decisión final.”⁷

De otro lado, Huapaya⁸ refiere que los actos definitivos son aquellos que ponen fin al procedimiento administrativo, en tanto que los actos de trámite son todos los demás actos de carácter instrumental, que integran el procedimiento ya sea iniciándolo o bien formando parte de su instrucción. Los actos de trámite en sí tienen una función subordinada a la resolución final y, en todo caso, preparatoria de la misma, motivo por el cual carecen de un contenido regulador.

Con relación a la **clasificación entre actos que ponen fin a la vía administrativa o causan estado y actos que no agotan dicha vía**, García de Enterría y Fernández⁹ indican que es una distinción importante a efectos de abrir el acceso a la vía jurisdiccional, la cual sólo estará disponible respecto de aquellos actos que constituyen la última palabra de la Administración.

Huapaya¹⁰ refiere que la distinción entre los actos administrativos que ponen fin a la vía administrativa o actos que causan estado y los actos que no lo hacen, es capital en cuanto a la posibilidad o no de iniciar el proceso contencioso administrativo, pues para ello es necesario que el acto haya agotado la vía administrativa. Respecto a los actos que no causan estado, se tratan de actos contra los que el administrado necesariamente debe interponer los recursos administrativos que le franquea la ley para cumplir con el requisito de agotar la vía administrativa, con miras a una eventual impugnación del acto en sede jurisdiccional.

En cuanto a **los actos de instrucción y actos de ejecución**, Morón Urbina indica que los actos de instrucción *“son los actos administrativos dirigidos por la autoridad a acopiar los elementos necesarios*

⁷ Ídem, pp.126 y 127.

⁸ HUAPAYA TAPIA, Ramón A., Op. Cit., p.233.

⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Op. Cit., p.617.

¹⁰ HUAPAYA TAPIA, Ramón A., Op. Cit., p.234.

*para formarse convicción de la verdad material indispensable para decidir el derecho aplicable al caso. Comprenden los actos dirigidos a aportar datos al expediente (solicitud de informes legales o documentos a otras autoridades, etc.) y los actos que disponen la ejecución de determinada actividad probatoria propiamente.*¹¹ Por otro lado, el citado autor refiere que los actos de ejecución *“son los actos administrativos que realizan las autoridades administrativas con la finalidad de llevar a cabo en la práctica material la decisión ejecutiva de la Administración”*¹².

En el caso materia de comentario, tenemos que las Resoluciones del Tribunal Fiscal resuelven en última instancia administrativa las controversias en materia tributaria, por lo que contra aquellas no cabe recurso impugnatorio en sede administrativa, de conformidad con los artículos 101°, 124° y 153° del Código Tributario.

En tal sentido, la RTF es un acto que agota la vía administrativa o causa estado, puesto que contra dicha resolución no procede impugnación ante un órgano jerárquicamente superior en la misma vía, siendo susceptible de impugnación sólo en sede jurisdiccional a través de la demanda contencioso administrativa. Si la RTF emite un pronunciamiento sobre el fondo del asunto que resuelve de manera definitiva la controversia surgida entre el deudor tributario y la Administración, tendrá el carácter de un acto definitivo. En cambio, cuando la RTF ordena a la Administración Tributaria determinadas actuaciones o diligencias que el órgano colegiado considera necesarias para formarse una convicción y tomar una decisión final sobre el caso, esta resolución tendría más bien la función de un acto de instrucción.

Por su parte, la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria es un acto que no agota la vía administrativa pues según lo dispuesto por el artículo 156° del Código Tributario, es un acto apelable. Asimismo, podemos afirmar que las resoluciones de cumplimiento calificarán como actos de ejecución cuando sean dictadas como consecuencia de una RTF

¹¹ MORÓN URBINA, Juan Carlos, Op. Cit., p.134.

¹² MORÓN URBINA, Juan Carlos, Op. Cit., p.136.

que emite un pronunciamiento definitivo; no obstante ello, otras resoluciones de cumplimiento podrían calificar como actos preparatorios, en la medida que estén dirigidas a preparar el caso para una posterior decisión final. Si se pretende distinguir el carácter de la resolución de cumplimiento en cada caso, deberá tenerse en cuenta el mandato del Tribunal Fiscal que le dio origen, supuestos que se comentarán en la siguiente sección.

3. ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN DE CUMPLIMIENTO

Como ya habíamos mencionado, la RTF resuelve en última instancia administrativa las controversias en materia tributaria, y en consecuencia, contra aquella no cabe recurso impugnatorio alguno en sede administrativa.

Sin perjuicio de lo señalado, existen expedientes de apelación en los cuales el Tribunal Fiscal considera necesario que la Administración Tributaria lleve a cabo determinadas actuaciones, las cuales pueden tratarse desde simples reliquidaciones o recálculos hasta verificaciones, constataciones o exámenes más específicos o complejos, por lo que el órgano colegiado emite una resolución que obliga a la Administración Tributaria a la expedición de una resolución de cumplimiento.

En efecto, se entiende por “resoluciones de cumplimiento” a aquellos actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria¹³ siguiendo fielmente lo dispuesto por la respectiva RTF en cada caso en particular; sin embargo, es pertinente aclarar que no toda RTF obliga a la Administración Tributaria a la emisión de una resolución de cumplimiento en sentido formal, pues ello será requerido en la medida que el órgano colegiado emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto y dicte a la vez un mandato específico a la Administración. A continuación, se comentan los

¹³ Al tratarse de procedimientos contencioso tributarios, las resoluciones de cumplimiento se dictan a través de Resoluciones de Intendencia, Resoluciones de Oficina Zonal u otras emitidas por el área competente de la Administración Tributaria.

supuestos más representativos que conllevan a la emisión de resoluciones de cumplimiento.

3.1. Resoluciones del Tribunal Fiscal que dan lugar a resoluciones de cumplimiento

i. Resoluciones que disponen (expresa o tácitamente) el recálculo o la reliquidación de la deuda o saldo a favor contenido en los valores impugnados. Es la RTF que da origen a la resolución de cumplimiento por antonomasia, pues en ella el órgano colegiado analiza el fondo del asunto y dicta un pronunciamiento definitivo, dejando sin efecto o levantando algunos reparos y manteniendo o confirmando otros, y en ese sentido, el fallo es “revocar la resolución apelada en un extremo y confirmarla en otro”; por lo tanto, la Administración debe emitir una resolución de cumplimiento que contenga la reliquidación de la deuda o saldo a favor ordenada por el Tribunal Fiscal.

Como ejemplos de estas resoluciones tenemos:

RTF N° 4201-10-2015

“RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 2160140000937/SUNAT de 20 de noviembre de 2008 en el extremo referido al reparo por saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo señalado en la presente resolución.”

RTF N° 11440-5-2016

“RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 055-014-0001105/SUNAT de 28 de noviembre de 2008 en el extremo de los reparos por diferencias entre la declaración y registros; por comprobante de pago no declarado, por gastos no sustentados, con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta, debiendo la Administración reliquidar

*la Resolución de Determinación N° 052-003-003689 y la Resolución de Multa N° 052-002-0003122 a efectos de excluir tales reparos; asimismo se revoca la apelada respecto de la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, dejándose sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0003690 a 052-003-0003701, dejándose sin efecto la Resolución de Multa N° 052-002-0003123, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.”*

ii. Resoluciones que ordenan a la Administración Tributaria alguna verificación y/o recálculo a fin de determinar la cuantía del reparo. *En estas resoluciones, el Tribunal Fiscal emite pronunciamiento sobre el fondo del asunto, validando los fundamentos del reparo; sin embargo, para hallar el importe definitivo del reparo será necesario que la Administración efectúe cierta verificación y/o realice un nuevo cálculo, cuyos resultados se detallarán en la resolución de cumplimiento que debe emitir al respecto.*

Son ejemplos de este tipo de resoluciones las siguientes:

RTF N° 7119-1-2014¹⁴

“Que de la verificación de la documentación presentada por la recurrente para justificar la aplicación del método directo, se verifica que no resulta suficiente para sustentar el uso del método directo, toda vez que no ha presentado información con la cual se identifique en forma separada los gastos que inciden directamente en la generación de rentas exoneradas, de aquellos que inciden directamente en la generación de rentas gravadas, en tanto no se aprecia, por ejemplo, una relación de los gastos directos destinados a generar rentas gravadas y rentas exoneradas; del mismo modo, no ha sustentado el procedimiento que le permite arribar al porcentaje de 99.82% y 0.18% como la proporción de los gastos directos imputables a rentas gravadas; en tal sentido, la aplicación del método directo no resulta aplicable.

Que ahora bien, en cuanto a la aplicación de la Administración del segundo método, se aprecia que ésta determinó como “gastos comunes” un importe de S/.34’937,001.28, conformado por diversos conceptos extraídos de las cuentas de resultados que corresponden a los asignados

¹⁴ En el extremo referido al reparo por prorrata de gastos.

por la recurrente a las áreas de gestión, dirección y apoyo centralizados en la ciudad de Lima, con los cuales, según indica la Administración (foja 2008), pudo cuantificar los gastos comunes por un monto de S/.36'833,889.47, a los que dedujo S/.1'896,888.19 por haberse auto-reparado por la recurrente vía declaración jurada anual (foja 2027) y otro reparado por no estar sustentado con comprobante de pago, observándose que habría incluido diversos gastos, entre ellos los financieros, sin apreciarse que haya explicado, ni sustentado cómo éstos últimos tuvieron incidencia en la generación de las rentas exoneradas, pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas y gravadas, criterio aplicado por este Tribunal en la Resolución N° 06083-3-2003, o en todo caso, excluirlos de la categoría de “gastos comunes”.

Que asimismo, cabe precisar, respecto a los gastos financieros, que en las Resoluciones N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011, se estableció que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21° del reglamento de la citada ley.

Que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que la Administración consideró de manera indebida a los gastos financieros a efectos de la prorrata de gastos analizada, correspondiendo revocar la apelada en el extremo de la determinación de los gastos comunes, debiendo la Administración realizar un nuevo cálculo considerando lo señalado respecto a los gastos financieros.”

RTF N° 12456-2-2007¹⁵

“La Administración incluyó en el flujo monetario privado del ejercicio 1999 las rentas de quinta categoría percibidas por la recurrente de la empresa, descontando las retenciones efectuadas por dicho concepto. Cabe señalar que conforme se dejó constancia en los Anexos Adjuntos a los Requerimientos N° 00114188 y N° 00114058, tales rentas se encuentran sustentadas en las boletas de pago y certificados de retenciones de rentas de quinta categoría, asimismo, el hecho que la Administración

¹⁵ En el cual se analizó el reparo por incremento patrimonial no justificado.

solo haya considerado la renta deducidas las retenciones y no la renta bruta, resulta un procedimiento correcto toda vez que constituye la renta disponible con la que se pueden efectuar desembolsos y, de ser el caso, permite justificar un incremento patrimonial, por lo tanto, lo alegado al respecto por la recurrente carece de sustento.

Sin embargo, del procedimiento seguido por la Administración se advierte que no ha tomado en cuenta la totalidad de las rentas de quinta categoría que inciden en el flujo monetario de la sociedad conyugal que se encuentra bajo el régimen patrimonial de sociedad de gananciales, pues para determinar el incremento patrimonial no justificado de la recurrente consideró el 100% de las rentas de quinta categoría percibidas por ella y no consideró las rentas de quinta categoría percibidas por el cónyuge de la recurrente.

En efecto, según se aprecia del Anexo N° 03 al Requerimiento de Sustentación N° 00114057, que contiene el detalle del incremento patrimonial no justificado determinado al cónyuge de la recurrente en el ejercicio 1999, la Administración determinó que parte de los ingresos obtenidos en dicho ejercicio correspondían al importe neto de retenciones de las rentas de quinta categoría percibidas por dicho contribuyente, ascendente a S/. 34,045.20.

(...)

En tal sentido, la Administración debió considerar como ingresos disponibles de la sociedad conyugal que justificarían el incremento patrimonial determinado en el ejercicio 1999, la totalidad de las rentas percibidas por la sociedad conyugal y si luego de la deducción de tales ingresos se mantenía el incremento determinado, recién éste atribuirlo equitativamente a cada cónyuge. Por consiguiente, procede que la Administración efectúe el recálculo correspondiente e incluya aquellos ingresos no considerados."

iii. Resoluciones que disponen determinadas verificaciones, constataciones y/o exámenes adicionales que deberá realizar la Administración Tributaria, a efectos de establecer la procedencia del reparo. En estas resoluciones, el Tribunal Fiscal considera indispensable que la Administración Tributaria lleve a cabo ciertas verificaciones, constataciones y/o exámenes específicos, a fin de contar con los elementos necesarios para determinar si el reparo es válido o no; y por

consiguiente, poder dictar un pronunciamiento definitivo; en tal sentido, la entidad acotadora debe emitir una resolución de cumplimiento en la que se detallen las actuaciones realizadas por indicación del órgano colegiado.

Como ejemplos de estas resoluciones tenemos:

RTF N° 10369-4-2016¹⁶

“Que de lo expuesto, se advierte que la Administración en la resolución apelada consideró que la Carta de Renuncia de 1 de noviembre de 2013, y el documento denominado Sesión de Junta General de 28 de noviembre de 2013, por tener fecha cierta recién el 26 de noviembre de 2014, surtió sus efectos a partir de dicho momento; sin embargo, de acuerdo con el principio de verdad material establecidos en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 y de la facultad de reexamen establecida en el artículo 127° del Código Tributario, la autoridad administrativa a efecto de establecer la fecha hasta la cual el recurrente desempeñó funciones como gerente de la empresa debió haber requerido a ésta la documentación necesaria para ello, solicitando la planilla de trabajadores de la empresa, cheques girados por pago a proveedores, correspondencia emitida a clientes o proveedores, Libro de Actas y toda documentación que permitiera dilucidar si el recurrente efectivamente dejó de ejercer su cargo de gerente general desde el 1 de diciembre de 2013 o en fecha posterior, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar las verificaciones pertinentes, conforme lo señalado y emitir nuevo pronunciamiento en este extremo.”

RTF N° 658-3-2017¹⁷

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente

¹⁶ En el cual se analizó la atribución de responsabilidad solidaria.

¹⁷ En el extremo referido al reparo por operaciones no reales.

permitan acreditar la identidad entre las personas que efectuaron las ventas y los emisores de los comprobantes de pago materia de reparo, debiendo resaltarse que la Administración llevó a cabo investigaciones adicionales tales como cruces de información con los supuestos proveedores, verificaciones y tomas de manifestación, de cuyos resultados se concluye que aquéllos no tenían la capacidad operativa ni económica para vender mercaderías en los volúmenes y/o cantidades declarados por la recurrente; por consiguiente, las operaciones de compra bajo examen fueron realizadas por sujetos distintos a los que emitieron dichos comprobantes de pago, de lo que se tiene que el reparo por operaciones no reales determinado por la Administración, encaja en el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

(...)

Que sin perjuicio de lo expuesto, la recurrente alega que las operaciones de compra observadas habrían sido canceladas a través de cheques.

Que sobre el particular, debe indicarse que el inciso b) artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, permite mantener el derecho al crédito fiscal siempre que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el reglamento de la citada ley, y cumpla con los demás requisitos establecidos en la norma reglamentaria aludida.

(...)

Que en tal sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración verificar si la recurrente cumplió con los requisitos que permiten la subsanación del crédito fiscal, conforme lo previsto en las normas del Impuesto General a las Ventas antes citadas, debiendo emitir nuevo pronunciamiento al respecto."

iv. Resoluciones que declaran fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido. En estos casos, el Tribunal Fiscal ordena a la Administración Tributaria que concluya el referido procedimiento, levante las medidas cautelares trabadas y devuelva el dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, de ser el caso, confor-

me a lo dispuesto en las Resoluciones N° 10499-3-2008¹⁸ y 8879-4-2009¹⁹, ambas con carácter de observancia obligatoria. Por lo tanto, en este escenario la Administración deberá emitir resolución de cumplimiento dentro del referido procedimiento de cobranza coactiva²⁰.

Son ejemplos de este tipo de resoluciones, las siguientes:

RTF N° 4690-Q-2015

“Que en tal sentido, corresponde declarar fundada la queja presentada, debiendo la Administración concluir el procedimiento de cobranza coactiva seguido con Expediente N° 02306328516, respecto de la Orden de Pago N° 023-01-0299866 y la Resolución de Multa N° 024-002-0035396, levantar las medidas cautelares trabadas y aplicar los criterios establecidos en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 8879-4-2009, de ser el caso.”

¹⁸ RTF publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 14 de setiembre de 2008 con carácter de observancia obligatoria, establece el siguiente criterio: “Corresponde que el Tribunal Fiscal ordene la devolución de los bienes embargados cuando se determine que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido y se declare fundada la queja. El criterio adoptado únicamente está referido a la devolución de dinero que fue objeto de embargo en forma de retención, y que luego de ejecutada dicha medida, la Administración lo imputó a las cuentas deudoras del contribuyente.”

¹⁹ RTF publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 23 de setiembre de 2009 con carácter de observancia obligatoria, establece el siguiente criterio: “Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.”

²⁰ Al tratarse de la queja contra un procedimiento de cobranza coactiva, la resolución de cumplimiento se dicta a través de una Resolución Coactiva.

RTF N° 4071-Q-2015

*“Que en este sentido, siendo que no se encuentran acreditados los su-
puestos para adquirir la condición de no hallado y posteriormente no
habido, la Administración no se encontraba facultada a notificar por
publicación los valores con la Observación 1, por lo que la deuda con-
tenida en ellos no era exigible coactivamente, correspondiendo declarar
fundada la queja presentada en este extremo, debiendo la Administra-
ción dar por concluido los procedimientos de cobranza coactiva seguidos
respecto a dichos valores, desacumularlos del Expediente Acumulador
N° 1130060086304, levantar las medidas cautelares trabadas, y apli-
car los criterios establecidos de las Resoluciones N° 10499-3-2008 y
08879-4-2009, de ser el caso.”*

3.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal que no dan lugar a resoluciones de cumplimiento

Previamente se mencionó que no toda RTF da lugar a la emisión de una resolución de cumplimiento en sentido formal, tales como aquellas con los fallos “confirmar la resolución apelada”, “revocar la resolución apelada y dejar sin efecto los valores impugnados”, “declarar infundada la queja” y “remitir los actuados a la Administración”, entre otros. De hecho, las citadas resoluciones conllevarán a otro tipo de actos de la Administración Tributaria tales como el inicio del procedimiento de cobranza coactiva de los valores que contienen deuda exigible, el quiebre de los valores, que se dé trámite de reclamación al escrito presentado como apelación, entre otros, mas no a la generación de una resolución de cumplimiento.

Del mismo modo, cabe precisar que la RTF cuyo fallo era “declarar nula e insubsistente la resolución apelada” en aplicación del último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, según texto vigente hasta el 10 de diciembre de 2016²¹, tampoco daba

²¹ El último párrafo del artículo 150° del Código Tributario según texto vigente hasta el 10 de diciembre de 2016, antes de la modificación producida por el Decreto Legislativo N° 1263, señalaba que el Tribunal Fiscal no podía pro-

origen a una resolución de cumplimiento en sentido formal, pues lo que ordenaba el órgano colegiado era simplemente reponer el procedimiento contencioso tributario al estado que correspondía, esto es, a la etapa de reclamación, con lo cual no existía pronunciamiento sobre el fondo del asunto; y bajo esta misma lógica no dan lugar a resoluciones de cumplimiento las resoluciones que declaran “nulo el concesorio de la apelación”.

Actualmente, con la modificación efectuada, por el Decreto Legislativo N° 1263, al último párrafo del artículo 150^{o22}, vigente desde el 11 de diciembre de 2016, consideramos que si el Tribunal Fiscal declara la “nulidad de la resolución apelada” y además emite pronunciamiento sobre el fondo del asunto por contar con los elementos suficientes para ello, esta RTF sí podría dar lugar a una resolución de cumplimiento en la medida que contenga un mandato dirigido a la Administración Tributaria similar a los supuestos mencionados en el numeral 3.1 del presente trabajo. No obstante, en aquel caso que se declare la “nulidad de la resolución apelada” pero no fuera posible para el órgano colegiado pronunciarse sobre el fondo del asunto, dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad; por consiguiente, esta última RTF no originará una resolución de cumplimiento en sentido formal.

nunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que correspondía.

²² El último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11 de diciembre de 2016, señala que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

4. CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL APLICABLES EN ETAPA DE CUMPLIMIENTO

El artículo 156° del Código Tributario es la única disposición del citado cuerpo normativo que regula las resoluciones de cumplimiento expedidas por la Administración Tributaria. Es por ello que, ante la ausencia de una normatividad más detallada, el Tribunal Fiscal ha desarrollado criterios para resolver las discrepancias que surgen entre el deudor tributario y la Administración en dicha etapa. En esta sección se comentarán los principales criterios elaborados por el Tribunal Fiscal referidos al órgano competente para emitir resoluciones de cumplimiento, los parámetros que debe considerar la Administración Tributaria al emitir tales resoluciones, los alcances de las apelaciones interpuestas contra las mismas, la actuación de medios probatorios, la prescripción, la queja como vía para cuestionar la demora en la emisión de las resoluciones de cumplimiento, entre otros aspectos.

En este orden de ideas, tenemos los siguientes lineamientos:

La Administración Tributaria tiene la competencia exclusiva para emitir resoluciones de cumplimiento, cuando en virtud de lo dispuesto por la RTF, aquélla esté obligada a emitir un nuevo pronunciamiento tomando en cuenta lo señalado por éste.

RTF N° 1137-3-1998

“(...) la Resolución de Cumplimiento es emitida exclusivamente por la Administración Tributaria y ello se produce cuando el Tribunal Fiscal emite un fallo por medio del cual ordena a la Administración cumpla con emitir nuevo pronunciamiento o cuando dispone, de manera específica, algún tipo de consideración que deba tomar en cuenta dicha instancia (...)”

Cuando mediante la RTF se ha dictado un pronunciamiento definitivo sobre la controversia, en ésta se establecen los parámetros o las instrucciones que la Administración Tributaria debe seguir, en la medida que se requiera la emisión de una resolución de cumplimiento, resaltando que no cabe que en esta etapa la Administración Tributaria formule observacio-

nes o reparos adicionales a los que ya habían sido materia de análisis por el órgano colegiado con ocasión de resolver el recurso de apelación²³.

RTF N° 887-5-2007

“Que tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para redeterminar la deuda tributaria está limitada a los parámetros establecidos por este Tribunal, el cual ya ha emitido su criterio respecto de los reparos efectuados, para lo cual la Administración debe limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por éste, lo que no ha sucedido en el presente caso, según se aprecia de lo señalado anteriormente.”

RTF N° 4221-7-2015

“Que sobre el particular, cabe señalar que si bien la Administración se encontraba facultada a solicitar información y/o documentación a fin de dar cumplimiento a lo ordenado por este Tribunal a través de la mencionada Resolución N° 03581-3-2003, ello no la habilitaba a emitir nuevos valores, como en este caso, sino únicamente a modificar la determinación contenida en los valores inicialmente emitidos por dichos tributos y periodos, así como las sanciones vinculadas a ellos, más aún si se tiene en cuenta que conforme a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10476-1-2014, entre otras, tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para redeterminar la deuda tributaria está

²³ Sobre este tema cabe mencionar que la Administración Tributaria ha emitido, entre otros, el Informe N° 080-2014-SUNAT/5D0000, en el cual la materia de consulta fue la siguiente: *“Se consulta si publicada una resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal conteniendo un criterio distinto al de una resolución de dicho tribunal que se encontraba pendiente de cumplimiento, corresponde emitir la resolución de cumplimiento en base al criterio de esta última o al del precedente de observancia obligatoria.”* La Administración Tributaria concluyó lo siguiente: *“En los casos en que con posterioridad a la emisión y notificación de una resolución del Tribunal Fiscal que se encuentre pendiente de cumplimiento, se haya publicado una resolución de observancia obligatoria del mismo tribunal que contenga un criterio distinto al de aquella otra resolución, siendo que la misma constituya o no un acto administrativo firme, corresponderá emitir la respectiva resolución de cumplimiento en base al criterio establecido en ella, en tanto no se declare su nulidad.”*

limitada a los parámetros establecidos por este colegiado y que la Administración debe limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por éste.”

La apelación contra una resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria, sólo puede estar referida a cuestionar si la misma ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal. Por lo tanto, no procede que el recurrente reiteren en su apelación interpuesta en etapa de cumplimiento, argumentos o cuestionamientos que ya fueron analizados por el órgano colegiado con oportunidad de resolver el primer recurso de apelación²⁴, tampoco cabe que mediante dicha apelación cuestione el fallo dictado por el Tribunal Fiscal. Del mismo modo, no procede que el recurrente plantee argumentos o cuestionamientos en etapa de cumplimiento, que pudiendo haber sido alegados oportunamente en sus recursos impugnativos²⁵ no se hicieron.

RTF N° 2190-3-2003

“Que cabe precisar, que la apelación contra una resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria solo puede estar referida a si la misma ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, y no a impugnar lo dispuesto por éste, por lo que, en ese sentido, no cabe que este Tribunal emita un nuevo pronunciamiento sobre los referidos reparos;”

RTF N° 2944-5-2004

“Que en lo que se refiere a los argumentos expuestos por la recurrente en su recurso de apelación sobre el procedimiento de fiscalización y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a setiembre de 1999, éstos fueron en su oportunidad materia de análisis, a través de la R.T.F. N° 02668-5-2003, no correspondiendo que este Tribunal emita un nuevo pronunciamiento en una apelación de una resolución

²⁴ Se refiere al recurso de apelación interpuesto contra la resolución que declaró infundada o fundada en parte la reclamación.

²⁵ Se refiere a la reclamación y a la primera apelación.

de cumplimiento en la que exclusivamente se verifica si el proceder de la Administración se ajusta a lo dispuesto por el Tribunal, cuando en su oportunidad resolvió la apelación contra la Resolución de Oficina Zonal N° 166-4-00183/SUNAT.”

RTF N° 8302-3-2013

“Que de lo expuesto se tiene que si bien el crédito por el ITAN fue considerado por la Administración en S/. 5 725 744,00 recién en etapa de reclamación²⁶, este aspecto pudo ser discutido con oportunidad de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008547, de conformidad con el artículo 147° del Código Tributario, siendo que este mismo importe ha sido posteriormente aplicado en la resolución de cumplimiento materia de análisis, a efectos de la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (folio 4013).

Que no obstante ello, de la revisión de la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008547 presentada el 28 de setiembre de 2009 (folios 3357 a 3467), de los escritos ampliatorios y el escrito de alegatos (folios 3527 a 3538, 3555 a 3560 y 3585 a 3623), se aprecia que la recurrente no cuestionó el referido importe del ITAN aplicado por la Administración como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que de conformidad con las normas y al criterio jurisprudencial previamente citados, no procede que en etapa de cumplimiento la recurrente exponga nuevos argumentos a fin de discutir aspectos que no fueron cuestionados oportunamente a través de su apelación inicial, por lo tanto, no corresponde emitir pronunciamiento respecto a los argumentos planteados recién en esta etapa vinculados al Impuesto Temporal a los Activos Netos correspondiente al ejercicio 2005.”

Sobre restricciones a la actividad probatoria en etapa de cumplimiento, en la RTF N° 04514-1-2006, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 30 de setiembre de 2006 con carácter de observancia obligatoria, se establece el siguiente criterio:

²⁶ En la Resolución de Determinación N° 012-003-0014446 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, emitida el 25 de enero de 2008, se aplicó como crédito contra el impuesto, entre otros, el importe de S/. 6 441 462,00 por “pagos por el Impuesto Temporal a los Activos Netos” (folio 2573).

RTF N° 4514-1-2006

“En los casos en que el Tribunal Fiscal haya resuelto un asunto controvertido en forma definitiva, no procede la actuación de pruebas ofrecidas con posterioridad a ello, ni que emita un nuevo pronunciamiento, salvo que se trate de un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración hubiera dado al fallo emitido.”

El requisito de pago previo de la deuda no impugnada a efectos de admitir a trámite el recurso de apelación, previsto en el artículo 146° del Código Tributario, no es aplicable cuando se apela una resolución de cumplimiento.

RTF N° 6671-11-2012

“Que mediante Resolución No 01973-8-2012 este Tribunal en un caso similar al de autos de la misma recurrente, ha establecido que al ser objeto de la apelación la integridad de la resolución de cumplimiento y aún en el supuesto que se hubiese incluido en dicho recurso argumentos orientados a cuestionar lo previamente resuelto por esta instancia de manera definitiva, lo que no es posible de ser impugnado, correspondería que se procediera a evaluar dicha circunstancia y se emitiera pronunciamiento, sin que este hecho constituya el incumplimiento de un requisito de admisibilidad, asimismo ha indicado que si bien el cuarto párrafo del artículo 146° del Código Tributario contiene un requisito de admisibilidad de la apelación referida al pago previo de la deuda que no ha sido apelada, dicho mandato se circunscribe al supuesto que se interponga una impugnación parcial, y no cuando existe pronunciamiento definitivo en última instancia administrativa respecto de la resolución que originó la resolución de cumplimiento, que es objeto de impugnación a efecto de establecer si la Administración observó lo dispuesto por este colegiado en la primera de dichas resoluciones, por lo que no correspondía que se declarara inadmisibile la apelación interpuesta con la finalidad de cuestionar la mencionada resolución de cumplimiento.”

Con relación a la posibilidad que la Administración Tributaria pueda — en etapa de cumplimiento — oponer la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deudas materia de cobranza coactiva, en la RTF N° 1695-Q-2017, publicada en el diario oficial “El

Peruano” el 6 de junio de 2017 con carácter de observancia obligatoria, se establece el siguiente criterio:

RTF N° 1695-Q-2017

“Procede que la Administración oponga la prescripción de la acción para solicitar la devolución de los montos embargados e imputados a deuda materia de una cobranza coactiva.

La Administración puede oponer la prescripción antes o después de que la queja sea resuelta.”

Sobre el particular, es importante recurrir al Acuerdo de Sala Plena N° 2017-06 de 24 de mayo de 2017, el cual sustenta la citada Resolución N° 1695-Q-2017, del que cabe resaltar lo siguiente:

“Tomando en cuenta lo expuesto en relación con el artículo 48°, si la Administración considera que ha operado la prescripción de la acción del deudor tributario para solicitar la devolución de dichos montos, es necesario que lo haga durante el trámite de un procedimiento administrativo, esto es, ya sea mientras se tramita la queja formulada contra el inicio o seguimiento de una cobranza considerada indebida o con ocasión del cumplimiento de la resolución que se emita en dicho procedimiento de queja.

En efecto, conforme con el citado artículo 48° del Código Tributario, la prescripción puede ser opuesta en cualquier etapa del procedimiento administrativo y judicial, siendo que dicha norma no ha hecho distinción alguna en cuanto a la etapa del procedimiento administrativo en cuyo marco puede oponerse la prescripción ni en cuanto al sujeto facultado para oponerla. En tal sentido, tanto el administrado como la Administración pueden oponer la prescripción en cualquier etapa del procedimiento administrativo.”

De lo señalado puede inferirse entonces que la prescripción puede ser opuesta tanto por el deudor tributario como por la Administración, en cualquier etapa del procedimiento administrativo, incluso en etapa de cumplimiento²⁷.

²⁷ En relación a la posibilidad del deudor tributario de oponer la prescripción en etapa de cumplimiento, se han emitido las Resoluciones N° 423-3-2014 y 11547-3-2015, entre otras.

Si la Administración Tributaria no da cumplimiento a lo dispuesto en la RTF en el plazo máximo establecido en el artículo 156° del Código Tributario, el deudor tributario tiene expedita la vía de la queja para cuestionar la demora de la Administración. Asimismo, es pertinente indicar que cuando la Administración deba emitir una resolución de cumplimiento, para que se considere que ha dado cumplimiento a ello, dicha resolución debe haber sido notificada al deudor tributario conforme a ley. De otro lado, si a la fecha de presentación de la queja ha vencido el plazo para que la Administración dé cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, corresponde que cumpla con ello en el plazo de diez (10) días hábiles.

RTF N° 1045-Q-2013

“Que mediante Resolución N° 06386-3-2013 de 17 de abril de 2013, este Tribunal resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 026-014-0066193/SUNAT de 16 de febrero de 2012 al señalar que a la fecha de presentación de la solicitud de devolución del importe del Impuesto General a las Ventas del período febrero de 2006 materia de análisis, aún no había operado el anotado plazo de prescripción, por lo que señaló que la Administración efectuó la devolución solicitada.

Que si bien la Administración señala en el Informe S/N de 12 de setiembre de 2013 remitido en respuesta del Proveído 0547Q-2013, notificado a la Administración el 3 de setiembre de 2013 (fojas 11 a 13), que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06386-3-2013 emitió la Resolución de Intendencia N° 0241800322068/SUNAT autorizando la referida solicitud de devolución, no se encuentra acreditado de autos que la mencionada resolución de intendencia haya sido notificada a la quejosa conforme a ley, y, por tanto, que ésta haya surtido efectos, por lo que corresponde declarar fundada la queja materia de análisis y disponer que la Administración notifique conforme a ley la aludida resolución de intendencia, en un plazo no mayor de diez (10) días hábiles, contado a partir del día siguiente de notificada la presente resolución”.

Se fija un plazo especial para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal cuando la RTF declara fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva

es indebido, y en consecuencia, ordena la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente. En la Resolución N° 8879-4-2009, publicada en el diario oficial “El Peruano”, el 23 de setiembre de 2009, con carácter de observancia obligatoria, se otorga el plazo de diez (10) días hábiles para que la Administración Tributaria dé cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal. Cabe precisar que el plazo general para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, es de noventa (90) días hábiles según el artículo 156° del Código Tributario; sin embargo, esta misma norma contempla la posibilidad que el órgano colegiado fije un plazo distinto, lo que ocurre en el mencionado caso teniendo en cuenta la naturaleza y el carácter sumario de la queja.

RTF N° 8879-4-2009

“Cuando el Tribunal Fiscal ordene la devolución del dinero embargado en forma de retención e imputado a las cuentas deudoras del contribuyente en los casos en que declare fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, la Administración debe expedir la resolución correspondiente en el procedimiento de cobranza coactiva y poner a disposición del quejoso el monto indebidamente embargado así como los intereses aplicables, en un plazo de diez (10) días hábiles, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953.”

La presentación de una demanda contencioso administrativa contra una RTF no suspende los efectos de ésta, por lo que la Administración Tributaria debe cumplir con lo dispuesto en la citada resolución, salvo que haya obtenido medida cautelar que ordene la suspensión de sus efectos.

RTF N° 3911-Q-2015

“Que en respuesta a lo solicitado, mediante Oficio N° 0123-2014-MDL-OAT/ UEC (fojas 20 y 21), la Administración informó respecto del cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución N° 03146-Q-2014 que el 8 de julio de 2014 presentó ante la Quinta Sala Contencioso

Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, demanda contencioso administrativa contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03146-Q-2014, 07240-10-2014 y 14800-11-2013, a efectos de que se declare la ineficacia y consecuentemente se suspenda la ejecución y efectos jurídicos de las aludidas resoluciones, ingresada con Expediente N° 03608-2014-0-1801-SPCA-05, por lo que el referido cumplimiento se encuentra en calidad de pendiente.

(...)

Que además, conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 09407-1-2007, 03099-5-2009 y 04187-2-2009, la presentación de la demanda contencioso administrativa no suspende ni impide el inicio de la ejecución de los actos que han sido confirmados en sede administrativa, sino que resulta necesaria la obtención de medidas cautelares que dispongan dicho efecto.

Que en ese sentido, y de conformidad con lo antes señalado, la presentación de una demanda contencioso administrativa, como la aludida por la Administración, no impide la ejecución de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03146-Q-2014, y siendo que la Administración no ha acreditado haber solicitado y obtenido a su favor una medida cautelar que dispusiera la suspensión temporal de lo ordenado por este Tribunal, no existe una razón que justifique su incumplimiento.

Que en tal sentido, la Administración no ha acreditado que haya dado cumplimiento a la Resolución N° 03146-Q-2014, por lo que corresponde declarar fundada la queja presentada y oficiar al Procurador Público encargado de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas para que inicie las acciones legales correspondientes contra los funcionarios que resulten responsables del referido incumplimiento, sin perjuicio que la Administración cumpla con lo ordenado en la mencionada resolución”.

5. TRATAMIENTO DE LAS RESOLUCIONES DE CUMPLIMIENTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y MODIFICACIONES RECIENTES

En esta sección comentaremos la regulación de la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria, haciendo énfasis en las modificaciones al Código Tributario sobre la materia efectuadas en el mes de diciembre del año 2016. Al

respecto, cabe mencionar que la importancia de identificar cuándo estamos ante una resolución de cumplimiento en sentido formal y cuando no, radica en los menores plazos aplicables y también en la suspensión de intereses moratorios, según pasaremos a explicar.

En efecto, como lo hemos venido mencionando, el Código Tributario regula las resoluciones de cumplimiento emitidas por la Administración Tributaria en su artículo 156°, el mismo que ha sido modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11 de diciembre de 2016.

En el siguiente cuadro se citan el texto derogado y el texto vigente del mencionado artículo:

Artículo 156° del Código Tributario según T.U.O. aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente hasta el 10/12/2016	Artículo 156° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11/12/2016
<p>Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.</p> <p>En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente al deudor tributario, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.</p>	<p>Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.</p> <p>En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.</p> <p>Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.</p>

Del análisis comparativo del artículo 156°, según el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF y el texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, se advierte que las modificaciones se refieren a los siguientes aspectos: **i)** La disposición expresa de la resolución de cumplimiento como acto apelable, **ii)** El momento a partir del cual se computa el plazo que tiene la Administración para expedir la resolución de cumplimiento, y **iii)** El plazo otorgado al Tribunal Fiscal para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento.

Adicionalmente, debe mencionarse que el Decreto Legislativo N° 1263 precitado también modificó el artículo 33° del Código Tributario, en cuanto a la suspensión de intereses moratorios en etapa de cumplimiento.

A continuación, comentaremos cada una de las modificaciones mencionadas.

i. Resolución de cumplimiento como acto apelable

El tercer párrafo del artículo 156° modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, dispone lo siguiente: *“Contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación (...)”*.

Respeto a este tema, en realidad no hay mayor novedad, pues el mencionado Decreto Legislativo recoge el criterio ya aplicado por el Tribunal Fiscal por el cual la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria era un acto susceptible de apelación, toda vez que el contribuyente tenía el derecho a impugnar tal resolución si consideraba que no se había cumplido a cabalidad con lo ordenado por el Tribunal Fiscal, criterio sostenido en las Resoluciones Nos 602-5-2000, 4514-1-2006 y 13322-4-2009, entre otras. En ese sentido, resultaban aplicables a la apelación en etapa de cumplimiento, las disposiciones del recurso de apelación previstas en el Código Tributario.

En esta línea, tenemos que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263 se indica que *“el Código Tributario no regula expresamente el procedimiento de apelación contra la Resolución de cumplimiento emitida por la Administración Tributaria cuando ejecuta lo ordenado en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, aplicándose supletoriamente las normas que regulan el procedimiento de apelación.”*²⁸

Actualmente, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1263, el artículo 156° señala expresamente que la resolución de cumplimiento es un acto apelable y le otorga un plazo para su impugnación, que es igual al fijado en el artículo 146° del Código Tributario para el recurso de apelación, esto es, quince (15) días hábiles.

ii. Plazo para emitir la resolución de cumplimiento

La Administración Tributaria tiene un plazo máximo de noventa (90) días hábiles para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, plazo que –según el texto derogado del artículo 156°– se computaba desde la notificación del expediente al deudor tributario, entendiéndose por ello desde la notificación de la RTF al recurrente.

Al respecto, la problemática se generaba en torno a que la Administración Tributaria podía demorarse en la notificación de la RTF al deudor tributario, lo que implicaba diferir el inicio del cómputo del plazo para emitir la resolución de cumplimiento. Como se sabe, en los procedimientos contenciosos y no contenciosos el Tribunal Fiscal notifica sus resoluciones a la Administración Tributaria, y es ésta quien se encarga materialmente de la notificación de la RTF al deudor tributario. En este contexto, hasta antes de la modificación por el Decreto Legislativo N° 1263, la Administración Tributaria podía decidir a partir de cuándo empezaba a correr el

²⁸ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263, p.16. Disponible en: http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.pdf (Consultado el 30 de agosto de 2017).

plazo para expedir la resolución de cumplimiento, puesto que en la medida que no notificara la RTF al recurrente, dicho cómputo no se iniciaba.

Así las cosas, en la práctica ocurría que ciertas resoluciones de cumplimiento eran emitidas excediendo largamente el plazo de noventa (90) días hábiles, si se computaban desde que la fecha que la Administración Tributaria tomó conocimiento de la RTF. En relación con dicha problemática, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263 se señala que la referida situación conllevaba a *“que el procedimiento se dilate no pudiendo el deudor tributario obtener un pronunciamiento oportuno y asumir mayores costos.”*²⁹

Ahora bien, con la modificación efectuada por el citado Decreto Legislativo N° 1263, el texto vigente del artículo 156° señala que el plazo para emitir la resolución de cumplimiento se computa desde la notificación de la RTF a la Administración Tributaria, con lo cual se pretende evitar una mayor duración de los procedimientos tributarios.

iii. Plazo para resolver la apelación contra una resolución de cumplimiento

Como lo habíamos mencionado previamente, ante la falta de una regulación expresa de la apelación contra las resoluciones de cumplimiento emitidas por la Administración Tributaria, se aplicaban supletoriamente las normas que regulan el procedimiento de apelación. En ese sentido, el plazo del Tribunal Fiscal para resolver las apelaciones era de doce (12) meses, salvo que estuvieran relacionadas con la aplicación de normas de precios de transferencia, en cuyo caso el plazo era de dieciocho (18) meses, de conformidad con el artículo 150° del Código Tributario³⁰.

²⁹ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263, p.13. Disponible en: http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.pdf (Consultado el 30 de agosto de 2017).

³⁰ El primer párrafo del artículo 150° del TUO del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que el Tribunal Fiscal re-

No obstante, atendiendo a la naturaleza y finalidad de una resolución de cumplimiento, así como por los parámetros a los que se circunscribe el recurso de apelación contra ésta, de acuerdo con los criterios desarrollados por el Tribunal Fiscal antes expuestos, no era lógico que el plazo para resolver la apelación contra una resolución de cumplimiento fuera igual al plazo para resolver el primer recurso de apelación³¹, considerando que en esta etapa del procedimiento sólo procede verificar si la Administración ha dado estricto cumplimiento a lo dispuesto en la RTF.

Es en dicha orientación que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263 se indica que *“la aplicación supletoria de las normas que regulan el procedimiento de apelación a las resoluciones de cumplimiento, conllevan a que el deudor tributario no pueda acceder a un pronunciamiento oportuno, lo que a su vez genera que se sigan devengando intereses, además de otros costos.”*³²

Así, como consecuencia de la incorporación del tercer párrafo del artículo 156° del Código Tributario, efectuada por el Decreto Legislativo N° 1263, se establece ahora un plazo menor — de seis (6) meses — para que el Tribunal Fiscal resuelva las apelaciones contra las resoluciones de cumplimiento. Cabe destacar que el plazo se computa desde la fecha de ingreso del expediente administrativo al Tribunal Fiscal, órgano que resolverá la apelación,

resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

³¹ Se refiere al recurso de apelación interpuesto contra la resolución que declaró infundada o fundada en parte la reclamación.

³² Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263, pp.16 y 17. Disponible en:

http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.pdf (Consultado el 30 de agosto de 2017).

mas no desde la fecha de presentación del recurso ante la Administración Tributaria.

iv. Suspensión de intereses moratorios

Otra de las modificaciones normativas realizadas a través del Decreto Legislativo N° 1263, está relacionada con el artículo 33° del Código Tributario en lo vinculado a la suspensión de intereses moratorios en etapa de cumplimiento, según se muestra en el siguiente cuadro comparativo:

Cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30230, vigente hasta el 10/12/2016	Cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11/12/2016
<p>(...)</p> <p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>	<p>(...)</p> <p>La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.</p>
<p>(...)</p>	<p>(...)</p>

Del análisis comparativo del cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, según texto derogado y el Decreto Legislativo

Nº 1263, se aprecia que la modificación consiste en la suspensión del cómputo de los intereses moratorios en etapa de cumplimiento.

Es así que de la misma manera que se reduce el plazo (de 12 a 6 meses) para resolver la apelación contra una resolución de cumplimiento, también se suspende el cómputo de intereses moratorios a partir del vencimiento del indicado plazo hasta la emisión de la RTF; asimismo, se suspende el cómputo de intereses moratorios a partir del vencimiento del plazo de noventa (90) días hábiles con que cuenta la Administración Tributaria, hasta la emisión de la resolución de cumplimiento. En ambos supuestos, procede la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios siempre que el no resolver oportunamente sea por causa imputable a los órganos resolutores. Cabe precisar que, habiéndose suspendido los intereses moratorios, estas se reanudan con la emisión de la resolución de cumplimiento y/o la RTF, según lo dispuesto por el artículo 33º precitado.

Así, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 1263 se indica que *“se plantea modificar el cuarto párrafo del artículo 33º del citado Código, a fin de precisar que también opera la suspensión de intereses moratorios cuando vence el plazo de seis (6) meses, para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento, cuando sea por causa imputable del Tribunal Fiscal; así como cuando venza el plazo que tiene la Administración Tributaria para emitir la resolución de cumplimiento en virtud de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, cuando sea por causa imputable de la Administración Tributaria.”*³³

Ahora bien, tomando en cuenta que uno de los principales motivos por los cuales los órganos resolutores no pueden cumplir con resolver los recursos o emitir la resolución de cumplimiento dentro de los plazos establecidos, es la considerable y creciente carga procesal, tenemos que la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios sería la regla a seguir en los supuestos

³³ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nº 1263, p.17. Disponible en: http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.p_df (Consultado el 30 de agosto de 2017).

comentados, por tratarse de causa imputable a aquéllos. De este modo, consideramos que con la no aplicación de intereses moratorios en los tramos señalados, el Estado ha decidido asumir las consecuencias de no poder resolver dentro del plazo.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe mencionar que mientras la aplicación de intereses moratorios se encuentre suspendida, la deuda tributaria será actualizada con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), de conformidad con el quinto párrafo del artículo 33° del Código Tributario³⁴.

6. CONCLUSIONES

- La RTF que por antonomasia da origen a una resolución de cumplimiento emitida por la Administración Tributaria, es aquella que dispone la reliquidación o el recálculo de la deuda o saldo a favor contenido en los valores impugnados, toda vez que en ésta el Tribunal analiza el fondo del asunto y dicta un pronunciamiento definitivo sobre el asunto controvertido, dejando sin efecto o levantando algunos reparos y manteniendo o confirmando otros, y, en ese sentido, el fallo es revocar la resolución apelada en un extremo y confirmarla en otro.
- Adicionalmente, se da lugar a resoluciones de cumplimiento la RTF que ordena a la Administración Tributaria alguna verificación, constatación y/o recálculo a fin de determinar el importe definitivo del reparo; la RTF que dispone que la Administración Tributaria efectúe ciertas verificaciones, constataciones y/o exámenes, a efectos de establecer la procedencia del reparo; asimismo, la RTF que declara fundada la queja al haberse determinado que el procedimiento de cobranza coactiva es indebido, y en ese sentido, ordena la devolución del dinero embargado en forma de retención e

³⁴ El quinto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, vigente desde el 1 de abril de 2007, señala que durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

imputado a las cuentas deudoras del contribuyente, entre otras resoluciones del órgano colegiado.

- El Tribunal Fiscal ha establecido como criterios para la etapa de cumplimiento, que la apelación contra una resolución de cumplimiento, expedida por la Administración Tributaria, sólo puede estar referida a si la misma ha observado lo dispuesto por el órgano colegiado; por lo tanto, no procede que el recurrente insista con argumentos o cuestionamientos que ya fueron analizados por el Tribunal Fiscal con oportunidad de resolver la primera apelación, discuta el fallo emitido por el órgano colegiado o formule argumentos nuevos que no fueron planteados oportunamente en sus recursos impugnativos.
- De la misma manera, el Tribunal Fiscal ha establecido que la facultad de la Administración Tributaria para redeterminar la deuda o el saldo a favor, está circunscrita a los parámetros establecidos en la RTF, por lo que aquélla se encuentra impedida de efectuar observaciones, ajustes o reparos adicionales en la resolución de cumplimiento.
- Las recientes modificaciones al Código Tributario vinculadas a las resoluciones de cumplimiento expedidas por la Administración Tributaria, han sido introducidas por el Decreto Legislativo N° 1263, vigente desde el 11 de diciembre de 2016, por el cual se modificaron los artículos 33° y 156° del citado código.
- Las novedades consisten en que el plazo de noventa (90) días hábiles para emitir la resolución de cumplimiento respectiva, se computa desde la notificación de la RTF a la Administración Tributaria; el plazo del Tribunal Fiscal para resolver la apelación contra una resolución de cumplimiento, es de seis (6) meses; y la suspensión de la aplicación de intereses moratorios opera a partir del vencimiento del plazo para emitir la resolución de cumplimiento, y a partir del vencimiento del plazo para resolver la apelación contra dicha resolución.

7. RECOMENDACIONES

- Resulta relevante para los contribuyentes y para los órganos resolutores, que intervienen en los procedimientos tributarios, identificar cuándo estamos ante una RTF que amerita la expedición de una resolución de cumplimiento en sentido formal, pues existe un plazo máximo para que la Administración Tributaria dicte el referido acto (90 días hábiles) y el plazo para resolver la apelación contra dicha resolución es más corto (6 meses); asimismo, ello también tendrá implicancias en la actualización de la deuda pues la suspensión de los intereses moratorios opera a partir del vencimiento de los referidos plazos.
- La resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria, debería contener la actualización de la deuda hasta la fecha de emisión de la citada resolución, de manera que el deudor tributario tenga la posibilidad de verificar si la actualización de la deuda se realizó de conformidad con las normas sobre la materia, especialmente si la Administración ha considerado la suspensión de los intereses moratorios en las etapas de reclamación, apelación y cumplimiento, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33° del Código Tributario. De este modo, el deudor tributario podrá cuestionar la actualización de la deuda mediante la apelación contra la resolución de cumplimiento, tomando en cuenta que sería un asunto surgido con ocasión del cumplimiento que la Administración Tributaria hubiera dado al fallo emitido. En caso no se efectúe la actualización de la deuda en la resolución de cumplimiento, sino en la resolución que da inicio al procedimiento de cobranza coactiva, el deudor tributario sólo tendría la vía de la queja para cuestionar este aspecto.
- En los supuestos en los que se produce la suspensión de la aplicación de intereses moratorios, la suspensión debería mantenerse hasta la notificación de la resolución al deudor tributario, mas no hasta la fecha de emisión de la misma, como actualmente lo dispone el artículo 33° del Código Tributario, ya sea que se trate de la resolución que resuelve la reclama-

ción, la resolución que resuelve la apelación o la resolución de cumplimiento expedida por la Administración Tributaria, atendiendo a que la eficacia del acto administrativo se produce con su notificación, por lo que las mencionadas resoluciones surten efecto recién con su notificación al recurrente.

8. BIBLIOGRAFÍA

MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Novena edición, Gaceta Jurídica, Lima, 2011, 951 pp.

DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 5° edición, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, 1069 pp.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Primera edición peruana, Palestra-Temis, Lima-Bogotá, 2006, 899 pp.

HUAPAYA TAPIA, Ramón A., *Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación. Estudios y Cuestiones*, 2° edición, Ara Editores, Lima, 2013, 997 pp.

Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263. Disponible en: http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1263.pdf

Manual de Procedimiento de Quejas. Criterios del Tribunal Fiscal. Disponible en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf



Inaplicación del artículo 230° de la LPAG a la potestad sancionadora tributaria¹

Alfredo Rubén Saavedra Rodríguez

Abogado, Contador Público, Doctor en Derecho, Máster en Derecho Tributario, Magister en Derecho Constitucional y Administrativo, Estudios de Fiscalidad Internacional Latinoamericana en la Universidad Complutense de Madrid y Fiscalidad Internacional en la Universidad Austral de Argentina, Docente Universitario, Docente del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Asociado de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), y Ex funcionario de la SUNAT. Socio de STRATEGIA Asesoría Legal Tributaria.

SUMARIO: 1. SUMILLA.- 2. ANÁLISIS.- 2.1. ANTECEDENTES.- 2.2. LOS LÍMITES A LA DELEGACIÓN DE FACULTADES PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PODER EJECUTIVO.- 2.3. EFECTOS DE LA QUINTA DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1311, EN LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA.- 2.3.1. INEXISTENCIA DE PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.- 2.3.2. EL CARÁCTER OBJETIVO DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.- 2.3.3. TIPIFICACIÓN DE INFRACCIONES, NON BIS IN IDEM Y DELITOS EN MATERIA TRIBUTARIA.- 2.3.4. RETROACTIVIDAD BENIGNA Y POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA.- 3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS APLICABLES.- 4. CONCLUSIONES.- 5. RECOMENDACIONES.- 6. BIBLIOGRAFÍA.-

¹ Se debe precisar que, con la dación del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, se ha realizado modificaciones a la numeración del articulado, siendo que actualmente este artículo es el 246°, sin perjuicio de ello durante el desarrollo del presente artículo haremos referencia al artículo 230° conforme lo regula la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311.

1. SUMILLA

La potestad sancionadora tributaria otorgada a la Administración Tributaria tiene su fundamento en facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria principal, y de este modo proveer al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, sin embargo, dicha atribución tiene ciertas reglas previstas en el Código Tributario que difieren de las instituciones y principios aplicables a las sanciones administrativas y penales.

Mediante las modificaciones efectuadas a la Ley del Procedimiento Administrativo General se han efectuado reformas orientadas al establecimiento de garantías mínimas a todos los procedimientos tramitados en las entidades públicas, incluyendo mejoras en cuando a los principios y derechos de los administrados en el procedimiento sancionador administrativo.

Ahora bien, siendo que las modificaciones antes mencionadas obligan a adecuar la potestad sancionadora tributaria a los estándares mínimos previstos para todos los procedimientos administrativos, dicha adecuación ocasionaría perjuicios en la imposición de sanciones tributarias, por tal motivo, a través de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, se dispuso inaplicar ésta nueva regulación a los procedimientos tributarios y en especial a la potestad sancionadora.

Por éstas consideraciones el presente artículo analiza, desde una perspectiva legal, doctrinaria y jurisprudencial, la validez de la citada disposición complementaria final, considerando para ello: (i) los límites previstos en la ley autoritativa; (ii) los efectos de la disposición complementaria en la potestad sancionadora tributaria y; (iii) la naturaleza jurídica de la potestad sancionadora tributaria y los principios aplicables.

Del análisis realizado hemos concluido que, siendo el poder punitivo del Estado, único, las instituciones y principios del ordenamiento sancionador en materia penal y administrativa deben tener plena vigencia en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, por lo que corresponde adecuar las normas sancionatorias del Código Tributario a los valores que la Constitución Política dispone.

2. ANÁLISIS

2.1. Antecedentes

Mediante Ley N° 30506, el Congreso de La República, haciendo uso de las atribuciones previstas en el artículo 104° de la Constitución, delegó al Poder Ejecutivo, por un plazo de 90 días calendario, la facultad de legislar en diversas materias, entre ellas, en materia de reactivación económica y formalización. Debe advertirse que no se han otorgado facultades a fin de modificar la potestad sancionadora regulada en el Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en adelante Código Tributario, máxime si con éstas modificaciones se restringen derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, a través del Decreto Legislativo N° 1311, publicado en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 2016, se establecen diversas modificaciones al Código Tributario, teniendo como fundamento para su dación, la Ley N° 30506, en el extremo referido a que el Poder Ejecutivo podrá legislar, para corregir defectos en la normativa tributaria general (Código Tributario) que vienen generando situaciones arbitrarias o de inequidad en contra de los contribuyentes.

En este contexto, el Poder Ejecutivo, a través de la Quinta Disposición Complementaria Final del citado decreto legislativo, regula la aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en adelante LPAG, y con ello la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, en los siguientes términos:

“QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272.

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272”.

Es importante señalar que mediante el Decreto Legislativo N° 1272, se han realizado diversas modificaciones a la LPAG, destacando dos aspectos que cobran particular importancia en materia tributaria conforme se señala a continuación.

El artículo II del Título Preliminar de la LPAG, que regula el contenido, ha sido modificado con la finalidad que esta norma contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellas reguladas en la LPAG².

De otro lado, se han realizado importantes precisiones en los principios que regulan la potestad sancionadora de las entidades, tal es el caso de: debido procedimiento, razonabilidad, tipicidad, irretroactividad, continuación de infracciones y *non bis in idem*, incluso se ha incorporado el principio de culpabilidad respecto de la responsabilidad administrativa.

² Finalidades señaladas en la Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1272.

Por estas consideraciones resulta de vital importancia analizar el impacto de la inaplicación del artículo 230° de la LPAG, hoy artículo 246°, a la potestad sancionadora tributaria.

2.2. Los límites a la delegación de facultades para legislar otorgadas al Poder Ejecutivo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104° de la Constitución, el Congreso de la República puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

Si bien, el poder constituyente ha previsto la potestad de legislar en favor del Poder Ejecutivo, mediante norma con rango de ley, dicha atribución no es ilimitada, toda vez que, el Congreso de la República, mediante control posterior deberá constatar si los decretos legislativos se han emitido teniendo en cuenta la materia específica delegada y el plazo para legislar, conforme lo establezca la ley autoritativa; en consecuencia, la facultad de la legislación delegada en el Poder Ejecutivo es una prerrogativa constitucional delimitada.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional en la sentencia del 16 de octubre de 2012 dictada en el Expediente N° 0015-2011-PI/TC, al destacar los límites a los cuales está sometida la legislación delegada, señala que comprenden tanto, los directamente establecidos por la Constitución (límites formales, materiales y/o competenciales), como los previstos en la ley habilitante, que, según el artículo 104° de la Constitución, tiene competencia para establecer exigencias tanto, de orden temporal (“de modo que la legislación delegada habrá de dictarse dentro del plazo con que se cuenta con habilitación para legislar”) como de orden material (*la legislación delegada habrá de desarrollar cumplidamente las materias identificadas en la ley autoritativa*).³

³ <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/00015-2011-AI.html>

En consecuencia, conforme se ha analizado, la delegación de facultades no significa “un cheque en blanco”, toda vez que el Poder Ejecutivo debe respetar de manera estricta los límites materiales impuestos por la ley autoritativa, por lo que resulta importante analizar si el Decreto Legislativo N° 1311, respeta los límites materiales impuestos por la Ley N° 30506.

El último párrafo del numeral a.5) del literal a) del inciso 1) del artículo 2° de la Ley N° 30506, establece que el Poder Ejecutivo cuenta con atribuciones: *para corregir defectos en la normativa tributaria general (Código Tributario) que vienen generando situaciones arbitrarias o de inequidad en contra de los contribuyentes.*

En ese sentido, entendemos que las modificaciones que se realicen en el Código Tributario deben afectar exclusivamente aquellos supuestos que perjudican al contribuyente por ser arbitrarios e injustos; sin embargo, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, excede los límites materiales previstos en la ley autoritativa, debido a que dispone inaplicar a la materia tributaria los derechos y garantías incorporados en la LPAG, generando con ello perjuicio al contribuyente por permitir situaciones arbitrarias e injustas, tal es el caso de, la inexistencia de un procedimiento sancionador tributario, permitir que las infracciones se determinen de manera objetiva, la aplicación de una pena y una sanción cuando existe identidad de sujeto, hecho y fundamento, y, la prohibición de la retroactividad benigna en favor del deudor tributario.

Por estas razones, creemos oportuno que el parlamento realice el control constitucional de este decreto legislativo, y, mientras siga vigente sean los órganos jurisdiccionales quienes se encarguen de limitar su aplicación mediante el control difuso o concentrado.

2.3. Efectos de la quinta disposición complementaria final del decreto legislativo n° 1311, en la potestad sancionadora tributaria

Según la Exposición de Motivos que sustenta la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311,

respecto a la aplicación supletoria de la LPAG, modificada por Decreto Legislativo N° 1272, las disposiciones contenidas en el Código Tributario se han visto trastocadas con la aprobación de éste último decreto legislativo al establecer la primacía de la LPAG cuando sus normas impongan condiciones más favorables a las previstas en el Código.

Las líneas de pensamiento que fundamentan la supuesta problemática generada tienen su basamento en la autonomía del Derecho Tributario, por la cual el Código Tributario establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario; además, la Norma IX del Título Preliminar del citado código prescribe que se aplica de manera supletoria los principios del Derecho Administrativo y otras normas distintas a las tributarias, en tanto no se opongan ni desnaturalicen.

Con respecto a la inaplicación del procedimiento sancionador regulado en la LPAG, establece que, con la modificación a la referida ley, la potestad sancionadora en materia tributaria debe observar los principios, estructura y garantías previstos en la LPAG, lo que resultaría contrario a la potestad sancionadora regulada en el Código Tributario, tales como:

- Burocracia y mayor tiempo en la imposición de sanciones.
- Aplicación del principio de retroactividad benigna.
- Observancia de los supuestos eximentes y atenuantes, como la intencionalidad para graduar las sanciones.

En relación a los fundamentos de la Exposición de motivos, nuestra postura es totalmente contraria, toda vez que con las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1272 a la LPAG, se pretende establecer garantías mínimas que deben observarse en todos los procedimientos desarrollados en las entidades, siendo que no debe existir discriminación entre los administrados mediante el establecimiento de procedimientos especiales que no garantizan la plena vigencia de los derechos constitucionalmente reconocidos.

En ese sentido, resulta importante plantear las siguientes cuestiones:

- i. El establecimiento de garantías mínimas en todos los procedimientos administrativos no implica en absoluto establecer la primacía de la LPAG sobre las disposiciones del Código Tributario, debe advertirse que con ello se asegura el respeto al derecho a la igualdad de cual gozamos todos los ciudadanos, incluidos los contribuyentes.
- ii. Aceptar la autonomía del derecho tributario no significa reconocer una rama independiente del resto del ordenamiento jurídico; debe advertirse que muchas de sus instituciones, principios y procedimientos tienen un origen común con otras ramas del derecho, como es el caso de la potestad sancionadora tributaria que se erige sobre los principios del derecho penal al existir un único poder punitivo del Estado.
- iii. El Código Tributario no ha regulado el procedimiento sancionador tributario por lo que la aplicación de sanciones puede generar situaciones arbitrarias e inequitativas.
- iv. El incremento de la burocracia y la celeridad en la imposición de sanciones no pueden ser motivo justificante para limitar derechos a los ciudadanos contribuyentes, éstos deben contar con garantías mínimas en el procedimiento. Por lo que la determinación de la infracción de manera objetiva debe quedar proscrita a fin de permitir que los contribuyentes gocen de las mismas garantías que los otros administrados.
- v. La retroactividad benigna es un derecho reconocido a nivel constitucional y la LPAG lo ha incorporado como principio de la potestad sancionadora, en el entendido que, tanto el ordenamiento penal como el administrativo, tienen su origen en el ius puniendi del Estado; por tal motivo no es admisible que todos los administrados gocen de ésta prerrogativa, excepto el administrado contribuyente al que se le ha negado este beneficio teniendo como justificación la extinción de deudas tributarias por multas, como si la recaudación tributaria debería basarse en el cobro de éstas sanciones.

Por las consideraciones expuestas en los apartados siguientes analizaremos a detalle los aspectos más importantes de los efectos que genera la Quinta Disposición Complementaria

Final del Decreto Legislativo N° 1311 en la potestad sancionadora tributaria.

2.3.1. Inexistencia de Procedimiento Sancionador Tributario

El Código Tributario, ha regulado el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, mediante el establecimiento de una facultad discrecional que le permite determinar y aplicar sanciones administrativas, así como la regulación de instituciones y principios que orientan el poder punitivo del ente público; no obstante, no existe un procedimiento sancionador debidamente ordenado mediante el cual se establezca, las actuaciones previas, el inicio, la instrucción y aplicación de sanción o el archivo, de ser el caso, conforme lo ha previsto para los procedimientos tributarios regulados en el artículo 112^{o4}.

Ahora bien, siendo que no existe procedimiento especial orientado a sancionar al sujeto infractor, corresponde aplicar de manera supletoria⁵ las normas que ordenan el procedimiento sancionador general contenidas en la LPAG.

Sin perjuicio de ello, consideramos que aun cuando no exista procedimiento especial debidamente regulado, el ejercicio del poder sancionador tributario no puede obviar los límites impuestos en la LPAG, mediante la observancia de los principios recogidos en el artículo 230° de la citada norma.

Por tanto, no compartimos los argumentos usados por el legislador en la Exposición de motivos, pues no existe justificación

⁴ Artículo 112° del Código Tributario. – Procedimientos Tributarios: Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: 1. Procedimiento de Fiscalización; 2. Procedimiento de Cobranza Coactiva; 3. Procedimiento Contencioso-Tributario; y 4. Procedimiento No Contencioso.

⁵ Norma IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

alguna para recortar los derechos y garantías a los administrados, sobre todo si éstos contribuyen al sostenimiento del gasto público a través del desprendimiento de parte de su patrimonio; además, conforme hemos anotado líneas arriba, esto conlleva a la vulneración del derecho a la igualdad de trato o tratamiento uniforme que la Administración está obligada a brindar a los administrados, ya sea que se encuentren en el procedimiento sancionador regulado en la LPAG o en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria.

2.3.2 El carácter objetivo de la infracción tributaria.

De conformidad con el artículo 165° del Código Tributario, la infracción será determinada en forma objetiva, esto es, no se considera el elemento subjetivo de la culpabilidad como elemento constitutivo de la infracción, estableciendo el sistema de responsabilidad objetiva.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 9726-A-2016 del 14 de octubre de 2016, señala: (...) *el hecho que la infracción sea determinada en forma objetiva, excluye la posibilidad que plantea la recurrente de atender a consideraciones subjetivas tales como la intencionalidad o las circunstancias en la comisión de la infracción, no resultando aplicable al presente caso la disposición de la Ley del Procedimiento Administrativo General, al constituir una norma supletoria a la disposición del Código Tributario antes citado (...).*

No obstante, lo señalado por el artículo 165° del Código Tributario y lo expuesto por el Tribunal Fiscal, el hecho que nuestro ordenamiento tributario no considere el principio de culpabilidad en el ejercicio del poder punitivo, ello no debe limitar su aplicación en aquellos casos en los que el sujeto no ha tenido la intención de cometer la infracción, toda vez que ésta es una garantía que no solo debe observarse en el derecho penal, sino también en el derecho sancionador administrativo.

Al respecto el Tribunal Constitucional ha establecido los siguientes criterios jurisprudenciales:

Expediente N° 2050-2002-AA/TC del 16 de abril de 2003

(...) Los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador (...)

Expediente N° 2868-2004-AA/TC del 24 de noviembre de 2004

(...) Un límite a la potestad sancionatoria del Estado está representado por el principio de culpabilidad. Desde este punto de vista, la sanción, penal o disciplinaria, solo puede sustentarse en la comprobación de responsabilidad subjetiva del agente infractor de un bien jurídico. En ese sentido, no es constitucionalmente aceptable que una persona sea sancionada por un acto o una omisión de un deber jurídico que no le sea imputable. (...).

De otro lado, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, establece en el artículo 161°, el principio de responsabilidad subjetiva o culpabilidad que excluye la responsabilidad objetiva en materia de ilícitos tributarios. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 2015).

Por tanto, corresponde que el artículo 165° del Código Tributario deba ser reformado a fin de establecer las garantías mínimas previstas en la LPAG, lo cual tiene sustento en el ámbito nacional mediante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y a nivel internacional, en el citado Modelo de Código Tributario del CIAT.

2.3.3. Tipificación de infracciones, *non bis in idem* y delitos en materia tributaria.

La tipicidad alude a que la Ley debe definir con contornos precisos los tipos de las infracciones, permitiendo a sus destinatarios conocer claramente el mandato o prohibición y la sanción aplicable a la violación de uno u otra. Y restringir dentro de límites reducidos la discrecionalidad de la autoridad en la graduación de las sanciones (Pérez 2007: 381)

En relación a ello, el último párrafo del numeral 4 del artículo 230° de la LPAG, respecto a la tipicidad, señala que: *“En la configuración de los regímenes sancionadores se evita la tipificación de infracciones con idéntico supuesto de hecho e idéntico fundamento respecto de aquellos delitos o faltas ya establecidos en las leyes penales o respecto de aquellas infracciones ya tipificadas en otras normas administrativas sancionadoras”*.

En el mismo sentido, el numeral 11 del citado artículo de la LPAG, respecto al *non bis in idem*, precisa que: *“No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”*. Adiciona que: *“Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, (...)”*.

Por su parte, el artículo 171° del Código Tributario, respecto a los principios de la potestad sancionadora, señala que: *“La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”*.

En oposición a los principios que ordenan la potestad sancionadora en el ámbito administrativo contenidos en la LPAG y en materia tributaria, el artículo 190° del Código Tributario, dispone que: *“Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”*.

En este sentido, el citado artículo establece que es posible acumular las penas por delitos tributarios y las sanciones por infracciones administrativas de carácter tributario. Así, por ejemplo, el contribuyente que en su declaración original determinó incorrectamente la obligación tributaria porque había ocultado sus ingresos, por un lado, administrativamente ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, siendo sancionado con una multa.

Asimismo, dicha conducta del contribuyente además se subsume en el tipo penal de defraudación tributaria regulado en el artículo 2° de la Ley Penal Tributaria — Decreto Legislativo N°

813, siendo la sanción impuesta al contribuyente la pena privativa de libertad.

De la lectura de los referidos dispositivos, tanto los de naturaleza administrativa, como los penales, nos lleva a determinar que dicha aplicación contraviene los principios de tipicidad y *non bis in idem*, en virtud a que por una misma conducta del contribuyente se aplicaría una doble sanción: la administrativa y la penal.

En el principio de *non bis in idem*, se evalúa la identidad en una triple dimensión: sujeto, hecho y fundamento; éstas de por sí, deben ser concurrentes para poder invocar la aplicación de este principio.

En el caso comentado, no cabría duda que existiría identidad de sujeto, ya que la conducta delictiva (tipo penal) como la sanción administrativa recaería sobre el contribuyente, por otro lado, en cuanto al hecho, también existe identidad, ya que en ambos se ha realizado ocultamiento de ingresos que se sanciona de manera administrativa, con la imposición de una sanción pecuniaria (multa) y a su vez con una sanción de pena privativa de la libertad propia del ámbito penal. En cuanto a la identidad de fundamento, advertimos que se cumpliría tal situación debido a que: i) La comisión de una infracción tributaria genera la aplicación de una sanción administrativa, cuya imposición está orientada al cumplimiento de la obligación sustancial del contribuyente consistente en asegurar el tributo, y con ello garantizar la recaudación que requiere el Estado para satisfacer los gastos públicos; ii) En el caso del delito de defraudación tributaria, el “bien jurídico” está principalmente representado por el proceso de recaudación tributaria; con el mismo propósito que la sanción administrativa, proveer al Estado los recursos para el cumplimiento de sus fines⁶.

⁶ Un argumento que sustenta la tesis respecto a que en el presente caso existe identidad de sujeto, hecho y fundamento lo constituye la incorporación del artículo 190° del Código Tributario, pues de no presentarse vulneración al principio de *non bis in idem* en el ámbito administrativo tributario y penal, no habría sido necesaria su regulación en el Código Tributario.

En virtud de los argumentos expuestos, el artículo 190° del Código Tributario, contiene disposiciones opuestas a la regulación del artículo 171° de la misma norma legal y a los principios de la potestad sancionadora de la LPAG, por lo que debe evaluarse su derogación, más aun si conforme a lo señalado por el Tribunal Constitucional, el principio de *non bis in idem*, se encuentra implícito en el derecho al debido proceso, reconocido por el inciso 2, del artículo 139° de la Constitución Política⁷.

2.3.4. Retroactividad benigna y potestad sancionadora tributaria.

Por el principio de irretroactividad, no podrá invocarse la aplicación de una norma a las consecuencias y situaciones jurídicas que a la fecha de los hechos no se encontrasen reguladas como tal (principio de tipicidad), esto justamente para garantizar la seguridad jurídica, axioma que recoge nuestra Constitución Política del Perú. En relación a ello, el Tribunal Constitucional, ha desarrollado sus alcances, en el Expediente N°1300-2002-HC/TC, Fundamento 8: *“La aplicación retroactiva de las normas se produce cuando a un hecho, relación o situación jurídica se les aplica una norma que entró en vigencia después que éstos se produjeron. Nuestro ordenamiento prohíbe la aplicación retroactiva de las normas”*.

Este principio tiene su base constitucional en el artículo 103° de nuestra carta magna, el cual señala lo siguiente: *“(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.”* De esta forma se establece que la regla general es la irretroactividad, pero en el ámbito penal encontramos una excepción la cual será llamada en el desarrollo doctrinal y jurisprudencial como retroactividad benigna.

Así también el referido principio se encuentra regulado, en el ámbito administrativo, en el numeral 5 del artículo 230° de

⁷ Expediente N° 02493 2012-PA/TC del 16 de abril de 2014.

la LPAG, conforme se transcribe: *“Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables. Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición.”*

En sentido contrario a la LPAG, el artículo 168° del Código Tributario, respecto a la irretroactividad de las normas sancionatorias, precisa que: *“Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”*.

Es importante señalar que, el Modelo del Código Tributario del CIAT en su artículo 8°, inciso 5 refiere que: *“Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo. Por excepción, las normas por las que se regulan infracciones, sanciones y recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado salvo cuando se trate de actos firmes”*.

En suma, se puede decir que en nuestro ordenamiento jurídico la regla general es la irretroactividad, sin embargo, la Constitución y la LPAG, disponen una excepción, en materia sancionatoria, situación no contemplada en materia tributaria, aun cuando el propio Modelo de Código Tributario del CIAT así lo sugiere.

Por tal motivo, deberá evaluarse la derogación del artículo 168° del Código Tributario, toda vez que no resulta aceptable otorgar un trato discriminatorio a los contribuyentes respecto de los demás administrados.

A manera de conclusión de este apartado podemos afirmar que los efectos de la dación de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, implican de manera directa establecer un trato diferenciado a los contribuyentes en relación a los administrados que interactúan con otras entidades públicas, lo cual ocasiona una vulneración directa al principio

de igualdad. Creemos que la recaudación tributaria no puede ser motivo justificante para transgredir los valores y principios contenidos en nuestra constitución.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS APLICABLES

La doctrina señala que existen dos posiciones respecto a la potestad sancionadora en materia penal y administrativa, las tesis diferenciadoras o cualitativas y las tesis unitarias o cuantitativas. El sustento de la tesis diferenciadora radica en que “los delitos conllevan un especial juicio de desvalor ético, mientras que lo ilícito administrativo se agota en la desobediencia a la norma administrativa” (Gómez 2013:76).

Nosotros nos adherimos a la tesis unitaria o cuantitativa, pues consideramos que la potestad punitiva del Estado es una sola, la cual le fue otorgada a éste mediante el contrato social para la protección de los bienes jurídicos. En este sentido, las expresiones o manifestaciones de la potestad punitiva del Estado son la infracción administrativa y el delito.

Otro aspecto que sustenta la tesis unitaria es que la finalidad del derecho penal y del derecho administrativo sancionador, es la tutela de bienes jurídicos de la misma naturaleza, sustento que también se puede aplicar a la potestad sancionadora en materia tributaria, por cuanto la finalidad de establecer sanciones tributarias, es lograr que los contribuyentes cumplan con la obligación sustancial que es pagar los tributos. En tal sentido, la finalidad de la sanción tributaria es proteger la recaudación, suponer lo contrario implica afirmar que las sanciones tributarias han sido diseñadas para conseguir recaudación a través de las sanciones, hecho que no puede ser aceptado.

Asimismo, un argumento adicional para sustentar la tesis unitaria es que depende del legislador a través de la técnica de tipificación, tipificar una determinada conducta en el ámbito del derecho penal o del derecho administrativo sancionador. Así, por ejemplo, en “países como España, Alemania o Italia, determinados

delitos, en virtud de un proceso de despenalización, por decisión legal cambiaron de naturaleza, pese a que mantuvieron la descripción típica, solo cambiaron de sanción penal a una administrativa” (Gómez 2013:99).

Por lo expuesto anteriormente, quizá la única diferencia formal existente entre la potestad sancionadora en materia penal y administrativa sea que el derecho administrativo sancionador tiende a una cierta flexibilización de los estrictos criterios de imputación propios del derecho penal. En tal sentido, en algunas legislaciones como la española⁸ se aprecia que “la línea que separa la infracción administrativa del delito es determinable matemáticamente, es decir es un tema de proporcionalidad” (Gómez 2013:103).

De esta manera “la infracción penal y la infracción administrativa son esencial, material y sustancialmente iguales” (Gómez 2013:102). Esto es, los delitos e infracciones administrativas, mantienen una estructura idéntica (ambas son siempre acciones típicas, antijurídicas y culpables).

En nuestro país, en materia administrativa, la LPAG, recoge la tesis unitaria, toda vez que ha incorporado en el procedimiento sancionador, las instituciones y principios del derecho penal, situación que resulta coherente con la perspectiva que el poder punitivo del Estado es unitario.

No obstante lo referido, en materia tributaria se han incorporado disposiciones que se oponen a la regulación prevista por la LPAG, tal es el caso del artículo 165⁹ en relación a que las

⁸ Por ejemplo: En el artículo 234° del Código Penal, en concreto en su párrafo 2. El citado artículo nos dice lo siguiente: “1. El que, con ánimo de lucro, tomare las cosas muebles ajenas sin la voluntad de su dueño será castigado, como reo de hurto, con la pena de prisión de seis a dieciocho meses si la cuantía de lo sustraído excediese de 400 euros; 2. Se impondrá una pena de multa de uno a tres meses si la cuantía de lo sustraído no excediese de 400 euros, salvo si concurriese alguna de las circunstancias del artículo 235”.

⁹ Artículo 165°.- Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores: *La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada*

infracciones se determinan de manera objetiva y el artículo 168° respecto a que no resulta de aplicación la retroactividad benigna, siendo así la potestad de sancionar infracciones en materia tributaria establece una injustificada diferenciación con el resto del ordenamiento jurídico.

Como hemos anotado, si partimos de la base que la potestad sancionadora del Estado es una sola, ya sea que se trate de sanciones penales, administrativas o tributarias deberían tener como sustento los mismos principios y por ende las garantías deberían ser sustancialmente iguales. De esta manera, si estas potestades punitivas existen de manera paralela deberían guardar correlación entre sí.

De otro lado, la potestad sancionadora en materia tributaria, existe por cuanto el Estado para el cumplimiento de sus fines y en beneficio de la sociedad requiere de un patrimonio que le permita satisfacer las necesidades colectivas, siendo que, para la formación de éste se requiere de ingresos que se denominan tributos. En tal sentido, a través de la potestad sancionadora en materia tributaria se busca garantizar la recaudación del Estado, con la finalidad de que éste no deje de percibir ingresos para el cumplimiento de sus fines.

En consecuencia, si bien la existencia de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria está orientada a una finalidad constitucional, consistente en facilitar el proceso de recaudación tributaria, sin embargo, esto no puede justificar el establecimiento de una potestad sancionadora que no goce de los principios y garantías similares a las contenidas en la LPAG y con sustento constitucional.

administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos (...)

4. CONCLUSIONES

- 4.1. El Poder Ejecutivo ha excedido los límites materiales señalados por el Congreso de la República, toda vez que, la ley autoritativa solamente prevé la posibilidad de corregir defectos en la normativa tributaria general (Código Tributario) que vienen generando situaciones arbitrarias o de inequidad en contra de los contribuyentes, y mediante la dación de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, se limitan derechos y garantías del contribuyente en el uso de la potestad sancionadora tributaria.
- 4.2. La potestad sancionadora en materia tributaria es exorbitante y no se encuentra limitada por las normas y principios que regula la Ley del Procedimiento Administrativo General, lo que ocasiona una abierta vulneración al principio de igualdad, debido a que los deudores tributarios cuentan con menos garantías, que el resto de administrados.
- 4.3. Siendo que el poder punitivo del Estado es único, las instituciones y principios del ordenamiento sancionador en materia penal y administrativa deben tener plena vigencia en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, por lo que corresponde adecuar las normas sancionatorias del Código Tributario a los valores que la Constitución Política regula.

5. RECOMENDACIONES

- 5.1 El Congreso de la República se encuentra obligado a ejercer control posterior de los decretos legislativos con el objeto de evaluar si éstas normas cumplen con las reglas previstas en la ley autoritativa, por tanto, deberá derogar la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, por haber excedido las atribuciones dadas al Poder Ejecutivo.
- 5.2 En tanto se encuentre vigente la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, los órganos jurisdiccionales mediante la aplicación de control difuso y

concentrado deberían inaplicar ésta disposición a los casos concretos.

- 5.3 Corresponde incorporar en el Código Tributario el Procedimiento Sancionador Tributario, así como derogar y modificar los artículos de la potestad sancionadora conforme las reglas previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General y las disposiciones constitucionales.

6. BIBLIOGRAFÍA

GÓMEZ, Manuel y SANZ, Íñigo

2013 "Derecho Administrativo Sancionador. Parte General, Teoría General y Práctica del Derecho Penal Administrativo", Edición 3°, 1072 pp, España: Editorial Aranzadi, S.A

PÉREZ, Fernando

2007 "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", Décimo séptima edición, 551 pp, Navarra: Editorial Thomson Civitas.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT

2015 Modelo De Código Tributario-CIAT. 210 pp.

Consulta: 12 de julio 2017

https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6958/FMM_Modelo_de_Codigo_Tributario.pdf?sequence=1.

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS

2016 Exposición de motivos Decreto Legislativo N° 1272. Consulta: 12 de julio de 2017.

http://www.congreso.gob.pe/Docs/comisiones2016/ConstitucionReglamento/files/exposici%C3%B3n_de_motivos_dl_1272.pdf.

PODER EJECUTIVO

2016 Decreto Legislativo N° 1311. Decreto Legislativo que modifica el Código Tributario. Lima, 30 de diciembre de 2016. Consulta: 12 de julio de 2017.

<http://busquedas.elperuano.com.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-el-codigo-tributario-decreto-legislativo-n-1311-1469390-2/>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2011 Expediente N.º 0015-2011-PI/TC. Sentencia: 16 de octubre de 2012

Consulta: 12 de julio de 2017.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/00015-2011-AI.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2011 Expediente N.º 2493-2012-PA/TC. Sentencia: 16 de abril de 2014

Consulta: 12 de julio de 2017.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/02493-2012-AA.pdf>



Modificaciones a las infracciones y sanciones previstas en el Código Tributario

Violeta Isabel Moncada Arribasplata

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Miembro honorario del Grupo de Estudios Fiscales de la UNMSM. Asistente de cátedra del curso de Tributación Internacional en la PUCP. Abogada del área de impuestos y comercio exterior en el Estudio Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. INFRACCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 3. MODIFICACIONES A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 3.1 MULTA POR OMITIR DECLARAR RENTAS HASTA EL 30 DE DICIEMBRE DE 2016.- 3.2 MULTA POR OMITIR DECLARAR RENTAS DESDE LA PUBLICACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1311.- 3.3 APLICACIÓN DEL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN EL TIEMPO.- 4. CONCLUSIONES.- 5. BIBLIOGRAFÍA.-

SUMILLA: Las multas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código tributario y que han sido cometidas hasta el 30 de diciembre de 2016 son aplicadas en función al impuesto determinado, crédito o pérdida modificada. A partir del 31 de diciembre de 2016, las multas cuya comisión se tipifique a partir de dicha fecha son determinadas en función al tributo por pagar omitido. Así, si luego de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o determinación efectuada por la Administración Tributaria no existe tributo por pagar al fisco no se aplicará las multas al respecto.

1. INTRODUCCIÓN

En materia tributaria, el Estado, a través de la Administración Tributaria, actúa en virtud de sus facultades, fiscalizando, determinado e imponiendo sanciones. Cabe señalar que la aplicación de sanciones en materia tributaria no es arbitraria, sino que responde a determinados criterios que regulan la facultad sancionadora de la Administración Tributaria¹.

En nuestro país, de forma expresa se ha señalado como requisito fundamental para la aplicación de las sanciones a la tipificación de las infracciones. Así en el artículo 164° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF, se señala: *“Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.”* Del mismo modo, en el artículo 171° de dicho código se regulan los principios que regulan la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, entre los cuales encontramos a la legalidad y tipicidad.

Conforme a ello para que un contribuyente sea sancionado su conducta debe encajar en alguno de los tipos infractores señalados de forma expresa en la norma. Recordemos que de acuerdo a la Norma VIII del Código Tributario en vía de interpretación

¹ Al respecto Pereira Chumbe citando a García Pablos de Molina señala: *“El poder sancionatorio de la Administración es una potestad no autónoma, esencialmente limitada, y sometida al control jurisdiccional.”* PEREIRA CHUMBE, *“La Potestad Sancionadora de la Administración y el Procedimiento Administrativo Sancionador en la Ley No. 27444”*. En *“Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”*, ARA Editores, Lima, 2001, Pág. 282.

no cabe aplicar sanciones, por lo que será necesario que el hecho infractor y su respectiva sanción se encuentren expresamente regulados en la norma. Lo señalado responde, entre otros, a los principios de legalidad,² tipicidad³ y seguridad jurídica como componentes esenciales en la conformación de un Estado Democrático de Derecho, que constituye la garantía de los ciudadanos para la preservación y estabilidad jurídica de sus relaciones con la Administración Pública. Lo que se busca es otorgar ciertas condiciones mínimas a los ciudadanos a modo de garantías en todos los ámbitos en los que el Estado intervenga investido de soberanía.⁴

En nuestra legislación tenemos una serie de infracciones tributarias que han sido reguladas en el Código Tributario. Conforme al artículo 165° de dicho código, las infracciones deben ser determinadas de forma objetiva por cuanto no interesa la intención o culpabilidad del contribuyente ni las circunstancias que rodean su comisión, bastando que su conducta encaje en la norma para que se le aplique la respectiva sanción.

Cabe señalar que las infracciones reguladas en el Código Tributario no han tenido mayores cambios desde el 2004⁵. Sin embargo, mediante la Ley No. 30506, publicada el 09 de octubre de 2016, el Congreso de la República otorgó facultades al Poder Ejecutivo, entre otros, para modificar el Código Tributario con el objetivo de corregir defectos en la normativa tributaria general

² El principio de la legalidad conocido con el aforismo jurídico: "*Nullum pena crimen, nulla pena sine praevia lege*".

³ El artículo 171° del TUO del Código Tributario regula los principios de la potestad sancionadora administrativa. Entre los principios encontramos a la tipicidad, según la cual se sancionaran las conductas de los contribuyentes en la medida que las normas con rango de ley las califiquen como sancionables.

⁴ García Novoa señala que la seguridad jurídica ha sido reconocida como un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a la Administración, jueces y tribunales. GARCÍA NOVOA, Cesar, "*Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria*", Instituto de Estudios Fiscales, España, 2000 pág. 23 y 45.

⁵ A través del Decreto Legislativo N° 953 se modificó la norma sustantivamente, pues se incluyó a la tipicidad como requisito necesario para la configuración de las infracciones tributarias.

(Código Tributario) que venían generando situaciones arbitrarias o de inequidad en contra de los contribuyentes.

Dentro de estas correcciones se encuentra la eliminación de multas e intereses en determinadas situaciones y modificación de la tipificación de sanciones, entre las cuales, encontramos a la regulada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, conocida como multa por declarar cifras o datos falsos, la cual es el tema que nos ocupa en el presente documento.

En virtud de dichas facultades el Poder Ejecutivo publicó el Decreto Legislativo N° 1311, a través del cual modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario a efecto de sancionar únicamente en caso que la omisión genere arrojé como resultado del ejercicio o periodo un tributo “por pagar” omitido.

Respecto de dicha modificación en la práctica se han generado problemas de interpretación, respecto a la aplicación en el tiempo de dicha disposición normativa, la cual desarrollaremos en el presente texto.

2. INFRACCIONES TRIBUTARIAS REGULADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Las infracciones tributarias constituyen violaciones a las normas que establecen obligaciones tributarias sustanciales y formales.⁶ Al respecto, Pérez Royo señala que toda infracción tributaria *“está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria.”*⁷ Por su parte Aparicio Pérez señala que *“Toda infracción constituye, en términos muy objetivos, una conducta contraria a la norma jurídica. La*

⁶ Según Villegas la infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. VILLEGAS, Héctor, *“Derecho Tributario Penal”*, Tratado de Tributación, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, Pág. 432.

⁷ PEREZ ROYO, Fernando, *“Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria”*, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1986, Pág. 269-270.

*infracción tributaria puede conceptuarse, por tanto, como una conducta contraria a una norma tributaria*⁸

La consecuencia inmediata de esta violación a las normas tributarias es la imposición de sanciones, las cuales según Pérez de Ayala son sanciones de protección del orden general.⁹ El objetivo de estas sanciones es inducir al sujeto infractor para que – en lo sucesivo – cumpla con sus obligaciones tributarias y formales.¹⁰

Respecto a estas sanciones, autores como Pérez Royo señalan que son asimilables a las penas aun cuando sean aplicadas por un órgano no jurisdiccional.¹¹ Sin perjuicio de las características similares que se presenten en materia tributaria y penal, debemos precisar que ambas sanciones contienen elementos que las diferencian. Por ejemplo en nuestra legislación a diferencia de las sanciones en materia penal, se verifica que en materia tributaria – artículo 165 del Código Tributario – las sanciones se determinan de forma objetiva, es decir no importa la intención del sujeto ni las circunstancias que pudieran rodear su comisión, lo que importa es que la conducta encaje en el tipo normativo para la configuración inmediata de la infracción tributaria¹².

⁸ APARICIO PEREZ, José, *“Delitos e Infracciones Tributaria: Teoría y Práctica”*, Lex Nova, España 1991, Pág. 23.

⁹ Pérez de Ayala citando al profesor Pérez Royo señala *“La sanción tributaria no es una sanción de autoprotección del orden administrativo; es una sanción de protección del orden general”* PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA, Miguel, *“Fundamentos de Derecho Tributario”*, 4ta Edición, EDESA, España, 2000, Pág. 242.

¹⁰ ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA, VILLANUEVA GUTIERREZ y BRAVO CUCCI, *“Código Tributario: Doctrina y Comentarios”*, Pacífico Editores, Lima, 2009, Pág. 813.

¹¹ Aneiros Pereira citando a Pérez Royo señala: *“Las sanciones tributarias, tanto por su estructura como por su finalidad, constituyen medidas asimilables a las penas, aun cuando sean pronunciadas por órgano no jurisdiccional”* ANEIROS PEREIRA, Jaime, *“Las Sanciones Tributarias”*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, Madrid, 2005 Barcelona. Pag. 24.

¹² Al respecto García Rada señala: *“Las infracciones tienen macado carácter administrativo y para su sanción únicamente se considera el elemento objetivo, no interesando*

3. MODIFICACIONES A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

En virtud de las facultades que el Congreso otorgó al Poder Ejecutivo se publicaron los Decretos Legislativos Nos. 1263, 1311, 1315, a través de los cuales se derogan y modificaron determinadas sanciones a efecto de adecuar las normas a los cambios en los sistemas de la Administración Tributaria, incentivo de regularizaciones por parte de los contribuyentes, simplificación en la aplicación de sanciones, entre otros¹³.

3.1. Multa por omitir declarar rentas hasta el 30 de diciembre de 2016

Las infracciones tributarias reguladas en el Código Tributario vienen a ser el reflejo de la falta a los deberes tributarios y obligaciones formales impuestas por la Ley.¹⁴ En esa medida encontramos por ejemplo la sanción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que regula el tipo infractor para aquellas violaciones a la norma por declarar cifras o datos falsos.

la intención con que procede el contribuyente.” GARCÍA RADA, Domingo, “El Delito Tributario”, Segunda Edición, Editorial Universo, Lima, Pág. 57.

En la misma línea el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional han señalado que en aplicación de lo regulado en el Código Tributario, resulta irrelevante la voluntad del sujeto infractor. Al respecto léase las Sentencias No. 3101-2003-AA/TC, RTF No. 752-3-2009, 8598-4-2009, 082-3-97, 904-3-98, entre otras.

¹³ De acuerdo a la exposición de motivos de los Decreto Legislativos No. 1263, 1311, 1315, se derogan y modifican determinadas sanciones a efecto de adecuar las normas a los cambios en los sistemas de la Administración Tributaria, incentivo de regularizaciones por parte de los contribuyentes, simplificación en la aplicación de sanciones, entre otros.

¹⁴ Los deberes tributarios y obligaciones formales, entendidas como prestaciones personales de carácter público nacidas por imposición de la ley que se concretizan en dar, hacer o soportar. Dichas prestaciones vienen impuestas a los deudores tributarios o terceros en función a su deber de coadyuvar con las funciones asignadas a la Administración Tributaria, cuyo incumplimiento genera sanciones por parte del Estado. LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, “*Los deberes de Información Tributaria*”, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1992 Pág. 37.

La norma antes de la publicación del Decreto Legislativo No. 1311, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016, señalaba lo siguiente:

“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.”

De la redacción de la norma se verifica que se configuraba una infracción tributaria, entre otros, por el hecho de no incluir en las declaraciones rentas, retenciones o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria. En otras palabras, la conducta de un contribuyente se tipificaba como una infracción cuando el contribuyente efectuaba una incorrecta determinación de la obligación tributaria, aun cuando luego de la determinación no existía tributo por pagar a favor del fisco.

Con esta norma se buscaba sancionar el origen de la infracción a pesar de que en el momento de la comisión de la infracción pudiera o no existir perjuicio al fisco. En efecto, podía presentarse el caso por ejemplo que un contribuyente determinara un ajuste al crédito fiscal del IGV, pero como contaba con saldo a favor del ejercicio anterior, no tenía tributo por pagar, pese a ello se le aplicaba la sanción.

Del mismo modo para el caso de Impuesto a la Renta, podía presentarse el caso en el que el contribuyente producto de una declaración rectificatoria determinara un mayor Impuesto a la Renta; sin embargo, por aplicación créditos o saldos no determinara un impuesto a la renta por pagar al fisco. En dicho caso igual se configuraba la infracción en función al tributo determinado, saldo, crédito o pérdida determinada indebidamente.

Ahora bien, la sanción de esta conducta se regula en las Tablas del Código Tributario, la cual además va de la mano con la redacción de la tipificación de la infracción. Así por ejemplo, en la Tabla I del Código Tributario – antes de la modificación de la norma – respecto a la multa aplicable del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario señalaba lo siguiente:

“50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21)”

Para la determinación de la multa, la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario precisaba lo siguiente:

“(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.”¹⁵

De la redacción de la norma se observa que la multa se determinaba en función a la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar con independencia de que al final de la determinación exista o no deuda por pagar.

En líneas generales, la Nota 21 del citado Código precisaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el importe indebido era la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, declarado por el Contribuyente en su declaración rectificatoria o determinado por la SUNAT en una fiscalización, y el declarado originalmente, siendo que para dichos efectos no se tomaba en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

¹⁵ Al respecto véase la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario antes de su modificación.

De acuerdo a lo señalado en la norma, las multas se aplicaban de acuerdo a lo siguiente:

- En el Impuesto General a las Ventas:
Si el contribuyente declaró un saldo a favor cuando correspondía declarar un tributo, la multa era el 50% del tributo omitido más el 50% del monto del saldo a favor declarado indebidamente.
- En el Impuesto a la Renta Anual:
 - Si el contribuyente declaró un saldo a favor cuando correspondía declarar un tributo, la multa era el 50% del tributo omitido más el 50% del monto del saldo a favor declarado indebidamente.
 - Si el contribuyente declaró una pérdida tributaria cuando correspondía declarar un tributo, la multa era el 50% del tributo omitido más el 15% de la pérdida declarada indebidamente.
 - Si se declaró un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, la multa era el 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 15% de la pérdida declarada indebidamente. En el mismo caso si además correspondía declarar un tributo resultante, adicionalmente se tenía que pagar el 50% del tributo omitido.¹⁶
- En el caso de devoluciones indebidas en aplicación del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, la multa es el 100% del importe devuelto indebidamente.
- En el caso de aportaciones de Essalud, ONP, Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa es el 100% del tributo omitido.

¹⁶ Tratándose de contribuyentes que gozan de una tasa distinta a la establecida en el Régimen General del Impuesto a la Renta y que hubieran declarado una pérdida indebida, la multa se calculará en lugar del 15% el 50% de la tasa del Impuesto a la Renta que le corresponda.

Conforme a lo expuesto, se tiene que la multa para las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código tributario se determinaban en función a la diferencia entre el tributo resultante consignado en la declaración rectificatoria o en la determinación efectuada por la Administración Tributaria en la fiscalización y el declarado originalmente. Por ejemplo, en líneas generales para el caso del IGV, el tributo resultante era el impuesto bruto menos el crédito fiscal. Para efectos del Impuesto a la Renta el tributo resultante era el impuesto calculado menos los créditos con y sin derecho a devolución, pero sin considerar el saldo a favor del periodo anterior.

Sobre este último aspecto, la SUNAT en el Informe No. 036-2016-SUNAT/5D0000 ha señalado que para el cálculo de la multa por la omisión en el Impuesto a la Renta se debe excluir, incluso, la parte de los pagos a cuenta que se hubiera compensado con el saldo a favor del periodo anterior.¹⁷

El sustento de lo indicado es que si bien de acuerdo con la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, uno de los créditos que se pueden restar del Impuesto a la Renta calculado es el importe de los pagos a cuenta de dicho impuesto; sin embargo, debe entenderse que para dicho efecto no corresponde que se consideren los pagos a cuenta que fueron compensados con el saldo a favor del periodo anterior, pues de lo contrario supondría deducir dicho saldo — aplicado contra los pagos a cuenta —, pese a que la propia norma lo excluye expresamente.

En conclusión, las multas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y que hayan sido cometidas hasta el 30 de diciembre de 2016 son aplicadas en función al impuesto deter-

¹⁷ *“Para el cálculo del monto de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (50% del tributo omitido), relacionada con la determinación del Impuesto a la Renta anual, debe excluirse el íntegro del saldo a favor del ejercicio anterior, **incluido el monto que hubiera sido compensado con los pagos a cuenta del ejercicio.**”* (El resaltado en negrita es nuestro)

minado, crédito o pérdida modificada con independencia de que al final de la determinación exista o no tributo por pagar al fisco.

Con ello lo que se buscaba era sancionar y corregir conductas infractoras con efectos en el futuro pero sancionándola en su origen, lo cual se ha tratado de corregir con la modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código, tal como lo desarrollamos en el siguiente punto.

3.2. Multa por omitir declarar rentas desde la publicación del decreto legislativo No. 1311

El 30 de diciembre de 2016 se publicó en el Diario El Peruano el Decreto Legislativo No. 1311, vigente desde el 31 de diciembre de 2016, mediante el cual se modificó el numeral 1 del artículo 178° de Código Tributario a efecto de determinar la multa en función al tributo por pagar omitido. Así, si luego de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o determinación efectuada por la Administración Tributaria no existe tributo por pagar al fisco no se aplicarán las multas al respecto.

En efecto, el texto del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario fue modificado en el siguiente sentido:

“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o, rentas y/o, patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.”

Conforme se observa, la norma ahora condiciona para la configuración del tipo infractor que se presenten omisiones que influyan a la determinación y pago de la obligación tributaria. Ello quiere decir que a diferencia de la norma anterior no basta

que se modifique la determinación tributaria, sino que además se determine un tributo por pagar al fisco.

Ahora bien, para la aplicación de la sanción por el tipo infractor también resultaba necesaria la modificación a la sanción establecida en las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario. En razón de ello, en el Decreto Legislativo No. 1311 también se modificó la determinación de la sanción a efecto de sancionar en función al tributo por pagar omitido. Así, la nueva norma señala:

“50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares (21)”

Del mismo modo, la Nota 21 de la Tabla de Infracciones y Sanciones del Código Tributario también fue modificada en el siguiente sentido:

“El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido.” (Lo resaltado en negrita es nuestro)

Conforme a ello verificamos que a partir de la vigencia de Decreto Legislativo No. 1311, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario será sancionada con 50% del tributo “por pagar” omitido. Dicho tributo corresponde ser determinado por la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse.

Cabe precisar que para los tributos administrados por la SUNAT para determinar el tributo “por pagar” omitido, se tomará

en cuenta no sólo las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y compensaciones efectuadas, sino también los saldos a favor de periodos anteriores, los cuales se excluían en el régimen anterior.

Conforme ello, la declaración indebida de créditos o saldos en exceso o pérdidas tributarias del ejercicio, a partir del 31 de diciembre de 2016 no generan la aplicación de multas. Sólo aplicará las multas si es que dicha aplicación de saldos y créditos originan un tributo “por pagar” omitido.

No obstante lo señalado, se debe tener en cuenta que conforme con las modificaciones a las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, si los saldos, créditos o conceptos similares fueran objeto de devolución indebida, la multa seguirá siendo el equivalente al 100% del importe devuelto indebidamente.

De acuerdo a lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1311 lo que se busca con este cambio en la norma es sancionar en el momento en que se genera el perjuicio al fisco, pues de lo contrario en muchos casos la multa aplicada resulta desproporcional a la conducta que se desea corregir o desincentivar:

“La determinación correcta de la obligación tributaria lleva a que ingresen a las arcas del fisco los montos correctos a los que los sujetos están obligados. Sin embargo, cuando no se consideran los montos de los saldos a favor, pagos anticipados y/o compensaciones con los que cuenta el contribuyente, la multa que se impone por la determinación incorrecta puede ser considerada como un monto no proporcional a la conducta que se desea corregir o desincentivar. En efecto al no considerarse los montos a favor del contribuyente en el cálculo de la multa, podría resultar un tributo por pagar que realmente el contribuyente no adeuda al fisco habida cuenta que el mismo está cubierto por dichos montos a favor el contribuyente”

Así en la Exposición de Motivos se precisa que luego de la presentación de una declaración rectificatoria o fiscalización que realice la Administración Tributaria respecto del saldo, crédito u otro concepto determinado indebidamente, o pérdida indebidamente declarada, puede seguir resultado un monto a favor del

contribuyente y no un tributo omitido y menos un tributo por pagar. En dichos casos según la norma anterior igual se sancionaba con una multa, por la aplicación futura de dicho monto.

Cabe señalar que incluso se sancionaba en aquellos casos en los cuales en el futuro el contribuyente producto de la corrección de saldos anteriores no omitía pagos al fisco.¹⁸ El legislador con la modificación de la norma ha corregido esta situación y ahora sólo se sanciona si es que una vez tenidos en cuenta todos los elementos para la determinación de la obligación tributaria y todos los conceptos que pudieran aplicar para determinar el monto por pagar, resulta un importe a cancelar a favor del fisco.

Cabe indicar que con la modificación de la norma no es que no se sancione el hecho de declarar cifras o datos falsos, sino que las sanciones recién resultarán aplicables en el ejercicio o periodo en que producto de los ajustes se determine una omisión de tributos a favor del fisco.¹⁹

3.3. Aplicación del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario en el tiempo

Conforme lo hemos visto en los dos acápite anteriores, antes de la modificación de la norma, la multa del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se determinaba en función al tributo, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada. Las multas a partir de la vigencia del Decreto Legislativo No. 1311 dependen de la existencia

¹⁸ Por ejemplo en el caso que un contribuyente que producto de una rectificatoria modifique el saldo a favor o crédito de periodos o ejercicios anteriores, pero si éstos no llegan agotarse en los siguientes ejercicios hasta fecha de la rectificatoria, el contribuyente en dicho caso, incluso en el futuro, no omitirá pagar importe alguno al fisco; sin embargo aún en ese supuesto se sancionaba al contribuyente.

¹⁹ En la Exposición de Motivos se indica que cuando en un mes no se arroje un tributo por pagar por la aplicación de un saldo a favor de periodos anteriores, en dicho mes no proceda la aplicación de multa, sino en el periodo en que se determine tributo por pagar.

de un “*tributo por pagar omitido*”, siendo que para dichos efectos se toman en consideración los saldos a favor de periodos anteriores.

Nótese que la aplicación de la norma, anterior y vigente, puede conllevar a una aparente aplicación de doble sanción. Piénsese en el caso de la configuración de una infracción bajo la norma antes de la modificación. Este es el caso por ejemplo de la declaración rectificatoria o determinación de la Administración Tributaria en la que no existe tributo por pagar y sólo se modifica los saldos y/o créditos o pérdidas tributarias, la sanción aplica en dicho momento a pesar de no existir tributo. Si posteriormente producto del correcto arrastre de los saldos se determina un tributo por pagar en el periodo en que se encuentra vigente la norma modificada, podría conllevar a determinar que se configuraría nuevamente la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es decir bajo dicho supuesto, el contribuyente terminaría pagando dos multas, una en el periodo o ejercicio de origen y la otra en el periodo o ejercicio en que se genera un tributo por pagar (periodo en el que se encuentra vigente la modificación del Decreto Legislativo No. 1311).

En mi opinión, el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario antes y después de la modificación regula el mismo tipo infractor, pero con distintos momentos de la comisión de la infracción (en el momento del origen de la determinación de la obligación tributaria y en el momento en el que se genera tributo por pagar), pues el hecho determinante de la sanción en ambos casos se encuentra en los hechos que originan la infracción, el cual se remonta a la liquidación original determinada incorrectamente por el deudor tributario²⁰.

²⁰ Al respecto léase el Informe No 0180-2015-SUNAT/5D0000 en el que se ha señalado que al ser la determinación de la obligación tributaria única por tributo y período, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario presenta su declaración original determinando incorrectamente su obligación tributaria, y/o consignando aumentos indebidos de saldos, créditos o pérdidas tributarias, independientemente que dicha declaración haya sido modificada mediante la presentación de una o varias declaraciones rectificatorias.

Cabe notar que con la modificación de la norma lo que ha cambiado en el tipo infractor no son los hechos que configuran la multa —estos siguen siendo los mismos (la incorrecta determinación de la obligación tributaria original que genera un menor tributo) —, sino el momento en que se considera la comisión de la infracción. Antes de la modificación, dicho momento estaba determinado por la declaración original determinada incorrectamente, luego de la modificación el momento está determinado por el tributo por pagar al fisco.

Sin perjuicio de lo señalado, somos conscientes que cabe la interpretación de que se trata de dos tipos infractores distintos, y por ende la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho, ente lo cual, los contribuyentes podrían alegar la aplicación del principio *non bis in idem*.²¹ En efecto, de acuerdo con el artículo 171° del Código Tributario²², la Administración Tributaria debe ejercer su facultad de imponer sanciones de acuerdo, entre otros, al principio de *non bis in idem* y de no concurrencia de infracciones, según los cuales no se puede imponer sucesivas o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Respecto al principio de *non bis in idem*, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente 2050-2002-PA/TC ha señalado:

“El principio non bis in idem tiene una doble configuración: por un lado, una versión sustantiva y, por otro, una connotación procesal. En su formulación material, (...) expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por una misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador, contrario a las garantías propias del Estado de Derecho.

²¹ Sin embargo, su invocación resulta discutible por cuanto puede alegarse que se trata de tipos infractores distintos que se configuran en distintos momentos.

²² De acuerdo con el artículo 171 del Código Tributario, la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principio aplicables

Su aplicación, pues, impide que una persona sea sancionada o castigada dos (o más veces) por una misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento (...). En su vertiente procesal, tal principio significa que «nadie pueda ser juzgado dos veces por los mismos hechos», es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto.²³ (...)» (El resaltado es nuestro).

Bajo el alcance material y procesal de este principio no cabe aplicar dos sanciones sobre el mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de en un mismo bien jurídico, el cual en el caso está determinado por el tributo a pagar al fisco con la diferencia de que la norma antes de la modificación buscaba sancionar en el origen de conductas que cubren el monto de deudas futuras; y con la modificación de la norma se busca sancionar las mismas conductas pero en el momento en que se genera la deuda tributaria.

Cabe indicar aun cuando se considere que nos encontramos frente a dos tipos infractores, no aplicará doble sanción, toda vez que de acuerdo al artículo 171° del Código Tributario no cabe la concurrencia de infracciones en materia tributaria.²⁴

²³ Según lo ha expresado el Tribunal en el Caso Encuestas a Boca de Urna, Expediente No. 0002-2001-AI/TC, el principio del *non bis in idem* en su vertiente material tiene conexión con los principios de legalidad y proporcionalidad. En virtud de dichos principios el Tribunal ha señalado que no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho cuando la punición se fundamenta en un mismo contenido injusto, esto es, en la lesión de en un mismo bien jurídico o un mismo interés protegido.

²⁴ Cabe precisar que antes de la modificación del artículo 171 del Código Tributario (modificado por el Decreto Legislativo No. 981), la norma establecía que: “Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave”. Al respecto el Tribunal en la Sala Plena No. 2003-04 señaló que era posible invocar este artículo, cuando habiéndose configurado un saldo a favor en la declaración original, posteriormente se determina un tributo a pagar como consecuencia del incremento de ingresos en la declaración rectificatoria o en la fiscalización de la Administración Tributaria, dado que por un mismo hecho, el cual es el de omitir ingresos, se ha producido la comisión de ambas infracciones. En este caso se indicó que al amparo de la norma vigente correspondía aplicar la sanción más grave.

Sin perjuicio de lo señalado resulta necesario que se precise la aplicación de la norma, pues bajo la redacción actual podría conllevar que la Administración Tributaria pretenda la aplicación de una doble sanción, lo cual no es la finalidad de la norma, pues según lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No 1311 con la modificación de la norma se busca evitar la desproporcionalidad de la sanción con la conducta que se desea corregir o desincentivar.

Del mismo modo urge una norma interpretativa respecto de la aplicación de la norma en el tiempo, pues tratándose de periodos anteriores al 31 de diciembre de 2016 y que son rectificadas y/o determinados por la Administración Tributaria desde la vigencia de la norma queda la duda si aplica la norma anterior o de la norma modificada. En mi opinión para dichos periodos corresponde aplicar la norma antes de la modificación en tanto que la configuración de la infracción siempre está vinculada a la determinación original de la obligación tributaria. En consecuencia, al configurarse en dicho momento la infracción no cabría la aplicación retroactiva de la norma.

4. CONCLUSIONES

- Las multas tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código tributario y que han sido cometidas hasta el 31 de diciembre de 2016 son determinadas en función al impuesto determinado, crédito o pérdida modificada.
- A partir del 31 de diciembre de 2016, las multas cuya comisión se tipifique a partir de dicha fecha son determinadas en función al tributo por pagar omitido. Así, si luego de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o determinación efectuada por la Administración Tributaria no existe tributo por pagar al fisco no se aplicará las multas al respecto, la multa se aplicará en el periodo en que se determine tributo por pagar.
- Resulta necesario una norma de precisión respecto a la aplicación de la norma modificada, pues bajo la redacción actual

podría conllevar que la Administración Tributaria pretenda la aplicación de una doble sanción, lo cual no es la finalidad de la norma.

- Del mismo modo urge una norma interpretativa respecto de la aplicación de la norma en el tiempo, pues tratándose de periodos anteriores a la vigencia de la modificación del numeral 1 del artículo 178° del Código tributario y que son rectificadas y/o determinados por la Administración Tributaria a partir de la vigencia la norma modificada, no queda claro que norma aplica para dichas infracciones. para dichas infracciones.

5. BIBLIOGRAFÍA

PEREIRA CHUMBE, Roberto

2001 *“La Potestad Sancionadora de la Administración y el Procedimiento Administrativo Sancionador en la Ley No. 27444”*. En *“Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”*, ARA Editores, Lima.

PEREZ ROYO, Fernando

1986 *“Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria”*, Instituto de Estudios Fiscales, España.

GARCÍA NOVOA, Cesar

2000 *“El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”*, Marcial Pons, España.

VILLEGAS, Hector

2003 *“Derecho Tributario Penal”*, Tratado de Tributación, Editorial Astrea, Buenos Aires.

APARICIO PEREZ, José

1991 *“Delitos e Infracciones Tributarias: Teoría y Práctica”*, Lex Nova, España.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis y PEREZ DE AYALA, Miguel

2000 *“Fundamentos de Derecho Tributario”*, 4ta Edición, EDESA, España..

ROBLES MORENO, RUIZ DE CASTILLA, VILLANUEVA GUTIERREZ y BRAVO CUCCI

2009 *“Código Tributario: Doctrina y Comentarios”*, Pacífico Editores, Lima.

ANEIROS PEREIRA, Jaime

2005 *“Las Sanciones Tributarias”*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, Madrid.

GARCÍA RADA, Domingo

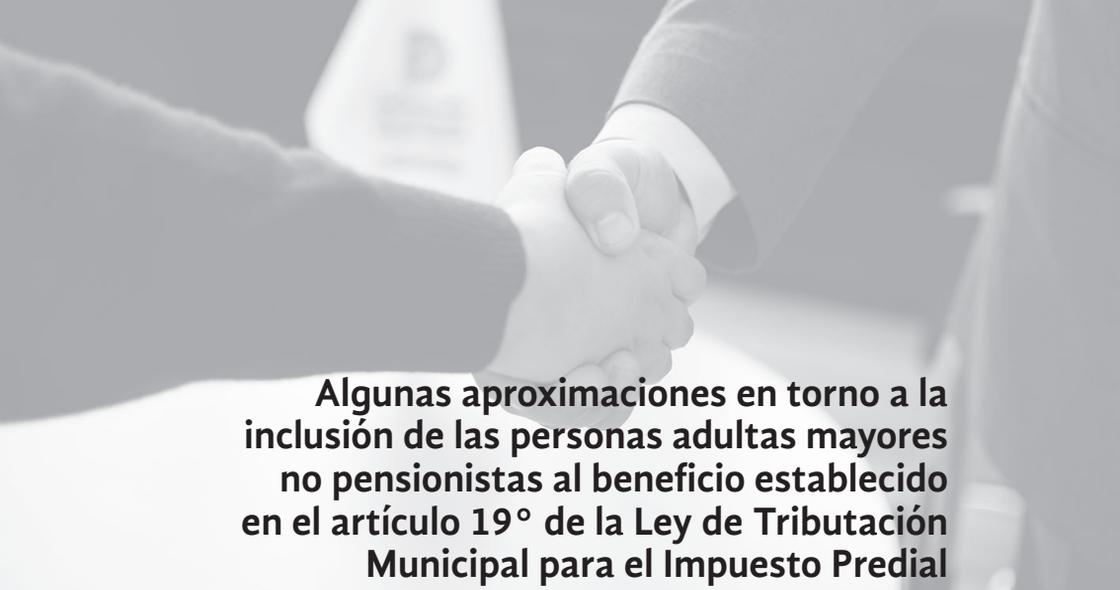
1982 *“El Delito Tributario”*, Segunda Edición, Editorial Universo, Lima.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan

1992 *“Los deberes de Información Tributaria”*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid.

HUAMANI CUEVA, Rosendo

2013 *“Código Tributario Comentado”* Parte 1 y Parte 2, Jurista Editores, Lima.



Algunas aproximaciones en torno a la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas al beneficio establecido en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal para el Impuesto Predial

Indira Navarro Palacios

Abogada por la Universidad de Lima. Máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Socia y Jefa del Área Tributaria del Estudio Torres y Torres Lara & Asociados Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO PREDIAL.- 3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.- 3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- 3.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD.- 4. BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LOS PENSIONISTAS Y PARA LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES NO PENSIONISTAS.- 4.1. EN RELACIÓN A LOS PENSIONISTAS.- 4.2. EN RELACIÓN A LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES NO PENSIONISTAS.- 5. PRINCIPALES CONCLUSIONES.- 6. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

Como es de conocimiento general, el Impuesto Predial es de periodicidad anual y grava el valor de los predios urbanos y rústicos que al 01 de enero de cada año se encuentren en propiedad de las personas naturales o jurídicas.

Hasta el año 2016, sólo los pensionistas propietarios de un solo inmueble gozaban de una deducción de 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT's) sobre la base imponible del Impuesto Predial. Así, aquellos pensionistas que contaban con un inmueble cuyo valor de autoavalúo no superaba las 50 UIT's, no pagaban dicho impuesto. En caso el valor del inmueble hubiera sido mayor, determinaban su impuesto a pagar en función al exceso de dicho tramo.

Cabe precisar que, para efectos de gozar de tal deducción, la pensión que recibían estas personas no podía exceder de 1 UIT.

Como se observa, esta limitación tuvo por objeto que no todos los pensionistas gocen de la deducción de las 50 UIT's, sino sólo aquellos cuyos ingresos – constituidos por la pensión – no superen 1 UIT. Con ello, el legislador afectaba con el 100% del Impuesto Predial a aquellos pensionistas que percibían pensiones mensuales superiores a 1 UIT, dado que los mismos estarían en condición – a su entender – para hacer frente al pago del impuesto que grava la propiedad de los predios.

Ahora bien, hasta junio de 2016 en el Perú, según los datos del Informe Técnico sobre la “Situación de la Población Adulta Mayor”¹ publicado por el Instituto Nacional de

¹ INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMATICA – INEI. Biblioteca Virtual. Boletines. Población Adulta Mayor. “Informe Técnico Nro. 3 Setiembre 2016 – Situación de la Población Adulta Mayor”. Lima,

Estadísticas e Informática – INEI, existían aproximadamente 3'249,000 personas adultas mayores, de las cuales 2'100,400 no contaban con un sistema de pensión y, por ende, se veían afectadas económicamente – de ser el caso – con el cobro del Impuesto Predial.

Si bien se velaba por los pensionistas que no demostraban posibilidades de pago del Impuesto Predial, contrariamente se mantenía la imposición tributaria para las personas adultas mayores que no contaban con una pensión.

Como se observa, existió por muchos años un tratamiento desigual para las personas adultas mayores no pensionistas frente al Impuesto Predial, pues – al presentar las mismas limitaciones para el pago del tributo en cuestión – deberían haber sido consideradas dentro de la deducción de las 50 UIT's, en razón a que aquellas se encontraban en una situación similar a la de las personas que contaban con una pensión de hasta 1 UIT.

Ante dicha situación, a fin de defender y promover el cumplimiento de los derechos de las personas adultas mayores que no reciben pensión de jubilación, el legislador optó por extender el beneficio tributario de las 50 UIT's a éstas últimas.

En ese sentido, con fecha 21 de julio de 2016, se publicó en el Diario Oficial "El Peruano", la Ley N° 30490 – "Ley de la Persona Adulta Mayor". En virtud, a esta norma, se incorporó un cuarto párrafo en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal, el cual establece que la deducción de las 50 UIT's – deducción que hasta el año 2016 era exclusiva de los pensionistas – también resulta ahora aplicable para las personas adultas mayores no pensionistas.

La mencionada ley tiene por objeto eliminar la desigualdad social que existía en el Impuesto Predial con respecto a los adultos mayores no pensionistas, pues en aplicación estricta del axioma

abril – mayo – junio 2016. [En línea] https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/informe-tecnico_poblacion-adulta-mayor-abr-may-jun2016.pdf [Consulta: 01 de junio de 2017].

“a igual razón – igual derecho”, se consideró que el beneficio debía ser extensivo a los adultos mayores que no cuentan con una pensión de jubilación, entendiéndose que sólo cuentan con recursos económicos mínimos para subvencionar sus necesidades básicas (alimentación, vestido, vivienda, salud, entre otros).²

Así, como se observa, hasta el año 2016, el beneficio otorgado exclusivamente a los pensionistas era desigual y discriminatorio.

Por lo expuesto, a continuación, procederemos a indicar los aspectos generales del Impuesto Predial para luego desarrollar cada uno de los temas que estimamos dieron lugar a la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas dentro de la deducción de las 50 UIT's sobre la base imponible de dicho impuesto.

2. ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO PREDIAL

El Impuesto Predial se determina anualmente y grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Para tal efecto, se considerará predio a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación. La recaudación, administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentre ubicado el predio.

² CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Labor Legislativa. Proyectos de Ley. Exposición de Motivos Ley N° 30490. [En línea] [http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/contdoc03_2011.nsf/ba75101a33765c2c05257e5400552213/6cffe93b5310d15805257f07007177a9/\\$FILE/PL0502820151124.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/contdoc03_2011.nsf/ba75101a33765c2c05257e5400552213/6cffe93b5310d15805257f07007177a9/$FILE/PL0502820151124.pdf) [Consulta: 01 de junio de 2017].

Son contribuyentes de dicho impuesto, las personas naturales o jurídicas que al 01 de enero de cada año sean propietarias de los predios.^{3 4}

En términos generales, la base imponible del impuesto está constituida por el valor total (valor de autoavalúo) de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción distrital al 01 de enero de cada año.⁵

³ **LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL**

“**Artículo 9°.**- Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza. Excepcionalmente, se considerará como sujetos pasivos del impuesto a los titulares de concesiones otorgadas al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM, Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, sus normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, respecto de los predios que se les hubiesen entregado en concesión, durante el tiempo de vigencia del contrato.

Los predios sujetos a condominio se consideran como pertenecientes a un solo dueño, salvo que se comunique a la respectiva Municipalidad el nombre de los condóminos y la participación que a cada uno corresponda. Los condóminos son responsables solidarios del pago del impuesto que recaiga sobre el predio, pudiendo exigirse a cualquiera de ellos el pago total.

(...)”

⁴ Al respecto, se debe señalar que, cuando la existencia del propietario no pudiera ser determinada, son sujetos obligados al pago del impuesto, en calidad de responsables, los poseedores o tenedores, a cualquier título, de los predios afectos, sin perjuicio de su derecho a reclamar el pago a los respectivos contribuyentes.

⁵ **LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL**

“**Artículo 11.-** La base imponible para la determinación del impuesto está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción distrital.

A efectos de determinar el valor total de los predios, se aplicará los valores arancelarios de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación vigentes al 31 de octubre del año anterior y las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, que formula el Consejo Nacional de Tasaciones – CONATA y aprueba anualmente el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento mediante Resolución Ministerial.

Las instalaciones fijas y permanentes serán valorizadas por el contribuyente de acuerdo a la metodología aprobada en el Reglamento Nacional de Tasa-

El Impuesto Predial se calcula aplicando a la base imponible la siguiente escala progresiva acumulativa:⁶

TRAMO DE AUTOAVALÚO	ALÍCUOTA
Hasta 15 UIT* (S/ 60,750)	0.2%
Más de 15 UIT (S/ 60,751) y hasta 60 UIT (S/ 243,000)	0.6%
Más de 60 UIT (S/ 243,001)	1.0%

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal, se encuentran inafectos al pago del referido impuesto los predios de propiedad de:

“a) El gobierno central, gobiernos regionales y gobiernos locales; excepto los predios que hayan sido entregados en concesión al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM, Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, sus normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias,

ciones y de acuerdo a lo que establezca el reglamento, y considerando una depreciación de acuerdo a su antigüedad y estado de conservación. Dicha valorización está sujeta a fiscalización posterior por parte de la Municipalidad respectiva.

En el caso de terrenos que no hayan sido considerados en los planos básicos arancelarios oficiales, el valor de los mismos será estimado por la Municipalidad Distrital respectiva o, en defecto de ella, por el contribuyente, tomando en cuenta el valor arancelario más próximo a un terreno de iguales características.

Artículo 12.- Cuando en determinado ejercicio no se publique los aranceles de terrenos o los precios unitarios oficiales de construcción, por Decreto Supremo se actualizará el valor de la base imponible del año anterior como máximo en el mismo porcentaje en que se incremente la Unidad Impositiva Tributaria (UIT).”

⁶ Las Municipalidades están facultadas para establecer un monto mínimo a pagar por concepto del impuesto equivalente a 0.6% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde el impuesto.

* La UIT vigente en el ejercicio 2017 asciende a S/ 4,050.

- incluyendo las construcciones efectuadas por los concesionarios sobre los mismos, durante el tiempo de vigencia del contrato.*
- b) *Los gobiernos extranjeros, en condición de reciprocidad, siempre que el predio se destine a residencia de sus representantes diplomáticos o al funcionamiento de oficinas dependientes de sus embajadas, legaciones o consulados, así como los predios de propiedad de los organismos internacionales reconocidos por el Gobierno que les sirvan de sede.*
 - c) *Las sociedades de beneficencia, siempre que se destinen a sus fines específicos y no se efectúe actividad comercial en ellos.*
 - d) *Las entidades religiosas, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos.*
 - e) *Las entidades públicas destinadas a prestar servicios médicos asistenciales.*
 - f) *El Cuerpo General de Bomberos, siempre que el predio se destine a sus fines específicos.*
 - g) *Las Comunidades Campesinas y Nativas de la sierra y selva, con excepción de las extensiones cedidas a terceros para su explotación económica.*
 - h) *Las universidades y centros educativos, debidamente reconocidos, respecto de sus predios destinados a sus finalidades educativas y culturales, conforme a la Constitución.*
 - i) *Las concesiones en predios forestales del Estado dedicados al aprovechamiento forestal y de fauna silvestre y en las plantaciones forestales.*
 - j) *Los predios cuya titularidad correspondan a organizaciones políticas como: partidos, movimientos o alianzas políticas, reconocidos por el órgano electoral correspondiente.*
 - k) *Los predios cuya titularidad corresponda a organizaciones de personas con discapacidad reconocidas por el CONADIS.*
 - l) *Los predios cuya titularidad corresponda a organizaciones sindicales, debidamente reconocidas por el Ministerio de Trabajo y Promoción Social, siempre y cuando los predios se destinen a los fines específicos de la organización.*
 - m) *Los clubes departamentales, provinciales y distritales, constituidos conforme a Ley, así como la asociación que los representa, siempre que el predio se destine a sus fines institucionales específicos.*

Asimismo, se encuentran inafectos al impuesto los predios que hayan sido declarados monumentos integrantes del patrimonio cultural de la Nación por el Instituto Nacional de Cultura, siempre que sean dedicados a casa habitación o sean dedicados a sedes de instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas o sean declarados inhabitables por la Municipalidad respectiva.

En los casos señalados en los incisos c), d), e), f) y h), el uso parcial o total del inmueble con fines lucrativos, que produzcan rentas o no estén relacionados a los fines propios de las instituciones beneficiadas, significará la pérdida de la inafectación."

Por otro lado, se establece en el artículo 18° de la Ley de Tributación Municipal que, los siguientes predios gozan de una deducción del 50% de su base imponible:

- "a) Predios rústicos destinados y dedicados a la actividad agraria, siempre que no se encuentren comprendidos en los planos básicos arancelarios de áreas urbanas.*
- b) Inciso derogado por el Artículo 2 de la Ley N° 27616, publicada el 29 de diciembre de 2001.*
- c) Los predios urbanos donde se encuentran instalados los Sistemas de Ayuda a la Aeronavegación, siempre y cuando se dediquen exclusivamente a este fin."*

Finalmente, se ha señalado en el artículo 19° de dicha ley que tanto los pensionistas como las personas adultas mayores no pensionistas gozan de una deducción de 50 UIT's sobre la base imponible del Impuesto Predial en la medida que cumplan con determinados requisitos.

"Artículo 19.- Los pensionistas propietarios de un solo predio, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que esté destinado a vivienda de los mismos, y cuyo ingreso bruto esté constituido por la pensión que reciben y ésta no exceda de 1 UIT mensual, deducirán de la base imponible del Impuesto Predial, un monto equivalente a 50 UIT. Para efecto de este artículo el valor de la UIT será el vigente al 1 de enero de cada ejercicio gravable.

Se considera que se cumple el requisito de la única propiedad, cuando además de la vivienda, el pensionista posea otra unidad inmobiliaria constituida por la cochera.

El uso parcial del inmueble con fines productivos, comerciales y/o profesionales, con aprobación de la Municipalidad respectiva, no afecta la deducción que establece este artículo.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes es de aplicación a la persona adulta mayor no pensionista propietaria de un sólo predio, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que esté destinado a vivienda de los mismos, y cuyos ingresos brutos no excedan de una UIT mensual.”

Por lo expuesto, en términos generales, el Impuesto Predial grava el valor de los predios urbanos y rústicos que —al 01 de enero de cada año— se encuentren en propiedad de personas naturales o jurídicas, con las excepciones previstas por la misma ley.

Cabe precisar que, la base imponible del Impuesto Predial está constituida por el valor de autoavalúo, no obstante, en determinados casos, como los señalados en los artículos 18° y 19° de la mencionada ley, se atenúa el pago del impuesto mediante la deducción de determinados montos o porcentajes sobre la base imponible de dicho impuesto.

Ahora bien, en específico, consideramos que la deducción establecida tanto para los pensionistas como para las personas adultas mayores no pensionistas, tiene su razón de ser en los principios constitucionales en materia tributaria, los cuales comentaremos a continuación.

3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Como es de conocimiento general, en el artículo 74° de la Constitución del Perú de 1993 se recogen de manera expresa algunos de los principios constitucionales que regulan la potestad tributaria del Estado.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ DE 1993

“Artículo 74° Principio de Legalidad

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

(...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Así, como se observa, en dicho artículo se recogen cuatro principios tributarios; uno de carácter formal (principio de reserva tributaria) y tres de justicia tributaria (igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y no confiscatoriedad).

Respecto a los referidos principios, CÉSAR LANDA ARROYO señala que: *“El artículo 74 de la Constitución ha recogido, enunciativamente, principios que tienen una relación directa con la potestad tributaria del Estado, entendidos como directrices que proveen criterios para el ejercicio discrecional de la potestad tributaria del Estado.”*⁷ Agrega dicho autor que: *“Si bien es cierto que existe un determinado número de principios que están expresamente señalados en el artículo mencionado, no podemos soslayar otros principios que también son vinculantes al momento que el Estado ejerce su potestad tributaria.”*⁸

Por otro lado, debemos precisar que la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional reconocen otros principios que se encuentran implícitos en la Constitución, siendo el más importante de ellos, el principio de capacidad contributiva.

“De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia

⁷ LANDA ARROYO, Cesar. “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.” Lima, abril, 2005, p. 40.

⁸ *Ibid.*, p. 40.

*de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.*⁹

Para efectos del presente artículo, nos centraremos en analizar los principios de capacidad contributiva e igualdad, pues son estos dos principios — a nuestro entender — los que permitieron la incorporación de la deducción de las 50 UIT's para los pensionistas y la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas dentro de dicha deducción.

3.1. Principio de Capacidad Contributiva

En términos generales, podemos señalar que la capacidad contributiva es entendida como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias según las manifestaciones gravables de riqueza establecidas por el legislador, luego de que ésta haya satisfecho sus necesidades básicas que le permitan llevar una vida digna.

Al respecto, para el Tribunal Constitucional, “(...) *la capacidad contributiva constituye una categoría distinta a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.*”¹⁰

En la misma línea, ALBERTO TARSITANO define a la capacidad contributiva como “(...) *una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.*”¹¹

⁹ (La cursiva y la negrita son nuestras) Sentencia recaída en el expediente Nro. 033-2004-AI/TC.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ TARSITANO, Alberto. El principio constitucional de capacidad contributiva. Estudios de Derecho Tributario. Edición Depalma: Buenos Aires, 1994.

Como se observa, mediante el principio de capacidad contributiva se busca que las imposiciones en materia tributaria respeten los fines de naturaleza política, social y económica del Estado.

Así, uno de los fines del Estado es el respeto de la dignidad de la persona humana, la cual se encuentra orientada a que la persona no vea mermada su capacidad económica con la imposición de tributos que no le permitan tener una vida digna.

Ahora bien, debemos advertir que no toda capacidad contributiva determina capacidad económica o de pago del tributo. Así, por ejemplo, en materia de impuestos al patrimonio, la propiedad del mismo representa capacidad contributiva de la persona, mas no necesariamente capacidad económica para contribuir con los gastos públicos si no tiene la posibilidad de satisfacer sus necesidades básicas que le permitan subsistir.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha señalado que, “(...) *la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.*”¹²

Por lo expuesto, podemos señalar que el principio de capacidad contributiva permite que a determinados sujetos se les exceptúe o atenúe la carga tributaria en tanto no cuenten con capacidad económica suficiente para contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, “humanizándose” de esta manera la tributación.

En cuanto al Impuesto Predial, si bien la propiedad de un inmueble puede evidenciar capacidad contributiva, ésta no ne-

¹² (La cursiva es nuestra) Sentencia recaída en el expediente Nro. 033-2004-AI/TC.

cesariamente podría determinar capacidad económica del titular del inmueble para afrontar el pago del tributo.

En razón a ello, si la capacidad económica de la persona se encuentra limitada a cubrir sus necesidades vitales, podemos señalar que, aun existiendo capacidad contributiva, era preciso que se le exceptúe del pago del tributo o se le atenúe la imposición.

Al aplicar lo expuesto en el caso en concreto, se puede concluir que, la deducción establecida tanto para los pensionistas como para las personas adultas mayores no pensionistas, tiene como fundamento el principio de capacidad contributiva.

3.2. Principio de Igualdad.

Al respecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2º de la Constitución, toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley.

“Artículo 2º Derechos fundamentales de la persona. Toda persona tiene derecho:

(...)

A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.”

Como señala CÉSAR LANDA ARROYO, *“(…) contrariamente a lo que puede desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir ser tratado igual que las demás, sino para ser tratado de igual modo con aquellos que se encuentran en una idéntica situación.”*¹³

Trasladando dicho concepto al ámbito tributario, podemos señalar que el principio de igualdad conlleva a que los tributos deben afectar por igual a las personas con igual capacidad contributiva; en otras palabras, que las personas deben contribuir con

¹³ LANDA ARROYO, César. *Op cit.*, p. 42.

el sostenimiento del Estado por igual en función de su capacidad contributiva.

Ahora bien, ALFREDO VIDAL HENDERSON ha indicado que: *“La doctrina del derecho tributario constitucional distingue fundamentalmente entre dos tipos de igualdad, para efectos impositivos. Por un lado se conceptúa a la igualdad horizontal (...), en virtud del cual las normas tributarias deben conferir un tratamiento igualitario a los contribuyentes, sin distinción alguna por razón de sexo, religión o condiciones de carácter físico o moral de los sujetos pasivos. Por otro lado, la doctrina reconoce la igualdad vertical (...), según en el cual la carga tributaria debe guardar una relación directa con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, debe existir una igualdad en el sacrificio.”*¹⁴

Como se observa, el principio de igualdad en materia tributaria establece que los tributos deben afectar a todas las personas sin distinción alguna; no obstante, dicha afectación podría variar en proporción a la capacidad que tengan las personas para hacer frente a sus obligaciones tributarias (capacidad contributiva).

Al respecto, el Tribunal Constitucional reconoce que existe una conexión entre el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad, al señalar que: *“(...) el reparo de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.”*¹⁵ Agrega dicho Tribunal que: *“(...) el principio de igualdad tributaria, sea en el plano horizontal o vertical, va de la mano con la capacidad contributiva, determinando, por un lado, que a igual manifestación de riqueza se generalice la obligación de pago; y, por el*

¹⁴ VIDAL HENDERSON, Alfredo. “Relación de los principios constitucionales tributarios con el tratamiento conferido por el impuesto al patrimonio neto personal a los sujetos no domiciliados en el Perú”. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. 1998.

¹⁵ (La cursiva es nuestra) Sentencia recaída en el expediente Nro. 033-2004-AI/TC.

otro, que dicha obligación sea proporcional a la capacidad contributiva del obligado."¹⁶

Como puede apreciarse, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra estrechamente ligado con el principio de capacidad contributiva. Ello en razón a que los tributos deben afectar por igual a todas las personas con igual capacidad contributiva, no siendo posible la discriminación entre personas que se encuentran en igualdad de condiciones.

Al aplicar lo indicado anteriormente en el caso comentado, podemos señalar que, la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas dentro de la deducción establecida en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal tiene como fundamento también el principio de igualdad, toda vez que, dichas personas se encuentran en igual situación que los pensionistas cuyas pensiones no superan 1 UIT, pues en ambos casos, no existiría capacidad contributiva para hacer frente en su totalidad al pago del Impuesto Predial.

Por lo expuesto, podemos indicar que la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas dentro de la deducción establecida en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal tiene las siguientes bases:

- Las personas adultas mayores no pensionistas, en la mayoría de casos, solo cuentan con capacidad económica para satisfacer sus necesidades básicas.

En razón a ello, se optó porque dichas personas no sean sujetos pasivos del Impuesto Predial sobre la totalidad del valor de autoavalúo de su predio, como si fueran cualquier otro contribuyente, pues carecerían de posibilidades para el pago total del impuesto.

- Las personas adultas mayores no pensionistas, deben ser tratadas de igual manera que los pensionistas, toda vez que ambos se encuentran en situaciones bastante similares.

¹⁶ (La cursiva es nuestra) Sentencia recaída en el expediente Nro. 4014-2005-AA/TC.

En razón a ello, se optó a que la deducción establecida para los pensionistas se amplíe a las personas adultas mayores no pensionistas, pues ambas se encuentran en condiciones parecidas. En este último caso, incluso la situación económica de este adulto mayor podría ser más grave que la de un pensionista.

Luego de haber señalado los fundamentos más importantes que generaron la inclusión de las personas adultas mayores no pensionistas dentro de la deducción establecida en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal, a continuación procederemos a describir los beneficios tributarios vigentes para los pensionistas y para las personas adultas mayores no pensionistas.

4. BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LOS PENSIONISTAS Y PARA LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES NO PENSIONISTAS

Como es de conocimiento general, este beneficio fue recogido originalmente en el artículo 2° de la Ley N° 24405, publicada el 19 de diciembre de 1985, la cual establecía lo siguiente:

“Artículo 2.- Exonérase, igualmente, de todo gravamen creado o por crearse, a las viviendas ocupadas por los pensionistas de los regímenes generales vigentes, a condición de que sean casa única adquirida por dichos pensionistas con préstamo hipotecario, siempre que se mantengan al día el pago de las correspondientes cuotas de amortización o hayan sido totalmente canceladas.” Posteriormente, con fecha 30 de diciembre de 1986, a través de la Ley N° 24625 se indicó que lo mencionado en el artículo 2° de la Ley N° 24405, debía entenderse como una inafectación.

“Interprétase el Artículo 2 de la Ley N° 24405, en los siguientes términos: ‘Están inafectas del pago del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, dispuesto por la Ley N° 23552 y de todo gravamen creado o por crearse, la vivienda ocupada por pensionistas a condición de que sea casa única y ocupada por el propietario; los propietarios están obligados a presentar la correspondiente Declaración Jurada y las certificaciones que acrediten sus derechos.’”

No obstante, con fecha 10 de junio de 1989, se publicó la Ley N° 25033, la cual deroga la interpretación realizada por la Ley N° 24625 y sustituye el artículo 2° de la Ley N° 24405, en los siguientes términos:

“Artículo 2.- Los pensionistas propietarios de un solo inmueble, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que esté destinado en su integridad a vivienda del mismo, deducirán de la base imponible del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, un monto equivalente a Cincuenta Unidades Impositivas Tributarias (50 UIT) vigentes al mes de enero de cada ejercicio gravable.

Se considera que se cumple el requisito de la única propiedad, cuando además de la vivienda, el pensionista posea otra unidad inmobiliaria constituida por la cochera.

Los propietarios están obligados a presentar la correspondiente Declaración Jurada y las certificaciones que acrediten sus derechos, así como la de informar a la Municipalidad en caso de modificarse las condiciones que dieron lugar a la inafectación.

La inafectación rige desde el semestre en que se presenten en la respectiva Municipalidad las pruebas que acrediten el derecho del beneficiario.

Las Municipalidades que emitan Resolución de inafectación, deben hacerlo dentro de los 90 días de presentadas las pruebas correspondientes, bajo responsabilidad del funcionario responsable. En caso contrario, la solicitud se dará por aceptada.

Lo dispuesto en este artículo es de aplicación a partir del ejercicio gravable de 1990”.

Como se observa, hasta el año de 1989 se estableció un beneficio de inafectación para los pensionistas respecto del Impuesto Predial; sin embargo, a partir de 1990, se modificó dicha inafectación por una exoneración de 50 UIT's sobre la base imponible del Impuesto Predial para los pensionistas propietarios de un solo inmueble.

Ahora bien, el 31 de diciembre de 1993, se publicó la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776,

la cual continuó reconociendo — en su artículo 19° — el beneficio tributario establecido para los pensionistas.

Si bien este beneficio tributario tuvo modificaciones a lo largo de los años, debemos señalar que la más importante y significativa modificación tuvo lugar en julio de 2016, con la publicación de la Ley N° 30490, Ley de la Persona Adulta Mayor.

En virtud, a esta norma, se incorporó un cuarto párrafo en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal que establece que la deducción de 50 UIT — deducción que hasta el año 2016 era exclusiva de los pensionistas — aplica también para las personas adultas mayores no pensionistas.

No obstante, a fin de aplicar dicha deducción se requería que se reglamente el cuarto párrafo del artículo 19° del TUO de la Ley de Tributación Municipal, pues lo señalado en dicho artículo es de aplicación para los pensionistas.

En razón a ello, con fecha 31 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Supremo N° 401-2016-EF, que reglamenta la aplicación de la deducción de la base imponible del Impuesto Predial para las personas adultas mayores no pensionistas.

Así, en la actualidad, se ha establecido que los pensionistas y las personas adultas mayores no pensionistas podrán deducir un monto equivalente a 50 UIT (S/ 202,500) de la base imponible del Impuesto Predial, en la medida que cumplan con los siguientes requisitos:

4.1. En relación a los pensionistas:

La persona debe acreditar su condición de pensionista.

La condición de pensionista se acredita con la Resolución Directoral emitida por la Oficina de Normalización Previsional (ONP), las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP), entre otras.

El pensionista debe contar con un solo predio, a nombre propio o de la sociedad conyugal.

No se incumple este requisito cuando — además del predio — la persona adulta mayor no pensionista posea una cochera.

El predio debe estar destinado a vivienda del pensionista.

No obstante, se permite el uso parcial del inmueble con fines productivos, comerciales y/o profesionales, en la medida que se cuente con la aprobación de la municipalidad respectiva (Licencia o autorización municipal de funcionamiento).

Los ingresos brutos mensuales del pensionista deberán estar constituidos por la pensión que percibe y ésta no deberá exceder de una UIT (S/ 4,050).

Este requisito se acredita con las boletas de pago de las pensiones.

Cabe precisar que la deducción no es automática, cada pensionista deberá solicitar a la municipalidad correspondiente la aplicación de las 50 UIT, para ello deberá cumplir con todos los requisitos señalados anteriormente, y además, presentar la siguiente documentación, entre otra — de ser el caso — que requiera cada municipalidad:

- Solicitud formato.
- Copia del documento de identidad del solicitante.
- Copia de la Resolución que acredite la calidad de pensionista del solicitante.
- Copia de la última boleta de pago.

4.2. En relación a las personas adultas mayores no pensionistas:

La persona debe calificar como adulta mayor no pensionista.

Al respecto, se considerará adulta mayor no pensionista a la persona que tiene 60 o más años de edad y que no ha sido declarada pensionista en alguno de los Sistemas de Pensiones bajo la normativa peruana.

La edad es la que se desprende del Documento Nacional de Identificación (DNI), Carné de Extranjería o Pasaporte, según corresponda. Los 60 años deben encontrarse cumplidos al 01 de enero del ejercicio gravable al cual corresponda la deducción.

La persona adulta mayor no pensionista debe contar con un sólo predio, a nombre propio o de la sociedad conyugal.

No se incumple este requisito cuando — además del predio — la persona adulta mayor no pensionista posea una cochera.

El predio debe estar destinado a vivienda de la persona adulta mayor no pensionista.

No obstante, se permite el uso parcial del inmueble con fines productivos, comerciales y/o profesionales, en la medida que se cuente con la aprobación de la municipalidad respectiva (Licencia o autorización municipal de funcionamiento).

Los ingresos brutos mensuales de la persona adulta mayor no pensionista, o de la sociedad conyugal, no deben exceder de una UIT (S/4,050).

La persona adulta mayor no pensionista deberá indicar de qué actividad provienen los ingresos brutos mensuales y presentar la documentación que acrediten o respalden dichos ingresos (por ejemplo, recibos por honorarios).

Presentar la “Declaración Jurada para la deducción de 50 UIT de la base imponible del Impuesto Predial de persona adulta mayor no pensionista” afirmando encontrarse en los alcances de la Ley N° 30490.

Cabe precisar que, la presentación de una declaración falsa en un procedimiento administrativo podría generar el inicio de una acción penal.

Adicionalmente a los requisitos señalados, de ser el caso, la persona adulta mayor no pensionista deberá acreditar — al momento de presentar la declaración jurada respectiva para efectos del goce de la deducción de 50 UIT — que no cuenta con la calidad de pensionista.

5. PRINCIPALES CONCLUSIONES

- No toda capacidad contributiva determina capacidad económica o de pago del tributo. Así, por ejemplo, en materia de impuestos al patrimonio, la propiedad del mismo representa capacidad contributiva de la persona, mas no necesariamente capacidad económica para contribuir con los gastos públicos si no tiene la posibilidad de satisfacer sus necesidades básicas que le permitan subsistir.
- Si la capacidad económica de la persona se encuentra limitada a cubrir sus necesidades vitales, aun existiendo capacidad contributiva, es necesario que el legislador “humanice” el tributo y que se le exceptúe del pago del tributo o se le atenúe mediante algún mecanismo legal la imposición.
- El principio de igualdad conlleva a que los tributos deben afectar por igual a todas las personas con igual capacidad contributiva, no siendo posible la discriminación entre personas que se encuentran en igualdad de condiciones.
- Los principios de igualdad y capacidad contributiva orillaron al legislador a incorporar a las personas adultas mayores no pensionistas dentro de la deducción establecida en el artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal, pues el beneficio otorgado exclusivamente a los pensionistas era desigual y discriminatorio, en la medida que no respetaba los citados principios.
- Por muchos años ha existido una desigualdad en torno a las personas adultas mayores no pensionistas frente a los pensionistas respecto del Impuesto Predial, pues también debieron haber sido consideradas dentro de la deducción de las 50 UIT's. Esta situación a partir del año 2017 ha sido superada.

6. BIBLIOGRAFIA

Libros y artículos

LANDA ARROYO, César.

2005 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional”. Lima, pp. 40.

SPISSO, Rodolfo.

2007 “Derecho constitucional tributario”. Buenos Aires: Lexis Nexis.

TARSITANO, Alberto.

1994 “El principio constitucional de capacidad contributiva”. Estudios de Derecho Tributario. Edición Depalma: Buenos Aires.

VIDAL HENDERSON, Alfredo.

1998 “Relación de los principios constitucionales tributarios con el tratamiento conferido por el impuesto al patrimonio neto personal a los sujetos no domiciliados en el Perú”. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT.

VILLAVARÁN, Luis F.

2016 “La Constitución peruana comentada”. Lima: Tribunal Constitucional del Perú. Centro de Estudios Constitucionales.

Medios electrónicos

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ (CRP)

CRP. Consulta: 21 de junio de 2017.

<http://www.congreso.gob.pe>

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS E INFORMÁTICA (INEI)

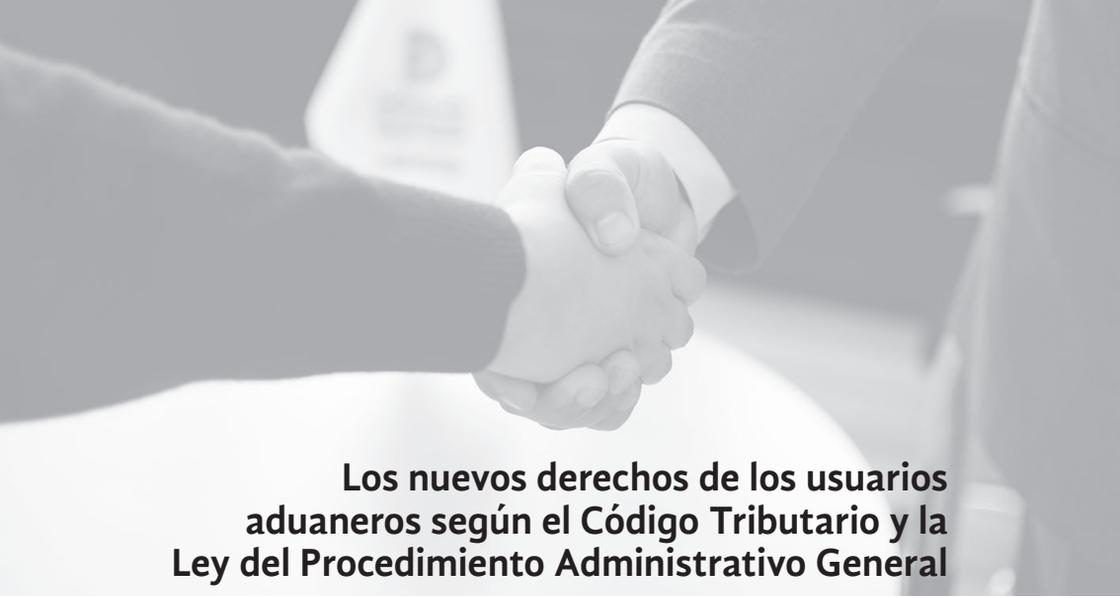
INEI. Consulta: 21 de junio de 2017.

<https://www.inei.gob.pe>

Tribunal Constitucional Peruano (TC)

TC. Consulta: 21 de junio de 2017.

<http://www.tc.gob.pe>



Los nuevos derechos de los usuarios aduaneros según el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General

Javier Gustavo Oyarse Cruz

Abogado de la Universidad San Martín de Porres. Maestro en Derecho. Doctor en Educación. Colaborador de la Administración Aduanera y docente universitario en las Escuelas de Posgrado ESAN, UNMSM, UPC y USMP.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 3. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS SEGÚN LA LEY N° 27444.- 4. CONCLUSIONES.-

1. INTRODUCCIÓN

Permítanme empezar recogiendo la siguiente reflexión contenida en un libro que recoge algunos comentarios al Código Tributario publicado por el Instituto Pacífico,¹ *“El ciudadano contribuyente tiene la obligación legal de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica que exterioriza, y el Estado tiene el derecho de exigir el cumplimiento de pago de los tributos. Si bien la calidad de contribuyente implica un cúmulo de deberes, también implica un cúmulo de derechos”*.

Tenemos entonces que los usuarios aduaneros, quienes no dejan de ser contribuyentes, se involucran en el comercio exterior participando activamente en los distintos trámites y regímenes aduaneros, estando obligados a cumplir con determinados deberes y obligaciones, pero gozan también de un conjunto de derechos frente a la Administración Aduanera, los mismos que se inspiran en las reglas del debido procedimiento.

Para tal efecto, debemos mencionar que los usuarios aduaneros, conocidos también como operadores de comercio exterior², intervienen o son beneficiarios de los distintos regímenes aduaneros regulados en la Ley General de Aduanas vigente. Así por ejemplo, que dentro del marco legal vigente, algunas veces participa como deudor o contribuyente, tal como ocurre en el caso del régimen de importación para el consumo; y en otras, actúa como beneficiario, tal como ocurre en el régimen de drawback;

¹ Instituto Pacífico. (2009) Código Tributario Doctrina y comentarios. Segunda edición. Lima. Pacífico Editores.

² Cuya definición se encuentra recogida en el artículo 15° de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053.

situación en la cual, el productor exportador transmite la solicitud electrónica mediante el Portal Institucional de la SUNAT cumpliendo las reglas y requisitos para acceder al precitado beneficio devolutivo.

En ese sentido, el usuario aduanero, no sólo debe cumplir con todas las obligaciones formales y sustanciales que estipulan las leyes aduaneras; también tiene derechos y obligaciones que pasaremos a exponer en las siguientes líneas, desde el marco legal del Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

2. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Revisando el Código Tributario, notamos que en su artículo 92°, reconoce que los administrados (léase usuarios aduaneros), tienen los siguientes derechos de manera referencial³:

- a) *Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.*

Derecho que significa que debe mantenerse un trato cordial, amable y respetuoso en la relación que exista entre en funcionario de la Administración Tributaria y el contribuyente o usuario aduanero, brindándole no sólo atención cortés y oportuna; sino aquella orientación tributaria que resulte necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- b) *Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.*

Este derecho se refiere a la facultad que tiene el usuario aduanero para requerir por escrito la devolución de los derechos arancelarios y demás tributos pagados de manera indebida

³ Toda vez que pueden existir otros regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y normas conexas, así como el artículo 2° de la Constitución Política del Perú.

o en exceso, de conformidad con las reglas previstas en el Procedimiento General RECA-PG.05⁴.

- c) *Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia.*

En el caso de las declaraciones juradas, cabe precisar que dicho documento emitido por el contribuyente o administrado se presume cierto y en todo caso verificado por quien lo suscribe, de modo que, si resulta necesario modificar o reemplazar dicho documento, deberán cumplirse con las disposiciones emitidas por la Administración Aduanera. Así tenemos por ejemplo, el Procedimiento Específico denominado “Solicitud electrónica de rectificación de la declaración única de aduanas” DESPA-PE.01.07⁵, que se aplica en el régimen de importación para el consumo para rectificar los datos que generan o no incidencia en la liquidación de los tributos, intereses y recargos.

- d) *Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código.*

Constituye un elemental derecho a la defensa y parte de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en el sentido que los derechos del administrado se deben ejercer o hacer efectivos dentro de un determinado procedimiento, de allí que sean exigibles tanto en sede constitucional como en sede administrativa. Los usuarios aduaneros aplican para tal efecto el Procedimiento General RECA-PG.04⁶ denominado “Reclamos Tributarios”.

Así tenemos por ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 04082-2012-PA/TC de fecha 10 de

⁴ Procedimiento que fuera aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 070-2010/SUNAT/A.

⁵ Procedimiento aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 504-2010/SUNAT/A.

⁶ Aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 581-2003/SUNAT/A.

mayo de 2016⁷ mediante la cual se estipula que “Este Tribunal Constitucional advierte, en efecto, que, como señala la Sunat, las resoluciones que ponen término al procedimiento contencioso tributario –y pueden, a su vez, dar inicio a un procedimiento de ejecución coactiva– son susceptibles de impugnación en sede contencioso administrativa”.

- e) *Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos. Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131°.*

Este derecho le permite al usuario aduanero y su abogado acceder a la información relevante respecto al estado en que se encuentra algún trámite, que se haya iniciado a pedido de parte o de oficio, incluso podemos afirmar que se encuentra recogido en la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública⁸ que obliga a las autoridades de la Administración Pública a brindar información a los administrados, con las excepciones previstas en dicha ley.

- f) *Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.*

Se trata de permitir al usuario aduanero que pueda solicitar la corrección o ampliación del fallo emitido por el Tribunal Fiscal, cuando se advierte a que existe un error material en la misma o se haya omitido pronunciamiento sobre algún fundamento expuesto durante la apelación. Este derecho también se encuentra recogido en el artículo 153° del Código Tributario, concediendo el plazo de diez días de notificada la resolución para solicitar que se corrijan errores materiales o numéricos, se amplíe su fallo sobre puntos omitidos o se aclare algún concepto dudoso de la resolución.

⁷ Publicada en http://www.ipdt.org/uploads/files/SentenciaTC_04082-2012-AA.pdf

⁸ El artículo 3° de la Ley N° 27806 precisa que toda información que posea el Estado se presume pública, salvo las excepciones expresamente previstas por el artículo 15° de la precitada ley.

- g) *Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170°.*

La duda razonable o dualidad de criterio es un mecanismo legal creado a favor del contribuyente o usuario aduanero para encontrar cierta flexibilidad al principio de la determinación objetiva de la infracción. Quiere decir que de existir conflictos derivados de la interpretación de las normas al interior de la Administración Tributaria, no se deben aplicar intereses ni sanciones. Tal como lo explica Domingo García Rada⁹ *“La interpretación equivocada se presenta cuando existe duda razonable sobre el sentido y los alcances de la norma. Duda grave que será necesario disipar mediante interpretación de carácter general. Tal como ocurre cuando el texto legal es oscuro, impreciso o incompleto”.*

En esa misma línea del pensamiento, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 07957-A-2015, la misma que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señala que la resolución emitida por la Administración Aduanera sobre clasificación arancelaria no es la única forma en que dicha entidad establece los criterios de clasificación arancelaria, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe mencionar que el Decreto Legislativo N° 1263 señala que los intereses moratorios no solo se suspenderán, cuando se venzan los plazos para resolver la reclamación y apelación sino también para emitir

⁹ GARCIA RADA, Domingo. (1982) *“El delito tributario”*. Segunda Edición. Lima: Editorial Universo.

una resolución de cumplimiento, siempre que no fuera por causa imputable al órgano resolutor.

- h) *Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código.*

Definitivamente la queja es un recurso creado a favor del contribuyente para evitar que se cometan arbitrariedades o desconocimiento de los plazos para resolver determinados procedimientos tributarios, salvaguardando de este modo el principio de la celeridad que debe tener todo trámite gestionado ante la Administración Tributaria. Este derecho se regula en el artículo 155° del Código Tributario.

- i) *Formular consulta de acuerdo a lo establecido en los artículos 93° y 95°-A, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.*

El derecho a formular consultas se encuentra regulado por el Decreto Supremo N° 253-2015-EF que regula las normas para la presentación de la consulta particular y los criterios para su implementación progresiva por la SUNAT, habida cuenta que en materia aduanera ya existe la obligación de atender consultas gremiales presentadas por entidades representativas de la sociedad civil, quienes usualmente piden aclaraciones respecto al sentido y alcance de las normas aduaneras.

- j) *La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria en los términos señalados en el Artículo 85°.*

El artículo 85° del Código Tributario tiene como principal fundamento el derecho a la intimidad o privacidad de las personas¹⁰, el cual debe ser reconocido y protegido por la Administración Aduanera dentro de los límites y con las excepciones que señala la ley.

- k) *Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria.*

¹⁰ "Rigth of privacy" en el derecho angloamericano, derecho a la esfera secreta o propia de la persona en el derecho alemán y derecho a la reserva en el derecho italiano.

Es fundamentalmente el derecho a recabar copias de los documentos presentados por el usuario aduanero ante la Administración Tributaria, resaltando que se trata de las declaraciones o comunicaciones presentadas por el mismo solicitante.

- l) *No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.*

Este derecho se encuentra concordado con la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 que prohíbe a la Administración Pública a requerir al usuario copia o documento que obra en su poder por el ejercicio de sus atribuciones o funciones conferidas por ley.

- m) *Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.*

Este derecho también pertenece a la legítima defensa, dado que permite al usuario aduanero a contratar el asesoramiento particular de algún profesional versado en la materia, que puede ser un abogado, para que lo acompañe al ser requerido para su comparecencia ante las autoridades de la Administración Aduanera.

- n) *Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36°.*

Constituye el derecho del usuario aduanero de acceder a este beneficio cuando no tenga liquidez para realizar el pago al contado de la deuda tributaria aduanera y bajo los requisitos y condiciones establecidas por la SUNAT mediante el Procedimiento RECA-PE.02.03¹¹.

- o) *Solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de la Administración pendiente de cobranza.*

Este derecho permite enfatizar que la prescripción nunca se otorga de oficio, siempre tiene que ser a pedido de parte, de

¹¹ Aprobado mediante Resolución de Superintendencia de Aduanas N° 0899-1999 y normas modificatorias.

allí que si algún usuario aduanero paga una deuda prescrita, no puede obtener la devolución de lo pagado.

Cabe mencionar que el Decreto Legislativo N° 1263 establece que se podrá solicitar a la Administración Tributaria la prescripción de las acciones de determinación y sanción incluso cuando no hay deuda pendiente en cobranza; lo cual se convierte en un efectivo derecho del administrado en la medida que se reconoce expresamente que el pedido puede efectuarse de manera preventiva y no solo como mecanismo de defensa frente a las acciones de cobro.

- p) *Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.*

Este derecho prácticamente se convierte en una obligación y permanente compromiso de parte de la SUNAT por continuar mejorando la calidad de los servicios que brinda al usuario aduanero. Actualmente, se viene implementando dentro del App SUNAT, una herramienta electrónica que permite realizar consultas aduaneras respecto a las declaraciones simplificadas de importación y exportación.

- q) *Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.*

Si bien es cierto, el tema de los precios de transferencia no tiene mucha injerencia en el ámbito aduanero, resulta necesario transcribirlo en esta parte del análisis dada la posibilidad que así lo fuera en el futuro.

Por consiguiente, se regulan en el Código Tributario los derechos que resultan aplicables también al usuario aduanero, siendo importante mencionar que deben adicionarse los conferidos por la Constitución Política, las demás normas del Código Tributario o por leyes específicas, como la Ley General de Aduanas, su reglamento y demás procedimientos aduaneros.

3. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS SEGÚN LA LEY N° 27444

Veamos ahora los derechos de los administrados contemplados en el artículo 64° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, precisando que no son los únicos, dado que existen otros derechos reconocidos por la Constitución Política y demás normas que regulan los procedimientos administrativos, los que serán aplicables en la medida que resulten necesarios. Así tenemos los siguientes:

1. *La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.*

Este aspecto resulta sumamente importante, dado que obliga a la Administración Aduanera a brindar la atención oportuna de los expedientes que presenten los usuarios por las ventanillas de Trámite Documentario, teniendo en cuenta la fecha y orden de ingreso. Este mismo criterio resulta aplicable cuando se trata de atención al usuario aduanero que acude a las oficinas y dependencias aduaneras, situación en la cual debe brindársele atención de acuerdo al orden de llegada, pero sin dejar de aplicar la Ley N° 27408, Ley que obliga la atención preferente a las mujeres embarazadas, las niñas, niños, los adultos mayores, en lugares de atención al público.

2. *Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.*

Se trata de una norma que debe ser cumplida por la autoridad aduanera, desde el simple gesto de contestar el teléfono oportunamente, hasta la forma cortés en que se comunica con los usuarios, brindándole la orientación necesaria. Para lo cual, no se necesita crear una unidad organizacional que se encargue de esta labor, sino que debe convertirse en una norma de vida que caracteriza a todo servidor público en las distintas oficinas y dependencias de la Administración Pública.

3. *Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener*

copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.

Este mismo derecho se encuentra recogido en el Código Tributario y debemos puntualizar que, para que exista la obligación de sufragar los costos de algún trámite iniciado por el usuario aduanero, previamente debe estar fijado en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT, el costo de dicho servicio y el trámite que debe cumplirse¹².

4. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades del Estado sobre sus actividades orientadas a la colectividad, incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.

Al respecto debemos rescatar como una buena práctica de la Administración Aduanera, la realización de charlas gratuitas dirigidas a los usuarios para difundir el sentido y alcance de las normas aduaneras. Lo cual influye en la rápida adaptación de los operadores de comercio exterior a las modificaciones normativas. Asimismo, cabe resaltar que el Portal Institucional de la SUNAT contiene información actualizada al servicio de todos los operadores de comercio exterior.

5. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.

La Administración Aduanera cumple en estricto con este derecho del usuario, para lo cual citamos como ejemplo el Decreto Supremo N° 135-2005-EF, que permite suspender la atención de una determinada solicitud de restitución de derechos hasta por seis meses en caso se detecte que ha incurrido en al menos dos indicadores de riesgo fijados en la precitada norma, tiempo en el

¹² El artículo 42° de la Ley N° 27444 precisa el contenido del TUPA, señalando entre otros aspectos que debe indicar *“Los supuestos en que procede el pago de derechos de tramitación, con indicación de su monto y forma de pago. El monto de los derechos se expresa publicándose en la entidad en moneda de curso legal”*.

cual se realiza una fiscalización especial. Acto administrativo que es notificado al usuario aduanero, precisando que vencido dicho plazo el sistema reactiva la solicitud para otorgarle al productor exportador el beneficio solicitado, no siendo relevante el hecho que la fiscalización todavía no haya concluido¹³.

6. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.

Al respecto, cabe mencionar la participación de los agentes económicos¹⁴, como principio rector de la Ley General de Aduanas, el cual consiste en la delegación de funciones al sector privado. Citamos a manera de ejemplo, la facultad que tiene el agente de aduana para realizar el reconocimiento previo de una mercancía antes de transmitir la declaración aduanera, lo cual favorece la correcta formulación de la declaración aduanera de mercancías.

7. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.

Derecho que faculta al usuario aduanero a interponer quejas por defectos o demoras en la tramitación de los procedimientos administrativos, aspecto que también se encuentra regulado en el artículo 155° del Código Tributario.

8. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.

Este derecho se convierte en un deber para la Administración Aduanera, la misma que consiste en orientar de manera permanente y oportuna a los usuarios con el objetivo que cumplan oportunamente con todas sus obligaciones formales y sustanciales.

9. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.

¹³ De conformidad con el numeral 3 párrafo D del rubro VII del Procedimiento General Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback” DESPA-PG.07 aprobada mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 118-2014-SUNAT/300000.

¹⁴ Principio contenido en el artículo 6° de la Ley General de Aduanas aprobada por el D. Legislativo N° 1053.

Este derecho del usuario aduanero se ejerce mediante consultas, que puede realizar el usuario a través del Portal Institucional o acudiendo a las distintas oficinas y dependencias aduaneras. Siendo importante mencionar que la atención requerida por el usuario, tiene que ser brindada precisamente por aquel funcionario o servidor a cargo de la tramitación de su pedido, para lograr los objetivos de simplicidad, celeridad y eficacia en los procedimientos administrativos.

10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

Este derecho del usuario aduanero nos induce a pensar que guarda coherencia con la posibilidad de acceder a los beneficios tributarios antes que sea sancionado por la autoridad aduanera. Así tenemos, por ejemplo, el caso del régimen de incentivos¹⁵ que permite la rebaja de las multas, o el régimen de gradualidad de sanciones¹⁶ que permite al usuario aduanero acceder a rebajas incluso cuando se encuentre sometido a un procedimiento de fiscalización.

11. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.

Consideramos que el reconocimiento de este derecho para los usuarios aduaneros se encuentra recogido en el principio de la publicidad contenido en el artículo 9° de la Ley General de Aduanas, norma donde se precisa que “*En la medida de lo posible, la SUNAT publicará por adelantado cualesquiera regulaciones de aplicación general que rijan asuntos aduaneros que proponga adoptar, y brindará a las personas interesadas la oportunidad de hacer comentarios previamente a su adopción*”. Lo cual, indudablemente permite que gran parte de las normas aduaneras se emitan de manera consensuada,

¹⁵ Régimen de incentivos contemplado en el artículo 200° de la Ley General de Aduanas.

¹⁶ Régimen de gradualidad aprobada mediante la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico N° 002-2015/SUNAT/500000.

logrando que su aplicación e implementación no genere críticas o cuestionamientos insalvables.

12. A no presentar los documentos prohibidos de solicitar las entidades, a emplear los sucedáneos documentales y a no pagar tasas diferentes a las debidas según las reglas de la presente Ley.

Este derecho guarda concordancia con el artículo 46° de la Ley N° 27444¹⁷, que prohíbe, por ejemplo, solicitar al usuario aduanero aquel documento que la entidad solicitante genere o posea como producto del ejercicio de sus funciones públicas, conferidas por la Ley, o que deba poseer en virtud de algún trámite realizado anteriormente por el administrado en cualquiera de sus dependencias, o por haber sido fiscalizado por ellas, durante cinco (5) años anteriores inmediatos, siempre que los datos no hubieren sufrido variación. Para acreditarlo, basta que el administrado exhiba la copia del cargo donde conste dicha presentación, debidamente sellado y fechado.

13. A que en caso de renovaciones de autorizaciones, licencias, permisos y similares, se entiendan automáticamente prorrogados en tanto hayan sido solicitados durante la vigencia original, y mientras la autoridad instruye el procedimiento de renovación y notifica la decisión definitiva sobre este expediente.

Este derecho podría ser aplicable a los operadores de comercio exterior cuando solicitan renovación de su autorización para operar¹⁸, como por ejemplo, el caso de una agencia de aduana cuya autorización venza en Diciembre, y con anterioridad ha gestionado la renovación de su fianza y demás requisitos. Circunstancia en la cual, se entiende prorrogado hasta que la Administración Aduanera emita la decisión definitiva respecto a dicha solicitud.

14. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y

¹⁷ Modificado por el Decreto legislativo N° 1272.

¹⁸ Procedimiento General "Autorización de operadores de comercio exterior" DESPA-PG.24 aprobado mediante Resolución de Intendencia Nacional N° 10-2016-SUNAT/5F0000.

15. Los demás derechos reconocidos por la Constitución Política del Perú o las leyes.

La responsabilidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración Pública se encuentra regulado de manera expresa en el artículo 259° de la Ley N° 27444 modificado por el artículo 2° del Decreto legislativo N° 1272, el cual nos permite advertir que independientemente de su régimen laboral o contractual, si los funcionarios incurren en falta administrativa en el trámite de los procedimientos administrativos a su cargo, son susceptibles de ser sancionados administrativamente con suspensión, cese o destitución atendiendo a la gravedad de la falta, la reincidencia, el daño causado y la intencionalidad con que hayan actuado.

Esta norma, para el usuario aduanero, se convierte en una garantía que respalda la calidad y legalidad del servicio que se le brinda; y para la autoridad aduanera, que incurre en alguna falta o infracción, corresponde aplicar el procedimiento administrativo sancionador para efecto de atribuirle las responsabilidades que estipula la Ley N° 27444.

4. CONCLUSIONES

El usuario aduanero que actúa como ciudadano contribuyente por su participación directa o indirecta en los trámites y regímenes aduaneros, tiene que cumplir una serie de obligaciones y deberes, los mismos que se encuentran regulados en el Código Tributario, la Ley General de Aduanas y la Ley del Procedimiento Administrativo General, por citar a las fuentes legales inmediatas.

Del mismo modo, al usuario aduanero se le reconocen derechos que emanan en principio de la Constitución Política, tales como por ejemplo, a formular peticiones de manera individual o colectiva, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a brindarle una respuesta por escrito y dentro del plazo legal, bajo responsabilidad¹⁹. Siendo aplicables también todos los derechos contenidos en las normas conexas.

¹⁹ Derecho fundamental de la persona contenido en el numeral 20, artículo 2° de la Constitución Política.

Cabe resaltar que, mediante el Decreto Legislativo N° 1272, se incorporaron diversas modificaciones a la Ley del Procedimiento Administrativo General, brindando al administrado aquellos derechos que recogen la doctrina que inspira a las normas desde un sistema garantista. Sistema que según Maria Gascón²⁰, fue creado para evitar cualquier tipo de abusos o arbitrariedades que emanan del poder estatal. Así tenemos por ejemplo, que dicha norma modificatoria resalta el derecho del usuario, a ser tratado con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados; también el cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades; y consagra el derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.

Finalmente, estamos convencidos que la relación jurídica entre el usuario aduanero y la Administración Tributaria debe regirse por las normas del debido procedimiento, de allí la importancia de conocer los deberes y obligaciones del administrado, para encontrar el equilibrio que debe existir entre ambos. No se trata de imponer el *jus imperium* que goza el Estado por mandato de la ley, sino de salvaguardar los principios básicos de un Estado de Derecho dentro de una cultura de paz.

²⁰ Gascón, Marina. (2005). "La teoría general del garantismo. Rasgos principales. Madrid: Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (editores).



La interoperabilidad entre entidades como facilitador del proceso de entrega por devolución de mercancías

José Carlos Barco Rondan

Máster en Argumentación por la Universidad de Alicante. Abogado con estudios de maestría en Derecho penal por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Marco Antonio Reyes Navarrete

Con estudios de Doctorado en Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Maestría Ejecutiva en Administración de Negocios (MBI) por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Licenciado en Administración de Empresas por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Con estudios de Estrategias y Tácticas de Negocios y Manejo de Conflictos por la Universidad de Lima.

SUMARIO: 1. INTRODUCCION.- 2. IMPORTANCIA DE LA INTEROPERABILIDAD Y LA RELACIÓN REGLAMENTARIA CON LA INFORMALIDAD.- 3. INTERCULTURALIDAD Y TECNOLOGÍA.- 4. EL LIDERAZGO Y EL IMPACTO NORMATIVO.- 5. EL PROCEDIMIENTO DE ENTREGA POR DEVOLUCIÓN DE MERCANCIAS.- 6. CONCLUSIONES.-

1. INTRODUCCIÓN

La interoperabilidad en la sociedad actual, comprende prácticamente todo lo que hacemos en relación con lo que nos rodea. Personas, objetos, ideas, procesos, productos, todo está en el contexto de la interoperabilidad, la actividad es tan general, que la aplicamos todo el tiempo y en cada cosa que hacemos.

Es por esto, que su aplicación entre las diferentes entidades, impulsado por regulación normativa, presenta un potencial importante, al crear sinergia entre los diversos procesos, información y servicios que se ofrecen como Estado.

Si bien el término todavía no se encuentra definido en la RAE¹, El Instituto de Ingenieros Eléctricos y Electrónicos (IEEE)², define la interoperabilidad *como la habilidad de dos o más sistemas o componentes para intercambiar información y utilizar la información intercambiada*. Debiendo resaltarse que en nuestro país el término viene siendo utilizado formalmente desde la creación de La Plataforma de Interoperabilidad del Estado (PIDE) a través del Decreto Supremo N° 083-2011-PCM, que según su propia definición es *“la infraestructura tecnológica que permite la implementación de servicios públicos por medios electrónicos y el intercambio electrónico de datos, entre entidades del Estado a través de Internet, telefonía móvil y otros*

¹ Real Academia de la lengua Española
2014 Diccionario de la lengua española edición 23°, octubre de 2014.

² Institute of Electrical and Electronics Engineers.
1990 “IEEE Standard Computer Dictionary: A Compilation of IEEE Standard Computer Glossaries. New York.

medios tecnológicos disponibles". Antes de eso ya venía siendo utilizado en diversos foros de gobiernos iberoamericanos³.

Si vemos en retrospectiva nuestro mundo, podemos decir que es precisamente la interoperabilidad lo que nos ha permitido avanzar como sociedad, y su efecto multiplicador se ha hecho evidente a través de cada etapa de creatividad, innovación, y mejora, siendo importante como concepto de orientación de futuras acciones inter institucionales como la que evaluaremos, referida a la entrega por devolución de mercancías.

El desarrollo del tema, pretende resaltar algunos aspectos del concepto que nos permitan identificar su importancia como generador de valor agregado en los servicios que debe brindar el Estado y facilitador de la reducción y simplificación de trámites que es uno de los mejores incentivos para la disminución de la informalidad, entendiéndola como un factor primordial en el proceso de mejora social.

2. IMPORTANCIA DE LA INTEROPERABILIDAD Y LA RELACIÓN REGLAMENTARIA CON LA INFORMALIDAD

De lo dicho anteriormente se entiende que, con la interoperabilidad y la sinergia entre las entidades, los costosos o complejos procesos que debería seguir el administrado, se convertirán en una comunicación simple y en su mayoría automatizada. Pese a la

³ Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico, 2007, párrafo 24
2007 "Bases para una Estrategia Iberoamericana de Interoperabilidad"
Documento para la consideración de la XII Conferencia Iberoamericana de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado Buenos Aires, Argentina, 1-2 de julio de 2010. "El Gobierno electrónico constituye la oportunidad de dar respuesta plena al reto de conseguir una gestión pública más eficiente y de establecer pautas de colaboración entre Administraciones Públicas. Por ello los Estados deberán tomar en consideración la necesaria interoperabilidad de las comunicaciones y servicios que hacen posible el Gobierno Electrónico. A esos efectos dispondrán las medidas necesarias, para que todas las Administraciones Públicas, cualquiera que sea su nivel y con independencia del respeto a su autonomía, establezcan sistemas que sean interoperables"

evidente mejoría, desde el diseño conceptual hasta la implementación real, existen efectos que son muy positivos y que podrían no estarse relacionando por ser efectos colaterales de este tipo de mejoras.

Según Norman Loayza⁴ “*La informalidad es la forma distorsionada con la que una economía excesivamente reglamentada responde tanto a los choques que enfrenta como a su potencial de crecimiento.*

Se trata de una respuesta distorsionada porque la informalidad supone una asignación de recursos deficiente que conlleva la pérdida, por lo menos parcial, de las ventajas que ofrece la legalidad: la protección policial y judicial, el acceso al crédito formal, y la capacidad de participar en los mercados internacionales. Por tratar de eludir el control del Estado, muchas empresas informales siguen siendo empresas pequeñas con un tamaño inferior al óptimo, utilizan canales irregulares para adquirir y distribuir bienes y servicios, y tienen que utilizar recursos constantemente para encubrir sus actividades o sobornar a funcionarios públicos. Por otra parte, la informalidad induce a las empresas formales a usar en forma más intensiva los recursos menos afectados por el régimen normativo. En los países en desarrollo en particular, esto significa que las empresas formales tienen un uso menos intensivo de mano de obra de la que les correspondería tener de acuerdo a la dotación de recursos del país. Además, el sector informal genera un factor externo negativo que se agrega a su efecto adverso sobre la eficiencia: las actividades informales utilizan y congestionan la infraestructura pública sin contribuir con los ingresos tributarios necesarios para abastecerla”.

Lograr procesos con menos pasos, procedimientos claros, simples y con vocación de servicio, viendo a los administrados como clientes, a quienes se debe facilitar las tareas y servir en la mejor forma; con el pensamiento constante en lo que necesita, o mejor aún, cuáles serían sus deseos. Solo así, se podrá lograr el cambio necesario para que la informalidad disminuya, el Estado como servidor público sea una realidad más tangible y el pretender

⁴ Banco Central de Reserva del Perú
2008 “Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú”, Artículo en la Revista de Estudios Económicos, 2008 – 15 pg. 43-64.

estar en la informalidad sea algo impensable porque se perderían de los servicios que brinda.

Esa diferencia comienza con la interoperabilidad, la cultura organizacional colaborativa y sus grandes beneficios.

3. INTERCULTURALIDAD Y TECNOLOGÍA

Los aspectos culturales, étnicos y antropológicos deben conocerse y ser analizados, por su intervención en el intercambio de información entre los diferentes componentes sociales. Dentro del Estado, si bien se mantienen los mismos objetivos generales, las diferentes culturas organizacionales, bases tecnológicas, normas, procedimientos y leyes algunas veces, no son suficientes para lograr el impacto necesario y romper las barreras que impiden crear una cultura organizacional de cooperación donde la transversalidad y la colaboración sean las actitudes más reconocidas.

Las diferencias e incompatibilidades tecnológicas, presentes, entre las diferentes instituciones, se explican por los momentos en los que cada una comienza a desarrollarse y el grado de especialización necesario a nivel de Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC); además de la rapidez con la que avanzan y cambian las tecnologías. Todo esto en un contexto de cultura organizacional, en el que la mayoría de directivos busca maximizar sus beneficios personales e institucionales, dejando relegado los más importantes que son los beneficios del Estado y la sociedad.

En tecnología, es necesario resaltar la sinergia que se observa al lograr interrelacionar la información de las diferentes entidades del Estado, cada una de ellas administrando la información en la que se han ido especializando, la RENIEC (Registro Nacional de Identidad y Estado Civil) que mantiene actualmente los números de identificación de las personas y sus estados civiles, han incorporado a este número, una fotografía e información de carácter general así como las huellas dactilares, que en un principio eran del dedo índice y que con el fin de mejorar su exactitud se extendió a todos los dedos de las manos.

Información como la que administra RENIEC, siendo tratada como información del Estado, permite que otras entidades puedan utilizarla proporcionando facilidad, rapidez y oportunidad para la identificación de los administrados. Acceder a esta información simplifica el conocer la identidad de alguien a partir del cotejo de su huella digital o poder confirmar la identidad e información de forma simple y eficiente. Una mejora en la calidad de información como esta, se entiende debido a dos aspectos fundamentales como son: el deseo de innovar (aspecto de cultura organizacional) y las facilidades tecnológicas para hacerlo (desarrollo tecnológico).

Según Raymond Kurzweil⁵ respetado tecnólogo, *“Un análisis de la historia de la tecnología muestra que el cambio tecnológico es exponencial, al contrario de la visión ‘lineal intuitiva’ del sentido común. Así que no experimentaremos cien años de progreso en el siglo XXI, sino que serán más como 20.000 años de progreso (al ritmo de hoy). Los ‘rendimientos’, tales como la velocidad de los chips y la relación coste/beneficio, también se incrementarán exponencialmente”*.

La necesidad de formar una cultura organizacional de cooperación, es indispensable para manejar información que muestre de forma clara la vocación de servicio a la población que tiene el Estado, dejando de lado el pensamiento de que la información no mostrada genera poder o importancia, cuando en la realidad actual y más aún en la futura, una entidad del Estado logra mayor relevancia mientras más información pueda compartir, proveer o servir.

⁵ Raymond Kurzweil

2017 “Raymond Kurzweil (nació en Massachusetts, 12 de febrero de 1948) es un inventor estadounidense, además de músico, empresario, escritor y científico especializado en Ciencias de la Computación e Inteligencia Artificial. Desde 2012 es director de ingeniería en Google Licenciado en Ciencias de la Computación y Literatura por el MIT en 1970”. Consulta: 20 de Julio de 2017

https://es.wikipedia.org/wiki/Raymond_Kurzweil

4. EL LIDERAZGO Y EL IMPACTO NORMATIVO

Muchas veces se realizan reuniones, acuerdos, convenios y diferentes coordinaciones formales entre las instituciones públicas, y es entonces donde se produce un equivalente a la negociación, donde usualmente, los líderes que las representan, buscan que sus entidades tengan mayor predominancia, interpretando esto como una buena gestión institucional.

El no tener una cultura interinstitucional de colaboración, que permita la trazabilidad⁶ y el apoyo entre instituciones, tiene un acceso de alto costo para las personas, haciendo que sus trámites sean confusos, tediosos e ineficientes, y que muchos de ellos deban de ser cuanto menos duplicados, con el impacto negativo para el administrado y la sociedad en general.

La emisión de la Ley N° 27806, “Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública” en julio del 2002, permitió que se difundiera la idea de que la información que se genera en el Estado es “de todos” en su conjunto y por lo tanto de la población; quienes tendrían la facultad de, solicitar información pública a las diversas entidades, con la seguridad de recibirla bajo responsabilidad de los funcionarios designados para este fin y la máxima autoridad de la misma.

Pese al tiempo transcurrido, gran parte de la población todavía no conoce ni tiene plena conciencia de las facilidades que brinda dicha ley; haciendo evidente la lentitud de nuestros sistemas de información en la difusión de normas y políticas estatales que buscan el beneficio común, y que mejoran la percepción y confianza de la población.

⁶ Organización Internacional de Normalización
2015 Trazabilidad.- Capacidad para seguir la historia, la aplicación o la localización de todo aquello que está bajo consideración. Definición en ISO 9000:2015

Para alcanzar ese objetivo, la UNESCO ha emprendido, entre otras, las siguientes acciones⁷:

- a) *Prestar apoyo a los estados miembros para la formulación y adopción de políticas y estrategias integradas de comunicación e información y para la promulgación o adaptación de leyes relativas a los medios de comunicación que promuevan el acceso a la información y se ajusten a los principios reconocidos internacionalmente de libertad de expresión, derechos humanos y democracia.*
- b) *Basándose en la promoción del concepto de “dominio público de la información” como “bien público común”, la estrategia apunta a alentar a las autoridades nacionales a que adopten políticas y directrices pertinentes para facilitar el desarrollo de un dominio público vigoroso, que es esencial para hacer frente a las disparidades existentes y facilitar un mayor acceso a las redes mundiales de información.*
- c) *Habida cuenta de los desafíos planteados por los nuevos medios de comunicación, la estrategia consistirá, asimismo, en sensibilizar a los gobiernos, los parlamentarios y los organismos públicos sobre la importancia de la libertad de expresión, incluida la libertad de acceso a la información, y de producción y aprovechamiento compartido de ella, que es fundamental para consolidar la gobernabilidad y la transparencia democráticas.*

Los Decretos Legislativos N° 1246 “Diversas Medidas de Simplificación Administrativa” y N°1310 “Medidas Adicionales de Simplificación Administrativa”, según sus considerandos, legislan en materia de reactivación económica y formalización, el marco normativo del procedimiento administrativo general con el objeto de simplificar, optimizar y eliminar procedimientos administrativos, priorizar y fortalecer las acciones de fiscalización posterior y sanción, incluyendo la capacidad operativa para llevarlas a cabo; emitir normas que regulen o faciliten el desarrollo

⁷ Alejandro Fuenmayor Espina

2004 “Análisis jurídico y recomendaciones para una propuesta de ley modelo sobre el derecho de acceso de los ciudadanos a la información pública” 1 ed. — San José C.R.: Oficina de la UNESCO para América Central.

de actividades económicas, comerciales y prestación de servicios sociales en los tres niveles de gobierno; dictar normas generales y específicas para la estandarización de procedimientos administrativos comunes en la administración pública con la finalidad de hacer predecibles sus requisitos y plazos; así como dictar medidas para la optimización de servicios en las entidades públicas del Estado, coadyuvando al fortalecimiento institucional y la calidad en el servicio al ciudadano.

En función de ellos, se brinda un grupo de medidas que permitirán dotar al régimen jurídico que rige a la administración pública de disposiciones que implementen la interoperabilidad en la Administración Pública, lo que genera trazabilidad de información a favor de la población, en función a la simplificación, eficacia, eficiencia, celeridad y equidad en los procedimientos administrativos, garantizando los derechos e intereses de los administrados, con sujeción al ordenamiento constitucional.

Los principales rubros en los cuales se dictan las medidas son:⁸

- a) Implementación de la interoperabilidad en la Administración Pública.
- b) Prohibición de exigencias de información y de documentos a los administrados.
- c) Facilitación en los procedimientos administrativos respecto al cumplimiento de obligaciones, y
- d) Responsabilidad del funcionario.

Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la Ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidas dichas facultades. El Principio de Legalidad Administrativa dice que “se considera que es el derecho el que condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa actual. *El principio de legalidad opera entonces como una cobertura legal previa de toda potestad: cuando la Administra con ella,*

⁸ Poder Ejecutivo del Perú

2016 5to Párrafo de Considerandos Decreto Legislativo N°1246

*su actuación es legítima (doctrina de la vinculación positiva)*⁹. En ese sentido, podemos indicar que el principio de legalidad administrativa, como principio fundamental, establece que el ejercicio de una facultad publica-administrativa, debe realizarse acorde a la normativa vigente y dentro del marco de su jurisdicción y no la voluntad de las personas que lo administran.

Los aspectos en los que intervienen las normas mencionadas, brindan un claro mensaje de lo que se busca y el camino a seguir. Resulta interesante observar las posibilidades de desarrollo que se pueden lograr teniendo conceptos claros y la orientación correcta. Las instituciones públicas están al servicio de la población, ese servicio debe ser tangible y acorde a los tiempos, como la disminución de tiempos de atención o espera, servicios de calidad, procesos pensando en la comodidad y facilidad de aquella población a la que se debe servir.

5. EL PROCEDIMIENTO DE ENTREGA POR DEVOLUCIÓN DE MERCANCIAS

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), al igual que todas las entidades del Estado, debe adecuar sus procesos y procedimientos a las normas conforme se van emitiendo, y este procedimiento nos brindará un ejemplo de esta adecuación e impacto normativo.

Como parte de los procesos de control en SUNAT, y en aplicación de las diferentes normas que administra, se presentan circunstancias en las que deben internarse los bienes o mercancías de personas naturales o jurídicas, las que luego de regularizarse o levantar las observaciones permite que se efectúe la devolución de dichos bienes o mercancías. Este proceso de devolución culmina con la entrega de los bienes o mercancías a las personas designadas para este fin.

⁹ García de Enterría, Eduardo
2004 "Curso de Derecho Administrativo" T. I, Madrid

De acuerdo al procedimiento de devolución de mercancías en lo correspondiente a la entrega, es necesario lograr una identificación plena de la persona o representante de la entidad que recoge los bienes y; también, confirmar que tiene las facultades necesarias, siempre con el fin de resguardar los bienes y cumplir con su custodia.

Para validar la identidad, se recurría a solicitar copia del Documento Nacional de Identidad (DNI) otorgado por RENIEC. Sin embargo, actualmente debe evaluarse que este documento al ser otorgado y registrado por el mismo Estado, tiene información que es accesible a través de la interoperabilidad previniendo la dificultad del trámite, la distancia, el desconocimiento o algún elemento que obstruya el derecho e interés público.

Ante lo expuesto, cabe tomar nota de lo prescrito en la Ley N°27444 “Ley Del Procedimiento Administrativo General”, la cual se sustenta fundamentalmente en principios como el de Informalismo para el que indica que: “Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público”.

Sobre el particular, la Dra. Miriam Mabel Ivanega¹⁰, dice: *“Respecto al principio de informalismo consiste en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no están exigidas por el orden público administrativo. Su aplicación impide que el particular pierda un derecho por el incumplimiento de un deber formal, con lo que obliga a la administración a optar por la solución más favorable para aquel. En definitiva, se propugna un equilibrio entre la acción administrativa que no puede ser entorpecida y el derecho de los administrados a no encontrarse sometidos a rigorismos que los perju-*

¹⁰ Miriam Mabel Ivanega

2011 PUCP – Revista de la Facultad de Derecho N° 67, 2011 pp. 155-176

diquen, porque sería inconstitucional negar una solución al particular por causas meramente formales.”

En el Decreto Legislativo N° 1246 “Diversas Medidas de Simplificación Administrativa”, se plantea en concordancia con el principio antes enunciado, que, ¹¹“*podrán ser sustituidos, a opción del administrado o usuario, por declaración jurada*” (Principio de presunción de veracidad), conforme a lo establecido en la Ley N° 27444 “Ley Del Procedimiento Administrativo General”, y ¹²“*Las entidades de la Administración Pública están prohibidas de exigir a los administrados o usuarios la información que puedan obtener directamente mediante la interoperabilidad.*” (Principio de informalismo).

Si bien, los procedimientos deben asegurar la correcta aplicación normativa y cumplir con cautelar la actuación de la entidad, se observa en el párrafo anterior que también debe proteger los derechos de los administrados. Por lo que debe existir una correlación entre lo solicitado y el cuidado de no vulnerar los derechos a través de la creación de excesivos requisitos a modo de barreras burocráticas.

Un extracto del procedimiento en lo que corresponde a la entrega por devolución de mercancías es el siguiente:

- 1.1. *“El personal designado procede a la entrega de mercancías por devolución de conformidad a las disposiciones de la Resolución de devolución emitida por el Área Operativa quien debe de verificar la no existencia de deuda exigible. Para ello el dueño o consignatario entrega copia de su documento de identidad y en el caso de un representante del dueño o consignatario debe acreditar esa calidad con Poder suscrito ante notario público de acuerdo con la cuantía de las mercancías o bienes, según el siguiente detalle:
Hasta media (1/2) UIT poder por carta con firma legalizada
Más de media (1/2) UIT y hasta tres (3) UIT poder fuera de registro.
Más de tres (3) UIT poder por escritura pública....”*

¹¹ Poder Ejecutivo del Perú
2016 “Establece la Implementación progresiva de la interoperabilidad en beneficio del ciudadano”. Artículo 3, D.L. N°1246

¹² Poder Ejecutivo del Perú
2016 “Establece la prohibición de la exigencia de información a los usuarios y administrados” Artículo 4, Decreto Legislativo N°1246.

Este extracto del procedimiento, nos muestra la necesidad de identificar a los participantes y conocer sus atribuciones, lo que guarda una lógica procedimental con solicitar copia de su documento de identidad y copia de los poderes que tienen, que podrían llegar hasta poder por escritura pública dependiendo del valor de los bienes.

Sin embargo, a nivel de Registros Públicos, también tenemos acceso a la información de los poderes que necesitamos verificar. Siendo pertinente el cuestionarnos, si es necesario solicitar esa información al administrado o si debemos buscar el acceso a la información. Por eso, es importante lograr una cultura organizacional colaborativa, que piense que la información es para compartirla dentro del mismo Estado.

Con el otorgamiento del Decreto Legislativo N°1246 “Diversas Medidas de Simplificación Administrativa” desde su segundo artículo denominado “*Interoperabilidad entre entidades de la Administración Pública*”. Dispone que las entidades de la Administración Pública de manera gratuita, a través de la interoperabilidad, interconecten, pongan a disposición, permitan el acceso o suministren la información o bases de datos actualizadas que administren, recaben, sistematicen, creen o posean respecto de los usuarios o administrados, que las demás entidades requieran necesariamente y de acuerdo a ley, para la tramitación de sus procedimientos administrativos y para sus actos de administración interna.

En los casos en los que la información o datos se encuentren protegidos bajo la Ley N° 29733 “Ley de Protección de Datos Personales”, las entidades de la Administración Pública deben obtener la autorización expresa e indubitable del usuario o administrado para acceder a dicha información o datos.

Parte importante de este procedimiento, como ejemplo, es ver como el extracto antes mencionado que inicialmente podía parecer complejo para la población, quedará en su gran mayoría reducido a comunicaciones automatizadas que serán transparentes para el usuario, quien deberá indicar tan solo su número de documento de identidad o colocar su huella digital en el lector y de quien se sabrá su identidad y las atribuciones conferidas a través de los

poderes otorgados, completando los requerimientos sin necesidad de haberle solicitado nada adicional, ni haber generado procesos de verificación complejos e incómodos que resultan opuestas a la orientación del servicio público.

En el caso de poderes, como el solicitado con carta legalizada, podría ser incluido como un registro seguro en el módulo tributario, creándose un poder virtual para trámites, que pueda ser suscrito por el contribuyente desde la comodidad de su computadora y quede validado para la entrega por devolución.

6. CONCLUSIONES

La importancia de la implementación de la interoperabilidad facilita la atención de las entidades en lo importante que es brindar servicios pensados en el administrado como fin supremo de la sociedad.

Si bien este proceso se encuentra en ciernes, el potencial e impacto social será significativo, abarcando desde las políticas o leyes a implementarse hasta la incorporación de la tecnología necesaria para su operatividad.

La reducción de la informalidad no solo es una meta de carácter económico o legal, sino una necesidad social sobre la que se basa el desarrollo de las personas en su conjunto y que impacta de manera positiva a todos los sectores.

Debemos encontrarnos preparados para afrontar una mayor celeridad y fluidez en los procesos de creación, adaptación y renovación de las estructuras del Estado tanto legales como procedimentales, buscando la innovación enmarcados en la vocación de servicio que corresponde.



Las causales de suspensión de aplicación de intereses moratorios en el procedimiento contencioso-tributario

Carlos Ramírez Rodríguez

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Consejero del área de comercio exterior y aduanas de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

Raul Valencia Puma

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asociado del área tributaria y de comercio exterior y aduanas de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LOS INTERESES MORATORIOS CONSTITUYEN PARTE DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y DE LA DEUDA TRIBUTARIA ADUANERA.- 3. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS INTERESES MORATORIOS.- 4. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.- 4.1. Reclamación ante SUNAT.- 4.2. Apelación ante el Tribunal Fiscal.- 4.3. Expedición de Resoluciones de Cumplimiento por SUNAT.- 4.4. Apelación de las Resoluciones de Cumplimiento ante el Tribunal Fiscal.- 5. LA SUSPENSIÓN LEGAL DE LOS INTERESES MORATORIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.- 6. LA SUSPENSIÓN LEGAL DE LOS INTERESES MORATORIOS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS.- 7. EL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EL DERECHO A IMPUGNAR LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN SEGÚN EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (Expediente N°04082-2012-PA/TC).- 8. EL TRIBUNAL FISCAL Y EL CONTROL DIFUSO DE LAS NORMAS.- 9. LA APLICACIÓN DE LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 04082-2012-PA/TC, POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL.- 10. RECURSOS EN LOS QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDE ALEGAR LA SUSPENSIÓN LEGAL DE INTERESES MORATORIOS EN ETAPA ADMINISTRATIVA.- 10.1. En el recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal.- 10.2. La Queja contra la Resolución Coactiva.- 11. CONCLUSIONES.- 12. BIBLIOGRAFÍA.-

1. INTRODUCCIÓN

Con las últimas modificaciones realizadas a la Ley General de Aduanas y al Código Tributario mediante la Ley N°30230 y el Decreto Legislativo N°1263, están expresamente establecidas las diferentes causales de suspensión de intereses moratorios que pueden presentarse en el procedimiento contencioso-tributario. Lo cual tiene como consecuencia que los contribuyentes puedan alegar directamente ante la Administración, sin tener que recurrir al Tribunal Constitucional o al Poder Judicial, la aplicación de las causales de suspensión de intereses moratorios, que la SUNAT¹ o el Tribunal Fiscal, de conformidad con “el principio de legalidad” deberán aplicar para la determinación de los intereses moratorios, que junto con los tributos y las multas constituyen parte de la deuda tributaria o deuda tributaria aduanera.

Antes de las referidas modificaciones, no estaba regulada la suspensión de intereses moratorios, con lo cual los contribuyentes se veían afectados patrimonialmente al irse incrementando la deuda tributaria o deuda tributario aduanera, por la demora en la resolución de sus expedientes de reclamación o apelación por causa imputable íntegramente a la Administración.

¹ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Para dar solución a esta situación no deseada, mediante el Decreto legislativo N°981, inicialmente se estableció la suspensión de intereses moratorios únicamente cuando la SUNAT no resolvía las reclamaciones dentro del plazo establecido en el Código Tributario, teniendo como requisito que la causa de la demora en la resolución fuera imputable a la Administración y no a los contribuyentes.

Como todavía quedaba pendiente establecer en la Ley General de Aduanas y en el Código Tributario, la suspensión de intereses para otras situaciones similares en la que se podía perjudicar al contribuyente por causas imputables directamente a la Administración. Ahora con las modificaciones realizadas a dichas normas se ha incorporado que la suspensión de intereses moratorios también es aplicable a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para que el Tribunal Fiscal resuelva las apelaciones y también para que la SUNAT emita la resolución de cumplimiento.

Cabe señalar que, durante el período en que las normas no contemplaban expresamente la suspensión de intereses moratorios, algunos contribuyentes que se veían afectados por la demora en la resolución de sus expedientes de reclamación o apelación ante la Administración, recurrían al Poder Judicial o al Tribunal Fiscal, argumentando la violación de sus derechos constitucionales.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado en su jurisprudencia, que no puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento contencioso-tributario se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado; y en consecuencia, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, debe inaplicarse el cómputo de intereses moratorios.

2. LOS INTERESES MORATORIOS CONSTITUYEN PARTE DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y DE LA DEUDA TRIBUTARIA ADUANERA

El artículo 28° del Código Tributario², establece que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Los intereses comprenden: 1) el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo; 2) el interés moratorio aplicable a las multas; y, 3) el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

De otro lado, el artículo 148° de la Ley General de Aduanas³, establece que la deuda tributaria aduanera está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses. Asimismo, según lo dispuesto por la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley General de Aduanas, en lo no previsto en esta Ley o en su Reglamento⁴ se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código Tributario.

En tal sentido, para calcular la deuda tributaria o deuda tributaria aduanera se debe determinar primero el monto de la obligación principal, que estará compuesta por el tributo y/o las multas, para que posteriormente sobre ese monto insoluto, se determine el concepto accesorio a la obligación principal, constituido por los intereses.

En el caso de los intereses moratorios, es importante conocer la fecha de exigibilidad o la fecha del último día que el contribuyente tiene para realizar el pago de la obligación principal (tributo o multa), puesto que dicha fecha es empieza el cómputo de los intereses moratorios hasta la fecha de pago inclusive.

Por ejemplo, para el caso de la deuda tributaria aduanera, la Ley General de Aduanas en su artículo 150° establece las fechas de

² Aprobado por el Decreto Legislativo N°816, y normas modificatorias, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N°133-2013-EF.

³ Aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, y normas modificatorias.

⁴ Aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2009-EF y normas modificatorias.

exigibilidad de la obligación tributaria aduanera⁵ para los siguientes supuestos: a) la importación para el consumo; b) el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común y en la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria; y, c) en la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo. Mientras que, para las multas el artículo 181° de la Ley General de Aduanas establece que los intereses moratorios se liquidarán por día calendario desde la fecha en que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración Aduanera detectó la infracción, hasta el día de pago.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N°06387-5-2017⁶, que: *“En efecto, determinada la obligación principal, el interés moratorio a cancelar, en tanto concepto accesorio, constituye una suma adicional que proviene de un mero cálculo matemático que ha sido regulado por ley (en cuanto a la forma de cálculo y a la tasa a aplicar) y en tal sentido, a fin de controvertir dicho monto, basta con que el deudor tributario cuente con determinados datos objetivos, estos son, el monto de la obligación tributaria determinada, los pagos efectuados, el plazo transcurrido y la tasa fijada por ley”*.

3. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LOS INTERESES MORATORIOS

De acuerdo con el artículo 1242° del Código Civil⁷, el interés es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

⁵ En el caso de los tributos aduaneros: derechos arancelarios, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto Selectivo al Consumo, y el Impuesto General de las Ventas.

⁶ De fecha 21 de julio de 2017. Emitida con el carácter de observancia obligatoria y publicada el 15 de agosto de 2017.

⁷ Aprobado por el Decreto Legislativo N°295, y normas modificatorias.

Según la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, los intereses moratorios no tendrían, claramente, la naturaleza de tributos, sino que tienen la naturaleza de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria, quedando reconocida su accesoriidad.

En ese sentido, el artículo 33° del Código Tributario, señala que el monto del tributo no pagado dentro de los plazos establecidos, devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La SUNAT⁸ fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Actualmente, la Resolución de Superintendencia N°053-2010-SUNAT⁹ establece las tasas de intereses moratorio aplicables a partir del 01 de marzo de 2010. Fija en uno y dos décimas por ciento (1.2%) mensual, la TIM aplicable a las deudas tributarias y deudas tributarias aduaneras, en moneda nacional. Asimismo, fija en sesenta centésimos por ciento (0.60%) mensual, la TIM aplicable a las deudas tributarias y deudas tributarias aduaneras, en moneda extranjera.

Para el cómputo de los intereses moratorios el citado artículo 33° del Código Tributario dispone que se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por

⁸ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

⁹ Publicada el 17 de febrero de 2010.

la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30).

4. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

De acuerdo con el artículo 92° del Código Tributario, los administrados tienen derecho, entre otros¹⁰, a interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en dicho Código. Al respecto, el artículo 124° del Código Tributario establece que son etapas del procedimiento contencioso-tributario: a) la reclamación ante la Administración Tributaria (SUNAT); y, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Al respecto, el artículo 205° de la Ley General de Aduanas, establece que el procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, se rigen por lo establecido en el Código Tributario; en ese sentido, el artículo 252° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, establece que son órganos de resolución en primera instancia, las intendencias de la Administración Aduanera, y que las apelaciones que se formulen contra las resoluciones emitidas en primera instancia serán resueltas conforme a lo establecido en el Código Tributario.

4.1. Reclamación ante SUNAT

Al respecto, el artículo 132° del Código Tributario establece que los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación.

En ese sentido, el artículo 135° del Código Tributario establece que pueden ser objeto de reclamación, básicamente todos los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria, como son la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa, entre otras. Cabe mencionar que, el Tribunal

¹⁰ Asimismo, tienen derecho a solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170.

Fiscal ha establecido en la Resolución N°06387-5-2017, como criterio de observancia obligatoria¹¹ que: *“En el caso de resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa no es necesario consignar la base legal mediante la que se ha fijado la tasa de interés moratorio”*.

Con relación a los plazos máximos establecidos para que la SUNAT resuelva el expediente de reclamación, el artículo 142° del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo de doce (12) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Asimismo, en el caso de las reclamaciones contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la Administración las resolverá dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Cuando la Administración requiera al interesado para que dé cumplimiento a un trámite, el cómputo de los referidos plazos se suspende, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación del requerimiento hasta la de su cumplimiento.

4.2. Apelación ante el Tribunal Fiscal

Para el caso de las apelaciones ante el Tribunal Fiscal, el artículo 150° del Código Tributario, establece que el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de doce meses (12) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados

¹¹ Conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N°2017-10.

al Tribunal. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el Tribunal Fiscal resolverá las apelaciones dentro del plazo de dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal.

Asimismo, el artículo 152° del Código Tributario dispone que el Tribunal Fiscal deberá resolver dentro del plazo de veinte (20) días hábiles contados a partir del día siguiente de la recepción del expediente remitido por la Administración Tributaria las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan las reclamaciones que establezcan sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan.

4.3. Expedición de Resoluciones de Cumplimiento por SUNAT

De conformidad con lo establecido en el artículo 156° del Código Tributario¹², en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

4.4. Apelación de las Resoluciones de Cumplimiento ante el Tribunal Fiscal

Según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 156° del Código Tributario¹³, contra la resolución de cumplimiento se podrá

¹² Modificado por el Decreto Legislativo N°1263, publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹³ Modificado por el Decreto Legislativo N°1263, publicado el 10 de diciembre de 2016.

interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. Asimismo, se establece un plazo máximo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal, para que resuelva la apelación contra la resolución de cumplimiento.

5. LA SUSPENSIÓN LEGAL DE LOS INTERESES MORATORIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

En la redacción original del artículo 33° del Código Tributario no se mencionaba regla alguna respecto a la suspensión de los intereses moratorios ya sea en instancia administrativa o judicial. Es recién con el artículo 6° del Decreto Legislativo N°981, publicado el 15 de marzo de 2007, que se incorpora únicamente para el caso de las reclamaciones, la aplicación de la suspensión de los intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para que la SUNAT emita la resolución que culmine el procedimiento de reclamación. Esto siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación, fuera por causa imputable a la SUNAT.

Asimismo, se estableció que, durante dicho periodo de suspensión, la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Mediante el Decreto Supremo N°024-2008-EF¹⁴, se aprobó la Norma que regula el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° del Código Tributario, para aplicar la suspensión de intereses moratorios en el caso de las reclamaciones. Cabe mencionar que, su Primera Disposición Complementaria Final dispuso que las Tablas de Factores de actualización de las deudas tributarias serán publicadas mensualmente en la página web de la SUNAT¹⁵.

¹⁴ Publicado el 16 de febrero de 2008.

¹⁵ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). Índice y Tasas. Consulta: 17 de octubre 2016. <http://www.sunat.gob.pe/indicestajas/>

Al respecto, la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N°981, dispuso que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de su entrada en vigencia, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario, sería aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde su entrada en vigencia, la Administración Tributaria no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Posteriormente, el artículo 7° de la Ley N°30230¹⁶, publicada el 12 de julio de 2014, amplía la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios a la apelación, a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario, para que el Tribunal Fiscal emita la resolución que culmine el procedimiento de apelación. Esto siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable al Tribunal Fiscal.

¹⁶ La Exposición de Motivos de la Ley N°30230, mencionó que:

“1. Actualmente el Código Tributario dispone que la aplicación de los intereses moratorios se suspende a partir del vencimiento de los plazos máximos que tiene la Administración Tributaria para resolver hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

2. No obstante, se advierte que el mencionado Código no ha considerado la suspensión de intereses moratorios en el caso que haya vencido el plazo para resolver el recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal por causa no imputable al contribuyente.

3. Dicho tratamiento diferenciado en la suspensión de intereses moratorios por el vencimiento de plazos para resolver los recursos reclamación y apelación por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respectivamente, genera desigualdad entre los contribuyentes, cuando los vencimientos de los plazos son por causas no imputables al contribuyente; por lo que no debería exigirse a este último al pago del interés moratorio que se genere por la demora en resolver dichos recursos impugnativos, considerando lo establecido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 05239-2006-PA/TC (Aclaración) la Administración Tributaria debería “(...) abstenerse de considerar el monto de intereses moratorios para el cobro de la deuda tributaria y cumplir con la función orientadora al contribuyente (...)”.

Al respecto, su Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N°30230, estableció que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de su entrada en vigencia, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde su entrada en vigencia, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas. Asimismo, se señaló que, para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia.

Mediante el Decreto Supremo N° 362-2015-EF¹⁷, se aprobó el procedimiento de actualización de la deuda tributaria y aduanera en función del IPC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33° del Código Tributario, para aplicar la suspensión de intereses moratorios en el caso de las apelaciones.

En el artículo 3° de dicho Decreto Supremo, se reguló la actualización de la deuda a la que se refiere la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N°30230, en el siguiente sentido:

“3.1 Se encuentran comprendidos en la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria aquellos procedimientos de apelación en trámite al 13 de julio de 2014 que no hubieran sido resueltos y respecto de los cuales no se hubiera notificado la resolución que resuelve la apelación al 12 de julio de 2015.

En tales casos, al tributo o multa pendiente de pago se le aplica la TIM hasta el 13 de julio de 2015 y a partir del 14 de julio de 2015 se le aplica la variación del IPC de acuerdo a lo establecido en el artículo 2, debiendo para este efecto considerarse, como fecha de vencimiento del plazo para resolver la apelación, el 13 de julio de 2015.

¹⁷ Publicado el 16 de diciembre de 2015.

3.2 *En los casos en los que se hubiera emitido la resolución que resuelve la apelación antes del 13 de julio de 2015, sin haber sido notificada antes de dicha fecha, no es de aplicación la variación del IPC, debiendo utilizarse la TIM". (Énfasis agregado).*

Por último, mediante el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1263¹⁸, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó el artículo 33° del Código Tributario para ampliar la aplicación de la suspensión de intereses moratorios en los siguientes dos casos referidos a las resoluciones de cumplimiento: i) en caso la SUNAT se exceda en emitir la resolución de cumplimiento dentro del plazo establecido en el artículo 156° del Código Tributario; y, ii) en caso el Tribunal Fiscal se exceda en resolver la apelación contra la

¹⁸ La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1263, menciona que: *"El Código Tributario no regula expresamente el procedimiento de apelación contra la Resolución de cumplimiento emitida por la Administración Tributaria cuando ejecuta lo ordenado en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, aplicándose supletoriamente las normas que regulan el procedimiento de apelación.*

b) Problemática

La aplicación supletoria de las normas que regulan el procedimiento de apelación a las resoluciones de cumplimiento, conlleva a que el deudor tributario no pueda acceder a un pronunciamiento oportuno, lo que a su vez genera que se sigan devengando intereses, además de otros costos.

c) Propuesta

Considerando que el recurso de apelación contra una resolución de cumplimiento, tiene una finalidad distinta a la "primera" apelación, pues consiste en verificar estrictamente si el nuevo pronunciamiento de la Administración Tributaria se ajusta a lo ordenado por el Tribunal Fiscal; se incorpora un último párrafo en el artículo 156° del Código Tributario para establecer que el plazo que tiene el Tribunal Fiscal para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento será de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

De igual manera, se plantea modificar el cuarto párrafo del artículo 33° del citado Código, a fin de precisar que también opera la suspensión de intereses moratorios cuando vence el plazo de seis (6) meses, para resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento, cuando sea por causa imputable del Tribunal Fiscal; así como cuando venza el plazo que tiene la Administración Tributaria para emitir la resolución de cumplimiento en virtud de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, cuando sea por causa imputable de la Administración Tributaria. Finalmente, se modifica el artículo 151° de la Ley General de Aduanas referente a la aplicación de intereses moratorios".

resolución de cumplimiento dentro del plazo establecido también en el artículo 156° del Código Tributario.

6. LA SUSPENSIÓN LEGAL DE LOS INTERESES MORATORIOS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS

El texto original del artículo 151° de la Ley General de Aduanas¹⁹, publicada el 27 de junio de 2008, establecía únicamente la suspensión de intereses moratorios, para el caso de las reclamaciones a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para que la SUNAT emita la resolución que culmine el procedimiento de reclamación. Esto siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a la SUNAT.

Asimismo, se estableció que durante dicho periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC). Al respecto, cabe señalar que consideramos que también sería aplicable lo establecido en el Decreto Supremo N°024-2008-EF, para el procedimiento de actualización de la deuda tributaria en función del IPC, según el artículo 151° de la Ley General de Aduanas.

Al respecto, la Tercera Disposición Complementaria Transitoria de la Ley General de Aduanas, dispuso que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de su entrada en vigencia, la regla sobre suspensión de aplicación de intereses moratorios introducida en el artículo 151°, sería aplicable si en el plazo de nueve (9) meses contados desde su entrada en vigencia, la Administración Tributaria no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Posteriormente, el artículo 11° de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, amplía la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios a la apelación, a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario para que el Tribunal Fiscal emita la resolución que culmine el procedi-

¹⁹ Aprobada por el Decreto Legislativo N°1053.

miento de apelación, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable al Tribunal Fiscal. Al respecto, su Cuarta Disposición Complementaria Transitoria dispuso que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de su entrada en vigencia, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 151° del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde su entrada en vigencia, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.

Mediante el Decreto Supremo N° 362-2015-EF²⁰, se reguló el procedimiento de actualización de la deuda tributaria y aduanera en función del IPC, de acuerdo con lo establecido en el artículo

²⁰ La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°362-2015-EF, señaló que:

“Considerando que resulta necesario que se fije para el caso del recurso de apelación no resuelto en el plazo por causa imputable al Tribunal Fiscal, el procedimiento mediante el cual se actualizará la deuda aplicando el IPC y que las modificaciones introducidas por la Ley N° 30230, tienen el mismo sentido que aquellas que dispusieron la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios en los casos de reclamaciones, el presente decreto supremo regula lo siguiente:

a) El IPC a utilizar para el cálculo de la actualización de la deuda durante el período de suspensión de los intereses moratorios, es el de Lima Metropolitana, publicado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática.

b) El procedimiento para actualizar la deuda tributaria durante el periodo de suspensión, asumiendo, al igual que en el caso del procedimiento de reclamaciones, que la variación del IPC se aplica como regla general, tanto en el caso de tributos internos como aduaneros, sobre el tributo o multa. La excepción la constituye aquel tributo o multa que tiene entre sus componentes la capitalización de intereses.

c) Detalla la aplicación de los dispuesto en la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N° 30230, teniendo en cuenta que esta ha considerado comprendidas en su ámbito de aplicación a los procedimientos de reclamación respecto de los cuales el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas, por lo que están comprendidos en ella aquellas apelaciones en trámite al 13 de julio de 2014, cuyas resoluciones no hubieran sido notificadas y su notificación surtido efectos, dentro del plazo de vencimiento, esto es al 13 de julio de 2015.

Así, considerando que los actos administrativos surten efecto al día siguiente de su notificación es que el decreto supremo especifica que: no están comprendidos en la cuarta disposición complementaria transitoria aquellas apelaciones en trámite al 13

151° de la Ley General de Aduanas, para aplicar la suspensión de intereses moratorios en el caso de las apelaciones.

Por último, mediante la Única Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó el artículo 151° de la Ley General de Aduanas para ampliar la aplicación de la suspensión de intereses moratorios en los siguientes dos casos referidos a las resoluciones de cumplimiento: i) en caso la SUNAT se exceda en emitir la resolución de cumplimiento dentro del plazo establecido en el artículo 156° del Código Tributario; y, ii) en caso el Tribunal Fiscal se exceda en resolver la apelación contra la resolución de cumplimiento dentro del plazo establecido en el artículo 156° del Código Tributario.

7. EL DEBIDO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EL DERECHO A IMPUGNAR LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN SEGÚN EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (EXPEDIENTE N°04082-2012-PA/TC)

El Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N°04082-2012-PA/TC, de fecha 10 de mayo de 2016, ha señalado en relación al cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, que desde la perspectiva del “derecho de acceso a los recursos en sede administrativa” el debido procedimiento administrativo incluye “el derecho a impugnar las decisiones de la administración, bien mediante los mecanismos que provea el propio procedimiento

de julio de 2014 que no hubieran sido resueltas y respecto de las cuales no se hubiera notificado la resolución correspondiente al 12 de julio de 2015.

Finalmente, teniendo en cuenta que tanto el artículo 33° del Código Tributario como el artículo 151° de la Ley General de Aduanas, disponen que la aplicación de intereses se suspende desde el vencimiento de los plazos máximos a que se refieren los artículos 142°, 150° y 152° del Código Tributario, hasta la emisión de la resolución, si la resolución del Tribunal Fiscal, con la que se resuelve la apelación, se emite antes del 13 de julio de 2015 aun cuando no se notifique, ello tendrá como consecuencia que resulte inaplicables la regla de utilizar el IPC.

administrativo o, llegado el caso, a través de la vía judicial” (Sentencia 3741-2004-AA/TC).

Asimismo, ha establecido que el “derecho de acceso a los recursos en sede administrativa”, es un derecho de configuración legal, toda vez que su contenido está determinado fundamentalmente por la ley; sin embargo, su carácter ius-fundamental supone la existencia de contenidos mínimos que deben respetarse por el legislador y los demás poderes públicos. Si bien la ley puede regular los supuestos de procedencia, los requisitos de procedibilidad y el procedimiento para el trámite de dichos recursos, no puede impedir ni restringir la posibilidad de impugnar en sede administrativa las resoluciones susceptibles de afectar derechos o intereses legítimos de los administrados. Dicho derecho, en efecto, confiere a las personas la facultad de cuestionar asuntos que consideren controvertidos ante las autoridades competentes.

En el caso concreto, el “derecho de acceso a los recursos en sede administrativa” garantiza que la SUNAT revise sus propias decisiones y que estas puedan impugnarse luego ante un tribunal administrativo especializado y autónomo. El ejercicio abusivo de ese derecho puede producirse cuando se obra con temeridad, mala fe o dolo en la interposición de los recursos. Dichas conductas, sin embargo, no pueden presumirse, sino que deben declararse por el órgano administrativo competente sobre la base de hechos específicos, debidamente probados. Por lo que, no puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el trámite del procedimiento se extendió por un largo periodo de tiempo por razones ajenas al administrado.

Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, es que el Tribunal Constitucional concluye que debe inaplicarse el cómputo de intereses moratorios.

8. EL TRIBUNAL FISCAL Y EL CONTROL DIFUSO DE LAS NORMAS

En virtud al Fundamento 50 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°3741-2004-AA/TC (Caso Ramón Salazar Yarlénque), que fue establecido como precedente vinculante, se dispuso la aplicación del “control difuso” de las normas por todo Tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública, según lo siguiente:

“Todo Tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los Artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.”

En ese sentido, el Tribunal Fiscal estableció en los Acuerdos de Sala Plena N°2005-33, N°2006-36, y, N°2013-10, la posibilidad de aplicación del “control difuso” en sede administrativa, criterios que tenían carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N°2002-10.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante mencionado, según el cual se autorizaba a todo Tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública a inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considere que ella vulnera manifiestamente la Constitución, sea por la forma o por el fondo, mediante la Sentencia recaída en el Expediente N°04293-2012-PA/TC²¹ (Caso Consorcio Requena).

²¹ Al respecto, cabe señalar que este cambio de criterio no fue muy pacífico, por ejemplo, el propio vocal del Tribunal Constitucional URVIOLA HANI emitió un voto singular en la sentencia que recayó en el Expediente 04293-2012-PA/TC, en el sentido que no cabe dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia del expediente 03741-2004-PA/TC.

Al respecto, Tribunal Fiscal con los Acuerdos de Sala Plena N°11-2014, N°12-2014, y N°20-2014, estableció que ya no puede aplicar el control difuso de las normas en aplicación del cambio de criterio vinculante del Tribunal Constitucional.

9. LA APLICACIÓN DE LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 04082-2012-PA/TC, POR PARTE DEL TRIBUNAL FISCAL

Según la reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal, éste se ve impedido de aplicar los fundamentos por los que el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, considera que debe inaplicarse el cómputo de intereses moratorios cuando la causa de la demora corresponde a la SUNAT o el Tribunal Fiscal. Esto debido a que, en virtud de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 11-2014, N° 12-2014, y N° 20-2014, así como de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal al ser un tribunal de carácter administrativo no puede aplicar el control difuso de las normas.

Por lo que, solamente el Tribunal Fiscal puede aplicar la suspensión de intereses moratorios en los supuestos contemplados expresamente en el Código Tributario y la Ley General de Aduanas.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 10303-8-2016, ha señalado que:

“(…), respecto a la posibilidad de que el Tribunal Fiscal disponga la inaplicación de intereses respecto a periodos en los que no estaba vigente la regla de inaplicación de intereses tanto en la etapa de reclamación como de apelación, cabe indicar que el Código Tributario ni otra norma ha establecido entre las atribuciones de este colegiado una que permita inaplicar el cálculo de intereses moratorios a un caso concreto, siendo que mediante la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, entre otros, se dejó sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por dicho Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC que

facultaba a los tribunales administrativos a ejercer el control difuso en sede administrativa. Que en ese sentido, cualquier inaplicación de intereses moratorios respecto a períodos en que tal regla no había sido expresamente establecida por el legislador, implicaría la inaplicación del artículo 33° del Código Tributario al caso concreto, atribución que, como se ha indicado no ha sido conferida por el legislador a este Tribunal administrativo y que si bien se otorgó mediante un precedente vinculante del Tribunal Constitucional la posibilidad de aplicar el control difuso, otro precedente también vinculante, ha denegado tal posibilidad. Que más aún, es pertinente hacer referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, en la cual, entre otros, se dispuso la inaplicación al caso concreto de la demandante del cálculo de intereses moratorios conforme con el citado artículo 33° del Código Tributario, al considerar que el citado cálculo durante el procedimiento contencioso tributario lesionaba el derecho a recurrir en sede administrativa y el principio de razonabilidad de las sanciones, puesto que en dicho pronunciamiento, al analizar la procedencia de la acción de amparo presentada, se señala que existe ausencia de vías igualmente satisfactorias para encauzar la pretensión de la demandante, siendo que para ello, entre otros, se señala que al momento de emitirse la resolución del Tribunal Fiscal “los actos lesivos cuestionados en la demanda no se habían materializado del todo”, ya que si bien existían intereses moratorios que venían computándose, a criterio del Tribunal Constitucional, la Administración Tributaria aún no había requerido el pago de la deuda incluyendo tales intereses. Que conforme con lo expuesto, el Tribunal Fiscal, en su calidad de tribunal administrativo no cuenta, a la fecha, con posibilidad material de acceder a la pretensión de inaplicación de intereses respecto de períodos en los cuales no estuvo vigente tal regla conforme con el artículo 33° del Código Tributario aplicable”.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 10617-1-2016, menciona que:

“(…), cabe indicar respecto a la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC invocada por la recurrente – mediante la cual el Tribunal Constitucional analizó la constitucionalidad de la aplicación a la demandante de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de los mismos durante el trámite del

procedimiento contencioso tributario incoado por la demandante – que tal pronunciamiento fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de acción de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia sólo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además esta sentencia no constituye precedente vinculante”.

Cabe señalar que, algunos contribuyentes mediante la queja ante el Tribunal Fiscal, han solicitado sin éxito que suspenda la aplicación de los intereses moratorios citando los fundamentos de la Sentencia recaída en el Expediente N°04082-2012-PA/TC. Como se puede observar en la Resolución del Tribunal Fiscal N°03944-Q-2016, en la cual se señala que:

“(…), según el criterio previsto en las Resoluciones N°03126-Q-2016, N°1736-Q-2016, entre otras, debe tenerse en cuenta que conforme con el Acuerdo de Sala Plena N°12-2014 de 9 de julio de 2014, en aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal, no puede ejercer control difuso. En ese sentido, no podría inaplicar el artículo 6° del Decreto Legislativo N°981, conforme los fundamentos expuestos en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°04082-2012-PA/TC.”.

10. RECURSOS EN LOS QUE EL CONTRIBUYENTE PUEDE ALEGAR LA SUSPENSIÓN LEGAL DE INTERESES MORATORIOS EN ETAPA ADMINISTRATIVA

10.1. En el recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal

En el escrito de apelación el contribuyente tiene la oportunidad de alegar la suspensión legal de intereses moratorios sustentando que la SUNAT se ha excedido en resolver la reclamación dentro del plazo máximo establecido en el artículo 142° del Código Tributario.

Asimismo, en un escrito de apelación contra una resolución de cumplimiento emitida por SUNAT, el contribuyente podrá alegar

la suspensión legal de intereses moratorios sustentando que la SUNAT se ha excedido en emitir la Resolución de cumplimiento dentro del plazo máximo establecido en el segundo párrafo del artículo 156° del Código Tributario.

Durante la tramitación del recurso de apelación hasta antes de la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal, el contribuyente tiene la posibilidad de presentar un escrito argumentando que es aplicable la suspensión de intereses moratorios debido a que el propio Tribunal Fiscal ya se ha excedido en resolver su recurso de apelación dentro de los plazos máximos establecidos en los artículos 150°, 152°, y, en el último párrafo del artículo 156° del Código Tributario.

En tal sentido, en la Resolución N°09436-8-2015, el Tribunal Fiscal ordena la aplicación de la suspensión de intereses moratorios y actualización en función del IPC, contemplada expresamente en el artículo 33° del Código Tributario, disposición que también se encuentra regulada en el artículo 151° de la Ley General de Aduanas, estableciendo lo siguiente:

“Que, por otro lado, en cuanto a la suspensión de intereses en la etapa de apelación, la Ley N°30230, publicada el 12 julio de 2014, modificó el artículo 33° del Código Tributario, señalando que la aplicación de los intereses moratorios, se suspenderá a partir de los plazos máximos establecidos (...)

Que la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la indicada ley señaló que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimiento de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley, como es el caso de la apelación objeto de autos, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario será aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la mencionada ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas, plazo que venció el 13 de julio de 2015, por lo que también procede la suspensión del cálculo de intereses moratorios desde tal fecha conforme lo dispone el citado artículo 33 modificado, debiendo la Administración, al proceder a la reliquidación de la deuda materia de autos subsistente, proceder al

cálculo de intereses conforme con el Índice de Precios al Consumidor tal como lo indica dicha norma”.

10.2. La Queja contra la Resolución Coactiva

De conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Por su parte, el artículo 117° de citado Código Tributario establece que el procedimiento de cobranza coactiva es iniciado por el ejecutor coactivo mediante la notificación al deudor tributario de la resolución de ejecución coactiva, que contiene un mandato de cancelación de las órdenes de pago o resoluciones de cobranza, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse su ejecución forzada, en caso que éstas ya se hubieran dictado. Asimismo, establece que la Resolución de Ejecución Coactiva deberá contener, bajo sanción de nulidad: 1. El nombre del deudor tributario; 2. El número de la Orden de Pago o Resolución objeto de la cobranza; 3. La cuantía del tributo o multa, según corresponda, así como de los intereses y el monto total de la deuda; 4. El tributo o multa y período a que corresponde.

Al respecto, cabe resaltar que conformidad con el artículo 117° del citado Código, la Resolución de Ejecución Coactiva debe contener los intereses moratorios y el monto total de la deuda, determinado conforme al procedimiento legalmente establecido, bajo sanción de nulidad.

En tal sentido, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer el recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, cuando en la Resolución Coactiva, no se acredite que haya seguido el procedimiento establecido para el cálculo de los intereses moratorios correspondientes a la deuda contenida en los valores materia de cobranza coactiva por la SUNAT.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°03080-Q-2016²², N°03961-Q-2015²³, y,

²² *“Que, respecto al segundo extremo de la queja, cabe advertir que, teniendo en cuenta que al 13 de julio de 2015 este Tribunal aún no había resuelto la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N°000 3B000/2012-000539 que declaró infundado el recurso de reclamación contra los valores materia de cobranza, pues la Resolución N°03431-A-2016, que resolvió dicha apelación, fue emitida el 8 de abril de 2016, correspondía la suspensión de intereses moratorios a partir de dicha fecha, en aplicación de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley N°30230, y la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria antes citada, contrariamente a lo señalado por la Administración a foja 45.*

Que sin embargo, de autos se advierte que pese al requerimiento efectuado por esta instancia mediante el Proveído N°1223-Q-2016, la Administración, no ha informado ni ha remitido la documentación que acredite que haya seguido el procedimiento establecido para el cálculo de los intereses moratorios correspondientes a la deuda contenida en los valores materia de cobranza coactiva en el Expediente N°000-2016-1521, y si para tal efecto consideró lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley N°30230 y en la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la misma; por lo que corresponde declarar fundada la queja presentada en este extremo, debiendo la Administración actualizar la deuda materia de cobranza coactiva de acuerdo con lo establecido en la Ley N°30230 y su reglamento”.

²³ *“Que, sin embargo, de acuerdo con la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N°30230, ésta entró en vigencia el 13 de julio de 2014, por lo que el plazo de doce meses a que se refiere dicha Disposición venció el 13 de julio de 2015, y no el 13 de agosto de 2015 como erróneamente se indicó en la Resolución Coactiva N°0810070048973.*

Que en tal sentido, teniendo en cuenta que al 13 de julio de 2015 este Tribunal aún no había resuelto la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N°085-014-0001547 que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Resolución de Multa N°082-002-0003325, correspondía la suspensión de intereses moratorios a partir de dicha fecha, en aplicación de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley N°30230, y la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria antes citada.

Que, en consecuencia, corresponde declarar fundada la queja en este extremo, debiendo la Administración dejar sin efecto la Resolución Coactiva N°0810070048973 y emitir un nuevo pronunciamiento sobre los escritos presentados por la quejosa el 16 y 19 de octubre de 2015 antes mencionados, el cual deberá contener en forma detalla el cálculo de los intereses moratorios correspondientes a la Resolución de Multa N°082-002-0003325, de acuerdo con las normas glosadas en los considerandos precedentes”.

N°04398-Q-2016²⁴, la SUNAT debe sustentar en la Resolución Coactiva, que si para el cálculo de los intereses moratorios ha considerado lo dispuesto en la Ley N°30230 y en la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la misma:

11. CONCLUSIONES

1. Con las últimas modificaciones realizadas al Código Tributario y a la Ley General de Aduanas, los contribuyentes, pueden alegar la aplicación legal de la suspensión de intereses moratorios directamente ante la SUNAT o el Tribunal Fiscal, cuando durante el procedimiento contencioso-tributario, dichas entidades administrativas se demoren en resolver sus controversias, siendo aplicable la actualización de la deuda tributaria o aduanera durante la suspensión legal en función del IPC.
2. La SUNAT y el Tribunal Fiscal, no pueden realizar el control difuso de las normas, por lo que, las últimas modificaciones realizadas al Código Tributario y a la Ley General de Aduanas, no solucionan las controversias que se están ventilando

²⁴ *“Que respecto este extremo de la queja, cabe advertir que, teniendo en cuenta que al 13 de julio de 2015 este Tribunal aún no había resuelto la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N°02501500000968/SUNAT, correspondía la suspensión de intereses moratorios a partir de dicha fecha, en aplicación de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 33° del Código Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley 30230, y la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria antes citada.*

Que sin embargo, de autos se advierte que pese al requerimiento efectuado por esta instancia mediante el Proveído N°1757-Q-2016, la Administración no ha informado ni ha remitido la documentación que acredite que haya seguido el procedimiento establecido para el cálculo de los intereses moratorios correspondientes a la deuda contenida en el valor materia de cobranza coactiva en el procedimiento coactivo iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N°023-006-3319532, y si para tal efecto consideró lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley N°30230 y en la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la misma, por lo que corresponde declarar fundada la queja presentada en este extremo, debiendo la Administración actualizar la deuda materia de cobranza coactiva de acuerdo con lo establecido en la Ley N°30230 y su reglamento”.

en sede administrativa, sobre la suspensión de los intereses moratorios que eran anteriores a la vigencia de las normas que introducen las modificaciones al Código Tributario y a la Ley General de Aduanas.

3. En el escrito de apelación el contribuyente tiene la oportunidad de alegar la suspensión legal de intereses moratorios sustentando, que la SUNAT se ha excedido en resolver la reclamación o en emitir la Resolución de cumplimiento, dentro de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario.
4. Durante la tramitación del recurso de apelación hasta antes de la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal, el contribuyente tiene la posibilidad de presentar un escrito argumentando que es aplicable la suspensión de intereses moratorios debido a que el propio Tribunal Fiscal ya se ha excedido en resolver su recurso de apelación dentro de los plazos máximos establecidos en el Código Tributario.
5. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el contribuyente tiene la posibilidad de interponer el recurso de queja, cuando en la Resolución Coactiva la SUNAT no acredite que haya seguido el procedimiento establecido para el cálculo de los intereses moratorios correspondientes a la deuda contenida en los valores materia de cobranza coactiva.

12. BIBLIOGRAFÍA

- Sentencia de Aclaración del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 05239-2006-PA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°03741-2004-AA/TC.
- Aclaración de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°03741-2004-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°04082-2012-PA/TC.
- Sentencia de Aclaración del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°04082-2012-PA/TC.

- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°04293-2012-PA/TC.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°10-2012.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°33-2005.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°36-2006.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°10-2013.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°11-2014.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°12-2014.
- Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal N°20-2014.
- Exposición de Motivos de la Ley N°30230.
- Exposición de Motivos del Decreto Supremo N°362-2015-EF.
- Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N°1263.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°06387-5-2017, de fecha 21 de julio de 2017.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°10617-1-2016, de fecha 11 de noviembre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°10303-8-2016, de fecha 2 de noviembre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°09436-8-2015, de fecha 23 de setiembre de 2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°03080-Q-2016, de fecha 31 de octubre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°03961-Q-2015, de fecha 30 de octubre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°04398-Q-2016, de fecha 12 de diciembre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°03944-Q-2016, de fecha 4 de noviembre de 2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N°04398-Q-2016, de fecha 12 de diciembre de 2016.



Consideraciones en torno al regimen infraccional aduanero

Julio Guadalupe Báscones

Abogado por la Universidad de Lima. Profesor de la Universidad del Pacífico. Miembro de Número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Past-President y miembro de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional - APDACI. Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. ANALISIS DE LAS REGLAS DE RESPONSABILIDAD.- 3. CONSIDERACIONES EN TORNO AL REGIMEN INFRACCIONAL ADMINISTRATIVO.- 4. ATRIBUCION DE RESPONSABILIDAD CONFORME A LA LEY GENERAL DE ADUANAS Y FLEXIBILIZACION DE SUS ALCANCES.- Flexibilización en cuanto a la aplicación de la responsabilidad objetiva [evolución hacia lo justo y razonable].- 5. PERSPECTIVA INTERNACIONAL. A PROPOSITO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL ACUERDO DE FACILITACION DEL COMERCIO.- 6. NECESARIA MODIFICACION DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS.- 7. CONCLUSIONES.-

1. INTRODUCCIÓN

En materia infraccional, el tema aduanero siempre me ha parecido una isla. Algo deliberadamente “encorsetado”, con una “lógica” trasnochada y que genera muchas injusticias y daño a los operadores de comercio exterior.

El esquema establecido sustentado en la determinación objetiva de la infracción aduanera vulnera principios jurídicos esenciales y constituye una mecánica perniciosa orientada hacia la recaudación que saca ventaja del error.

Todo ello, amparado en sistemas de reducción de multas (incentivos de pago y gradualidad) que permiten reducir las pero sin atacar el tema de fondo en situaciones en donde las infracciones nunca debieron generarse y, por ende, las multas (ni siquiera rebajadas) tampoco debieron ser impuestas.

Si, por un lado, existe una tendencia hacia la imposición de multas (dada la proliferación de infracciones sustentadas, incluso, en tipificaciones excesivamente abiertas como el incumplir “requisitos para operar”) y, por otro, tenemos que la multa será siempre aplicada (exista o no intencionalidad), nos preguntamos, entonces: ¿qué diferencia existe entre el incumplimiento normativo involuntario y el deliberado?. Pues ninguna, ya que en ambos casos se aplicará la misma multa y el mismo nivel de reducción (por ejemplo, por “subsanción voluntaria”). Como vemos, el sistema trata por igual a quien actúa de buena fe como al que actúa deliberadamente con la intención de burlar la ley.

De otro lado, se tiene la distinción artificiosa que se hace entre las multas y las sanciones administrativas (suspensión, inhabilitación y cancelación) con la finalidad de aplicar los principios sancionadores sólo a las segundas pero no a las primeras

(nuevamente se pone en evidencia un afán recaudatorio), como si todas no fueran finalmente sanciones que, como tales, deben estar regidas por los mismos principios y postulados. Discusión aparte es la evidente y palpable desproporción entre la infracción aduanera cometida (por ejemplo, la declaración incorrecta o incompleta del valor aduanero) y la multa impuesta (doble del tributo dejado de pagar).

En el presente artículo trataremos de entender la situación actual por la que atraviesa el régimen infraccional aduanero, la manera como la jurisprudencia (sustentada en una aplicación sensata de la ley) ha venido procurando contrarrestar abusos cometidos y la forma en que impactan los cambios introducidos al capítulo sancionador de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) en un contexto como el actual en el que deben ser implementadas las disposiciones que, sobre esta materia, han sido aprobadas por el Acuerdo de Facilitación del Comercio.

2. ANALISIS DE LAS REGLAS DE RESPONSABILIDAD

Si partimos de un esquema conceptual clásico (teoría del delito) tendríamos como elementos determinantes para la atribución de responsabilidad: la tipificación, la antijuricidad, la causalidad y la imputabilidad. Esta última conectada con el reproche social de aquél individuo que tuvo pleno conocimiento de su actuar antijurídico pero que igual lo consumó.

En términos del derecho penal, la tipicidad es la adecuación de una conducta humana al tipo penal establecido por la ley. Si además se trata de una conducta que no está autorizada por el orden jurídico, entonces nos encontramos ante la antijuridicidad. A este nivel de análisis la conducta típica será siempre antijurídica si no interviene en favor del autor alguna causa justificante autorizada por la ley.

Al respecto, como afirma Bacigalupo *“decir que un comportamiento está justificado equivale a afirmar que el autor de la acción*

*típica dispuso de un permiso del orden jurídico para obrar como obró*¹. Ejemplos de ello, la legítima defensa, el estado de necesidad justificante, etc. En estos casos, verificada la causa de justificación carece de sentido el análisis de la culpabilidad.

Hablar de causalidad implica hablar del responsable; esto es la persona que realiza aquella acción considerada típica y anti-jurídica. El responsable será, entonces, aquella persona en la que recaerá la sanción aplicable. Empero, el análisis de una relación de causa adecuada que tenga por finalidad sancionar al administrado no sólo debería pasar por la verificación de las consecuencias de la conducta exteriorizada por el sujeto con la finalidad de hacerla cuadrar en el tipo predeterminado sino que debería implicar, además, la valoración de dicha conducta.

De otro lado, tenemos que la culpabilidad consiste en un juicio de reproche que recae sobre el autor que, debidamente informado sobre el contenido de la norma, procede en contra de lo que ella ordena. Así, la culpabilidad constituye fundamento del reproche contra el autor por no haber omitido la acción antijurídica cuando podía omitirla. En palabras de Perrón *“la idea de libertad individual y de la responsabilidad del hombre adulto con capacidad mental normal es indudable realidad en nuestra conciencia social y moral”*². Precisamente, la libertad con la que se actúa y la responsabilidad exigida con la que se supone se debería actuar constituyen elementos básicos para analizar la conducta objeto de reproche.

En ese sentido, cabe señalar que la imputabilidad o capacidad de culpabilidad podría ser entendida como la capacidad de un individuo para conocer la trascendencia interpersonal y social de sus actos. Como señala Von Liszt *“es la capacidad de conducirse*

¹ BACIGALUPO, Principios del Derecho Penal, Parte General. Temis. Bogotá. 1989. Pag. 139.

² PERRON, Walter. “Problemas principales y tendencias actuales de la teoría de la culpabilidad, en Revista de Derecho y Ciencias Políticas Nos. 54 – 55 UNMSM. Lima, 1995.

socialmente observando una conducta que responda a las exigencias de la vida común"³.

Sobre esta base *"imputar un hecho a un individuo es atribuírselo para hacerle sufrir las consecuencias; es decir, para hacerle responsable de él, puesto que de tal hecho es culpable. La culpabilidad y la responsabilidad son consecuencias tan directas, tan inmediatas de la imputabilidad que las tres ideas son a menudo consideradas como equivalentes y las tres palabras como sinónimas"*⁴.

Ahora, es importante advertir que el derecho penal evolucionó al pasar de una apreciación meramente objetiva y mecánica de la conducta típica a una valoración que tiene en consideración aspectos subjetivos relacionados con la condición del autor. Al respecto, Terragni afirma que *"el concepto ha ido variando al mismo tiempo que el Derecho Penal evoluciona desde una responsabilidad puramente objetiva, hasta exigencias de participación subjetiva en el hecho; de manera que imputar dejó de ser "atribuir" para consistir en atribuir sólo al que tiene capacidad de ser culpable"*⁵.

De esta manera, en doctrina penal, las causales de inimputabilidad o causas de exclusión de capacidad de culpabilidad son, entre otras: la minoría de edad, la anomalía psíquica permanente, el trastorno mental, el estado de intoxicación.

Otro aspecto importante a tener en consideración, en cuanto al error, y tal como señala Gómez Benítez, es que *"sólo cuando el sujeto haya tenido la posibilidad de conocer la antijuridicidad de su hecho, podrá predicársele que actuó en condiciones de reprochabilidad personal"*⁶. Sobre esta base, cabría afirmar que el entender el carácter antijurídico en el comportamiento del autor deviene en un elemento indispensable del reproche (culpabilidad).

³ VON LISZT, Franz. Tratado de Derecho Penal. Parte General. Reus. Madrid. 1914. Pag. 396.

⁴ JIMENES DE ASÚA. Luis. La ley y el delito. Principios de Derecho Penal. Editorial Sudamericana. Buenos Aires. 1945. Pag. 328.

⁵ TERRAGNI, Marco Antonio. Culpabilidad penal y responsabilidad civil. Hammurabi, Buenos Aires. 1981. Pag. 132.

⁶ GOMEZ BENITEZ, José Manuel. Teoría jurídica del delito. Derecho penal. Parte general. Civitas. Madrid. 1984. Pag. 99.

3. CONSIDERACIONES EN TORNO AL REGIMEN INFRACCIONAL ADMINISTRATIVO

En términos generales se entiende por *IUS PUNIENDI* la facultad que tiene el Estado para sancionar conductas (por acción u omisión) que trasgreden el sistema normativo atentando o vulnerando directamente bienes jurídicos relevantes para la sociedad. Sobre esta base, el Estado cuenta con la prerrogativa de sancionar dichas conductas reprochables.

Esta atribución del Estado ha sido reconocida en el artículo 138 de la Constitución Política del Perú, el cual señala que “*La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes*”.

Autores como Horacio Félix Alais suscriben la tesis que “*la potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad de los jueces y tribunales, forma parte de un genérico ius puniendi del Estado, que siempre es único (...)*”⁷. En base a este postulado, el poder punitivo del Estado (“*ius puniendi*”) se manifiesta en dos ámbitos, uno de naturaleza penal (Poder Judicial) y otro de naturaleza administrativa (Administración Pública), teniendo que, en ambos casos, deberán preservarse aquellos principios y garantías que, si bien encuentran su génesis en el Derecho Penal, resultan extensibles al Derecho Administrativo Sancionador⁸.

Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos tales como los recaídos en los expedientes Nos. 274-99-AA/TC, 0090-2004-AA/TC, 01668-2011-PA/TC y 1003-

⁷ ALAIS, Horacio Félix. “*Régimen Infraccional Aduanero*”. Marcial Pons, Argentina, 2011; p.20.

⁸ En relación con ello, CARRETERO PEREZ y CARRETERO SANDUZ afirman que “*(...) El hecho ilícito pertenece a una rama del Derecho Administrativo Sancionador, que supone un traspaso de conceptos del Derecho Penal al Administrativo. De allí se deduce la existencia de principios comunes, derivados del principio de legalidad, contenidos en el Derecho Penal (...)*”.

CARRETERO PEREZ, Adolfo y CARRETERO SANDUZ, Alfonso. “*Derecho Administrativo Sancionador*”, Edersa, Madrid, 1995; p. 112.

1998-AA/TC en los cuales se ha concluido que tanto la potestad de dictar sanciones administrativas como la de imponer sanciones penales derivan del mismo origen; esto es el denominado *ius puniendi* del que esta premunido el Estado, razón por la cual “*la aplicación de una sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración. Como toda potestad, no obstante, en el contexto de un Estado de Derecho (artículo 3º, Constitución), está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales*”.

En esa misma línea, el Tribunal Constitucional concluye, mediante sentencias recaídas en los expedientes Nos. 2050-2002-AA/TC y 2192-2004-AA/TC, que “*los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad entre otros, constituyen principios del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal sino también en el derecho administrativo sancionador*”.

Como se advierte, el Estado ejerce su potestad sancionadora con sujeción a garantías reconocidas por la Constitución, siendo que, por tal razón, la potestad de la Administración para determinar infracciones e imponer sanciones necesariamente tendrá que ser ejercida dentro de dichos estrictos límites con la finalidad de asegurar derechos fundamentales de los administrados.

Teniendo como base lo anterior, es de señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo III del Título Preliminar de la LPAG el accionar de la Administración en su conjunto debe estar orientado a la protección del interés general garantizando los derechos e intereses de los administrados en sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general.

En cuanto a la potestad sancionadora con que está premunida la Administración, tenemos que en el artículo 229.1 del Capítulo II (“Procedimiento Sancionador”) del Título IV de la LPAG se señala que las disposiciones del presente Capítulo disciplinan la facultad que se atribuye a cualquiera de las entidades para establecer infracciones administrativas y las consecuentes sanciones a los administrados, mientras que en el artículo 229.2 de la LPAG se dispone que todo procedimiento administrativo sancionador

creado por una ley especial deberá necesariamente observar la estructura, garantías y los principios de la potestad sancionadora previstos en el artículo 230 de la LPAG, precisando que ningún procedimiento especial podrá imponer condiciones menos favorables a los administrados⁹.

De lo antes señalado se desprende que ningún procedimiento sancionador creado por una ley especial podrá vulnerar o contravenir los principios establecidos en base al régimen sancionatorio previsto en la LPAG, máxime si dichos principios y garantías, como hemos visto, cuentan con raigambre constitucional.¹⁰

⁹ A mayor abundamiento es de indicar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1029 se señala, en relación a la modificación del artículo 229.2 de la LPAG, que se estima necesario introducir una modificación en el alcance del carácter supletorio de las disposiciones que regulan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, bajo la consideración que tal modificación permitirá destacar aspectos tales como una regulación expresa de los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, así como la estructura general del procedimiento administrativo sancionador, los mismos que no pueden ser soslayados.

Ello, en atención a que desde la entrada en vigencia de la LPAG ha quedado definida: i) la consagración positiva de una serie de garantías mínimas para el ejercicio del derecho de defensa del administrado; y ii) la determinación de una mínima estructura uniforme para el procedimiento administrativo sancionador.

¹⁰ Sobre esta base, resulta sumamente cuestionable el hecho que mediante la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1311 se haya dispuesto, en forma del todo contraria a los postulados de la LGPA y a los principios constitucionales sobre los cuales éstos reposan, que los principios del derecho sancionador en materia administrativa no aplican para los procedimientos tributarios.

En línea con ello, no debemos dejar de advertir el modo totalmente apresurado en el que el referido Decreto Legislativo 1311 fue publicado, a escasos días de haber sido publicado el Decreto Legislativo 1272 y “at portas” de vencer el plazo de las facultades delegadas por el Congreso al Ejecutivo para legislar, así como la ausencia de toda motivación y justificación jurídica en relación con su contenido, mas allá de afirmarse en su parte introductoria que el mismo tiene por finalidad “corregir situaciones inequitativas para los contribuyentes”. Al respecto, nos preguntamos ¿qué de “equitativo” tiene para los administrados la inaplicación de los principios sancionadores (que existen precisamente para proteger a los administrados de las actuaciones

En todo caso, la materialización de estos principios en el régimen sancionador administrativo constituye garantía para los administrados, así como freno y límite para las actuaciones del Estado, recordando siempre que estos principios existen para proteger al individuo del Estado y no al revés.

En cuanto al principio de culpabilidad, entendido éste como principio rector del procedimiento administrativo sancionador, señala Baca Oneto¹¹ que *“la regla general es que para poder sancionar se requiere culpabilidad entendida no sólo como responsabilidad por el hecho y como el principio de personalidad de las penas, sino también como exigencia de dolo o (como regla general) de culpa (...)”*.

En la misma línea se pronuncia Nieto García al indicar que *“En el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador la culpabilidad también se refiere fundamentalmente al elemento subjetivo del ilícito, es decir, a la intervención del autor, a través de dolo o culpa, incompatible con la llamada responsabilidad objetiva, o sea, la derivada automáticamente del hecho. Este elemento subjetivo es su componente esencial (...)”*¹²

De manera complementaria, y a modo de resaltar la importancia de este principio, Rubio Correa¹³ señala que *“El Tribunal*

del Estado y no al contrario) en los procedimientos tributarios, incluyendo los tributarios aduaneros?

Asimismo, nos preguntamos si lo dispuesto por el Decreto Legislativo 1311 ¿podría soportar un elemental test de cumplimiento de constitucionalidad? A todas luces, creemos que no, En todo caso, estamos seguros que el cuestionamiento materia de comentario será, tarde o temprano, objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional, tal y como ha venido ocurriendo en el pasado conforme se desarrolla en el presente artículo.

¹¹ BACA ONETO, Víctor Sebastián. “¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano”. En *Estudios de Derecho administrativo 2010* – No. 2, La Ley, Uruguay, ps. 3 a 24.

¹² NIETO GARCÍA, Alejandro. *“Derecho Administrativo Sancionador”*. Tecnos, Cuarta Edición, Madrid, 2005. p. 378.

¹³ RUBIO CORREA, Marcial. *La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2008; p. 88.

insiste mucho en considerar al principio de culpabilidad no solo como un derecho de la persona sino, fundamentalmente, como un límite a la potestad punitiva del Estado."

Ahora bien, en el texto original de la LPAG no se consideraba al principio de culpabilidad dentro de los principios expresamente reconocidos en su artículo 230 (Principios de la potestad sancionadora administrativa).

Ello, empero, no supuso en la práctica un impedimento para aplicarlo. Así tenemos, por ejemplo, que mediante sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 238-2002-AA/TC se señaló que *"toda sanción, ya sea penal o administrativa, debe fundarse en una mínima actividad probatoria de cargo, es decir, la carga de la prueba corresponde al que acusa; este debe probar el hecho por el que acusa a una determinada persona, proscribiéndose sanciones que se basen en presunciones de culpabilidad"*. Adviértase que el principio de culpabilidad, como principio derivado del derecho penal e íntimamente ligado con el de presunción de inocencia, venía siendo aplicado por el Tribunal en el procedimiento administrativo a pesar que la LPAG no lo recogía de modo expreso.

El principio de culpabilidad finalmente fue incluido como principio rector del derecho administrativo sancionador mediante la modificación al artículo 230 de la LPAG dispuesta por el Decreto Legislativo 1272. Sobre esta base, se adicionó el numeral 10 al artículo 230 disponiéndose que *"la responsabilidad administrativa es subjetiva, salvo los casos en que por ley o derecho legislativo se disponga la responsabilidad administrativa objetiva"*.

Al respecto, es importante tener presente que este artículo no puede ser entendido de manera descontextualizada y sin vincularlo necesariamente con lo señalado, a su turno y en forma previa, por el artículo 229.2 de la LPAG (al cual nos hemos referido anteriormente), en el sentido que todo procedimiento administrativo sancionador creado por una ley especial deberá necesariamente observar la estructura, garantías y los principios de la potestad sancionadora previstos en el artículo 230 de la LPAG, precisando

que ningún procedimiento especial podrá imponer condiciones menos favorables a los administrados.

Teniendo ello en consideración, creemos que cualquier norma especial que imponga un sistema objetivo de responsabilidad administrativa necesariamente estará estableciendo un procedimiento sancionador con condiciones menos favorables para los administrados, situación que vulnera de modo directo y flagrante lo señalado en el artículo 229.2.

Sobre esta base, surge un gran cuestionamiento en cuanto a la validez jurídica de todas aquellas leyes especiales que antes de la entrada en vigencia de la modificación del artículo 229.2 en referencia establecían un sistema objetivo de atribución de responsabilidad administrativa. Ello, debido a que dichas normas al entrar en colisión directa con la LPAG deberían, en nuestra opinión, entenderse como derogadas (derogación tácita).¹⁴

¹⁴ Respecto a la “derogación tácita” es de notar que ésta se produce cuando existe incompatibilidad absoluta entre una norma nueva y una antigua. Así, cuando el legislador manifiesta sucesivamente dos voluntades prevalece la última, la cual suprime a la anterior sin mediar un pronunciamiento explícito en torno a la derogación de la misma.

Al respecto, resulta ilustrativo señalar lo que, en relación con este tema, ha señalado la doctrina citada por el jurista Carlos Cárdenas:

“La derogación tácita se presenta en cambio, a decir de Albadalejo, <<cuando una ley posterior resulta ser incompatible con la anterior, o, aún sin resultarlo y sin haber sido derogada expresamente la ley anterior, sin embargo, a través de la interpretación de la posterior, se averigua que se propuso incluso la derogación de los preceptos de la anterior no incompatibles con ella>> CÁRDENAS, Carlos. Modificación y derogación de las normas legales. Lima: Ara editores. 1999. p.42

Continúa el autor citando a los Mazeaud, que “la derogación es tácita cuando el legislador dicta un texto contrario a las disposiciones anteriores sin precisar que las deroga”. *Ibidem.p.42*

Prosigue el autor, señalando que “En la derogación tácita, no hay una manifestación explícita acerca de las normas que quedan derogadas, sino una de carácter implícito. Como advierte Pescio, <<la derogación tácita se funda en la regla de razón que estatuye que cuando el legislador ha manifestado sucesivamente dos voluntades diferentes sobre una misma materia, debe prevalecer la última>>. Se trata de la aplicación de la máxima <<Lex posterior derogat priori>>”. *Ibidem.ps.42 y 43.*

De otro lado, correrá por cuenta del legislador motivar debidamente la urgencia y necesidad de establecer en el futuro un marco normativo que inaplique la responsabilidad subjetiva atendiendo a las particularidades del procedimiento sancionador especial de que se trate. Resulta obvio que el hecho (entenderíamos excepcional) de apartarse de principios rectores tan elementales en materia sancionadora (el principio de culpabilidad está íntimamente ligado con el de presunción de licitud y el de legítima defensa) debería necesariamente contar con una justificación sumamente clara y sólida. En todo caso, creemos que, al menos, ya no deberían existir más normas especiales que establezcan la responsabilidad administrativa objetiva en base a fórmulas carentes de contenido y/o sustentadas en “verdades aparentes” o, sencillamente, sin motivación alguna.

Al respecto, y a fin de resaltar aún más lo antes acotado, no deberá perderse de vista que el Tribunal Constitucional ha establecido expresamente, mediante sentencia recaída en el No. 01873-2009-PA/TC, que “(...) los principios generales del derecho penal son de recibo, con ciertos matices, en el derecho administrativo sancionador. Sin agotar el tema, conviene tener en cuenta cuando menos algunos de los que son de recibo, protección y tutela en sede administrativa: (...) Principio de culpabilidad, que establece que la acción sancionable debe ser imputada a título de dolo o culpa, **lo que importa la prohibición de la responsabilidad objetiva**”.

Asimismo, Cárdenas cita a Coviello, quien refiere que <<“La abolición indirecta o tácita puede realizarse de dos modos. El primero tiene lugar cuando una ley posterior contiene normas jurídicas incompatibles en todo o en parte con las contenidas en una ley anterior; esto es, cuando la aplicación contemporánea de las normas establecidas por las dos leyes es imposible por la contradicción que de allí se seguiría. (...) Se tiene el segundo modo cuando una nueva ley disciplina toda la materia regulada por una ley precedente, aunque no haya incompatibilidad entre las normas contenidas en ellas. Y esto por la razón de que si el legislador ha reordenado toda la materia, es necesario suponer que haya partido de otros principios directivos, los cuales en sus variadas y posibles aplicaciones pueden llevar a consecuencias diversas o aun opuestas a las derivadas de la ley anterior: existe siempre por eso una especie de incompatibilidad implícita>>. Ibidem,p.45.

4. ATRIBUCION DE RESPONSABILIDAD CONFORME A LA LEY GENERAL DE ADUANAS Y FLEXIBILIZACION DE SUS ALCANCES

De acuerdo a lo señalado en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas (LGA) *“la infracción será determinada en forma objetiva”*. Esto quiere decir que el legislador adoptó un sistema objetivo para la determinación de las infracciones aduaneras en el Perú.

De acuerdo con este sistema, la responsabilidad es atribuida al administrado únicamente por haber cometido el hecho previsto como infracción en una norma. Sobre el particular, Juan Velásquez C.¹⁵ explica este sistema señalando que *“(…) determinar las infracciones tributarias de manera objetiva, significa que basta el sólo incumplimiento de la obligación para que la infracción se configure, sin importar las razones que hayan motivado dicho incumplimiento”*.

Ello quiere decir que para efectos de la aplicación de sanciones la Administración Aduanera únicamente deberá verificar si es que el sujeto cometió el acto calificado como infracción en la norma pertinente, sin considerar las circunstancias que rodean al hecho verificado, tales como si el administrado actuó o no con dolo o culpa en la comisión de la infracción por la cual se le pretende imponer una sanción.

Bajo este sistema, los principios de legalidad y tipicidad constituirían las únicas garantías que protegerían a los administrados, toda vez que, como señala Juan Manuel Camargo¹⁶, *“si el único factor del que depende la sanción es que se ejecute o no un acto, una tipificación exacta [en una ley o norma con dicho rango] es el único medio que permite aseverar sin lugar a dudas que el acto ha sido o no consumado”*.

La consecuencia que en la LGA se haya adoptado el sistema objetivo de determinación de infracciones genera que, en la

¹⁵ VELÁSQUEZ CALDERÓN, Juan. Citado en Doctrina y Comentarios al Código Tributario. Instituto de Investigación El Pacífico, Lima, 2005; p. 560.

¹⁶ CAMARGO G., Juan Manuel. *“El Criterio Objetivo de atribución de responsabilidad en el sistema sancionador aduanero”*. Publicado en IUS360 (<http://www.ius360.com/>) en el marco de la IV Jornada de Derecho Aduanero.

práctica, la Administración Aduanera no aplique el principio de culpabilidad y demás principios reconocidos constitucionalmente.

A continuación se mencionan los aspectos más saltantes derivados de la problemática descrita:

- Se atenta contra el principio de presunción de licitud.
- No se da al administrado la oportunidad de defenderse.
- Se trata por igual a los que incumplen la ley a propósito y a los que incumplen la ley por error.
- Los beneficios de reducción de multas se aplican indiscriminadamente a unos y a otros.
- A mayor cantidad de obligaciones formales, mayores posibilidades de incurrir en infracción sancionable.
- La “objetividad” en materia infraccional constituye un “corse” para la Aduana que no le permite actuar con discrecionalidad razonable atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso en particular.

Flexibilización en cuanto a la aplicación de la responsabilidad objetiva [evolución hacia lo justo y razonable]

A continuación, haremos referencia a algunos casos en que, en la práctica, el criterio objetivo de atribución de responsabilidad objetiva en referencia se ha venido “subjetivizando”.

Casos en los que se tomó en consideración si el sujeto actuó o no con culpa:

- **Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 029-2015** – Sanción de suspensión sólo si agente de aduana conocía que sobre mercancía había recaído medida preventiva de inmovilización.
- **Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 128-2014** – No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DAM de mercancía restringida si la información que se le proporcionó no le permitió determinar que la misma tenía el carácter de mercancía restringida.
- **Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 068-2014** – No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DUA de mercancía prohibida sobre la base de información que se le otorga para el despacho.

Casos en que se tomó en consideración los principios de retroactividad benigna y la doctrina de los “actos propios”:

- **Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 07-2012**

“si luego de la realización de un hecho sancionable según la ley preexistente, se produce una modificación legislativa y ley nueva es, en su consideración integral, más benigna para el administrado, bien porque quita al hecho el carácter de punible o porque establece una sanción de menor efecto dañino para el sujeto pasivo, entonces será dicha ley (la más favorable o benigna) la aplicable al caso no obstante no haber regido al momento que se ejecutara el ilícito administrativo”

- **Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 16-2010**

“no son sancionables las infracciones tributario aduaneras cuya comisión se hubiera debido a un acto de la Administración Tributaria que ha imposibilitado el cumplimiento de la respectiva obligación” (...) “las infracciones que se configuran como consecuencia de hechos imputables a la Administración Aduanera no resultan sancionables”

La “flexibilización” en referencia ha sido plasmada ya a nivel normativo con ocasión de las modificaciones a la LGA dispuestas por el Decreto Legislativo No. 1235, en virtud de las cuales fue incorporado el segundo párrafo del artículo 190 de la LGA en el que se indica que *“al aplicar las sanciones de suspensión, cancelación o inhabilitación se deben tener en cuenta los hechos y las circunstancias que se hubiesen presentado respecto a la comisión de la infracción, de tal manera que la sanción a imponerse sea proporcional al grado y a la gravedad de la infracción cometida”*.

Como se aprecia, si bien, sobre la base de la referida modificación, los principios del derecho sancionador administrativo podrían aplicarse pacíficamente (incluyendo el de culpabilidad) respecto de las sanciones de suspensión, cancelación e inhabilitación, no ocurre lo mismo en el caso de las multas las mismas que continúan rigiéndose en base al criterio de responsabilidad objetiva establecido en el artículo 189 de la LGA.

Esta convalidación a nivel normativo de la diferenciación entre “tipos de infracciones” para la aplicación o no de los principios del derecho sancionador administrativo resulta muy preocupante ya que la misma supone, en nuestra opinión, una flagrante vulneración de esenciales postulados de rango legal y constitucional afectando directamente, y de modo muy grave, derechos elementales del individuo como lo son el derecho a la presunción de licitud y de la debida y legítima defensa.¹⁷

Debemos recordar, y reiteramos en ello, que conforme al artículo 229.2 de la LPAG ningún procedimiento administrativo sancionador creado por una ley especial podrá vulnerar las garantías y principios previstos en la LPAG. Garantías y principios que, insistimos, cuentan con protección constitucional.

Es más, con la modificación al artículo 229.2 en referencia aprobada por el Decreto Legislativo 1272, se dispone expresamente que la obligación de observar los principios y garantías del derecho sancionador administrativo se aplican, incluso, en el caso de los procedimientos sancionadores tributarios. Lo antes señalado resulta importante, pues si habíamos mencionado en la parte introductoria del presente artículo que en materia infraccional el tema aduanero nos parecía una isla, la materia infraccional en el tema tributario resultaba una “isla mayor”. Así, nos parece

¹⁷ Sobre el particular, COTTER refiere que “la presunción de inocencia es una garantía constitucional que impide atribuir responsabilidad jurídica y, como consecuencia de ello, restringir los derechos de una persona, si no se acredita debidamente y conforme a ley su participación objetiva y subjetiva en la producción del hecho ilícito”; añadiendo que bajo un sistema subjetivo de atribución de responsabilidad, los administrados tendrán mayores y mejores posibilidades de defensa ya que “solamente será entonces sancionado quien, además de haber configurado la conducta disvaliosa antes definida por el tipo, resultare culpable”.

COTTER, Juan Patricio. “Las infracciones aduaneras. Consideraciones generales”, en obra colectiva “Estudios de Derecho Aduanero”, COTTER, Juan Patricio. Abeledo Perrot. Primera Edición, Buenos Aires, 2011; P. 517. // “Derecho Aduanero”. Abeledo Perrot. Primera Edición, Buenos Aires, 2014. Tomo II. Pp. 1211.

muy acertada esta precisión no sólo en cuanto a contenido sino en cuanto a trascendencia en nuestro ordenamiento jurídico.^{18 19}

Todo lo antes señalado es sin perjuicio que, en nuestra opinión y conforme sustentamos antes, el artículo 189 de la LGA habría quedado tácitamente derogado por el artículo 229.2 de la LPAG, situación que originaría que las sanciones de multa se rijan también por el principio de culpabilidad y otros principios del derecho sancionador administrativo establecidos en el artículo 230 de la misma norma.

5. PERSPECTIVA INTERNACIONAL. A PROPOSITO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL ACUERDO DE FACILITACION DEL COMERCIO

Con fecha 22 de febrero de 2017 entró en vigencia el Acuerdo de Facilitación del Comercio (en adelante “Acuerdo de Facilitación”).

Como primer comentario, diremos que no deja de llamar la atención que en el Acuerdo de Facilitación se haga referencia a, y además se ponga énfasis en, aspectos relacionados con el procedimiento sancionador (artículo 6) y el derecho a recurrir (artículo 4).

Si revisamos el Preámbulo del Acuerdo de Facilitación advertiremos que el objetivo central es aclarar y mejorar los alcances de los artículos V, VIII y X del GATT de 1994 con la finalidad de agilizar aún más el movimiento, el levante y el despacho de las

¹⁸ Al respecto, resulta ilustrativo traer a colación lo señalado en el Anteproyecto de la Ley que propone la modificación de la LPAG (elaborado por el Grupo de Trabajo creado por Resolución Ministerial No. 0155-2012-JUS), en relación a que “*Ante la comprensión, en rigor equivocada, pero todavía sostenida por algún sector de la doctrina, de querer sostener pautas distintas a las previstas en la LPAG como base para la configuración de todo procedimiento administrativo sancionador, se busca hoy no quedarse en la sola mención de que los parámetros prescritos en el Artículo 229 se aplican a los diferentes procedimientos establecidos en leyes especiales. Ahora, se va bastante más allá y se hace explícita referencia a la aplicación de estas pautas a procedimientos como los de carácter tributario, reforzando la disposición con carácter general ya vigente*”.

¹⁹ Al respecto, ver comentarios desarrollados en la Nota 10 del presente artículo.

mercancías, incluidas las mercancías en tránsito. Y, aunque el Artículo VIII del GATT hace referencia expresa, por ejemplo, a la prohibición de sanciones severas por infracciones leves invocando una aplicación proporcional entre la infracción cometida y la sanción impuesta, queda la interrogante de qué manera una disposición en tal sentido podría servir para agilizar el comercio.

Tal vez, la regulación de aspectos relacionados con el procedimiento sancionador y el derecho a recurrir tengan por finalidad, dentro de la orientación principista del Acuerdo de Facilitación de “facilitar aún más”, procurar, de un lado, que el ejercicio del control aduanero (premunido quizás de un cariz “inquisidor”) no constituya en sí mismo un obstáculo para la necesaria facilitación del comercio; y, de otro, que los, en muchos casos, ingentes recursos económicos y financieros en que incurren los operadores de comercio para afrontar no sólo una investigación sino también un procedimiento sancionatorio encuentren un mejor cauce (como el ser destinados a las necesidades de sus propias actividades productivas, de financiamiento y comercialización).

Sobre esta base, y bajo la premisa que todas las normas relacionadas con la imposición de sanciones por infracciones aduaneras (formalidades de importación, exportación y tránsito²⁰) deben ser publicadas y puestas a disposición de los operadores de comercio (artículo 1.1.), tenemos que el Acuerdo de Facilitación aborda las siguientes materias:

Procedimiento Sancionador (Artículo 6):

- La infracción y su consecuente sanción debe estar relacionada únicamente con la persona o personas responsables (criterio de causalidad)
- La sanción dependerá de hechos y circunstancias y será proporcional al grado y gravedad de la infracción cometida (criterio de gradualidad para la aplicación de la sanción)

²⁰ El Acuerdo precisa que las sanciones son aquellas impuestas por infracción de leyes, reglamentos y formalidades aduaneras.

- Evitar conflicto de intereses en la determinación y recaudación de sanciones y derechos (principio de imparcialidad)
- Evitar la creación de incentivos para la determinación y recaudación de sanciones que resulten incompatibles con la necesidad de atender a los hechos y circunstancias de cada caso en particular, así como a la proporcionalidad teniendo en cuenta la gravedad de la infracción (entendemos para evitar que la aplicación de sanciones se convierta en un régimen velado de recaudación)
- Explicación por escrito de la naturaleza de la infracción, así como de la ley, reglamento o procedimiento aplicable (principio de debida motivación)
- Revelación voluntaria antes que la Aduana advierta infracción como elemento de atenuación de la sanción (criterio de gradualidad para la aplicación de la sanción)

Derecho a recurrir (Artículo 4):

- Derecho del administrado a la revisión del acto ante una entidad superior y/o revisión judicial
- Ejercicio de este derecho en forma no discriminatoria
- Acceso a recurso ulterior en caso de demora en emitir fallo (se acepta la figura (opcional) del silencio administrativo positivo en favor del administrado)
- Derecho a la debida motivación del acto administrativo

En base a un análisis sistemático de las normas del Acuerdo de Facilitación podemos apreciar que en un procedimiento sancionador se requiere verificar el cumplimiento de la legislación vigente así como la determinación del principio de Verdad Material.

Esto supone, de un lado, el análisis valorativo de las pruebas y lo actuado en resguardo del principio de presunción de licitud y, de otro, la generación de la debida actividad probatoria en resguardo del derecho a la defensa con que cuenta todo administrado.

Lo señalado, nos parece claro, conlleva la necesaria aplicación de un sistema subjetivo de atribución de responsabilidad administrativa (en este caso aduanera) sobre la base de la culpabilidad

del sujeto que realiza la acción u omisión (causalidad) tipificada como infracción administrativa.

6. NECESARIA MODIFICACION DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS

En base a lo desarrollado en el presente artículo, creemos que resultaría necesario, con la finalidad de evitar que la aplicación del criterio de “responsabilidad subjetiva” en materia sancionatoria dependa de una determinada orientación interpretativa, que el artículo 189 de la LGA sea modificado estableciéndose, de modo expreso, que en materia infraccional aduanera rige este criterio.

Sobre esta base también debería ser modificado el artículo 190 de la LGA a fin de señalar de modo expreso que los principios sancionadores también resultan de aplicación en el caso de las multas.

El contexto actual [revisión e implementación normativa a los efectos de la implementación del Acuerdo de Facilitación] nos parece más que oportuno para propiciar el cambio sugerido. La oportunidad está dada y no debería desaprovecharse.

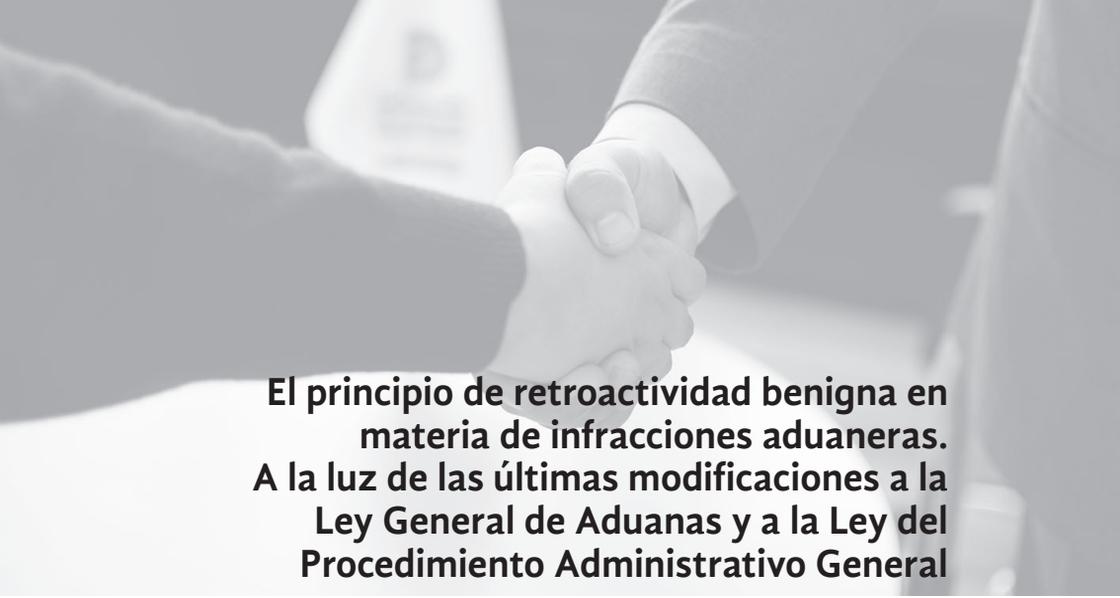
Si bien es cierto, y con esto terminamos, que la actividad probatoria que debería generar la autoridad a los efectos de establecer la culpabilidad del supuesto infractor implicaría que ésta incurra en mayores recursos, consideramos que la defensa de derechos fundamentales de los administrados no puede quedar supeditada a lo más o menos oneroso que resulte para el Estado el garantizar que dichos derechos no sean conculcados. La defensa de principios y garantías esenciales que constituyen la piedra angular del Estado de Derecho y de la protección de los derechos fundamentales del individuo no puede subsumirse en una fórmula “costo – beneficio”.

7. CONCLUSIONES

1. En materia sancionadora administrativa rigen los mismos principios sancionadores que en el derecho penal. Ello ha sido avalado por el Tribunal Constitucional y por doctrina autorizada.

2. En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 229.2 de la LPAG los procedimientos administrativos sancionadores creados por leyes especiales deberán necesariamente observar los principios y garantías de la potestad sancionadora previstos en el artículo 230 de la misma norma, de raigambre, clara y probadamente, constitucional. Dentro de estos principios se encuentra el de culpabilidad, el mismo que reposa en un sistema subjetivo de atribución de responsabilidad administrativa.
A tenor de ello, resulta sumamente cuestionable que mediante la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 1311 se haya dispuesto que los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa no resultan de aplicación a los procedimientos tributarios, circunstancia que deja enormes y fundadas dudas sobre el sustento constitucional de este decreto.
3. La “responsabilidad objetiva” prevista en el artículo 189 de la LGA se encuentra en conflicto directo con lo dispuesto en el artículo 229.2 de la LPAG resultando incompatible con este último. En base a ello existen argumentos legales que sustentan la derogatoria tácita del artículo 189 de la LGA.
4. En la práctica la referida “responsabilidad objetiva” se ha procurado morigerar en cuanto a sus efectos y alcances. Diversos pronunciamientos de la Gerencia Jurídico Aduanera han dictaminado en torno a la aplicación de principios del derecho sancionador en el régimen infraccional aduanero a fin de evitar la imposición de sanciones a todas luces injustas y desproporcionadas.
5. En base a la modificación del artículo 190 de la LGA se ha permitido, de manera expresa, la aplicación de los principios del derecho sancionador (dentro de ellos el de culpabilidad) en el caso de las sanciones de suspensión, cancelación e inhabilitación. No obstante, de manera arbitraria y sin ningún tipo de sustento jurídico, se mantiene aún el criterio de la “responsabilidad objetiva” en el caso de las multas.

6. Las disposiciones que, en materia sancionatoria, están contenidas en el Acuerdo de Facilitación propugnan procedimientos sancionadores administrativos que respeten garantías a favor del administrado en un Estado de Derecho privilegiando la investigación encausada dentro del debido proceso, el análisis valorativo de las pruebas aportadas y el resguardo del principio de presunción de licitud y de legítima defensa. Todo ello, en línea con un sistema de atribución subjetiva de responsabilidad administrativa.
7. A fin de evitar que la aplicación del criterio de “responsabilidad subjetiva” en materia sancionatoria aduanera dependa de una determinada orientación interpretativa, resulta necesario que los artículos 189 y 190 de la LGA sean modificados a fin de recoger expresamente y sin limitación alguna este criterio.
8. La implementación normativa interna respecto de las disposiciones del Acuerdo de Facilitación constituye la oportunidad propicia para gestar cambios importantes y necesarios en aquellas leyes (como la LGA) que aún establecen sistemas de “responsabilidad objetiva” en materia sancionatoria administrativa.



El principio de retroactividad benigna en materia de infracciones aduaneras. A la luz de las últimas modificaciones a la Ley General de Aduanas y a la Ley del Procedimiento Administrativo General

Edgar Fernando Cosio Jara

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Aduanas por la ENA. Maestría en Política Tributaria en la UNMSM. Diplomado en Gestión Pública por la Universidad del Pacífico y con especializaciones en Zonas Económicas Especiales por la Cámara de Comercio de Guangzhou y en Supervisión de Importación por BIVAC-Houston. Presidente de la Academia Peruana de Derecho Aduanero y Miembro Fundador de ICLA. Ha sido Intendente en las Aduanas del Callao, Tumbes, Mollendo, Paita e Iquitos y Vicepresidente en CETICOS-Matarani. Docente en la Academia de la Magistratura, UNMSM y la Universidad del Rosario de Bogotá. Autor de "Tratado de Derecho Aduanero", "Comentarios a la Ley General de Aduanas y "Curso de Derecho Aduanero". Actualmente labora en la Intendencia Jurídica Aduanera de SUNAT. SUMARIO:

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA VIGENCIA DE LAS NORMAS EN EL TIEMPO.- 3. LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA.- 4 LA RETROACTIVIDAD BENIGNA EN MATERIA ADUANERA.- 5. LA RETROACTIVIDAD BENIGNA EN LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES A LA LEGISLACIÓN ADUANERA.- 6. CONCLUSIONES.-

*“La loi qui punirait des délits
commis avant qu’elle existât, serait une tyrannie; le effect rétroactif
donné à la loi serait un crime”.*

(Artículo 14° de la Constitución francesa de 1793)

1. INTRODUCCIÓN

Si bien es principio del Derecho que la Ley es vigente con posterioridad a su publicación por lo que sus efectos no pueden aplicarse a hechos anteriores, por la inseguridad jurídica que ello representaría, una situación excepcional la constituye la denominada retroactividad benigna en materia penal y, por ende, en materia de infracciones o contravenciones administrativas¹. Sin embargo, en lo aduanero la aplicación de esta excepción se encuentra restringida ante el Principio de Irretroactividad absoluta consagrado en el artículo 168° del Código Tributario, que si bien no implica su inaplicación, en la medida que el Derecho Aduanero tiene autonomía frente al Derecho Tributario², restringe sus alcan-

¹ Como señala Salvador RAMIREZ GOMEZ existe una “identidad ontológica” entre las sanciones administrativas y las sanciones penales, “como distintas manifestaciones de un único orden punitivo estatal” y es en virtud de esta identidad que “los principios estructurales elaborados por la dogmática penal y procesal (para limitar el *ius punendi*) son de aplicación a la potestad sancionadora de la Administración (Ne bis in ídem, p. 26)

² Sobre la Autonomía ver nuestra obra “Curso de Derecho Aduanero”(2016) pp. 53-55.

ces limitando su aplicación a aquella parte del derecho aduanero que no tiene contenido tributario.

Partiendo de dicha premisa, en el presente artículo analizaremos cuando se aplica la retroactividad benigna en materia de infracciones y sanciones aduaneras y como las últimas modificaciones acaecidas en la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053 y de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444, han fijado algunos nuevos criterios en su aplicación.

2. LA VIGENCIA DE LAS NORMAS EN EL TIEMPO

La vigencia no es otra cosa que el momento a partir del cual el mandato legal se hace obligatorio, en ese sentido, es una regla del Derecho en general y por ende aplicable al Derecho Aduanero que “las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos (es decir antes de dicho momento), como ultra activos (es decir con posterioridad a su pérdida de vigencia o derogación)”.³

De acuerdo al artículo 109° de la misma Carta Magna, la ley es vigente desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano, salvo disposición expresa de la propia ley que postergue su vigencia en todo o en parte. De acuerdo al artículo 104° los Decretos Legislativos están sometidos en cuanto a su promulgación, aplicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley. En consecuencia, la regla general es que tanto leyes como normas de rango equivalente cobran vigencia al día siguiente de su publicación.

La pérdida de vigencia de una ley se produce con su derogatoria y la Constitución Política del Perú en su artículo 103° señala que toda ley se deroga por otra ley

De lo expuesto anteriormente, se deduce que toda norma empieza a regir a partir de su vigencia y que dicha vigencia se mantiene hasta que la norma sea derogada o modificada.

³ RUBIO CORREA. Sistema Jurídico. p. 326

Los problemas de aplicación de las normas, se originan cuando hay situaciones jurídicas cuyos efectos trascienden al tiempo y que caen en el campo de aplicación de varias normas (un procedimiento administrativo o un despacho de mercancías iniciados con la vigencia de una ley de aduanas y que se encuentran en trámite al momento en que esta es derogada o modificada). Aquí entran en conflicto la seguridad jurídica y la innovación legislativa.

Al respecto debe tomarse en cuenta que, como señala *Rubio Correa*⁴, lo que sucede es que puede existir una aplicación inmediata, ultractiva o retroactiva de una norma.

Aplicación inmediata de una norma es aquella que se hace a los hechos relaciones y situaciones que ocurren entre el momento en que entra en vigencia una norma y el momento en que es derogada o modificada. El ordenamiento jurídico nacional opta por este principio cuando en el artículo 2° literal d) numeral 24 y en el artículo 103° la Constitución establece que nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca y que la ley desde su entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, ello ocurre por ejemplo cuando en la tipificación de infracciones aduaneras de mala declaración de mercancías se aplica la norma vigente al momento de la presentación de la declaración⁵.

⁴ RUBIO CORREA, Marcial. *Retroactividad, Irretroactividad y Ultraactividad*. En: Título Preliminar. Biblioteca Para Leer el Código Civil Vol. III. Lima: PUC, Fondo Editorial, 1986. p. 23

⁵ Informe N° 101 – 2012/4B4000: (publicado en el portal institucional www.sunat.gob.pe) “Se emite opinión legal con respecto a que en el supuesto que se detecten mercancías no declaradas en el despacho aduanero de importación, corresponderá aplicar la norma vigente al momento de la comisión de la infracción, vale decir, a la fecha de numeración de la declaración, en observancia al principio de aplicación inmediata de las normas. Así tenemos que las infracciones que se deriven de declaraciones numeradas hasta antes del 17.03.2009 se rigen por lo dispuesto en el T.U.O. de la LGA, aprobado por Decreto Supremo N.° 129-2004 (comiso), mientras que para las declaraciones numeradas a partir de esa fecha, resultara aplicable lo regulado en la LGA vigente aprobada por Decreto Legislativo N.° 1053 (que si bien aplica el

La Aplicación ultractiva de una norma, se produce cuando ella es utilizada para regular hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, es decir luego que termina su aplicación inmediata, es el caso de una mercancía que ingresó cuando el arancel para su importación era de cero por ciento (0%) y que antes de ser solicitada a consumo se produjo el aumento de la tasa a 6%, sin embargo al momento del despacho se le mantiene la tasa cero, de conformidad con lo señalado en el artículo 144° de la Ley General de Aduanas⁶.

Aplicación retroactiva de una norma, es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata, por ejemplo cuando en la Ley General de Aduanas se modifica un supuesto de cancelación a los despachadores de aduanas por una multa, en este caso por aplicación inmediata al Agente de Aduanas que cometió la infracción antes de la modificatoria debería aplicársele la ley vigente al momento de comisión de la infracción y cancelarlo, pero en virtud de la retroactividad si dicha sanción estaba siendo impugnada el Agente de Aduanas podría invocar la aplicación de la nueva norma y evitar la revocación de su licencia pagando la multa, en este caso la norma que elimina la sanción se aplicaría retroactivamente a su favor. Dicha aplicación se denomina retroactividad benigna (ya

comiso, permite en su lugar el reembarque o nacionalización, en los casos señalados en el artículo 145°).

- ⁶ La Ley General de Aduanas consagra este principio cuando señala (artículo 144°) que: "Toda norma legal que aumente los derechos arancelarios, no será aplicable a las mercancías que se encuentren en los siguientes casos:
- a) Que hayan sido adquiridas antes de su entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el Reglamento;
 - b) Que se encuentren embarcadas con destino al país, antes de la entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el reglamento;
 - c) Que se encuentren en zona primaria y no hayan sido destinadas a algún régimen aduanero antes de su entrada en vigencia".

que favorece al infractor). A continuación analizaremos si ello es procedente o no.

3. LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Como hemos señalado previamente la regla es que las normas no sean aplicadas a hechos anteriores a su entrada en vigor, permitir que ellas se apliquen retroactivamente atentaría contra la seguridad jurídica de las personas, sin embargo en el ámbito mundial se reconoce que los derechos que se les priva a un ciudadano por aplicación de una sanción penal son tan importantes que cualquier cambio debe favorecer los derechos del reo o del acusado⁷, esto es lo que la doctrina llama “retroactividad benigna”, por ejemplo si el contrabando se sancionara con pena privativa de la libertad de ocho años cuando la mercancía tiene un valor superior a las 2 UIT y luego se aumentara dicha condición objetiva de punibilidad a 4 UIT, quien se encontrara denunciado por ese delito podría invocar se le aplique la nueva norma si su acción ilícita fue por un monto menor al fijado por esta última y de esa forma eludir la persecución penal y una posible pérdida de la libertad.

En el Perú el tema de la retroactividad está regulado en el artículo 103° de la Constitución Política del Perú que establece que ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos

Esta norma suprema, en primer lugar consagra el carácter de Irretroactividad de las normas jurídicas; como señala *Baca* el fundamento de esto se encuentra en la seguridad jurídica es incluso en la dignidad de los infractores, que sólo pueden ser sancionados por aquellas conductas que podían conocer que constituían una infracción, pues de otro modo no existiría conciencia de antijuridicidad y menos de culpabilidad”⁸. En cuanto a

⁷ RUBIO CORREA, Estudio de la Constitución Política de 1993 tomo 4 p. 193

⁸ BACA, Victor. La Retroactividad favorable en Derecho Administrativo Sancionador. En: Revista Themis 69 p. 28

su aplicación, nos precisa *Talledo Mazú*⁹ que “aunque el precepto constitucional solo hace referencia textual a la ley, hay que entenderlo aplicable inclusive a las normas de inferior jerarquía, tales como los Decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo. Y ello tanto por la legalidad que les es exigible, como porque sería absurdo que pueda darse respecto de tales normas una posibilidad no reconocida por la Constitución a la ley”.

Esta irretroactividad, sin embargo, admite una excepción en materia penal cuando favorece al reo. Con ello recoge el principio de la Retroactividad Benigna Penal que permite al reo, aun sentenciado, se le aplique la norma más favorable que haya existido para su delito desde que la acción delictiva fue cometida, de lo que se desprende que es perfectamente aplicable en materia de Delitos Tributarios y Aduaneros.

En cuanto a las infracciones, la anterior constitución señalaba que procedía la retroactividad de las leyes en materia tributaria cuando favorecían al contribuyente. La Resolución N° 17557 del Tribunal Fiscal (27.01.83), lo restringía a las sanciones tributarias y no extendible a la aplicación retroactiva de la derogación de tributos, por considerar que de permitirse ello, se estaría alentando la evasión tributaria con la expectativa de que en el futuro se derogara tributos hoy existentes. Es por ello que en el marco de la anterior constitución el Tribunal Fiscal asumió que aquellos supuestos de infracción contemplados en el Decreto Legislativo N° 503, Ley General de Aduanas, vigente en el Perú hasta 1992, que no fueron tomados por su norma sucesora Decreto Legislativo 722 se entendían derogados y por aplicación retroactiva, de estar dichas multas en trámite resultaban inaplicables¹⁰.

⁹ TALLEDO MAZU. Manual del Código Tributario. Lima: Editorial Economía y Finanzas p. 13

¹⁰ Las infracciones del Decreto Legislativo N° 503 que no fueron incluidas en el Decreto Legislativo N° 722 se entienden derogadas y en consecuencia las Resoluciones de multa deben revocarse por retroactividad benigna penal “El Decreto Legislativo N° 722 como su Reglamento, no previeron en su texto, como infracción sancionable la omisión de los trámites prescritos en los procedimientos aduaneros, de manera tal que en aplicación de la retroactividad

En la actualidad la Constitución Política del Perú del 1993, a diferencia de la de 1979, no admite la retroactividad de la norma en materia tributaria; sin embargo, para impedir que vía interpretación doctrinaria se haga extensiva a las infracciones tributarias por considerarlas como “materia penal”, el artículo 168° del Código Tributario lo prohíbe expresamente cuando establece que *“las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”*.

De esa forma, para la administración tributaria, de la cual forman parte las Aduanas de la República no resultaría aplicable la aplicación de la retroactividad benigna en aquellas infracciones de naturaleza tributaria.

4. LA RETROACTIVIDAD BENIGNA EN MATERIA ADUANERA

Sobre la aplicación de las normas en el tiempo en materia de infracciones y sanciones el artículo 190° de la Ley General de Aduanas, señala que las sanciones aplicables a las infracciones son las vigentes a la fecha en que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecerla, las vigentes a la fecha en que la Administración Aduanera las detectó. De forma tal que también consagra el principio de aplicación inmediata de la norma y la irretroactividad como regla, en cuanto a la retroactividad benigna a diferencia del Código Tributario guarda silencio absoluto.

En ese sentido, de conformidad con la Disposición Complementaria Segunda de la Ley General de Aduanas podría aplicarse supletoriamente el artículo 168° del Código Tributario por lo cual, en principio, no cabría la aplicación de la retroactividad benigna en materia de sanciones tributarias.

benigna prevista como un Derecho Constitucional en nuestra Carta Magna de 1979, vigente hasta el 30 de diciembre de 1979, así como el artículo 192 de la mencionada Ley, la mencionada multa ha quedado extinguida”. (Resolución del Tribunal Fiscal 736-A-2001).

Sin embargo, en materia de infracciones aduaneras no todas las sanciones están vinculadas a la determinación de tributos, tal como lo señaló en su oportunidad el Tribunal Fiscal, cuando estableció que no reunían tal condición aquellas que se aplicaban respecto de infracciones que no estaban vinculadas a información relativa a los manifiestos de carga o declaraciones de aduanas¹¹. De forma tal que la retroactividad benigna si bien estaría prohibida para las sanciones aduaneras de naturaleza tributaria, en principio no lo estaría para las sanciones que resultaran independientes de la obligación tributaria.

De conformidad con la referida jurisprudencia de observancia obligatoria estas infracciones administrativas independientes de la obligación tributaria son aquellas *“acciones u omisiones que no afectan a ninguno de los elementos de la obligación tributaria tales como el nacimiento de esta, la determinación de los sujetos pasivo y activo, su base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos, las exoneraciones,*

¹¹ RTF N° 757-97-Sala De Aduanas: Jurisprudencia de observancia obligatoria.- “las multas que no se extinguen tienen como característica fundamental que son aplicables a infracciones administrativas independientes de la obligación tributaria, de donde se deduce que las infracciones que motivaron la aplicación de estas multas deben constituir acciones u omisiones que no afectaron a ninguno de los elementos de la obligación tributaria, tales como el nacimiento de ésta; la determinación de los sujetos activo y pasivo y de la obligación tributaria desde su base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos; las exoneraciones, las inafectaciones, las suspensiones y la garantía, así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos (...) y son aquellas que han sido impuestas por las infracciones tipificadas en los artículos siguientes: artículo 197° inciso e) (sólo el supuesto de impedir las labores de inspección o de reconocimiento) e inciso f) de la Ley General de Aduanas.” (De acuerdos a las citadas normas no eran infracciones administrativas las aplicables a los encargados del almacenamiento, que no entregaban la conformidad por la mercancía recibida dentro del plazo establecido, o no den aviso del abandono, así como de los casos de pérdida o daños — previstas también en el artículo 197° inciso e) — y si eran infracciones administrativas: el caso del agente de aduanas que no se presente a reconocimiento, incumplimiento en el plazo del traslado a depósito, por uso indebido de carné, no renovar o adecuar la garantía oportunamente o no mantener los requisitos de infraestructura, según las disposiciones reglamentarias que entonces tipificaban las infracciones).

*las inafectaciones, las suspensiones y la garantía aduanera; así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos*¹².

Por otro lado la propia Ley señala en su artículo 209° que “Las sanciones administrativas de suspensión, cancelación o inhabilitación del presente Decreto Legislativo que se impongan serán impugnadas conforme a la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General” y que “las sanciones administrativas de multa del presente Decreto Legislativo que se impongan serán apelables al Tribunal Fiscal”.

En ese orden de ideas nos encontramos que la propia Ley otorga la condición de sanciones aduaneras administrativas a aquellas que son penalizadas con suspensión, cancelación o inhabilitación (apelables ante la propia SUNAT) y también a algunas multas, que serían aquellas no vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, conforme la resolución del Tribunal Fiscal señalada anteriormente, este grupo de sanciones compartirían así una naturaleza administrativa (no tributaria) con sus respectivos tipos infraccionales

Ahora bien, respecto a estas sanciones aduaneras administrativas no resultaría aplicable el artículo 168° del Código Tributario sino la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, cuyo artículo 230° inciso 5) si bien establece como principio la irretroactividad (“*son aplicables las disposiciones sancionatorias vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar*”), admite como excepción la retroactividad benigna al señalar que en los procedimientos en trámite se aplican al administrado las normas posteriores “*cuando le sean más favorables*”.

En virtud de esa norma se extiende para el campo de las sanciones administrativas-aduaneras, la aplicación de la retroactividad benigna, reconocida constitucionalmente sólo para el ámbito penal, adoptando de esta manera una posición ampliamente sustentada por la doctrina y la jurisprudencia tanto nacional

¹² RTF 757-97-Sala de Aduanas: Jurisprudencia obligatoria del Tribunal Fiscal:

como foránea, conforme a las cuales la potestad sancionatoria administrativa del Estado es de naturaleza penal¹³.

Respecto a la aplicación de la retroactividad benigna ella se presentará en los siguientes supuestos:

- i) Que la conducta considerada como infracción con determinada sanción en un momento "A", tenga una disminución en la sanción aplicable a partir del momento "B", como por ejemplo la multa al agente de aduanas por no entregar *la documentación original de los despachos en que haya intervenido para los casos de cancelación o revocación de su autorización* que era de 0,5 de la UIT en la Ley anterior y fue reducida a 0.1 de la UIT vigente (numeral 8 del inciso b) del artículo 192º)¹⁴.
- ii) Que exista una conducta considerada como infracción sancionable en un momento "A", la misma que deja de ser calificada como infracción en un momento "B", pudiéndose realizar a partir de dicho momento libre de cualquier tipo de sanción, como por ejemplo ocurrió con la conducta de librar cheques indebidamente tipificada como infracción sancionable con cancelación a los Agentes de Aduanas por el numeral 3) del inciso b) del artículo 106º de la Ley anterior y que al haber dejado de ser considerada como infracción por la Ley vigente originó que se concluyeran los procedimientos en trámite de este tipo sin sanción¹⁵.

Así, en virtud de este principio cualquier modificación de la Ley General de Aduanas a favor de los administrados les resulta aplicable respecto de aquellas Infracciones consideradas de naturaleza administrativa¹⁶.

¹³ Tal como señaló la SUNAT en el Informe 57-2016-SUNAT-5D1000(publicado en el portal institucional)

¹⁴ Informe N° 007-2012-SUNAT/2B4000 (publicado en el portal institucional www.sunat.gob.pe)

¹⁵ Informe N° 69-2011-SUNAT/2B4000(publicado en el portal institucional www.sunat.gob.pe)

¹⁶ Si bien la naturaleza administrativa no admite dudas respecto de las infracciones de la Ley General de Aduanas que resuelve en apelación la propia SUNAT no siendo competente el Tribunal Fiscal, existen algunas infracciones

5. LA RETROACTIVIDAD BENIGNA EN LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES A LA LEGISLACIÓN ADUANERA

Las modificaciones a la legislación aduanera efectuadas con Decreto Legislativo N° 1235 disponen, entre otros cambios, la modificación de las sanciones por la comisión de las infracciones reguladas en los artículos 194° y 195° de la Ley General de Aduanas, sustituyéndose las penalizaciones de suspensión o cancelación por la de multa.

En ese sentido, en estos casos las sanciones de suspensión y cancelación que fueron modificadas por multas y se encontraban impugnadas, al ser calificadas por el artículo 209° de la Ley General de Aduanas como de naturaleza “administrativa”, no estaban sometidas al Código Tributario sino al marco jurídico previsto por la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se señaló en el acápite anterior

No obstante ello este cambio, que significaba para el administrado un canje de las sanciones de suspensión y cancelación por la de multa, no podían implicar *ipso facto* la aplicación del principio de retroactividad benigna y en consecuencia que la administración *per sé* formule las acotaciones correspondientes modificando el tipo de sanción, teniendo en cuenta que la modificación de normas implicaba la posibilidad de aplicar dos tipos distintos de sanción (heterogéneas), lo que originaba que sea el administrado quien debiera ponderar cual de ellas le resultaba menos gravosa y en consecuencia “benigna”.

En ese sentido, en el Informe N° 179-2015-SUNAT/5D1000 se concluyó que las infracciones cometidas bajo la vigencia del texto original de los numerales 1, 3, 4 y 5 del inciso a), numeral 1 del inciso c) y numeral 1 del inciso d) del artículo 194° sancionadas

que la administración considera que no tienen naturaleza tributaria y sobre las cuales se aplica la retroactividad benigna, como el caso de las infracciones por la introducción de mercancías prohibidas o restringidas realizadas por el despachador de aduanas sin contar con los permisos correspondientes, conforme lo ha señalado el Informe N° 026-2013-SUNAT-4B4000 (publicado en el portal institucional www.sunat.gob.pe).

con suspensión; así como el numeral 4 del inciso b) del artículo 195° de la Ley sancionada con cancelación, resultaban susceptibles de sujetarse al principio de retroactividad benigna, previsto en el numeral 5 del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en aquellos casos en los que el administrado determine que la variación de dichas sanciones por las de multa le resulte en su consideración integral más beneficiosa que la de suspensión y cancelación vigentes a la fecha en que cometió la infracción.

Es por ello que la administración, mediante el Informe N° 140-2016-SUNAT/5D1000, estableció que en el caso de sanciones heterogéneas corresponderá al administrado *“la iniciativa de invocar la aplicación del beneficio de retroactividad benigna cuando considere que la nueva sanción le resulta más favorable, criterio que debe respetarse incluso en el supuesto de encontramos dentro de la fase recursiva del procedimiento administrativo, en este caso de apelación”*.

En virtud de los casos surgidos como consecuencia de la modificatoria a la Ley la Gerencia Jurídico Aduanera¹⁷ señaló en reiterados pronunciamientos que la retroactividad benigna en el caso de las suspensiones o cancelaciones convertidas en multas y que se encuentran con procedimiento administrativo en trámite debían cumplir con las siguientes condiciones:

1. Que se trate de una infracción de naturaleza administrativa.
2. Que la aplicación de la nueva sanción resulte más ventajosa para el administrado que la originalmente aplicada.
3. Que el administrado solicite a la Administración la aplicación de la retroactividad benigna.
4. Que la sanción que se pretende dejar de aplicar no tenga la condición de firme o consentida.

Si bien dichas condiciones se ajustaban en principio tanto a lo dispuesto en la Ley General de Aduanas como en la Ley del Procedimiento Administrativo General, esta última norma también

¹⁷ Hoy denominada Intendencia Nacional Jurídica Aduanera conforme el Decreto Supremo N° 198-2017-EF que modificó el nuevo ROF.

sufrió una modificatoria en su artículo 230° inciso 5 que regula el principio de Irretroactividad el cual pasó a tener el siguiente texto:

“Las disposiciones sancionadoras producen efecto retroactivo en cuanto favorecen al presunto infractor o al infractor tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones en ejecución al entrar en vigor la nueva disposición”¹⁸.

En virtud de dicha norma la Administración varió su criterio inicial por cuanto en principio consideraba que agotada la vía administrativa perdía su competencia para variar el tipo infraccional, pero el nuevo artículo 230° le otorgaba tal posibilidad, en ese sentido mediante Informe N° 36-2017-SUNAT-5D1000 se precisó que en base a dicho artículo el otorgamiento de la retroactividad benigna, exigía los siguientes requisitos:

1. Debe existir una sucesión de disposiciones sancionadoras para el mismo supuesto previsto como infracción.
2. La conducta sancionable debe continuar siendo de posible realización en el tiempo.
3. La nueva norma debe ser más favorable al presunto infractor o al infractor.
4. El aspecto más favorable de la nueva norma puede encontrarse referido a:
 - La tipificación de la infracción, cuando en la nueva norma la conducta del administrado ha perdido su carácter punible.
 - La sanción, cuando resulta menos gravosa a la prevista inicialmente
 - Los Plazos de prescripción, cuando resulten más beneficiosos al administrado
5. Puede aplicarse:
 - Antes de determinada la responsabilidad
 - Una vez determinada la responsabilidad durante la etapa recursiva

¹⁸ Texto modificado con Decreto Legislativo N° 1272

- En la etapa de ejecución de la sanción.

Como consecuencia de ello, la administración determinó que sí era posible aplicar la retroactividad benigna en aquellos casos donde ya se había agotado el procedimiento administrativo, por lo que la firmeza del acto sancionador no era óbice para no otorgar el tratamiento más benévolo.

En cuanto al procedimiento a seguir para la retroactividad en el mismo Informe se señaló que para acogerse al beneficio al administrado, no está impedido de ejercer su derecho de defensa en la fase recursiva correspondiente, ni obligado a desistirse de los recursos en trámite, así como tampoco al pago previo de las sanciones aplicadas, todo ello en la medida que la Administración no se encuentra facultada a someter al administrado al cumplimiento de obligaciones adicionales, correspondiéndole únicamente verificar que en el caso en concreto la conducta reprimible, que se pretende sancionar de forma mas benigna, se encuentre dentro de las previsiones señaladas en el numeral 5) del artículo 230° de la LPAG

6. CONCLUSIONES

A manera de conclusiones respecto a la aplicación de Retroactividad benigna en materia del régimen infraccional aduanero podemos señalar lo siguiente:

1. En materia aduanera la regla es que no procede la aplicación retroactiva de las normas sancionadoras, por cuanto el artículo 190° de la Ley General de Aduanas consagra que en materia de infracciones debe aplicarse la ley vigente al momento de su comisión o detección.
2. Respecto a la aplicación de la retroactividad benigna de manera excepcional en materia penal, prevista en el artículo 103° de la Constitución, la misma no resulta aplicable a las infracciones de naturaleza tributaria, tomando en consideración lo dispuestos en el artículo 168° del Código Tributario que la prohíbe expresamente, lo cual es de aplicación supletoria en materia aduanera.

3. No obstante lo antes señalado, la prohibición de aplicar la retroactividad benigna, establecida en el Código Tributario al estar referida a las infracciones tributarias no alcanzaría a las infracciones administrativas independientes de la obligación tributaria, es decir – conforme lo señalado por el Tribunal Fiscal – a aquellas acciones u omisiones que tipificando como infracción no afectan a ninguno de los elementos que tengan incidencia en la aplicación de los tributos.
4. De conformidad con el artículo 209° de la Ley General de Aduanas, tienen naturaleza administrativa las sanciones aduaneras administrativas penalizadas con suspensión, cancelación o inhabilitación, las cuales son apelables ante la propia SUNAT y se regulan conforme la Ley del Procedimiento Administrativo General, incluido el artículo 230° que admite la retroactividad benigna.
5. De conformidad con el criterio establecido por la administración aduanera, a raíz de las últimas modificaciones dispuestas en el Decreto Legislativo 1235 (que sustituyó varias sanciones de suspensión y cancelación por multas) y el Decreto Legislativo 1272 (que modificó los requisitos para aplicar la retroactividad benigna en materia de sanciones administrativas), para que el administrado pueda acogerse a la retroactividad benigna deben cumplirse las siguientes condiciones:
 - vi. Que se trate de una infracción de naturaleza administrativa.
 - vii. Que la aplicación de la nueva sanción resulte más ventajosa para el administrado que la originalmente aplicada.
 - viii. Que, tratándose de sanciones heterogéneas sea el administrado quien solicite a la Administración la aplicación de la retroactividad benigna.
 - ix. Que la sanción se encuentre pendiente de ejecución, siendo posible el acogimiento aun respecto de sanciones que hayan quedado firmes.

*Este libro se terminó de diagramar
y editar en Palestra Editores SAC
el mes de noviembre de 2017
www.palestraeditores.com
Teléf.:(511) 6378902*



Defensoría
del Contribuyente
y Usuario Aduanero

www.mef.gob.pe/defensoria